



HAL
open science

Les mécanismes d'incitations fiscales à l'investissement des entreprises étrangères en France et au Gabon

Kénaelle Cyndie Engone

► **To cite this version:**

Kénaelle Cyndie Engone. Les mécanismes d'incitations fiscales à l'investissement des entreprises étrangères en France et au Gabon. Droit. Université de Limoges, 2019. Français. NNT : 2019LIMO0072 . tel-03078931

HAL Id: tel-03078931

<https://theses.hal.science/tel-03078931>

Submitted on 17 Dec 2020

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

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



Université de Limoges

École Doctorale Pierre Couvrat - Droit et Science Politique (ED 88)

Observatoire des Mutations Institutionnelles et Juridiques

Thèse pour obtenir le grade de

Docteur de l'Université de Limoges

Droit public

Présentée et soutenue par

Kénaelle Cyndie ENGONE

Le 16 décembre 2019

**Les mécanismes d'incitations fiscales à l'investissement des
entreprises étrangères en France et au Gabon**

Thèse dirigée par M. Éric DEVAUX

JURY :

M. Vincent DUSSART, Professeur de droit public, Université de Toulouse 1 Capitole (rapporteur)

M. Denis POHÉ-TOKPA, Maître de conférences/HDR en droit privé, Université de Bordeaux (rapporteur)

M. Jean MORANGE, Professeur Émérite de droit public, Université de Limoges

M. Éric DEVAUX, Maître de conférences/HDR en droit public, Université de Limoges



O tobegue dzame meboune que vuè ne kô :

(Mets l'espoir sur quelque chose sans oublier sa fin)

Proverbe fang (Gabon)

Dédicace

A Rogeraine, à jamais dans nos cœurs

A vous Rose et Benjamin, vous êtes et resterez pour moi les meilleurs parents du monde



Remerciements

Le doctorat constitue un parcours difficile au cours duquel le doctorant doit continuellement repousser ses limites. A ce titre, je remercie Monsieur Eric Devaux de m'avoir dirigée tout au long de ces années, et de m'avoir aidée à développer les outils nécessaires à ma progression. Ses différentes remarques, remises en question ont permis d'aboutir à ce travail de recherche.

Je voudrais poursuivre en remerciant M. le Professeur Jean Morange. Sa participation dans ce jury de thèse en tant que président revêt pour moi une signification particulière. Je remercie également M. le Professeur Vincent Dussart, ainsi que M. Denis Pohé-Tokpa pour avoir accepté d'évaluer ce travail.

Bien que le travail de recherche soit particulièrement solitaire, plusieurs personnes ont contribué de loin ou de près à faciliter ces années passées en tant que doctorante.

Aussi, je tiens à remercier Madame Isabelle Reyrolle, responsable du service de Publicité foncière et d'enregistrement au sein de la Direction départementale des finances publiques de la Haute-Vienne, pour avoir accepté de me prendre en stage et d'avoir facilité mon accès aux différents services de la Direction tels que le service des impôts des entreprises. Je remercie également tous les responsables de services, inspecteurs, contrôleurs, agents et stagiaires qui ont répondu à mes différentes questions.

Je n'oublie absolument pas celles et ceux qui à un moment crucial de mon parcours m'ont apportée une aide précieuse : M. Simplicio Do Ango, que votre âme repose en paix, M. Thomas Akueson, Ghislain et Ova.

Je tiens ensuite à remercier toutes les personnes qui par leurs conseils, soutien moral, financier, matériel et administratif ou tout simplement par leur présence dans ma vie, ont été d'une grande aide. Je pense particulièrement à Judith, Scholastique (Mamy), Stéphanie, Sylviane, Graig, Stédy, Magalie, Isabelle, Flore, Hans, Jeanne d'Arc, Téléphore, Romuald.

J'ai une pensée particulière pour Mark-Arthur. Tu es pour moi un soutien indéfectible. Sans ta présence à mes côtés, les choses auraient été plus difficiles.

Enfin, aucun mot ne saurait suffisamment être à la hauteur pour remercier mon père et ma mère Benjamin et Rose. Vous êtes mon cœur, ma force, ma motivation. Sans vous, rien n'aurait été possible.



Droits d'auteurs

Cette création est mise à disposition selon le Contrat :

« **Attribution-Pas d'Utilisation Commerciale-Pas de modification 3.0 France** »

disponible en ligne : <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/fr/>



Liste des principales abréviations

ACCIS : Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés

AEF : Afrique équatoriale française

APP : Accords préalables unilatéraux en matière de prix

BAD : Banque Africaine de Développement

BEPS : Base erosion and profit shifting (projet relatif à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices)

BER : Bassin d'emploi à redynamiser

BOFIP : Bulletin officiel des finances publiques

BUD : Bassin urbain à dynamiser

CAA : Cour administrative d'appel

CEMAC : Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale

CFAD : Concession forestière sous aménagement durable

CGI : Code Général des Impôts

CICE : Crédit d'impôt compétitivité et emploi

CIR : Crédit d'impôt recherche

CIRDI : Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements

CJUE : Cour de justice de l'Union européenne

CNAMGS : Caisse nationale d'assurance maladie et de sécurité sociale

CNUCED : Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement

COMUF : Compagnie des mines d'uranium de Franceville

CPO : Conseil des prélèvements obligatoires

CRC : Conseil Régional de la concurrence

CSG : Contribution sociale généralisée

DDHC : Déclaration des droits de l'homme et du Citoyen

DGFIP : Direction générale des finances publiques

DGI : Direction générale des impôts

DIRDE : Dépense intérieure de recherche et développement des entreprises

ETI : Entreprises de taille intermédiaire

GEF : Gabonais économiquement faibles



IDE : Investissement direct étranger
IDH : Indice de développement humain
INPI : Institut national de la propriété industrielle
INSEE : Institut national de la statistique et des études économiques
IPG : Institut du pétrole et du gaz
IR : Impôt sur le revenu
IS : Impôt sur les sociétés
LPF : Livre des procédures fiscales
NORMED : Chantiers du Nord et de la Méditerranée
OAPI : Organisation Africaine de la Propriété Intellectuelle
OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique
OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
OMC : Organisation Mondiale du Commerce
ONZUS : Observatoire national des zones urbaines sensibles
OSC : Organe de surveillance de la concurrence
PFA : Permis forestiers associés
PI : Propriété industrielle
PME : Petites et moyennes entreprises
PSGE : Plan stratégique Gabon émergent
QPC : Question prioritaire de constitutionnalité
R&D : Recherche et développement
RDI : Recherche, développement et innovation
ROAM : Redevance obligatoire de l'assurance maladie
SDN : Société des nations
SFI : Sociétés financières d'innovation
SMC (Accord) : Accord sur les subventions et mesures compensatoires
TCA : Taxe sur le chiffre d'affaires
TFUE : Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne
TGAP : Taxe générale sur les activités polluantes
TICPE : Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques
TMEI : Taux marginal effectif d'imposition



TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

UDE : Union Douanière Equatoriale

UDEAC : Union Douanière Economique de l’Afrique Centrale

UE : Union Européenne

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africain

WEF : World Economic Forum

ZERP : Zones économiques à régime privilégié

ZES : Zones économiques spéciales

ZFANG : Zones franches d’activité nouvelle génération

ZFU : Zone franche urbaine

ZFU-TE : zone franche urbaine – territoire entrepreneur

ZRR : Zone de revitalisation rurale

AUTRES ABREVIATIONS

Ed. : Edition

In : Dans

Infra : Ci-dessous

Préc. cit. : Précédemment cité

Supra : Ci-dessus

V. : Voir





Sommaire

Introduction	2
Partie I - Les enjeux de la fiscalité incitative en faveur de l'implantation d'entreprises étrangères	46
Titre 1 - L'influence du droit international sur les incitations fiscales en faveur des entreprises étrangères	48
Chapitre 1 - La superposition des règles fiscales incitatives communautaires et nationales ...	50
Chapitre 2 - L'aménagement international des politiques fiscales	128
Titre 2 - Les politiques fiscales nationales d'attraction territoriale	184
Chapitre 1 - Les incitations générales à l'investissement des entreprises étrangères	186
Chapitre 2 - Les incitations spéciales à l'investissement des entreprises étrangères	276
Partie II - Des mesures fiscales favorables à l'internationalisation des entreprises mais nécessitant une restructuration	330
Titre 1 - Internationalisation et garanties des entreprises	332
Chapitre 1 - Les mesures en faveur de l'internationalisation des entreprises : entre repli et ouverture	334
Chapitre 2 - Les garanties fondamentales accordées aux entreprises	374
Titre 2 - Des politiques fiscales d'attraction des entreprises étrangères nécessitant une restructuration	436
Chapitre 1 - Les limites des politiques fiscales d'attractivité	438
Chapitre 2 - La refonte du climat des affaires	498
Conclusion générale	556
Références bibliographiques	566
Annexes	598



Introduction

Existe-il une fiscalité internationale qui s'est développée parallèlement aux fiscalités nationales, ou bien comme l'affirme Philippe MALHERBE, la fiscalité stricto sensu « *n'est pas internationale, mais les faits et situations imposables le sont : on vit dans un pays et on travaille dans un autre ; on fabrique dans son pays et on vend à l'étranger ; on investit dans des actifs ou des valeurs mobilières étrangers ; etc* »¹.

Jusqu'à la seconde moitié du XIX^e siècle, les prélèvements fiscaux effectués par les États, et notamment les impôts directs, ne soulevaient pas de problèmes d'ordre international. Ces derniers étaient assis sur les revenus taxables trouvant leur source sur le territoire de l'État d'imposition.

La prise en compte de la capacité contributive par la création d'impôts personnels² et progressifs³ (dans l'objectif d'égaliser la répartition de la charge fiscale), a permis d'atteindre l'ensemble des revenus des contribuables (revenus intérieurs et extérieurs)⁴.

A côté de cela, l'impôt a perdu son objectif initial. Il ne répond plus à sa définition classique consistant principalement à la couverture des charges publiques. On assiste à l'aboutissement d'un changement de perspective qui a été progressif, passant d'une fonction purement financière, budgétaire, à une fonction instrumentale, se greffant à la première⁵ : l'impôt est devenu un moyen de mise en œuvre des politiques économique et sociale⁶.

¹ MALHERBE (P.), *Éléments de droit fiscal international*, Bruylant, 2015.

² L'impôt personnel prend en compte les capacités contributives du contribuable. En cela, il est perçu comme plus juste. L'impôt sur le revenu par exemple considère le montant des revenus, mais également les charges familiales, à travers le quotient familial.

L'impôt personnel se distingue de l'impôt réel qui frappe les opérations économiques et est indifférent à la situation du contribuable.

³ L'impôt est dit progressif lorsqu'il varie en fonction de la matière imposable. Il tient également compte de la capacité contributive du contribuable.

⁴ Voir à ce sujet CASTAGNEDE (B.), *Précis de la fiscalité internationale*, PUF, 5^{ème} édition, 2015.

⁵ ORSONI (G.), *L'interventionnisme fiscal*, PUF, Mars 1995.

⁶ Dès l'Antiquité, et plus encore sous l'Ancien Régime, préexistaient déjà des utilisations de l'impôt dépassant la seule fonction financière et s'engageant vers la réalisation d'objectifs économiques et sociaux (V. ORSINI (G.), *L'interventionnisme fiscal*, préc. cit).



En France, après une grande période « d'immobilisme fiscal »⁷, le pays va connaître au cours du XX^e siècle de grands bouleversements, favorisant le passage d'une politique libérale à des politiques interventionnistes.

La première guerre mondiale constitue l'un des principaux facteurs de ces bouleversements. En effet, elle va entraîner non seulement la prise en main par l'État de la direction de l'économie nationale, mais aussi la prise en charge par ce dernier des difficultés sociales : c'est la naissance de l'État-providence⁸.

Ensuite, la crise économique⁹ qui va suivre va mettre en lumière l'idée selon laquelle la conception d'un ordre économique dans lequel l'initiative privée exclut l'initiative publique est irréaliste, ce qui aura pour conséquence l'apparition d'un « secteur public » mis en place par l'État et sollicité pour sauver les secteurs de l'activité économique en difficulté et pour protéger l'économie nationale contre la concurrence étrangère.

L'adoption par la France d'un système interventionniste « socio-démocrate » s'éloigne ainsi du modèle choisi par les anglo-saxons¹⁰. En effet, ces derniers ont opté pour un interventionnisme libéral¹¹ consistant à prôner la neutralité de l'impôt et par conséquent une intervention très faible de la collectivité publique dans la couverture des risques sociaux.

Afin de faire face à toutes ces transformations, le système fiscal français a dû être réformé. Ce mouvement a été progressif et a en grande partie consisté en l'élargissement de l'assiette de l'impôt, dans le but de toucher à l'ensemble des richesses.

⁷ BOUVIER (J.), Le système fiscal français du XIX^e siècle, Deux siècles de fiscalité française XIX-XX^e siècle, Mouton Editeur, 1973.

⁸ Par opposition à « l'État-gendarme ».

⁹ La crise économique de 1929 va tout d'abord frapper les États-Unis. Elle résulte des conséquences liées à la première guerre mondiale, à l'inflation du crédit bon marché et à la spéculation boursière. L'économie et la société américaine seront fortement touchées, ce qui conduira à l'effondrement de la bourse, à l'arrêt et au recul de la consommation, à une surproduction entraînant la chute des prix, la multiplication des faillites, à la fermeture des entreprises et à l'augmentation du chômage. Cette crise va ensuite se répandre à d'autres pays comme la France.

¹⁰ Tels que les États-Unis, le Royaume-Uni.

¹¹ Selon la conception de l'interventionnisme libéral, l'impôt doit être utilisé pour financer les biens et services collectifs non fournis par le secteur privé.



En effet, le système en vigueur avant 1914 est celui hérité des constituants de 1789. Il s'agit des « quatre vieilles »¹², dont fait partie la contribution sur les portes et fenêtres¹³. Les pouvoirs publics sont contraints de trouver de nouveaux financements en vue de faire face à la guerre. En 1914 est par conséquent mis en place un impôt général et progressif¹⁴, suivi en 1917 de l'impôt cédulaire¹⁵, qui frappe séparément et indifféremment chaque cédula¹⁶ ou catégorie de revenus.

L'unification de ce « système d'imposition mixte »¹⁷ a permis l'institution d'un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques¹⁸. Cet impôt est direct, progressif, synthétique¹⁹ et personnel.

Le décret portant réforme fiscale de 1948²⁰ met également en place un impôt sur les revenus et bénéfices des sociétés. Et plus tard, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) voit le jour²¹.

Après la seconde guerre mondiale, les cotisations sociales²² apparaissent en vue de protéger au mieux les citoyens face aux imprévus. Le droit à la protection sociale sera d'ailleurs consacré par la Constitution.

¹² Outre la contribution sur les portes et fenêtres, le système des « quatre vieilles » comprend la contribution foncière (décret du 23 novembre-1^{er} décembre 1790), la contribution personnelle mobilière (décret du 13 janvier-18 février 1791) et la patente (décret du 2-17 mars 1791).

¹³ Il s'agit d'un impôt direct portant sur les ouvertures du côté de la rue. Il fût supprimé en 1926. On lui reprochait notamment de favoriser l'évasion fiscale par la construction de logements insalubres, sombres et mal aérés.

¹⁴ Loi du 15 juillet 1914, dite loi Caillaux. Cet impôt est créé à l'initiative du ministre des Finances Joseph Caillaux, d'où son appellation.

¹⁵ Loi du 31 juillet 1917.

¹⁶ La cédula était un feuillet utilisé pour déclarer les différentes catégories de revenus.

¹⁷ Le système 1914-1917 est appelé système d'imposition mixte car il mêle l'imposition cédulaire et l'imposition générale et progressive.

¹⁸ Décret n°48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale ; loi n°59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux.

¹⁹ L'impôt synthétique prend en considération l'ensemble des revenus, quel que soit leur origine. De ce fait, il se distingue de l'impôt cédulaire qui taxe une opération isolée.

²⁰ Supra.

²¹ Instituée en 1954 sous l'impulsion du haut fonctionnaire au ministère des Finances Maurice Lauré, la TVA est inspirée de la taxe générale sur le chiffre d'affaires frappant les opérations commerciales et créée par loi du 25 juin 1920.

²² Ordonnances du 4 et 19 octobre 1945.



Selon le préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, auquel renvoie le préambule de la Constitution du 4 octobre 1958 « *La Nation garantit à tous, notamment à l'enfant, à la mère et aux vieux travailleurs, la protection de la santé, la sécurité matérielle, le repos et les loisirs. Tout être humain qui, en raison de son âge, de son état physique ou mental, de la situation économique, se trouve dans l'incapacité de travailler, a le droit d'obtenir de la collectivité des moyens convenables d'existence* ».

Quant à la contribution sociale généralisée (CSG)²³, elle est instituée pour financer les différentes branches de la sécurité sociale²⁴.

L'élargissement de l'assiette d'imposition et l'alourdissement des taux vont inciter les contribuables à demander des allègements.

Précisons que l'utilisation de l'impôt à des fins économiques et sociales n'est pas l'apanage des pays dits développés.

Au Gabon, tout comme dans les autres pays en voie de développement, une importance particulière est accordée « à la fonction économique de l'impôt ». Si bien que « le dispositif fiscal s'y trouve considéré comme facteur décisif du développement »²⁵.

Cette fiscalité à vocation économique pèse essentiellement sur la fiscalité indirecte. En effet, la fiscalité indirecte est prééminente, en raison de l'étroitesse de l'assiette.

La fonction économique de l'impôt vise entre autres à favoriser l'investissement, et notamment l'investissement direct étranger. Les différentes politiques mises en place au Gabon entrent dans le cadre de cette perspective.

Effectivement, après son accession à l'indépendance le 17 août 1960, le Gabon a dû se construire aussi bien socialement, économiquement que politiquement.

La stratégie choisie a été une mainmise de l'État sur la vie économique nationale. Le Gabon va donc opter pour une politique libérale social-démocrate²⁶. Ainsi, des structures

²³ Art 127 de la loi n°90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991.

²⁴ La CSG est versée aux caisses nationales d'allocation familiales (pour la branche famille), au fonds de solidarité vieillesse (pour la branche vieillesse), aux régimes obligatoires d'assurance-maladie (pour la branche maladie), à la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie et à la caisse d'amortissement de la dette sociale.

²⁵ CASTAGNEDE (B.), La fiscalité des pays en développement, SEEF, 1981, n°377, p. 82.



administratives et économiques sont mises en place dans le but de faire jouer un rôle clé à l'État dans la modernisation et le développement du pays²⁷.

Le Président à cette époque avait estimé que la rapide industrialisation du Gabon nécessite que celui-ci dispose de certains atouts, à savoir le libéralisme économique, la stabilité politique et les avantages fiscaux. Toutefois, bien que prônant le libéralisme économique, le Président va relativiser sa position en précisant que *« j'ai dit que nous sommes pour le libéralisme économique, mais un libéralisme planifié et dirigé. Je crois qu'il n'y a pas de différence entre ce que nous faisons et ce qu'on prétend vouloir faire. Nous savons tous où mènent les sociétés d'État. Comment commencent les sociétés d'État ? Comment se terminent-elles ? Comment commencent les nationalisations ? Comment se terminent-elles ?... Je pense, pour ma part que pour être indépendant... pour nous suffire à nous même, nous devons participer à toutes les affaires qui se font au Gabon lorsque les hommes d'affaires ont besoin de notre participation. En dehors de cela, laissons les gens mettre le pays en valeur, laissons les gens travailler »*²⁸.

La stratégie du Gabon a ainsi été basée sur l'implication de l'État dans la vie économique. L'objectif des politiques publiques menées est de faire du Gabon un pays industrialisé en attirant vers l'économie gabonaise, et notamment vers les secteurs productifs, les capitaux nécessaires pour mettre en exploitation les ressources naturelles considérables du Gabon²⁹.

Pour les pouvoirs publics, le moteur de la croissance économique devait être, pour de nombreuses années, les exportations des matières premières. Mais, cela ne suffira pas. En effet, jusqu'en 1977, le taux de croissance économique sera très faible, et on assiste à une augmentation du niveau de pauvreté des populations et des inégalités sociales.

²⁶ Le courant libéral social-démocrate ou social, par opposition au courant néolibéral, est un courant de pensée qui met l'accent sur la notion de justice sociale, et défend une certaine intervention de l'État-providence.

²⁷ MBADINGA (M.), État, entreprises et développement au Gabon : contribution à une étude géographique, thèse de recherche, université de Montpellier III- Paul Valéry, 17 mars 2006.

²⁸ Recueil des discours présidentiels 1970-1971 publié par le ministère de l'information à Libreville.

²⁹ MINKO (H.), La fiscalité gabonaise du développement, préface P.-F. GONIDEC, bibliothèque africaine et malgache, Paris, 1981.



Le boom pétrolier dans la décennie 70 sera salvateur pour l'économie gabonaise³⁰, il va apporter une relative stabilité économique. Cette période va permettre à l'État d'engager de grands travaux, notamment en mettant en place des infrastructures de transport ferroviaire, aérien, et maritime. De grandes entreprises publiques seront également créées. Ce qui ira dans le sens du rôle donné à l'État depuis les indépendances.

Toutefois, en 1987, le Gabon va connaître une grave crise financière, matérialisée par la baisse des cours de pétrole, et aggravée par la dévaluation de la monnaie³¹. La dette contractée par l'État va ainsi doubler³².

Il faut dire que la stratégie économique gabonaise n'aura pas été efficace. La croissance est très faible, les recettes budgétaires vont brutalement baisser, le taux de pauvreté est très élevé et les inégalités criardes. En raison de l'hégémonie des matières premières et de l'ingérence de l'État dans les activités économiques, le Gabon n'a pas su diversifier son économie³³ et se retrouve tributaire des fluctuations internationales. Le poids du secteur hors pétrole est très faible dans la production nationale.

Afin de pallier aux difficultés rencontrées, le Fonds monétaire international (FMI) et la Banque mondiale vont imposer au Gabon une série de réformes structurelles³⁴. Ces réformes ont pour objectif d'ouvrir de manière efficiente le marché aux investisseurs étrangers, et de conduire l'État à utiliser plus efficacement les ressources tirées du

³⁰ La hausse brutale du prix du brut par baril intervenue à la fin de l'année 1973 à la suite de l'embargo pétrolier décidé par les pays arabes producteurs de pétrole regroupés au sein de l'OPEP (Organisation des pays exportateurs de pétrole) a entraîné au profit du Gabon des rentrées fiscales s'élevant à 92 milliards de francs CFA, soit 140.243.902 €.

³¹ Le franc CFA a été dévalué le 11 janvier 1994 à Dakar, au Sénégal, en présence du directeur général du FMI (M. Camdessus), du ministre français de la coopération (M. Roussin), et des chefs d'État et de gouvernement des pays de la zone franc. Cette dévaluation de 50% par rapport au franc français a été décidée en vue de résoudre les déséquilibres économiques et financiers apparus pendant la seconde moitié des années 80.

³² En 1999, la dette du Gabon s'élève à 3000 milliards de francs CFA, soit un peu plus de 4,573 milliards d'euros.

³³ En matière d'exportation par exemple le taux du pétrole s'élève en 2000 à 78,5%, le bois en grumes 12% et le manganèse 4%.

³⁴ Ces exigences figuraient dans le programme du FMI de 1995-1998.



pétrole, du bois et des mines. L'enjeu est énorme, car le Gabon doit parvenir à mettre en place des mécanismes lui permettant de diversifier et de stabiliser son économie³⁵.

Signalons que la part des entreprises étrangères dans l'économie gabonaise date pourtant d'avant et après les indépendances.

Dans un rapport de 1968³⁶, la Banque mondiale constatait que « *c'est aux entreprises privées étrangères que revient presque entièrement le développement de l'économie, que ce soit dans le domaine de l'exploitation forestière, des mines ou du pétrole* ».

La décennie 90 sera une tentative de libéralisation économique. Les relations fiscalodouanières entre les pays de la zone CEMAC (Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale) seront réformées. La TVA sera instaurée. Le Gabon va surtout entreprendre une vaste série de privatisation des entreprises parapubliques.

Ainsi, on assiste à la privatisation de la Société d'Eau et d'Energie du Gabon (SEEG)³⁷, de l'Office des Chemins de Fer Transgabonais (OCTRA)³⁸, de la Société Sucrière du Haut Ogooué (SOSUHO)³⁹.

Tous ces programmes structurels vont malheureusement se solder par un échec, incitant les pouvoirs publics à adopter au fil des années un certain nombre de mesures fiscales dérogatoires et sélectives, dans le but de rendre le Gabon davantage attractif à l'égard des investisseurs étrangers.

Pour les besoins de développement relatifs à notre étude, nous nous attèlerons d'abord à définir les principaux concepts de notre sujet, à savoir les notions d'investissement

³⁵ Parmi les points soulevés, il y a la suppression de toute transaction extrabudgétaire, l'amélioration de la transparence des procédures d'engagement des dépenses, la promulgation de la loi de privatisation des sociétés parapubliques...

³⁶ Banque internationale pour la reconstruction et le développement, Association internationale de développement, L'économie gabonaise, 15 mai 1968.

³⁷ Elle a été privatisée en 1997 et était détenue jusqu'en 2018 à 51% par le groupe Veolia Eau (Décret N°628 du 18 juin 1997 portant désignation du Concessionnaire du service public de l'eau potable et de l'énergie électrique à la SEEG filiale de VEOLIA).

³⁸ Le premier tronçon fut mis en service en 1978. L'OCTRA a été privatisé en 1999 et est depuis 2003 la Société d'Exploitation du Transgabonais (SETRAG), groupe d'ERAMET.

³⁹ En 1998, à la suite de la privatisation, elle devient Sucrerie Africaine du Gabon (SUCAF Gabon). Depuis 2010, elle fait partie du groupe Société d'Organisation, de Management et Développement des Industries Alimentaires et Agricoles (SOMDIAA).



étranger et d'incitations fiscales (I). Ensuite, nous aborderons la question de la conciliation entre les règles d'imposition nationales et l'internationalisation de l'implantation des entreprises (II). Enfin, nous procéderons non seulement à la délimitation du champ de notre étude (III), mais aussi à l'annonce du plan (IV).

I- INVESTISSEMENTS ETRANGERS ET INCITATIONS FISCALES

A- La notion d'investissement étranger

La notion d'investissement est assez vaste et souffre d'une absence de définition uniforme.

En langage courant, l'investissement est caractérisé par l'emploi de capitaux en vue d'accroître la production d'une entreprise ou à améliorer son rendement.

L'investissement peut également tout simplement désigner l'ensemble des capitaux investis⁴⁰.

En droit international de l'investissement, cette notion suppose, pour de nombreux spécialistes, la réunion de trois éléments⁴¹ : un apport, une certaine durée et un certain risque⁴².

La notion d'investissement peut en outre recouvrir différentes réalités selon le qualificatif qui lui est apposé.

Ainsi, seront par exemple considérés comme investissements indirects, des investissements dans des titres de société, réalisés dans l'optique d'une plus-value future. Ces investissements sont également appelés « investissements financiers » ou « investissements en portefeuille ».

Quant aux investissements directs étrangers, ils visent, selon le FMI « à *acquérir un intérêt durable dans une entreprise exploitée dans un pays autre que celui de l'investisseur, le but de ce dernier étant d'influencer effectivement sur la gestion de l'entreprise en question* »⁴³.

⁴⁰ Le petit Larousse, 2010.

⁴¹ L'origine de ces éléments n'est pas pour autant précisée.

⁴² V. SILVA ROMERO (E.), « Observations sur la notion d'investissement après la sentence Phoenix », Cahiers de l'arbitrage n°4, 2010, p. 987.

⁴³ V. CHARVIN (R.), L'investissement international et le droit au développement, L'Harmattan, 2002.



Dans la même logique, la Banque de France indique que les investissements directs désignent les investissements par lesquels des entités résidentes d'une économie acquièrent ou ont acquis un intérêt durable dans une entité résidente d'une économie étrangère. La notion d'intérêt durable implique ici l'existence d'une relation à long terme entre l'investisseur direct et la société investie et l'exercice d'une influence notable du premier sur la gestion de la seconde.

Aussi, on considère généralement qu'il y a intérêt durable et, par conséquent, investissement direct, lorsqu'une entreprise détient au moins 10 % du capital ou des droits de vote d'une entreprise résidente d'un pays autre que le sien.

Dans ce contexte, nous pouvons constater que le droit monétaire et financier français a beaucoup évolué depuis les années 90. En effet, concernant la liberté des investissements, si les règles en la matière ont connu une évolution significative, la France continue à maintenir un contrôle sur les investissements liés à certains domaines d'activité.

Cette restriction n'est pas condamnée par l'Union européenne⁴⁴. Déjà, le traité de Maastricht⁴⁵ posait le principe de la liberté des changes⁴⁶ en général et des mouvements

⁴⁴ Le droit européen autorise une sélectivité, lorsque l'intérêt national le justifie. L'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne interdit les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre. Cependant, l'article 51 autorise une dérogation lorsque ces activités participent dans cet État, même à titre occasionnel, à l'exercice de l'autorité publique.

⁴⁵ Traité sur l'Union européenne, signé le 7 février 1992. Il succéda au traité de Rome (créant la communauté économique européenne en 1957) et remplacé par le traité de Lisbonne (traité sur le fonctionnement de l'Union européenne de 2009, actuellement en vigueur).

⁴⁶ Il s'agit de mesures prises par un gouvernement pour réglementer l'achat et la vente de monnaies étrangères par ses ressortissants. C'est à l'issue de la première Guerre mondiale, et notamment en raison des grands déséquilibres économiques et financiers qui en ont découlé que de nombreux États ont été amenés à limiter, voire à supprimer, la liberté des transactions en monnaies étrangères. Ces restrictions répondent à plusieurs buts.

- Sur le plan financier : empêcher les achats excessifs de monnaie étrangère de contribuer à la dépréciation de la monnaie nationale et d'aggraver le déficit de la balance des paiements.
- Sur le plan économique : entraver les importations de produits susceptibles de concurrencer l'industrie nationale, et réserver les achats de devises étrangères au règlement des importations jugées les plus utiles et les plus urgentes (biens d'équipement, matières premières, par exemple).
- Sur le plan de la fiscalité : empêcher l'évasion des capitaux et des revenus taxables.

Le contrôle des changes s'exerce par plusieurs procédés :

- interdiction ou limitation de tout achat de monnaie étrangère qui n'est pas justifié par le règlement d'une importation autorisée ;



de capitaux en particulier⁴⁷, tout en acceptant des restrictions à ces derniers⁴⁸ « lorsqu'ils impliquent des investissements directs »⁴⁹. L'administration fiscale française ne faisait pas une application stricto sensu de la réglementation européenne. Elle déterminait discrétionnairement les ressortissants européens éligibles⁵⁰.

La loi n° 96-109 du 14 février 1996 relative aux relations financières avec l'étranger en ce qui concerne les investissements étrangers en France et ses textes d'application ont consacré le principe de la liberté des investissements directs étrangers (IDE), tout en maintenant la réglementation exceptionnelle de certains secteurs. Ce principe tel énoncé s'applique aux investissements européens, conformément au traité de Rome⁵¹, ainsi qu'à la directive du 24 juin 1988⁵², mais également aux investisseurs non européens.

Le décret de 2003 réglementant les relations financières avec l'étranger⁵³ aménage le régime des démarches et autorisations d'investissement des étrangers en France. Ce texte apporte une définition à la notion d'investissements directs étrangers.

-
- présentation à l'autorité compétente des documents établissant la réalité de l'importation ; après vérification, l'importateur effectue le règlement dans sa propre monnaie, et obligatoirement dans une banque qui assurera ensuite le transfert au vendeur étranger ;
 - obligation pour l'exportateur, ou pour le créancier de tous autres revenus provenant de l'étranger, de « rapatrier » les fonds, c'est-à-dire de les faire verser à une banque qui le réglera en monnaie du pays ;
 - interdiction ou limitation de toute exportation de billets de banque, et obligation de vendre à une banque, en rentrant dans le pays, les billets étrangers que l'on détient ;
 - restrictions ou conditions imposées à l'exportation des revenus provenant d'investissements faits dans le pays par des étrangers.

Source : Encyclopaedia Universalis France/ <https://www.universalis.fr/encyclopedie/controle-des-changes>. (Consulté le 10 juin 2018).

⁴⁷ art. 73 B.

⁴⁸ art. 73 C et 73 D.

⁴⁹ V. CARREAU (D.), HURSTEL (D.), « La nouvelle liberté des investissements directs étrangers en France », Dalloz, 1996, p. 239.

⁵⁰ Voir notamment :

- SYNDET (H.), L'impact du droit communautaire sur le droit français des relations financières avec l'étranger, in L'internationalisation du droit. Études offertes à Yvon LOUSSOUARN, Dalloz, Paris, 1994, p. 372.

- IDOT (L.), Concentrations, Dalloz, décembre 1998.

⁵¹ Art 52 et 221.

⁵² Directive du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (88/361/CEE).

⁵³ Décret n°2003-196 du 7 mars 2003 réglementant les relations financières avec l'étranger.

Ainsi, sont qualifiés d'investissements directs étrangers, au sens de l'article premier dudit décret, la création d'une entreprise nouvelle par une entreprise de droit étranger ou une personne physique non-résidente ; l'acquisition de tout ou partie d'une branche d'activité d'une entreprise de droit français par une entreprise de droit étranger ou une personne physique non-résidente ; toutes opérations effectuées dans le capital d'une entreprise de droit français par une entreprise de droit étranger ou une personne physique non-résidente dès lors que, après l'opération, la somme cumulée du capital ou des droits de vote détenus par des entreprises étrangères ou des personnes physiques non-résidentes excède 33,33 % du capital ou des droits de vote de l'entreprise française; les mêmes opérations effectuées par une entreprise de droit français dont le capital ou les droits de vote sont détenus à plus de 33,33 % par une ou des entreprises de droit étranger ou une ou des personnes physiques non-résidentes.

Le principe de la liberté des investissements, comme cela a déjà été précisé, n'est pas absolu. La France se réserve en effet le droit de soumettre à une autorisation préalable et de contrôler certains investissements étrangers. La réglementation du contrôle des investissements entrant se justifie par le souci d'une protection de l'indépendance nationale.

Le décret du 7 mars 2003 reprend les dispositions du code monétaire et financier, en matière de déclaration ou de demande d'autorisation préalable.

En effet, selon l'article L151-2 du code, le gouvernement peut, pour assurer la défense des intérêts nationaux et par décret pris sur le rapport du ministre de l'Economie, soumettre à déclaration, autorisation préalable ou contrôle, la constitution et la liquidation des investissements étrangers en France.

Les activités soumises à une demande d'autorisation préalable concernent d'abord les investissements directs étrangers en France susceptibles de mettre en cause l'ordre public ou la sécurité publique tels que les investissements réalisés par une personne dont l'une au moins des activités qu'elle exerce ou qu'elle a exercée au cours des dix dernières années ou dont les conditions d'exercice de cette activité constituent une présomption sérieuse qu'elle est susceptible de commettre ou de faciliter l'une des infractions visées à certains des articles du code pénal (trafic de stupéfiants, abus frauduleux de l'état d'ignorance ou de faiblesse, proxénétisme, blanchiment, actes de terrorisme, corruption



et trafic d'influence, association de malfaiteurs)⁵⁴ ; les investissements effectués dans les secteurs des jeux d'argent comme dans les casinos, les cercles de jeux, et dans les activités réglementées de sécurité privée.

Sont également visés par l'autorisation du ministre chargé de l'Economie, les investissements directs ou indirects étrangers en France ayant trait à la défense nationale et aux armes et explosifs.

Enfin, les investissements directs étrangers en France de nature à créer des risques sérieux mettant en cause la santé publique.

Un délai de deux mois existe, permettant au ministre de se prononcer sur la demande d'autorisation.

Si généralement la création de nouvelles entreprises par des entités de droit étranger ne pose pas de problème, et est au contraire vivement souhaitée, la prise de contrôle d'entreprises françaises par des entreprises étrangères inquiète de nombreuses personnes et soulève un débat public.

En 2015, trois groupes du CAC 40⁵⁵ sont passés sous contrôle étranger (Lafarge⁵⁶, Alstom⁵⁷ et Alcatel-Lucent).

Bien que certains ont vu ici le signe d'une réelle attractivité française, d'autres ont en revanche constaté une incapacité pour la France à maintenir sous contrôle ses grands groupes.

Par ailleurs, la question du contrôle des investissements étrangers va au-delà du cadre purement français. Elle est traitée au niveau européen.

L'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États

⁵⁴ Il s'agit notamment des articles 222-34 à 222-39 ; 223-15-2 ; 225-5 ; 225-6 ; 225-10 ; 324-1 ; 421-1 à 421-2-2 ; 433-1 ; 450-1 ; 450-2-1 du code pénal.

⁵⁵ Créé en 1987, le CAC 40 (cotation assistée en continu) est le principal indice boursier de la place de Paris. Il est composé de 40 valeurs de sociétés françaises (représentant l'ensemble des secteurs d'activité), choisies parmi les 100 sociétés françaises dont les volumes d'échanges de titres sont les plus importants. Chaque société a un poids déterminé par rapport à sa capitalisation.

Source : <https://www.economie.gouv.fr/facileco/cac-40>, consulté le 08 mars 2018.

⁵⁶ Leader des matériaux de construction (béton, ciment et granulats), devenu LafargeHolcim après la fusion avec le groupe suisse Holcim.

⁵⁷ Spécialisée dans les secteurs des transports, sa branche énergie est rachetée par le groupe américain Général Electric.

membres et les pays tiers. Les articles 64 et 65 TFUE semblent néanmoins atténuer ce principe.

En effet, selon l'article 64 TFUE « *L'article 63 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux* ». L'article 65 TFUE ajoute que « *le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec les traités* ».

Le 29 septembre 2017, une proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil établissant un cadre pour le filtrage des investissements directs étrangers dans l'Union européenne fût déposée, conformément à l'article 88-4 de la Constitution française⁵⁸, auprès de l'Assemblée nationale et du Sénat.

Ce texte⁵⁹ vise à établir un cadre pour le filtrage⁶⁰ par les États membres, et dans certains cas par la Commission, des investissements directs étrangers dans l'Union européenne, tout en permettant aux États membres de tenir compte de leur situation individuelle et des spécificités nationales⁶¹.

⁵⁸ « *Le Gouvernement soumet à l'Assemblée nationale et au Sénat, dès leur transmission au Conseil de l'Union européenne, les projets d'actes législatifs européens et les autres projets ou propositions d'actes de l'Union européenne. Selon des modalités fixées par le règlement de chaque assemblée, des résolutions européennes peuvent être adoptées, le cas échéant en dehors des sessions, sur les projets ou propositions mentionnés au premier alinéa, ainsi que sur tout document émanant d'une institution de l'Union européenne. Au sein de chaque assemblée parlementaire est instituée une commission chargée des affaires européennes* ».

⁵⁹ COM (2017) 487 final.

⁶⁰ Le filtrage est défini dans la proposition de règlement comme « *une procédure permettant d'évaluer, d'étudier, d'autoriser, de soumettre à condition, d'interdire ou d'annuler des investissements directs étrangers* ».

⁶¹ À l'heure actuelle, il n'existe aucun cadre global au niveau de l'UE pour le filtrage d'investissements directs étrangers pour des motifs de sécurité et d'ordre public. Par ailleurs, la proposition de règlement n'a pas pour objectif d'imposer aux États membres d'adopter ou de maintenir un mécanisme de filtrage pour les investissements directs étrangers. Il a pour but de mettre en place un cadre favorable pour les États membres qui disposent déjà ou souhaitent instaurer un mécanisme de filtrage, et de veiller à ce que ledit mécanisme satisfasse à quelques exigences élémentaires, comme la possibilité d'un recours juridictionnel contre les décisions, l'absence de discrimination entre différents pays tiers et la transparence.

Bien que la proposition de règlement souligne l'importance des investissements directs étrangers en matière de croissance, d'emplois et d'innovation pour le développement économique et social de l'Union européenne, elle considère que l'ouverture de l'Union européenne aux investissements étrangers doit s'accompagner de politiques dynamiques et efficaces afin, d'une part, que les autres économies s'ouvrent et que chaque État joue selon les mêmes règles. Et d'autre part, afin de protéger les actifs européens essentiels contre les investissements qui porteraient atteinte aux intérêts légitimes de l'Union ou de ses États membres.

L'article 3 de la proposition de règlement dispose qu'en matière de filtrage des investissements directs étrangers « *les États membres peuvent maintenir, modifier ou adopter des mécanismes visant à filtrer les investissements directs étrangers pour des motifs de sécurité ou d'ordre public, dans les conditions et selon les modalités énoncées dans le présent règlement. La Commission peut procéder à un filtrage des investissements directs étrangers qui sont susceptibles de porter atteinte à des projets ou des programmes présentant un intérêt pour l'Union, pour des motifs de sécurité ou d'ordre public* ».

Afin de déterminer si un investissement direct étranger est susceptible de porter atteinte à la sécurité ou à l'ordre public, les États membres et la Commission peuvent prendre en considération le fait que l'investisseur étranger soit ou non sous le contrôle du gouvernement d'un pays tiers, notamment au moyen d'un important appui financier. Le caractère public ou le financement public de l'investissement étranger peut ainsi conduire à interdire l'investissement concerné⁶².

A la suite du dépôt de la proposition du règlement européen auprès des deux chambres du Parlement français, le Sénat a adopté une résolution⁶³ relative au contrôle des investissements étrangers⁶⁴, soulevant les enjeux et la nécessité d'un tel contrôle.

Les débats relatifs à cette résolution ont bel et bien reconnu aux investissements étrangers des effets positifs sur l'économie européenne.

⁶² C'est le cas des investissements chinois.

⁶³ V. Annexe 1.

⁶⁴ Résolution européenne sur le filtrage des investissements directs étrangers dans l'Union européenne, devenue résolution du Sénat (conformément à l'article 73 quinquies, alinéas 4 et 5, du règlement du Sénat) le 7 janvier 2018, n°42.



Toutefois, il s'est dans l'ensemble avéré essentiel de protéger les intérêts stratégiques européens et les industries du futur des prises de contrôle étrangères.

Tout comme en France, l'investissement est également en principe libre au Gabon. Toutefois, le décret du 16 mai 2011 complétant la charte gabonaise des investissements prévoit un régime d'autorisation préalable à la réalisation d'investissements par les personnes morales ou physiques étrangères⁶⁵ pour certains domaines d'activités.

Les secteurs concernés incluent non seulement les activités telles que les jeux d'argent ou celles ayant ou pouvant avoir des applications militaires ou de défense, mais aussi les activités liées à l'exploitation durable des produits forestiers, à la recherche et à l'exploitation des ressources minières ou des hydrocarbures.

Ce régime est applicable pour l'acquisition directe ou indirecte soit du contrôle d'une entreprise dont le siège social est établi au Gabon ; soit de tout ou d'une partie d'une branche d'activité d'une entreprise dont le siège social est établi au Gabon.

Tout investisseur étranger souhaitant investir dans les secteurs visés par le décret doit adresser au ministre chargé de l'économie un dossier d'autorisation. Ce dossier doit comprendre l'identification de l'investisseur (y compris lorsqu'il s'agit de personnes morales), la liste de ses actionnaires disposant d'une participation supérieure à 5%, l'identification complète des membres du Conseil d'administration⁶⁶, le « *dossier juridique de la société* » et « *tout autre élément permettant d'apprécier la demande* ».

Le ministre de l'Economie dispose d'un délai maximum de deux (2) mois pour se prononcer, à partir de la réception de la demande. Sans réponse de sa part, l'autorisation est réputée acquise.

Ce décret a un effet rétroactif, car pour les investissements réalisés avant l'entrée en vigueur du décret, les investisseurs étrangers ont pu disposer d'un délai d'un (1) an maximum pour solliciter l'autorisation du ministre et régulariser leur situation.

⁶⁵ Ce décret s'adresse aux entreprises dont le siège social n'est pas situé au Gabon et aux personnes physiques étrangères ou ne résidant pas au Gabon.

⁶⁶ Le Décret ne précise pas quelles informations doivent être fournies si la société ne dispose pas d'un conseil d'administration.

Tout investissement étranger réalisé en violation des dispositions du décret devra faire l'objet d'une suspension d'activité jusqu'à l'autorisation du ministre. Le refus d'autorisation d'un investissement déjà réalisé conduirait logiquement à une expropriation de l'investisseur.

A côté de ce régime d'autorisation préalable, certaines activités sont obligatoirement basées sur une coopération public/privé. C'est notamment le cas du secteur minier. L'État participe en effet systématiquement dans le capital des titulaires de permis d'exploitation⁶⁷.

En effet, les ressources naturelles, notamment toutes substances minérales contenues dans le sol, le sous-sol, les eaux continentales et dans le domaine marin du territoire national demeurent la propriété de l'État.

De ce fait, il dispose d'un droit de jouissance inaliénable sur ses ressources minérales, lui octroyant un droit de participation de 10% au capital libre de toute charge et non diluable dans le capital de toute société en phase d'exploitation⁶⁸.

Dans le secteur pétrolier également, l'État peut prendre une participation maximale de 10% dans le capital social d'une société sollicitant ou titulaire d'une autorisation exclusive de développement et de production⁶⁹.

La justification est la même qu'en matière minière. Les ressources d'hydrocarbures sont en effet la propriété exclusive de l'État. De ce fait, ce dernier ne se contente que de mettre à disposition des sociétés les terrains et superficies maritimes nécessaires à la réalisation des opérations pétrolières.

En outre, la prospection conjointe sur les moteurs de recherche des mots clés « impôt » et « investissement » nous ramène inévitablement aux contenus liés à la défiscalisation, réduction d'impôt, avantages et allègements fiscaux.

Ce constat semble partagé. En effet dans un article tiré d'une revue économique intitulé « Qu'est-ce qu'un investissement ? »⁷⁰, les auteurs soulignent le caractère arbitraire de la

⁶⁷ Conf. fiscalité minière, p. 318.

⁶⁸ L'État peut cependant renoncer à ce droit pour des projets marginaux ou en fonction du contexte économique. Le caractère marginal d'un projet reste à son entière appréciation.

⁶⁹ Jusqu'en 2019, cette participation s'élevait à 20%. Art. 5 code des hydrocarbures (loi n°002/2019 du 16 juillet 2019).



définition fiscale de la notion d'investissement. Cette définition résulte dans la pratique « d'une discussion permanente, à tous les niveaux, entre [les investisseurs] et les Pouvoirs publics, lesquels sont soucieux de minorer le volume des investissements susceptibles de justifier un allègement de la charge fiscale »⁷¹.

L'investissement stimule la croissance en augmentant la capacité productive de l'économie, la croissance des revenus, et en encourageant la création des emplois. Aussi, les États mettent en place des dispositifs en vue d'accroître les investissements. Depuis des années, les États se sont ainsi lancés à la courses aux investissements étrangers par le biais d'incitations fiscales.

Ce constat va dans le sens de celui de Mme MEMPHIL NDI selon lequel « le contexte actuel de mondialisation des rapports économiques, au cours des dernières décennies a entraîné pour les gouvernements du monde entier, du moins ceux qui ont opté pour une économie de marché, à placer les investissements étrangers au cœur des politiques gouvernementales. L'investissement est devenu au fil des années le cœur de la croissance économique des États, de la productivité et la pérennité des emplois et par ricochet du bien-être social des populations. On assiste à une disparition quasiment totale des frontières économiques en faveur de la libre circulation des biens et services mais aussi des capitaux étrangers. Les gouvernements adoptent désormais une politique d'attractivité économique des investisseurs étrangers par la mise en œuvre d'une politique de compétitivité internationale et d'une compétition d'incitation aux investissements »⁷².

Les objectifs des politiques fiscales en vue d'attirer les investissements étrangers en France et au Gabon abondent dans ce sens.

⁷⁰ GAILLARD (Y.), THUILLIER (G.), *Revue économique*, 1968, p. 607-637.

⁷¹ Les auteurs précisent en effet que la définition fiscale « est purement opératoire : la notion d'investissement n'intervient que pour justifier soit une réduction de la matière imposable (à l'impôt direct), soit une réduction de l'impôt (à la T.V.A). De ce fait, la définition fiscale de l'investissement se ramène à un problème de frontière entre l'imposition et l'exemption – frontière mouvante donc : en premier lieu les disponibilités budgétaires, en second lieu les impératifs économiques (soutien à l'industrie des biens d'équipement, politique conjoncturelle de relance », etc.)

⁷² MEMPHIL NDI (E., P.), « Attractivité économique des investissements directs étrangers en zone CEMAC : harmonisation des instruments juridiques aux règles internationales », thèse de doctorat en droit, sous la direction de M. le Pr. Philippe SAUNIER, Université Nice Sophia ANTIPOLIS, 21 octobre 2015.

Pour la France en particulier, et les pays occidentaux en général, le maître-mot est l'emploi. Ces deniers voient ainsi en la création et l'implantation d'entreprises comme le moyen par excellence pour lutter contre le chômage de masse. A cette finalité, s'ajoutent des questions de compétitivité.

Concernant le Gabon et les autres pays africains, l'enjeu est plus global. Ces derniers tentent, par le biais des investissements étrangers, de sortir du statut de pays en développement, pour atteindre dans un premier temps celui de pays émergents. A long terme, l'objectif étant de parvenir à un stade de développement avancé.

B- Périmètre des incitations fiscales

Nous traiterons la notion d'incitation fiscale en la confrontant aux concepts auxquels elle sera associée tout au long de notre étude, à savoir attractivité et dépenses fiscales (1). Nous analyserons ensuite le champ de l'évaluation des dépenses fiscales, qui participe à une utilisation optimale et efficace des incitations fiscales (2).

1- Incitations fiscales, attractivité et dépenses fiscales

En France, les politiques favorables à l'attraction des capitaux se sont affirmées à partir des années 60 (institution de l'avoir fiscal transférable dans certains cas à des non-résidents, exclusion de la base imposable à l'impôt sur le revenu des plus-values financières des non-résidents et de la base imposable à l'impôt sur la fortune (ISF) des valeurs mobilières françaises détenues par des non-résidents, exonération du prélèvement à la source d'intérêts de source française perçus par les non-résidents)⁷³. La France a également institué des mesures visant à la relocalisation d'entreprises. C'est le cas de l'article 244 quater I prévoyant un crédit d'impôt pour la relocalisation d'activités en France.

La baisse des taux d'impositions, ou des charges fiscales et sociales, les crédits d'impôts et autres mesures fiscales incitatives apparaissent comme des moyens pouvant aider les États à attirer davantage de nouveaux investissements. Ces baisses des taux d'impositions constituent ce que l'on appelle communément les dépenses fiscales.

⁷³ V. CASTAGNEDE (B.), Précis de la fiscalité internationale, préc. cit.



La dépense fiscale peut se définir comme une perte de recettes directes fiscales résultant de dérogations fiscales, réductions fiscales ou crédits d'impôt, introduites par voie législative. Cette définition comporte cependant des ambiguïtés.

Pour la Cour des comptes française « *En pratique, la frontière, pour un impôt ou une taxe donnée, entre ce qui doit être considéré comme une dérogation et ce qui peut être tenu pour une simple modalité d'application de la règle donne souvent lieu à discussion. Les dérogations peuvent prendre des formes diverses : taux réduits d'imposition, exonérations, abattements sur le revenu imposable, déductions de charges, réductions et crédits d'impôts* »⁷⁴.

Les dépenses fiscales se rapprochent plus d'une dépense budgétaire que d'un impôt. En effet, « *Les dépenses fiscales sont souvent substituables à des dépenses budgétaires, d'où leur appellation, cette substituabilité étant plus ou moins forte selon leur forme. Un crédit d'impôt est ainsi largement équivalent à une subvention budgétaire, car l'avantage procuré au bénéficiaire est indépendant du montant de l'impôt qu'il devrait payer si ce dispositif n'existait pas (si le crédit d'impôt dépasse ce montant, l'État verse le complément au contribuable)* »⁷⁵.

L'assimilation des dépenses fiscales à des dépenses budgétaires, et de ce fait à des subventions, est perceptible dans le traitement qui leur est réservé par l'Union européenne, la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC), et même par l'Organisation mondiale du commerce (OMC)⁷⁶.

Lorsque les dépenses fiscales ont pour objectif d'encourager un comportement, elles revêtent un caractère dit incitatif.

Au Gabon, ancienne colonie française faisant jusqu'en 1960 partie des Territoires français d'outre-mer, le phénomène des dépenses fiscales à des fins incitatives n'est pas nouveau. Dans le cadre de l'attraction des investissements, des régimes fiscaux de faveur avaient été mis en place dans ces territoires. L'article 32 de la loi n°53-1336 du 31 décembre 1953 relative aux comptes spéciaux du Trésor pour l'année 1954⁷⁷ instituait à cet effet des

⁷⁴ Cour des comptes, rapport public annuel 2011.

⁷⁵ Cour des comptes, rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques, juin 2010.

⁷⁶ Infra.

⁷⁷ J.O.R.F. des 4 et 5 janvier 1954, p. 238.

régimes fiscaux de longue durée au profit des entreprises dans les territoires d'outre-mer. Selon ce texte, « *Les grands conseils et les assemblées locales des Territoires d'outre-mer pourront faire bénéficier d'un régime de longue durée, leur garantissant la stabilité de tout ou partie des charges fiscales qu'elles auront à supporter, des catégories d'entreprises de production dont la création, l'équipement ou l'extension aurait une importance particulière pour la mise en œuvre du plan de modernisation des territoires où elles exercent leur activité. Les délibérations concernant ce régime exceptionnel ne seront applicables qu'après avoir été expressément approuvées par décrets pris en Conseil d'état sur le rapport du ministre de la France d'outre-mer et du ministre des Finances. Pour bénéficier de ce régime, les entreprises devront être agréées par arrêté du ministre de la France d'outre-mer et du ministre des Finances. L'application d'un régime fiscal exceptionnel de longue durée aux entreprises agréées sera limitée à une période maximum de quinze ans, y compris les délais d'installation. Un règlement d'administration publique, pris sur le rapport du ministre de la France d'outre-mer et du ministre des Finances, fixera les conditions d'application des dispositions du présent article* ».

Le régime fiscal de longue durée ne prévoyait pas à proprement parler d'allègements fiscaux en faveur des entreprises bénéficiaires, mais plutôt d'une stabilisation du régime de droit commun pendant une période déterminée.

Le décret 54-573 du 4 juin 1954 portant règlement d'administration publique pour l'application de l'article 32 de la loi du 31 décembre 1953⁷⁸ prévoyait les modalités d'application du texte précité.

Outre la compétence donnée aux grands conseils et aux assemblées locales⁷⁹ pour la fixation par délibération des caractéristiques des catégories d'entreprises bénéficiaires de

⁷⁸ J.O.A.E.F. du 1^{er} août 1954, p. 1954.

⁷⁹ La loi n°47-1629 du 29 août 1947 fixant le régime électoral, la composition, le fonctionnement des assemblées de groupe en Afrique occidentale française et en Afrique équatoriale française dites Grands Conseils, donne compétence aux Grands Conseils de délibérer non seulement sur le mode d'assiette, règles de perception et tarifs des impôts et contributions de toute nature perçus au profit du budget général, y compris les droits fiscaux frappant les marchandises à l'importation et à l'exportation sur toute l'étendue de l'Afrique occidentale française ou l'Afrique équatoriale française, mais aussi sur le mode d'assiette, règles de perception des impôts, taxes et contributions directs basés sur le revenu ou le chiffre d'affaires des contribuables perçus directement dans chaque territoire pour le compte du budget local (article 38). Quant aux assemblées territoriales, elles ont compétence pour délibérer sur le mode d'assiette, les tarifs et règles de perception et de répartition des impôts, taxes et contributions de toute nature directs ou indirects, nécessaires à l'acquittement des dépenses du budget local.

la stabilité du régime fiscal, de la durée du régime ainsi que les impôts, taxes, redevances et droits concernés, ce décret prévoit également les sanctions en cas de manquement par les entreprises agréées aux obligations imposées pour l'obtention de l'agrément. Ces sanctions consistaient principalement au retrait de l'agrément, après une mise en demeure non suivie d'effet.

Le retrait était prononcé par décret en Conseil d'État sur le rapport du ministre de la France d'outre-mer et du ministre des Finances.

L'article 32 de la loi n°53-1336 avait été modifiée par le décret-loi⁸⁰ n°56-1132 du 13 novembre 1956⁸¹, en portant le délai du bénéfice du régime de quinze à vingt-cinq ans maximum, majoré de cinq ans pour les délais d'installation. Le 9 novembre 1956, par délibération du grand conseil de l'Afrique équatoriale française (A.E.F) n°86-56, seules les entreprises ayant des activités minières, de traitement physique, chimique ou métallurgique des minerais, de raffinage des hydrocarbures, pouvaient bénéficier de l'agrément. La priorité était ainsi déjà mise sur l'exploitation des matières premières.

Les modes d'assiette et les règles de perceptions des impôts stabilisés relevaient non seulement des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), de l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'intérieur (TCA)⁸², de la contribution foncière des propriétés bâties, et de la contribution foncière des propriétés non bâties, mais également des droits d'enregistrement des actes de sociétés, de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, de la redevance minière proportionnelle, du droit fiscal d'entrée et TCA à l'importation, ainsi que du droit de sortie et TCA à l'exportation.

L'Assemblée territoriale du Gabon avait transposé la délibération du Grand Conseil par une délibération n°40-56 du 7 décembre 1956⁸³. Ainsi, elle avait stabilisé la contribution

⁸⁰ Un décret-loi est un décret du Gouvernement pris en vertu d'une habilitation législative dans le domaine relevant normalement de la compétence du Parlement, et possédant force de la loi, c'est-à-dire susceptible de modifier les lois en vigueur. Ces décrets-lois ont été nombreux sous la III^{ème} et IV^{ème} République, permettant ainsi au Gouvernement de réaliser rapidement des réformes (Lexique des termes juridiques, Dalloz, 25^{ème} édition, 2017-2018).

⁸¹ Décret n°56-1132 du 13 novembre 1956 portant modification de l'article 32 de la loi du 31 décembre 1953 relatif au régime fiscal exceptionnel de longue durée.

⁸² La TCA intérieure était assise et liquidée par l'administration des contribution directes.

⁸³ Cette délibération a été rendue exécutoire dans le territoire du Gabon à compter du 1^{er} janvier 1957 par arrêté du gouverneur n°215 du 24 janvier 1957 (J.O.A.E.F. du 1^{er} mars 1957, p. 339).

des patentes⁸⁴, la taxe d'apprentissage, la taxe sur les terrains à bâtir, la taxe sur les biens de mainmorte, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les contributions foncières des propriétés bâties et non bâties, et l'impôt direct sur le chiffre d'affaires à l'intérieur.

Les entreprises extractives telles que la Compagnie des mines d'uranium de Franceville (Comuf)⁸⁵ ont pu bénéficier de ce régime fiscal stabilisé. La Comuf a en effet été agréée par un arrêté ministériel du 4 décembre 1958⁸⁶, au bénéfice des dispositions de l'article 32 de la loi n°53-1336 du 31 décembre 1953 instituant le régime fiscal stabilisé, pour une durée de vingt-cinq ans.

Les politiques fiscales incitatives d'attraction du territoire demeurent encore aujourd'hui nombreuses au Gabon. Elles constituent même le socle d'attraction des investissements étrangers.

Il est en effet possible de constater que « *Les États en voie de développement [tels que le Gabon], souvent en manque de capitaux, mettent à profit l'incitation fiscale pour attirer les investissements étrangers, souvent moyennant un cadre juridique conventionnel sur mesure pour chaque investisseur pour sécuriser ce dernier contre les retournements de situations et pour le soustraire à la juridiction du pays et sa loi fiscale* »⁸⁷.

Selon les professeurs Hubert BROCHIER et Pierre TABATONI « *dans les pays sous-développés, où l'initiative privée garde une place notable, deux objectifs essentiels commandent la nature et les modalités du système fiscal : la productivité financière et le ménagement des incitations (notamment des incitations à épargner et entreprendre)* »⁸⁸.

⁸⁴ Infra. p. 40.

⁸⁵ La COMUF a été créée le 4 mars 1958, avec pour principal objectif « la recherche, la mise en valeur et l'exploitation de tout gisement de substances minérales métalliques et plus particulièrement des substances utiles à l'énergie atomique et des substances connexes, ainsi que l'achat, la vente ou le traitement de ces substances minérales ». Les principaux actionnaires ayant participé à sa constitution sont : le Commissariat (français) à l'Énergie atomique (CEA), la Compagnie des minerais de fer magnétique de Mokta-el-Hadid (société anonyme, siège basé à Paris), la Compagnie des mines de Huaron (société anonyme, siège basé à Paris), les Minerais et Métaux (société anonyme, siège basé à Paris), le Nickel (société anonyme, siège basé à Paris), Rothschild Frères (société anonyme, siège basé à Paris).

⁸⁶ Cet arrêté ministériel a été promulgué en A.E.F. par l'arrêté du Haut-Commissaire, chef du Groupe de Territoires, n°3056-LAC du 15 décembre 1958 (J.O.A.E.F.) du 1^{er} janvier 1958, p.5.

⁸⁷ BACCOUCHE (N.), « Incitations aux investissements et concurrence entre États », Revue tunisienne de fiscalité, 2006.

⁸⁸ BROCHIER (H.), TABATONI (P.), Economie financière, Collection Thémis, 1963, p. 603.



Cette volonté d'attirer des capitaux étrangers se justifie par l'impact des investissements étrangers sur le budget des États.

D'après la Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement (Cnuced), la contribution des filiales étrangères d'entreprises multinationales au budget national des pays en développement s'élèverait à 730 milliards de dollars environ par an. Ce montant représente en moyenne quelque 23 % des contributions totales des entreprises et 10 % des recettes publiques totales⁸⁹.

Par ailleurs, ce montant, est moins élevé dans les pays développés que dans les pays en développement, ces derniers étant vulnérables et plus dépendants à l'égard des contributions des entreprises⁹⁰.

2- Evaluation des dépenses fiscales

Le phénomène des dépenses fiscales, comme cela a été précisé, n'est pas nouveau.

Toutefois, ce n'est qu'à la fin des années 60 que la question de l'évaluation des politiques d'allègements fiscaux fût soulevée.

Aux États-Unis, c'est le secrétaire-adjoint au Trésor chargé de la politique fiscale de l'époque, le professeur Stanley S. SURREY, qui avisa les pouvoirs publics sur les dérogations fiscales utilisées par l'administration américaine pour répondre à certains de ses objectifs, à travers les « Tax expenditures ». Ces charges n'étaient pas en effet suffisamment contrôlées et évaluées.

A partir de 1968, fût publié annuellement un « budget » des « dépenses fiscales », relatif aux impôts fédéraux sur le revenu et sur les sociétés. De même, dès 1974, un rapport annuel sur le budget fédéral incluant une énumération et une analyse des dépenses fiscales, fût également publié.

Le rapport annuel définit les dépenses fiscales comme « *des pertes de recettes liées aux dispositions des lois fédérales autorisant exclusions du champ de l'impôt, exonérations ou*

⁸⁹ Rapport sur l'investissement dans le monde 2015 : Réformer la gouvernance de l'investissement international.

⁹⁰ En moyenne, le budget des pays africains dépend des versements des entreprises étrangères à hauteur de 14%.

déduction du revenu brut, ou instituant un crédit d'impôt, un taux préférentiel ou un différé d'imposition »⁹¹.

Le mouvement s'est étendu en Europe. En République Fédérale d'Allemagne (RFA), une loi du 8 juin 1967 obligea le gouvernement fédéral à présenter tous les deux ans aux chambres un rapport « sur le développement des aides financières directes et des allègements fiscaux ».

La Grande Bretagne ne fût pas en reste. A partir de 1979, était publié pour la première fois, un rapport sur les « tax expenditures », visant à la publication des aides fiscales existantes et à l'évaluation de leur coût.

En France, c'est l'article 32 de la loi de finances pour 1980⁹² qui recommanda de retracer chaque année l'évolution des dépenses fiscales dans le fascicule « voies et moyens », annexé au projet de loi de finances.

En 2010, la Cour des comptes française notait cependant que « *Les dépenses fiscales visent d'abord à répondre à un besoin économique ou social, par leurs effets incitatifs ou redistributifs. Mais ces effets, même directs, font rarement l'objet d'évaluations approfondies* »⁹³, engendrant un manque de cohérence de la liste présentée en annexe des projets de loi de finances.

Au Gabon, malgré les recommandations des organismes internationaux, seule la TVA a fait l'objet d'une évaluation, pour l'exercice 2016-2017⁹⁴.

Les mesures fiscales évoluent très souvent au gré et en fonction de la conjoncture économique. Si cette assertion se vérifie en France, il s'avère nécessaire de la relativiser pour ce qui est du Gabon.

Les règles fiscales en général, et incitatives en particulier, sont très souvent influencées par l'environnement dans lequel elles existent. Néanmoins, peu importe les influences que subissent ces mesures, il est important qu'elles fassent l'objet d'une codification.

Les incitations fiscales sont en effet des mesures particulières qui ont besoin d'être structurées, encadrées, contrôlées. Cette nécessité est d'autant plus évidente car elles

⁹¹ Congressional Budget Act of 1974.

⁹² Loi n°80-30 du 18 janvier 1980.

⁹³ Cour des comptes, rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques, juin 2010.

⁹⁴ V. p.532.



ont un impact sur les ressources de l'État. Une gestion désastreuse des incitations fiscales pourrait occasionner un véritable manque à gagner.

Les systèmes fiscaux gabonais et français tendent à répondre aux obligations mentionnées plus haut, non seulement par l'existence d'un cadre juridique des incitations fiscales pour chacun de ces deux États, mais également par la mise en place des mécanismes d'encadrement de ces mesures⁹⁵.

Au-delà des développements liés aux mécanismes fiscaux dérogatoires, il importe, à notre sens, de mettre en exergue la question de la conciliation entre les règles d'imposition nationales et l'internationalisation de l'implantation des entreprises.

II- LA CONCILIATION ENTRE LES REGLES D'IMPOSITION NATIONALES ET L'INTERNATIONALISATION DE L'IMPLANTATION DES ENTREPRISES

Les mesures générales internes relatives à la fiscalité des entreprises ne s'élaborent plus en marge des influences externes. Elles subissent, dans une moindre mesure que les mécanismes fiscaux incitatifs, l'internationalisation.

Cette internationalisation peut soulever des difficultés concernant le choix d'un statut juridique pour les entités étrangères (A). Seulement, ce choix est important, en raison des conséquences qu'il aura sur l'imposition de ces entreprises (B).

A- Les difficultés liées au statut juridique

Plusieurs modalités s'offrent aux entreprises étrangères selon le type d'investissement qu'elles souhaitent réaliser. Elles peuvent aussi bien prendre la forme d'entreprises individuelles (1) que de sociétés (2).

1- Les entreprises individuelles

Aux termes des articles 1 A et 73 des codes des impôts français et gabonais, l'impôt sur le revenu « *frappe le revenu net global du contribuable* ». Le revenu net global étant constitué par le total des revenus nets des revenus fonciers ; bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ; bénéfices de l'exploitation agricole ; bénéfices des professions non

⁹⁵ En France, si le contrôle existe, il est quelque peu lapidaire. Quant au contrôle des mesures fiscales incitatives au Gabon, il est quasiment inexistant.

commerciales et revenus assimilés ; traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères ; revenus des capitaux mobiliers et plus-values⁹⁶.

La catégorie de revenus retenue ici est principalement celle des bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Il s'agit des bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale⁹⁷.

Les notions de bénéfices et de revenu sont en effet des caractéristiques de l'entreprise, qui est une unité de décision économique utilisant et rémunérant le travail et le capital pour produire et vendre des biens et des services sur le marché dans un but de profit et de rentabilité⁹⁸.

La France et le Gabon diffèrent dans les modalités d'assujettissement des entreprises individuelles.

Ainsi, s'agissant de la France, les entreprises peuvent être soit soumises au régime du réel (normal ou simplifié)⁹⁹, soit appartenir au régime de micro-entreprise¹⁰⁰.

⁹⁶ L'article 1 A du code général des impôts français intègre dans le revenu net global les rémunérations, d'une part, des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes et des gérants des sociétés en commandite par actions et, d'autre part, des associés en nom des sociétés de personnes et des membres des sociétés en participation lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

⁹⁷ L'activité artisanale est effectuée par un travailleur indépendant exerçant une activité manuelle, seul ou assisté par un certain nombre d'ouvriers. Elle a donc un caractère civil.

⁹⁸ Dictionnaire d'économie et de sciences sociales, sous la direction de Claude-Danièle ECHAUDEMAISON, Nathan, 2015.

⁹⁹ Le régime du réel consiste à une imposition du bénéfice net, obtenu par la différence entre le produit des recettes et le montant des charges sur un exercice. Le régime d'imposition du réel simplifié est applicable aux contribuables exclus du régime micro-BIC, ainsi qu'à ceux dont le chiffre d'affaires hors taxes est supérieur à 789.000 euros pour les activités d'achat-revente, de vente à consommer sur place et de fourniture de logement ; 238.000 euros pour les activités de prestations de services.

¹⁰⁰ Le régime de micro-entreprise concerne les entreprises individuelles dont le chiffre d'affaires hors taxe est inférieur à 82 200 euros pour les activités de vente de marchandises à emporter ou à consommer sur place, et pour la fourniture de logements, et 32 900 euros pour les autres prestations de service et les locations meublées. La loi de finances pour 2018 (Loi n°2017-1837 du 30 décembre 2017 - art. 22) a modifié le régime applicable aux micro-entreprises. Selon les nouvelles dispositions, le régime de micro-entreprise s'applique pour l'imposition de leurs bénéfices aux entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année de référence, n'excède pas, l'année civile précédente ou la pénultième année : 170 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 2° et 3° du III de l'article 1407 ; 70 000 € s'il s'agit d'autres entreprises.



Conformément aux dispositions de l'article 164 A CGI « Les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du présent code ne peut être déduite ». Cependant, le montant de l'impôt dû ne peut être inférieur à 20% de la base imposable ou 14,4% pour les revenus ayant leur origine dans les départements d'outre-mer¹⁰¹.

Le nombre d'entreprises étrangères prenant la forme d'entreprises individuelles n'est pas important. En 2011 par exemple, sur les trois millions d'entreprises en France (3 092 897)¹⁰², 1818 sont des micro-entreprises¹⁰³ sous contrôle de groupes étrangers et 4757 sont des PME hors micro-entreprises sous contrôle étranger.

Quant à la législation gabonaise, elle prévoyait, jusqu'en 2017, trois régimes d'imposition pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux : le régime d'imposition de base, le régime simplifié et le régime réel.

Le régime de base s'appliquait aux entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe est inférieur à 30 millions de francs CFA¹⁰⁴. Cette catégorie ne concernait surtout que les petites entreprises individuelles, voire les microentreprises. Il s'agissait principalement de commerçants au détail, de salons de coiffure, de transport par taxis ou par autobus. Ces entreprises étaient tenues de s'acquitter d'un droit fixe qui variait selon le type d'activités¹⁰⁵.

La part de personnes étrangères exerçant ces activités est importante. Il s'agit principalement de personnes ressortissantes des pays de l'Afrique de l'ouest (Sénégal, Mali...), et de l'Afrique centrale (notamment le Cameroun).

¹⁰¹ Art. 197 A CGI.

¹⁰² Activités marchandes des secteurs non agricoles et non financiers.

¹⁰³ Selon cette étude, il y aurait près de 2 951 699 micro-entreprises en France et parmi celles-ci, 2 941 105 sont des unités légales hors groupes.

¹⁰⁴ 45 732 euros. Avant la loi de finances pour 2016, le chiffre d'affaires hors taxe devait être inférieur à 20 millions de francs CFA, soit 30 488 euros.

¹⁰⁵ V. annexe 2.

Cependant, le nombre de ces entreprises exerçant dans l'informalité est considérable, d'où la difficulté de les recenser.

Ce régime a été abrogé par la loi n°026/2016 du 06 janvier 2017 de finances rectificative pour 2017.

Quant au régime simplifié, il vise les contribuables dont le chiffre d'affaires hors taxe est compris entre trente et soixante millions de francs CFA¹⁰⁶. Le bénéfice imposable est déterminé en déduisant du montant du chiffre d'affaires hors taxes, un abattement forfaitaire égal à 70% pour les entreprises dont l'activité est l'achat, la revente ou la production de biens destinés à la revente, 50% pour les entreprises de prestations de service, et 40% pour les professions libérales et assimilées¹⁰⁷.

Enfin, le régime réel s'impute lorsque le chiffre d'affaires hors taxe est supérieur ou égal à soixante millions de francs CFA. Le bénéfice imposable est le bénéfice net¹⁰⁸, calculé selon le même principe que l'impôt sur les sociétés.

L'étude des formes que peuvent revêtir l'implantation et la création d'entreprises étrangères fait souvent abstraction du cas où des personnes physiques décident de réaliser des investissements sur un territoire étranger. De ce fait, la doctrine semble, dans son ensemble, omettre d'apporter des précisions sur la création d'entreprises individuelles par des personnes étrangères, et les règles de répartition de l'imposition. Cette omission peut trouver une double justification.

D'une part, les personnes physiques créant une entreprise individuelle sur un territoire étranger s'installent souvent sur le territoire où se trouve leur entreprise, et deviennent ainsi des résidents au sens fiscal du terme.

¹⁰⁶ Entre 45 732 euros et 91 463 euros.

¹⁰⁷ Pour les entreprises effectuant à la fois des opérations d'achat revente et des prestations de service, le contribuable a l'obligation de déterminer le chiffre d'affaires corrélatif à chacune des activités auquel il sera appliqué l'abattement forfaitaire qui correspond (Article 144 CGI gabonais).

¹⁰⁸ Les entreprises relevant du régime simplifié peuvent opter pour ce régime. Elles doivent être en mesure de justifier leur bénéfice réel et devront notifier leur choix au Centre des impôts dont elles dépendent au cours du premier mois de l'année d'imposition. L'option est valable pour l'année en cours et pour les deux années suivantes. Pendant cette période, cette option est irrévocable par le contribuable. Mais, le bénéfice des sociétés en nom collectif et des sociétés de personnes est obligatoirement déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels imposables d'après le montant de leur bénéfice réel.

D'autre part, la forme la plus usuelle pour l'implantation d'entreprises étrangères est la société¹⁰⁹, à savoir les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux. La distinction entre ces deux régimes réside dans leur constitution, ainsi que dans l'étendue de la responsabilité des associés.

2- Les sociétés

Les sociétés de personnes sont constituées en considération de la personne des associés (« intuitu personae »), lesquels sont responsables des dettes de la société sur leur patrimoine privé.

L'article 8 du code général des impôts français intègre de plein droit dans le régime des sociétés de personnes, entre autres¹¹⁰, les sociétés en nom collectif (SNC)¹¹¹, les sociétés en commandite simple (pour la quote-part du résultat revenant aux commandités)¹¹², les sociétés à responsabilité limitée, lorsque l'associé unique est une personne physique (EURL)¹¹³, les sociétés civiles et les sociétés en participation.

Au Gabon, c'est l'article 79 du code général des impôts qui précise que, les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

Il est cependant impératif de rappeler que certaines sociétés de personnes, si elles le souhaitent, peuvent opter pour le régime des sociétés de capitaux. Inversement, certaines sociétés de capitaux peuvent choisir d'intégrer le régime des sociétés de

¹⁰⁹ Au-delà des modalités d'imposition, le choix de constituer une société plutôt qu'une entreprise individuelle peut également se justifier par la responsabilité en cas de litige par exemple. En effet, le droit, et notamment le droit français, tend à étendre la responsabilité de la société, plutôt que celle du dirigeant (même si en l'état actuel du droit la responsabilité de la société n'exclut pas celle du dirigeant).

¹¹⁰ L'article 8 intègre également les sociétés civiles, sociétés en participation-y compris les syndicats financiers, les sociétés d'exploitation agricole à responsabilité limitée.

¹¹¹ Société constituée entre deux ou plusieurs personnes ayant la qualité de commerçantes, tenues personnellement et solidairement de toutes les dettes sociales et auxquelles sont attribuées des parts d'intérêts qui ne peuvent être cédées qu'avec le consentement de tous les associés.

¹¹² La quote-part qui revient aux commanditaires est soumise de plein droit à l'IS.

¹¹³ Communément appelée entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL), elle est composée d'un associé unique qui peut être une personne physique ou morale. Il s'agit d'une société commerciale par sa forme. L'associé unique peut être lui-même gérant, ou confier la gérance à une ou plusieurs autres personnes.

personnes (sociétés à responsabilité limitée¹¹⁴, sociétés anonymes et sociétés par action simplifiée).

Les sociétés de personnes sont moins utilisées que les sociétés de capitaux, car elles impliquent une plus grande responsabilité des associés.

Par ailleurs, la société de personne est dite « translucide », car il s'agit d'un sujet fiscal qui réalise le résultat fiscal sans être redevable de l'impôt dû sur ce résultat. Les associés des sociétés de personnes sont en effet, selon l'article 8 CGI français « *personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société de personnes* ».

Le régime des sociétés de personnes peut s'appliquer aux entités de droit étranger. Toutefois, les principes d'imposition des sociétés de personnes étrangères sont peu nets « *car le choix entre translucidité ou opacité de la société de personnes étrangère n'est pas clairement effectué par les textes, la jurisprudence et la doctrine* »¹¹⁵. Le traitement international de la fiscalité des sociétés de personnes est en effet particulièrement difficile à cerner. L'usage de ces entités dans un contexte international peut être source d'incertitudes, en raison des divergences de conception dont elles font l'objet d'un État à l'autre, selon leur qualification (transparente, semi-transparente ou opaque)¹¹⁶.

En 2007, faisant suite à l'arrêt Diebold Courtage¹¹⁷ dans lequel le Conseil d'État a admis la transparence d'une société étrangère, l'administration française a publié une instruction selon laquelle lorsqu'une société de personnes est considérée fiscalement transparente dans l'État où elle est constituée, « *l'administration fiscale française accepte, sous certaines conditions et aux fins d'application des conventions à certains revenus de source française (dividendes, intérêts, redevances), de tirer les conséquences de ce caractère transparent, y compris lorsque la société est dotée de la personnalité morale. Ainsi, lorsque ces revenus de source française bénéficient à des associés non-résidents de France d'une société de*

¹¹⁴ Contrairement à la société à responsabilité limitée avec un associé unique, celle-ci est composée de plusieurs associés.

¹¹⁵ DAVID (C.), GEST (G.), « Impôts », Répertoire de droit international, Dalloz, décembre 1998 (actualisation : janvier 2017).

¹¹⁶ ABATE (G.), Le régime fiscal des sociétés de personnes : imposition des revenus, LGDJ, 2014.

¹¹⁷ CE, 13 octobre 1999, RJF 12/99, n°1492.

personnes étrangères, les associés sont éligibles au bénéfices de la convention fiscale, s'ils sont résidents d'un États avec lequel la France a conclu une convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et si la société de personnes étrangères, transparente elle-même, est située dans un État avec lequel la France a conclu une convention comportant une telle clause »¹¹⁸.

Notons qu'en raison des difficultés que soulève la translucidité sur le plan international, l'administration française a engagé un projet de réforme en 2010. Celui-ci visait à remplacer la translucidité par la « transparence rationalisée », et à déterminer les modalités d'imposition des bénéficiaires des sociétés de personnes selon les règles applicables aux associés¹¹⁹. Ce projet sera rejeté par le législateur.

Lorsqu'une entreprise est considérée comme transparente dans un pays et opaque dans un autre, elle est qualifiée d'hybride. Ce n'est toutefois pas l'entité qui en elle-même est hybride, c'est son traitement différencié selon chaque système fiscal qui l'est¹²⁰.

Si l'existence d'entités hybrides peut engendrer des problèmes pour le contribuable tels que la qualification du revenu, le droit à certains crédits d'impôts, elle constitue une véritable aubaine pour certains contribuables qui peuvent utiliser ce dispositif pour exploiter les différences entre les dispositions fiscales des pays, afin d'aboutir à la déduction multiple de la même dépense dans différents pays, ou à des crédits d'impôts multiples pour un seul montant d'impôt payé à l'étranger¹²¹.

A ce titre, l'administration française retient plusieurs critères de distinction d'une société étrangère relevant du régime des sociétés de personnes à celles de sociétés de capitaux. L'identification s'effectue à travers l'examen des statuts et du mode de fonctionnement de la société. Ceux-ci sont énumérés dans le commentaire de la convention fiscale entre la France et les États-Unis¹²².

¹¹⁸ Instruction 4H-5-07 du 29 mars 2007.

¹¹⁹ D'autres mesures telles que la non-imposition en France des flux d'origine étrangère perçus par une société de personnes française mais bénéficiant à un associé étranger, l'abandon de la théorie du bilan, l'imposition des revenus de capitaux mobiliers perçus par une société de personnes dans la catégorie revenus de capitaux mobiliers, étaient présentes dans le projet.

¹²⁰ V. MALHERBE (P.), préc. cit.

¹²¹ OCDE, Dispositifs hybrides – Questions de politique et de discipline fiscales, 2012.

¹²² BOI-INT-CVB-USA-10-20-10, §30 et 40.



Une société de personnes de droit français ou « partnership » de droit américain sera qualifiée comme tel s'il est assimilable à une société visée à l'article 8 du code général des impôts. La comparaison entre sociétés de personnes et de capitaux est fondée sur le caractère ostensible ou occulte de la société, la liberté (plus ou moins grande) de cession des parts sociales, ainsi que l'étendue de la responsabilité des associés.

Les bénéfices émanant d'une activité exercée en France par une société de personnes sont imposables en France entre les mains de ses associés, qu'ils soient domiciliés en France ou à l'étranger¹²³. Le droit français autorise également les sociétés étrangères à avoir des participations dans des sociétés de personnes ou des groupements d'intérêt économique (GIE)¹²⁴. Dans ce contexte, ces sociétés étrangères sont passibles de l'impôt sur les sociétés à raison de la quote-part des droits sociaux qu'elles détiennent dans ces sociétés de personnes ou dans ces groupements d'intérêt économique.

Les sociétés de personnes ne peuvent pas toutefois bénéficier du régime mère-filiale, à part pour celles soumises à l'IS, ou du régime d'intégration prévu à l'article 223 A CGI¹²⁵. En revanche, il est admis qu'une société étrangère membre d'un groupe puisse bénéficier du régime d'intégration si elle possède un établissement stable relevant de l'IS en France¹²⁶.

Concernant les sociétés de capitaux, elles sont constituées en considération des capitaux apportées. La responsabilité des dirigeants est limitée en fonction de cet apport.

Les sociétés de capitaux relèvent normalement de l'impôt sur les sociétés (IS). Ce dernier frappant l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés¹²⁷.

¹²³ CE 9^{ème} et 8^{ème} S.-S, 4 avril 1997, req. n° 144211.

¹²⁴ Le groupement d'intérêt économique permet à plusieurs entreprises préexistantes de se regrouper pour faciliter ou développer leur activité économique, tout en conservant leur indépendance. Chaque membre est imposé pour la partie des bénéfices réalisés par le GIE correspondant à ses droits, au titre de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des BIC pour une activité commerciale ou artisanale.

¹²⁵ V. p. 352.

¹²⁶ BOFIP-IS-GPE-10-30-40.

¹²⁷ D'autres personnes morales autres que les sociétés sont également soumises à l'IS : les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

La France est le pays de l'Union européenne ayant le taux d'IS¹²⁸ le plus élevé. Les entreprises doivent en principe s'acquitter d'un taux normal de 33,33% d'IS¹²⁹ (ce taux ne tient pas compte des impôts locaux). Depuis des années, des tentatives de réformes visent à réduire ce taux, afin de se positionner dans la moyenne européenne.

L'article 11 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 avait prévu de baisser progressivement le taux normal de l'impôt sur les sociétés de 33,33% à 28 % entre 2017 et 2020. Cette diminution était répartie sur quatre ans et tient compte du chiffre d'affaires et des bénéfices réalisés par les redevables de l'impôt sur les sociétés. Le taux de 28 % s'appliquait par conséquent : aux PME jusqu'à 75 000 € de bénéfices pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017; à l'ensemble des redevables jusqu'à 500 000 € de bénéfices pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018 ; à l'ensemble des redevables sans limites de bénéfices lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 1 milliard d'euros pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019 ; à l'ensemble des redevables sans conditions de chiffre d'affaires et sans limites de bénéfices pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020.

La nouvelle majorité issue de l'élection présidentielle de 2017 a toutefois modifié la trajectoire de cet article.

En effet, le projet de loi de finances pour 2018 prévoit une diminution progressive sur 5 ans du taux d'IS. Selon son article 41, « *Le taux normal de l'impôt est fixé à 31 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019, à 28 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020 et à 26,5 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021* ». Le

¹²⁸ L'IS constitue le cinquième prélèvement obligatoire français après les cotisations sociales (366,50 Md€), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA, 151,35 Md€), la contribution sociale généralisée (CSG, 102,67 Md€) et l'impôt sur le revenu (IR, 70,18 Md€) (Conseil des prélèvements obligatoires, « Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte », décembre 2016).

¹²⁹ Le taux normal de l'IS s'applique à l'ensemble des bénéfices imposables de l'entreprise. Quant au taux réduit, il est de 15% pour la tranche inférieure à 38 120 € de bénéfices pour les entreprises dont :

- le CAHT est inférieur à 7,63 millions d'€ ;
- le capital a été entièrement reversé et est détenu à au moins 75 % par des personnes physiques (ou par une société appliquant ce critère).

Le taux de 28 % s'applique, pour sa part, pour l'exercice ouvert à partir du 1er janvier 2017, sur la tranche comprise entre 38120 € et 75000 € ; pour l'exercice ouvert à compter du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2019, il s'applique sur la tranche comprise entre 38120 € et 500 000 €.

Au-delà, le bénéfice est imposé au taux normal. (<https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F23575>, consulté le 14 août 2019).

taux normal devant être fixé définitivement en 2022 à 25%. Ce qui marque une baisse considérable par rapport au taux actuel. La justification de cette mesure réside dans la nécessité de rester dans la moyenne européenne (25,6%).

La loi du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés a encore modifié le programme de la baisse progressive de l'impôt sur les sociétés¹³⁰.

Le taux de l'IS est désormais de 28 % pour les bénéfices inférieurs à 500 000 € et 33,3 % au-delà pour 2019.

Les nouvelles étapes de la baisse de l'IS seront fixées par le projet de loi de finances pour 2020.

Le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) fait remarquer qu'en abaissant l'IS, la France « reconnaît ainsi qu'en taxant des entreprises qui opèrent dans une économie ouverte, l'impôt sur les sociétés français nécessite des adaptations qui peuvent constituer autant d'opportunités »¹³¹.

Cependant, il importe de demeurer prudent. Le système fiscal français souffrant de sa versatilité, il est fort probable que l'arrivée d'une nouvelle majorité d'ici 2022 ou 2027, engendre une proposition de réévaluation du taux d'imposition, confirmant les inquiétudes sur l'instabilité du système fiscal français et accentuant la méfiance des entreprises.

L'IS est le cinquième prélèvement obligatoire français, derrière les cotisations sociales, la TVA, la contribution sociale généralisée (CSG) et l'impôt sur le revenu. En 2015, il ne représentait que 5% de l'ensemble des prélèvements obligatoires. A ce sujet, le CPO constate que « L'IS présente, en France, le paradoxe de combiner un taux élevé et un rendement faible par rapport au produit intérieur brut (PIB), ce qui peut traduire soit des règles de calcul d'assiette contenant davantage de dérogations que les autres pays (phénomène « d'assiette mitée », soit une base économique, c'est-à-dire une profitabilité des entreprises, plus faible qu'ailleurs »¹³².

¹³⁰ Loi n° 2019-759.

¹³¹ CPO, adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, décembre 2016.

¹³² CPO, préc. cit.



Au Gabon, l'ajustement du taux normal de l'IS a été effectué en 2013. En effet, avant cette réforme, le taux d'IS gabonais était supérieur au taux français : 35% contre 33,33%. Une baisse significative a été opérée, ramenant le taux à 30%¹³³ pour les entreprises hors secteurs pétrolier et minier.

Certaines entreprises bénéficient d'un taux réduit fixé à 25%. Il s'agit des sociétés détentrices de titres de propriété intellectuelle ; des entreprises de promotions immobilières agréées pour l'aménagement des terrains à bâtir en zone urbaine et pour la construction de logement socio-économiques¹³⁴ ; des entreprises du secteur touristique agréées conjointement par le ministre chargé du tourisme et le ministre en charge des finances¹³⁵.

Le taux de l'IS au Gabon se situe dans la tranche déterminée par la CEMAC, qui doit être fixé dans une fourchette comprise entre 25 et 40 % par la loi de finances de chaque État membre de la Communauté¹³⁶.

L'assujettissement à l'IS dépend de la forme de l'entreprise. Ainsi, sont concernées en France, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée (qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes)¹³⁷, de même que les sociétés coopératives et leurs unions¹³⁸. L'article 5 du code général des impôts gabonais opère le même rattachement.

¹³³ Depuis le 1^{er} janvier 2017, les personnes soumises à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et des bénéficiaires des professions non commerciales sont assujetties à la « Contribution à la Formation Professionnelle » destinée au financement de la formation professionnelle. Celle-ci est établie au nom de chaque assujetti, pour l'ensemble de ses activités exercées au Gabon, au siège de la direction ou à défaut au lieu du principal établissement. Elle est calculée sur la masse salariale annuelle constituée par l'ensemble de la rémunération brute mensuelle perçue par chaque salarié, y compris les indemnités, primes, gratifications et tous autres avantages en argent, et en nature, avant déduction des retenues faites en vue de la constitution des pensions de retraite et des cotisations de sécurité sociale. Son taux est fixé à 0.5% de la base d'imposition.

¹³⁴ Infra. p. 231.

¹³⁵ V. p. 325.

¹³⁶ Art. 55 de la directive CEMAC relative à l'impôt sur les sociétés.

¹³⁷ Contrairement au droit français, l'article 5 du code général des impôts gabonais ne semble pas faire de distinction expresse entre les sociétés à responsabilité limitée dont l'associée est une personne physique et celle dont l'associé est une personne morale.

¹³⁸ La Société coopérative, encore appelée Société coopérative de production (SCOP), est une société civile ou commerciale dont les salariés sont associés majoritaires et détiennent au moins 51 % du capital social et 65 % des droits de vote. Elle peut prendre la forme d'une société anonyme, d'une société à responsabilité

En choisissant leur statut, et par conséquent leur régime juridique, les entreprises sont indirectement amenées à choisir leurs modalités d'imposition.

B- Les modalités d'imposition

L'imposition des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu diffère selon l'endroit où se situe leur domicile fiscal.

Pour celles disposant d'un domicile fiscal sur le territoire, elles sont imposées sur l'ensemble de leurs bénéfices (nationaux et étrangers). Leur obligation fiscale est ainsi illimitée¹³⁹. Tandis que celles dont le domicile fiscal est situé en dehors du territoire ne sont passibles de l'impôt sur le revenu qu'à raison des bénéfices réalisés sur le territoire.

Le régime des étrangers et des personnes physiques ne disposant pas de domicile fiscal en France est fixé par l'article 164 A du code général des impôts. Ces personnes sont imposées sur leurs revenus de source française¹⁴⁰ au même titre que les personnes ayant leur domicile fiscal en France¹⁴¹.

Les codes gabonais et français ont une approche similaire du domicile ou foyer fiscal¹⁴².

L'imposition de l'impôt sur les sociétés fait *a contrario* intervenir d'autres paramètres. Suivant l'article 209 du code des impôts français « *les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés [...] en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les*

limitée, ou encore d'une société par action simplifiée. Elle est identique à la société coopérative d'intérêt collectif (SCIC), dans ses mécanismes coopératifs et participatifs. Néanmoins, pour cette dernière, les associés au capital sont les salariés mais aussi celles et ceux qui souhaitent s'impliquer dans le projet, à savoir clients, bénévoles, collectivités territoriales, partenaires privés...

¹³⁹ Sauf en cas de convention fiscale.

¹⁴⁰ Au nombre des revenus de source française, on peut citer les revenus d'exploitations sises en France, les droits sociaux de sociétés ou groupements dont le siège social est situé en France.

¹⁴¹ Les étrangers ou les personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France ne peuvent cependant pas déduire de leur bénéfices imposables les charges déductibles du revenu global.

¹⁴² En France, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal, « *les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques* » (Art.4B).

Au Gabon, ont leur domicile fiscal, « *les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires ; les personnes qui, sans disposer au Gabon d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent, y ont néanmoins le lieu de leur séjour principal ou leur centre d'intérêt ou d'affaires. Sont également passibles de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, pour leurs revenus ayant leur origine au Gabon, les personnes qui ont leur résidence habituelle à l'étranger* » (Art.74).



entreprises exploitées en France [...], ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

Il n'existe pas de définition légale ou réglementaire de la notion « d'entreprise exploitée » en France. Cependant, le Conseil d'État en a donné les caractéristiques.

L'exploitation d'une entreprise s'entend ainsi de l'exercice habituel d'une activité, qui peut être assurée par la présence d'un établissement autonome¹⁴³ ; en l'absence d'établissement, par l'intermédiaire de représentants permanents sans personnalité professionnelle indépendante ; par le biais de la réalisation d'opérations formant un « cycle commercial complet »¹⁴⁴ .

Le code général des impôts gabonais est rédigé dans le même esprit que le code français en matière de territorialité. L'article 7 précise que « *Sous réserve des dispositions des conventions internationales, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte des bénéfices obtenus dans les entreprises exploitées ou sur les opérations réalisées au Gabon* ».

La notion « *d'opérations réalisées au Gabon* » implique la réalisation de prestations de services ou de vente. L'impôt sur les sociétés est ainsi applicable aux entreprises qui, même si n'exploitent pas d'entreprises au Gabon, réalisent certaines opérations au Gabon. Il n'existe pas de texte permettant de déterminer les opérations concernées. Le rapprochement peut toutefois se faire avec les opérations assujetties à la TVA¹⁴⁵.

En France, la part des recettes fiscales pesant sur les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu est nettement faible par rapport à celle de l'impôt sur les sociétés. En 2014, elle représentait 7,427 milliards d'euros contre 48,884 milliards pour l'impôt sur les sociétés¹⁴⁶.

¹⁴³ Un établissement implique une certaine permanence (l'exercice habituelle de l'activité) et une autonomie propre.

¹⁴⁴ Cf. conclusions du commissaire du gouvernement P. Rivière sous une décision CE Sect. 23 juin 1978, SA Compagnie européenne d'équipement industriel, n° 99444, RJF 9/78 n° 343.

¹⁴⁵ Sont assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes physiques ou morales qui réalisent à titre habituel ou occasionnel et d'une manière indépendante, des opérations imposables entrant dans le champ d'application de la taxe et accomplies dans le cadre d'une activité économique effectuée à titre onéreux. Il s'agit des opérations relevant d'une activité économique qui constituent une importation, une livraison de biens ou une prestation de services, effectuées sur le territoire de la République Gabonaise.

¹⁴⁶ Insee, Fiches - Mondialisation, compétitivité et innovation, édition 2016.

Il faut toutefois relever que l'imposition des sociétés dépend de l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux. Dès lors, le code général des impôts (gabonais et français) ne tranche véritablement pas et ne fait pas de réelle distinction entre les mesures fiscales incitatives en faveur des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC et celles relevant de l'IS.

III- DELIMITATION DU CHAMP DE L'ETUDE

A- Justification du sujet et problématique

« Les études de droit comparé présentent un double intérêt. D'un côté, elles permettent de mieux connaître un secteur du droit étranger, ce qui est toujours utile car ce droit est souvent méconnu en France (...). De l'autre, elles incitent, par comparaison, à porter sur nos propres institutions ou normes juridiques un regard un peu différent et amènent souvent à remettre en cause un certain nombre d'idées reçues »¹⁴⁷.

L'intérêt d'une étude comparative des mesures fiscales incitatives d'attractivité entre la France et le Gabon n'est pas *a priori* évidente. Cependant, si ces deux États évoluent dans des continents différents et ont un niveau de développement aux antipodes l'un de l'autre, leurs relations historiques ont pendant longtemps fait de la France le principal partenaire économique du Gabon.

A l'époque coloniale, l'Afrique noire francophone était un espace d'exportation des capitaux français. En effet, comme le souligne Philippe HUGON « le système colonial conduisait à exporter des produits agricoles tropicaux afin d'importer des biens de consommation métropolitains utilisés principalement par l'appareil d'Etat colonial et les européens »¹⁴⁸.

Les relations économiques entre la France et le Gabon pendant la période coloniale étaient en grande partie concentrées sur l'exploitation des matières premières. M. NDOMBET rappelle à ce sujet que « déjà au milieu des années 1920, plus précisément en 1927, la société des pétroles d'Afrique équatoriale (Spafe) avait fait dans ce territoire des

¹⁴⁷ PHILIP (L.), Avant-propos in VALLS (J.), Le contrôle des normes législatives financières par les Cours constitutionnelles espagnole et française, LGDJ, 2002.

¹⁴⁸ HUGON (P.), « L'Afrique noire francophone : l'enjeu économique pour la France », La France en Afrique, Paris, 1982, p. 75-94.

prospections qui débouchèrent sur la découverte d'importants gisements, il en fut de même dans les années 1950 pour le manganèse, l'uranium, le fer et, dans une moindre mesure, l'or. Il faut ajouter à cette liste l'importante flore aux essences diverses dont regorge la forêt gabonaise. L'absence de ces ressources rares dans d'autres anciennes colonies françaises conduisit à ce que l'on accorde au Gabon une attention toute particulière, aussi leur exploitation fut-elle confiée à des entreprises à capital, pour l'essentiel, français, à savoir Elf Spafe, la compagnie minière de l'Ogooue (Comilog), la compagnie des mines d'uranium de Franceville (Comuf), la compagnie forestière du Gabon (CFG) »¹⁴⁹.

L'accession aux indépendances politiques a transformé les relations entre la France et l'Afrique, devenant des partenaires économiques, sans pour autant mettre fin aux intérêts « coloniaux »¹⁵⁰. De part son histoire, c'est la France qui, depuis les années 60, impose sa stratégie et use de son influence.

En outre, le système juridique en vigueur au sein des anciennes colonies telles que le Gabon est un système en grande partie hérité de la France¹⁵¹. C'est dans cette logique que Basil DAVIDSON écrivait, concernant l'indépendance et des choix faits par les dirigeants africains, « les machines et la science moderne venaient bien de là (l'Europe), dans ce cas pourquoi pas les institutions politiques, les lois, les formes de démocratie et les genres de vie économiques ? »¹⁵².

Aussi, s'agissant notamment des principes tels que le consentement de l'impôt, l'égalité devant les charges publiques ou encore la nécessité de l'impôt, ils sont consacrés au

¹⁴⁹ NDOMBET (W.A.), La transmission de l'État colonial au Gabon (1946-1966), Paris, Karthala, 2009, p. 216-217.

¹⁵⁰ HUGON (P.), préc. cit.

¹⁵¹ A titre d'exemple, on peut citer la contribution de la patente qui est un impôt institué en France par le décret des 2-17 mars 1791, dit "décret d'Allarde". Cet impôt instaure la liberté pour chacun, français ou étranger, de faire du négoce ou d'exercer une profession, un art ou un métier, à condition d'acquitter auparavant la contribution de la patente, dont la base d'imposition est la valeur locative des lieux occupés par le patentable. La patente fût instaurée dans les colonies françaises. Ainsi, au Gabon, elle a été instituée par l'arrêté du 31 décembre 1907, réglementant les patentes au Congo français. Elle a été supprimée en France en 1975 afin d'être remplacée par la taxe professionnelle. Cependant, elle est toujours en vigueur au Gabon.

¹⁵² DAVIDSON (B.), L'Afrique au XXème siècle, l'éveil et les combats du nationalisme africain, Ed. J.A., 1980, p. 227.

même titre au Gabon, la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC) de 1789 faisant partie intégrante du préambule de la Constitution gabonaise.

Pour le reste, l'utilisation de l'outil fiscal obéit, si l'on tient compte de l'ossature, aux mêmes règles en France et au Gabon.

Il existe, concernant la fiscalité directe, un impôt pesant sur les personnes physiques et un impôt touchant au bénéfice des sociétés. Pour ce qui est de la fiscalité indirecte, le Gabon a institué la TVA, ainsi que des droits et taxes divers.

Dans la même logique, le code gabonais des investissements¹⁵³ prévoyant des avantages fiscaux exceptionnels au profit d'un certain nombre de catégories d'entreprises, adopté seize mois après la proclamation de l'indépendance, « *n'a pas innové [par rapport aux mesures prises par la Puissance publique coloniale française] en ce qui concerne l'utilisation de l'outil fiscal comme moyen d'attirer les capitaux privés vers des investissements dans les entreprises de production* »¹⁵⁴.

Toutefois, contrairement à la France, les principales recettes fiscales gabonaises émanent de la fiscalité indirecte. Gilbert ORSONI explique ce phénomène par l'existence de « *structures socio-économiques [particulières], l'établissement et la collecte d'impôts directs se trouvant handicapés par les insuffisances des appareils administratifs et des méthodes comptables sans omettre surtout l'étroitesse de l'assiette (le niveau de revenu d'une grande partie de la population se situant en dessous du seuil d'exonération et de nombreux contribuables fortunés réussissant à se soustraire à l'impôt : évasion et fraude), alors que l'impôt sur la consommation parvient à frapper les personnes échappant à l'impôt sur le revenu* »¹⁵⁵.

Au vue de ce qui précède, si le système fiscal gabonais est par essence hérité de la France, notamment s'agissant des mesures fiscales d'attractivité territoriale, l'analyse de ces deux systèmes semble montrer plus de dissemblance que de similitude.

De ce fait, la question qu'il convient de se poser est celle de savoir si le Gabon s'est progressivement éloigné du système français afin de s'adapter à son contexte

¹⁵³ Loi 55-61 du 4 décembre 1961 portant institution d'un code des investissements en République gabonaise, J.O.R.G. du 15 décembre 1962.

¹⁵⁴ MINKO (H.), La fiscalité gabonaise de développement, préc. cit.

¹⁵⁵ ORSONI (G.), L'interventionnisme fiscal, préc. cit.



économique, politique et social, ou est-ce la France qui a subi une mutation de son système fiscal ?

Pour aller plus loin, si l'on considère le niveau de développement de ces deux États, serait-il justifié de considérer que les mécanismes fiscaux d'attractivité des entreprises étrangères françaises sont plus efficaces que les mécanismes gabonais, ou bien chaque système est adapté à l'État qui le pratique ?

B- Délimitation du sujet

Dans le cadre de notre étude, nous n'aborderons pas en profondeur la question des cotisations sociales, car bien qu'elles fassent partie intégrante des questions liées à l'attractivité du territoire, notamment en raison des charges qu'elles font peser sur les entreprises, et même si elles apparaissent comme des impôts déguisés, elles ne peuvent pas être considérées comme des recettes fiscales¹⁵⁶. De plus, elles pourraient tout autant faire l'objet d'une étude à part entière, en raison de l'étendue de la matière.

De même, concernant les incitations à proprement parler, nous nous disciplinerons à examiner principalement les incitations directes et volontaires à l'investissement des entreprises¹⁵⁷. Le qualificatif « étrangères » n'étant pas ajouté, car si certaines incitations visent expressément les entreprises étrangères, un nombre important de mesures fiscales incitatives visent l'ensemble des entreprises, indépendamment de leur nationalité, sous réserve qu'elles remplissent les conditions spécifiques aux différentes mesures auxquelles elles prétendent.

Par ailleurs, nous n'entrerons pas dans le champ de la fiscalité locale, même si quelques éléments y afférents seront abordés. Compte tenu de son étendue, elle pourrait également, au même titre que les cotisations sociales, faire l'objet d'une étude à part entière.

Enfin, nous nous sommes résolus à mener cette étude comparative en examinant, presque à chaque fois, successivement et dans des paragraphes, ou sous-titres différents,

¹⁵⁶ MALHERBE (P.), op. cit.

¹⁵⁷ Autrement, toute disposition aménageant la fiscalité des entreprises dans un sens plus favorable se verrait examinée.

les mesures applicables en France et celles applicables au Gabon. Ce choix résulte de la volonté, pour nous, d'apporter des développements clairs et dans la mesure du possible approfondis.

IV- ANNONCE DU PLAN

Il est important de rappeler que les mesures d'attraction territoriale s'inscrivent dans un contexte de réduction des marges de libre exercice des politiques fiscales nationales¹⁵⁸. En effet, les restrictions à l'usage de l'impôt à des fins économiques se sont progressivement développées. Il s'est par conséquent imposé à nous de faire une analyse des enjeux des mesures fiscales incitatives à l'investissement d'entreprises étrangères, à travers l'influence du droit international, ou plutôt, des droits internationaux sur les politiques nationales fiscales incitatives de la France et du Gabon (Partie 1).

Toutefois, il n'existe pas une véritable politique fiscale mondiale. Chaque pays produit sur le plan national des règles fiscales devant s'appliquer sur son territoire. Les politiques fiscales incitatives constituent une manifestation de la souveraineté des États, et la capacité à être attractifs entre dans le champ de leur compétence exclusive. L'attractivité d'un territoire correspond à sa capacité à attirer et à retenir des activités nouvelles et des facteurs de production, c'est-à-dire des entreprises et leurs emplois mais aussi des populations et leurs revenus¹⁵⁹. On pourrait même affirmer que la stabilité sociale et politique d'un pays peut dépendre du niveau des investissements réalisés sur son territoire¹⁶⁰. Or l'examen des mesures fiscales incitatives à l'investissement des entreprises étrangères en France et au Gabon soulève un point essentiel : celui de l'efficacité de ces dispositifs. En effet, si les mesures fiscales incitatives applicables en France et au Gabon visent à encourager l'internationalisation des investissements des entreprises, certaines nécessitent une restructuration (Partie II).

¹⁵⁸ CASTAGNEDE (B.), op. cit.

¹⁵⁹ LABOSSE (L.), « La France et ses régions, l'attractivité des territoires : 14 types de zones d'emploi », INSEE, édition 2010.

¹⁶⁰ BACCOUCHE (N.), « Incitations aux investissements et concurrence entre Etats », Revue tunisienne de fiscalité, 2006.

Partie 1 : Les enjeux de la fiscalité incitative en faveur de l'implantation d'entreprises étrangères

Partie 2 : Des régimes fiscaux dérogatoires favorables à l'internationalisation des entreprises mais nécessitant une restructuration





Partie I - Les enjeux de la fiscalité incitative en faveur de l'implantation d'entreprises étrangères

Les conditions d'élaboration des dispositifs fiscaux « sont profondément modifiés : le libre exercice de leur compétence fiscale, par les États, fait l'objet de restrictions sensibles, liées à des engagements internationaux, bilatéraux, régionaux ou mondiaux, nouveaux ou sollicités de façon nouvelle. Les législateurs nationaux (...) n'ont plus la possibilité de définir comme ils l'entendent des politiques fiscales d'attraction territoriale »¹⁶¹.

Les mécanismes d'élaboration des dispositifs fiscaux incitatifs doivent tenir compte de multiples contraintes et objectifs.

D'une part, la mondialisation des économies, les mouvements des capitaux et, par voie de conséquence, les accords internationaux auxquels les États sont parties produisent des effets sur les mesures fiscales d'attractivité de ces États.

Néanmoins, bien qu'ils participent à restreindre la souveraineté fiscale des États, les accords internationaux ont en outre vocation à assurer un climat sain pour les investissements.

D'autre part, des notions qui jusqu'à lors étaient du domaine de compétence exclusif des États sont harmonisées, dans l'objectif de faire converger les politiques nationales¹⁶².

Cependant, « la mondialisation a engendré pour les États une concurrence, qui se traduit par les délocalisations des bases imposables des entreprises, occasionnant la perte d'emplois et de certaines ressources fiscales »¹⁶³.

Aussi, les États se munissent de mesures fiscales incitatives, parfois agressives, afin d'attirer de nouveaux capitaux, tout en maintenant ceux qui sont déjà présents sur leur territoire.

Pour ce faire, afin de limiter un usage abusif et déloyal d'avantages fiscaux, les différentes communautés auxquelles appartiennent la France et le Gabon, ainsi que les

¹⁶¹ CASTAGNEDE (B.), op. cit.

¹⁶² C'est le cas de la notion d'entreprise ou de petite et moyenne entreprise (PME) en droit européen.

¹⁶³ BACCOUCHE (N.), op. cit.

organismes internationaux auxquels ils ont adhéré, influencent leurs politiques fiscales incitatives (Titre 1).

Toutefois, l'influence du droit international ne constitue pas un obstacle immédiat à l'élaboration et à la mise en œuvre des politiques fiscales nationales d'attractivité (Titre 2).

Titre 1 : L'influence du droit international sur les incitations fiscales en faveur des entreprises étrangères

Titre 2 : Les politiques fiscales nationales d'attraction du territoire



Titre 1 - L'influence du droit international sur les incitations fiscales en faveur des entreprises étrangères

« Toute relation d'affaires internationales met en jeu au moins deux droits nationaux et peut entrer dans le champ d'application d'une ou plusieurs conventions internationales. Elle peut, en outre, être concernée par le droit communautaire, si un des opérateurs est établi dans un des États membres (...), ou si une des phases de l'opération se déroule sur le territoire de celle-ci »¹⁶⁴.

L'effectivité, ou du moins le niveau d'influence du droit international sur les droits nationaux dépend du degré d'intégration, pour ce qui est de l'intégration régionale, ou des différents accords internationaux auxquels les États sont parties.

D'un côté, les règles fiscales obéissent dans une certaine mesure à cette logique. En effet, si la fiscalité, notamment directe, de la France et du Gabon demeure de leur compétence exclusive, certaines règles nationales sont soit insufflées, soit restreintes par l'Union européenne et la CEMAC : c'est le cas des aides en faveur des entreprises. Cette situation a pour effet d'engendrer une superposition des règles fiscales incitatives communautaires et nationales (Chapitre 1).

D'un autre côté, les mouvements internationaux des capitaux, les relations économiques entre États, la multinationalisation des entreprises favorisent un aménagement international des politiques fiscales d'attractivité des États (Chapitre 2).

Chapitre 1: La superposition des règles fiscales incitatives communautaires et nationales

Chapitre 2: L'aménagement international des politiques fiscales

¹⁶⁴ CHATILLON (S.), Droit des affaires internationales, Vuibert, 5^{ème} éd., 2011.





Chapitre 1 - La superposition des règles fiscales incitatives communautaires¹⁶⁵ et nationales

« S'il existe un domaine soumis aux influences réciproques du droit européen et des droits nationaux, c'est bien celui de la mobilité des entreprises »¹⁶⁶. Cette assertion de Michel MENJUCQ reflète la réalité économique actuelle, et le constat va au-delà du droit européen.

L'une des matières largement soumise au droit international et aux droits régionaux, compte tenu de la mobilité des entreprises, des investissements et des capitaux, est le droit fiscal.

En effet, les dispositifs relatifs à l'attractivité fiscale des États semblent de plus en plus leur échapper. La réglementation fiscale n'est plus seulement du ressort des États. Les différentes communautés auxquelles ils appartiennent régulent et influencent leur comportement sur ces questions.

La souveraineté fiscale de la France et des autres États membres de l'Union européenne tend à se restreindre, en raison de l'harmonisation d'une grande part de certaines règles. Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) prévoit de façon explicite l'harmonisation des impositions indirectes¹⁶⁷, même s'il est vrai qu'en matière d'imposition directe, les États ne sont pas prêts à concéder une grande part de leur souveraineté¹⁶⁸. Ceci étant, les États membres sont tenus au respect du droit de l'Union européenne. Ainsi, leurs législations fiscales respectives doivent être conformes à l'exercice des libertés économiques fondamentales reconnues par le droit de l'Union

¹⁶⁵ Le terme communautaire est utilisé de façon générique dans le but de tenir compte aussi bien du droit de l'Union européenne que celui de la CEMAC.

¹⁶⁶ MENJUCQ (M.), « La mobilité des entreprises », *Revue des sociétés*, 2001 p.210.

¹⁶⁷ Selon l'article 113 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne « Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ».

¹⁶⁸ La remise en cause des droits nationaux par le droit européen se manifeste notamment par le nombre de décisions des juridictions européennes (Cour de justice de l'Union européenne et Tribunal de première instance de l'Union européenne) en matière de fiscalité directe. En 2013, la Cour avait rendu 265 décisions et le Tribunal 11 jugements.

européenne, telles que la libre circulation des marchandises, la liberté d'établissement, la liberté de prestation de services, la liberté de circulation des capitaux ou encore la libre circulation des travailleurs.

A cet effet, des restrictions au libre exercice de certaines politiques fiscales ont été établies, c'est le cas des aides fiscales. L'Union européenne les intègre dans le champ des aides d'État et pose le principe de l'incompatibilité de cette catégorie d'aides avec le droit européen.

L'implication de l'Union européenne sur les aides accordées aux acteurs économiques par les États membres vise à atteindre plusieurs objectifs.

D'une part, dans la perspective de la construction d'un marché unique européen, les principes d'une économie libérale et concurrentielle peuvent être entravés par certains régimes de faveur.

D'autre part, la mission poursuivie par l'Union européenne consiste à favoriser une intégration des économies des États membres. Dès lors, il devient justifié de réguler, voire de limiter les mesures préférentielles ayant vocation à permettre aux États de protéger leurs entreprises au détriment de celles implantées au sein des autres États membres.

La situation est un peu plus différente s'agissant de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC).

Bien entendu que les États membres de la CEMAC, dont fait partie le Gabon, s'inscrivent dans la même logique que ceux de l'Union européenne¹⁶⁹. Ils se sont dotés d'instruments juridiques et institutionnels afin de parvenir à une véritable intégration régionale. Le code des douanes en vigueur au sein des pays membres est celui de la CEMAC. La fiscalité indirecte¹⁷⁰ et certains points relevant de la fiscalité directe¹⁷¹ des États membres sont régis par la réglementation communautaire.

¹⁶⁹ Les créateurs de la CEMAC se sont largement inspirés du droit de l'Union européenne, et la plupart des États membres sont des anciennes colonies françaises.

¹⁷⁰ C'est le cas en matière de TVA (taxe sur la valeur ajoutée).

¹⁷¹ En matière de fiscalité directe, le droit communautaire prévoit par exemple les seuils applicables en matière d'impôt sur les sociétés (IS).

Néanmoins, l'intégration régionale est sujette à un certain nombre d'obstacles¹⁷². Des difficultés persistent quant aux échanges économiques entre ces États et à la libre circulation des biens, des personnes et des capitaux.

Quoi qu'il en soit, il existe une charte des investissements de la CEMAC¹⁷³. Elle constitue le cadre général commun regroupant l'ensemble des dispositions destinées à améliorer l'environnement institutionnel, fiscal et financier des entreprises dans le but de favoriser la croissance et la diversification des économies des pays membres.

Cette charte n'interdit pas totalement la mise en place de régimes fiscaux dérogatoires, dès l'instant où ceux-ci ne sont pas discriminatoires. Mais, l'ambition affichée de parvenir à instaurer un véritable marché commun pousse la communauté à durcir ses règles et à essayer au maximum d'harmoniser la législation (notamment fiscale) des États membres en encadrant l'octroi des aides publiques aux entreprises.

Il s'est imposé à nous de mener une étude approfondie, mais non exhaustive¹⁷⁴ de la réglementation communautaire des aides fiscales aux entreprises, d'autant plus que concernant particulièrement la France, le code général des impôts précise que les dispositions instituant ces aides ont été adoptées conformément aux articles 107 et 108 TFUE relatifs aux aides d'État.

Relevons que les aides aux entreprises sont appréhendées différemment selon que l'on se situe au niveau communautaire ou étatique.

Pour les États, ces aides constituent un moyen d'accroître leur attractivité territoriale et permettent non seulement de convaincre les entreprises déjà présentes d'y demeurer, mais également d'inciter à la création et à l'implantation de nouvelles entreprises.

¹⁷² Née des cendres de l'ancienne Union Douanière et Economique de l'Afrique Centrale (UDEAC), précédée par l'Union Douanière Équatoriale (UDE), la CEMAC lors de sa création le 16 mars 1994 (Traité de N'Djamena), reprenait les objectifs de ces prédécesseurs, parmi lesquels la création d'un marché commun basé sur la libre circulation des personnes, des biens, des capitaux et des services. Cependant, Depuis plus d'une quarantaine d'années, les États concernés peinent à ouvrir leurs frontières. Ce n'est qu'en 2017 que l'ensemble des États ont décidé de supprimer les visas pour des séjours d'une durée maximum de 3 mois, pour les ressortissants des États membres.

¹⁷³ Règlement n°17/99/CEMAC-20-CM-03 du 17 décembre 1999.

¹⁷⁴ Nous avons privilégié d'une part les points permettant de rapprocher le droit de l'Union européenne et celui de la CEMAC. D'autre part, nous avons mis l'accent sur les éléments qui favorisent la définition des notions clés de notre sujet à travers le droit communautaire.

Dans le contexte communautaire, les aides occasionnent une concurrence pouvant être déloyale au sein de la communauté, par conséquent, leur existence est préjudiciable au marché intérieur. L'objectif est de réduire les différences marquantes entre les systèmes fiscaux nationaux et de rapprocher les législations fiscales des États membres.

Bien que le vocable familier utilisé afin de qualifier ces aides diffère : aides d'État pour l'Union européenne et aides publiques pour la CEMAC, le principe demeure le même¹⁷⁵.

Par ailleurs, le droit communautaire se positionne comme garant du marché libre et de la libre concurrence. Les États ne disposant plus d'une compétence exclusive dans la fixation des règles fiscales en général et des aides fiscales en particulier. Dans l'optique d'éviter l'existence d'une concurrence déloyale et des mesures discriminatoires¹⁷⁶, des restrictions ont été établies aussi bien dans le cadre de l'Union Européenne (Section 1) que celui de la CEMAC (Section 2).

Section 1 - Le cadre général du droit européen des aides fiscales

L'encadrement européen des mécanismes fiscaux dérogatoires incite la France à modérer son système fiscal, de façon à octroyer des avantages fiscaux aux entreprises, en tenant compte des restrictions européennes (Paragraphe 1). Cette intervention pourrait avoir des conséquences sur les politiques fiscales d'attractivité de la France (Paragraphe 2).

§ 1 - Les restrictions européennes à l'octroi des aides fiscales aux entreprises

L'appréhension de l'impact du droit européen sur les aides fiscales en France nécessite une analyse générale du droit européen des aides d'État, qu'il faudra restituer dans le contexte du droit des aides d'État appliqué à la fiscalité.

La notion d'aides d'État a connu au fil des années de multiples développements. Conformément à l'article 3 TFUE qui dispose que « *L'Union dispose d'une compétence exclusive (pour) l'établissement des règles de concurrence nécessaires au fonctionnement du marché intérieur* », l'Union européenne fixe les règles en matière d'aides d'État (A) et les institutions européennes contrôlent leur respect par les États membres (B).

¹⁷⁵ Il s'agit d'une aide (financière) pouvant favoriser certains acteurs économiques par rapport à d'autres.

¹⁷⁶ Le principe de non-discrimination a pour but d'empêcher la discrimination à l'encontre des activités ou investisseurs étrangers, tandis que la concurrence fiscale vise à attirer les activités et les investisseurs des autres États membres.

A- La réglementation européenne des aides d'État

Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne donne une définition « vaste » de la notion d'aides d'État (1), tout en posant le principe de l'incompatibilité de ces aides avec le marché européen (2).

1- Les aides d'État : une notion vaste

La notion d'aides d'État est abordée par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne sans pour autant que celui-ci n'en fournisse une définition précise.

Selon l'article 107 paragraphe 1, sont considérées comme aides d'État, « *Dans la mesure où elles affectent les échanges entre les 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* ».

Cette disposition peut faire l'objet de diverses interprétations tant les termes énoncés sont vastes et peuvent recouvrir plusieurs réalités.

L'article 107 paragraphe 1 TFUE ne précise ni la forme, ni le but poursuivi par l'aide. L'accent est plutôt mis sur l'origine des aides, à savoir « *Les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État* ». Ce parti pris semble laisser penser que les auteurs du traité voulaient accorder aux États, ainsi qu'aux organes de contrôle (européens et nationaux), une marge de manœuvre quant à l'appréciation de la notion d'aides d'État. Toutefois, au fil des années, les juridictions de l'Union et la Commission européenne ont apporté des clarifications sur les éléments constitutifs de cette notion (a).

Il est à préciser que le droit européen se positionne dans une logique concurrentielle dans la mesure où il est intrinsèquement lié au droit de la concurrence : l'Union européenne s'est développée dans la perspective de l'établissement d'un marché intérieur au sein duquel la concurrence est libre. Or, l'étude du lien entre droit fiscal et droit de la concurrence démontre que si les deux disciplines sont appelées à se rencontrer et à coopérer, certaines notions développées par chacune d'elles¹⁷⁷ y sont différemment appréhendées.

¹⁷⁷ Voir par exemple la définition de la notion d'entreprise en droit de la concurrence et en droit fiscal, infra.

Néanmoins, les juges du Luxembourg vont au-delà de ces considérations et estiment que les aides fiscales peuvent intégrer le champ des aides d'État (b).

a- La clarification progressive des éléments constitutifs des aides d'État

L'approche téléologique de la Cour de justice et de la Commission vise à interpréter l'article 107 paragraphe 1 TFUE de façon à tenir compte de l'objet et du but des auteurs du traité.

La jurisprudence Altmark¹⁷⁸ a été l'occasion pour la Cour de mettre en évidence quatre critères d'identification d'une aide d'État, à savoir l'intervention directe ou indirecte de l'État susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Cette intervention doit accorder un avantage à son bénéficiaire et fausser ou menacer de fausser la concurrence.

Dans sa communication relative à la notion d'aides d'État du 19 mai 2016¹⁷⁹, la Commission européenne a apporté de nouvelles précisions aux concepts liés à cette notion tels que mentionnés à l'article 107 paragraphe 1 TFUE, dans le but « *de contribuer à une application plus simple, plus transparente et plus cohérente de cette notion dans toute l'Union* ».

Ainsi, afin d'être qualifiée d'aide d'État, une mesure doit cumulativement être destinée à une entreprise exerçant une activité économique (i), procurer à son bénéficiaire un avantage octroyé par l'État ou au moyen de ressources d'État (ii) et être sélective de façon à favoriser certaines entreprises ou productions, de telle sorte que la concurrence et les échanges entre les États membres soient affectés (iii).

i- Les entreprises : seules bénéficiaires des aides d'État

« *Les règles en matière d'aides d'État ne s'appliquent que lorsque le bénéficiaire d'une mesure est une entreprise* », rappelle la Commission européenne dans sa communication de mai 2016¹⁸⁰, à propos des bénéficiaires des aides d'État.

Le concept « d'entreprise » a dans le contexte européen une portée très étendue et fonctionnelle.

¹⁷⁸ CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg.

¹⁷⁹ Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19/07/2016, p. 1-50).

¹⁸⁰ Supra.

Pour la Cour de justice, ce n'est pas le statut juridique qui détermine la notion d'entreprise, mais plutôt l'exercice d'une activité économique par celle-ci.

La Cour de justice n'a pas toujours adopté cette position. Les premières définitions de l'entreprise reposaient sur un critère juridique. On la considérait comme une personne physique ou morale¹⁸¹ capable de faire face aux sollicitations d'ordre procédural¹⁸².

La conception formelle de l'entreprise a été progressivement abandonnée en raison des critiques qui lui étaient faites par la doctrine. Le principal reproche était le risque d'inefficacité qu'elle faisait peser sur le droit de la concurrence : du fait de la restriction du critère juridique, les actes des groupes de sociétés (elles n'ont pas de personnalité juridique propre) pouvaient échapper aux règles de la concurrence.

Il a ainsi fallu écarter le concept de personnalité juridique et dissocier l'entreprise du sujet de droit.

En 1969, la Commission avait annoncé les prémices d'une définition économique en estimant que le droit des ententes¹⁸³ était inapplicable à un contrat conclu entre une société mère et sa filiale, car même si chacune d'elle est dotée de la personnalité juridique, une filiale ne peut pas être considérée comme une entreprise distincte de la société mère¹⁸⁴.

¹⁸¹ Voir par exemple :

- CJCE, 22 mars 1961, aff. 42 et 49/59, Sté nouvelle des usines de Pontlieue – Aciéries du Temple (SNUPAT) c/ Haute Autorité : Rec. CJCE 1961, p. 101.
- CJCE 13 juill. 1962, aff. 17 et 20/61, Klökner-Werke A.G. et Hoesch A.G. c/ Haute Autorité : Rec. CJCE 1962, p. 615.
- CJCE, 13 juill. 1966, aff. C-32-65, Gouvernement de la République italienne c/ Conseil et Commission de la CEE : Rec. CJCE 1966, p. 563.
- CJCE, 13 juill. 1966, aff. jtes. 56 et 58-64, Ets Constens SARL et Grundig-Verkaufs GmbH c/ Commission : Rec. CJCE 1966, p. 429.

¹⁸² L'entreprise, sujet de règles de concurrence devait être également être sujet de droit, elle pouvait donc recevoir la notification de grief, les astreintes ou encore des amendes.

¹⁸³ Les ententes peuvent être définies comme « *Les accords ou pratiques concertés entre entreprises qui ont pour objet ou pour effet de restreindre la concurrence, donc d'une manière certaine de cloisonner le marché* », DUBOIS (L.), BLUMANN (C.), Droit matériel de l'Union Européenne, 6^{ème} éd., Domat droit public, Montchrestien, 2012.

¹⁸⁴ Voir :

- CE, déc. n°69/195/CEE, 18 juin 1969 : JOCE n°165, 5 juil. 1969, p.12.
- CE, déc. n°70/332/CEE ? 30JUIN 1970 : JOCE 7 juillet 1970.

La Cour de Justice va aller dans ce sens. Dans son arrêt *Hydrotherm*¹⁸⁵, elle indique ainsi que « *La notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme constituant une unité économique du point de vue de l'objet de l'accord en cause même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes physiques ou morales* ».

La Cour va définitivement adopter cette définition avec l'arrêt *Höfner et Elser* de 1991¹⁸⁶. Elle considère qu'un office public pour l'emploi exerçant des activités de placement peut être qualifié d'entreprise aux fins d'application des règles de concurrence communautaires¹⁸⁷, dans la mesure où dans le contexte du droit de la concurrence, la notion d'entreprise comprend d'une part toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement, et d'autre part, l'activité de placement est une activité économique.

La prise en compte exclusive de l'exercice d'une activité économique par la Cour aux fins de définir la notion d'entreprise a permis de dégager un certain nombre de conséquences.

D'une part, la qualification d'une entité au regard du droit interne n'est pas déterminant au niveau européen. Ainsi, comme le souligne la Commission, « *Une entité qualifiée d'association ou de club sportif en droit interne peut très bien être considérée comme une entreprise au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Cela vaut également pour une entité faisant officiellement partie de l'administration publique* »¹⁸⁸.

D'autre part, la Cour a été amenée à considérer que lorsque plusieurs entités juridiques forment une seule unité économique, celles-ci constituent une entreprise, en application des règles relatives aux aides d'État. Ce qui implique qu'une aide accordée à une entité juridique A est considérée comme ayant été également accordée à une entité juridique B, dans la mesure où cette dernière a des participations dans la première : les deux formant une seule entité économique.

¹⁸⁵ CJCE, 12 juill. 1984, aff. 170/83, *Hydrotherm c/ Compact*: Rec. CJCE 1984, p. 2999.

¹⁸⁶ Arrêt de la Cour de justice du 23 avril 1991, *Höfner et Elser*, C-41/90, Rec. p. I-1979, point 21.

¹⁸⁷ La décision a été rendue avant la signature (13 décembre 2007) et l'entrée en vigueur (1^{er} décembre 2009) du traité de Lisbonne.

¹⁸⁸ Communication Commission européenne, préc. Cit.

L'arrêt ACEA Electrabel Produzione c/Commission européenne¹⁸⁹ en est l'illustration.

La Cour de Justice a jugé qu'à la suite d'une restructuration comprenant un transfert d'installations de production d'une société à des sociétés industrielles nouvellement constituées, l'ancienne société restant intéressée dans les nouvelles, toutes ces sociétés peuvent, au regard d'une aide, former ensemble un groupe unique en dépit du fait que les sociétés industrielles nouvellement constituées possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société.

De même, l'ancienne société et les nouvelles sociétés d'exploitation peuvent notamment former une unité économique, lorsque la restructuration réalisée constitue un tout cohérent, du point de vue industriel et financier.

Enfin, une entité qui détient des participations de contrôle dans une société et qui exerce effectivement ce contrôle en s'immiscant directement ou indirectement dans la gestion de celle-ci, doit être considérée comme prenant part à l'activité économique exercée par l'entreprise contrôlée.

La législation française, notamment celle relative à la concurrence, s'inscrit dans la même logique que la jurisprudence de la Cour de justice. Elle prend également en compte le critère économique dans sa définition de la notion d'entreprise.

Selon l'article L 410-1 du code du commerce, les règles de concurrence (issues du Livre IV) « s'appliquent à toutes les activités de production, de distribution et de services, y compris celles qui sont le fait de personnes publiques, notamment dans le cadre de conventions de délégation de service public ».

En matière fiscale, la réalité est différente. La notion d'entreprise peut être comprise selon les termes de l'article 1832 du code civil, qui dispose que « La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter ».

La notion d'entreprise en droit fiscal tient compte de la réalité juridique, mais peut également aller au-delà de celle-ci¹⁹⁰. L'obligation de choisir la forme de l'entreprise

¹⁸⁹ Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 16 décembre 2010, ACEA Electrabel Produzione SpA c/Commission européenne, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787.

¹⁹⁰ C'est le cas pour les groupes de sociétés.

(société anonyme, société par actions simplifiée, société à responsabilité limitée, société en commandite par actions, etc.) au moment de sa création, permet, sous certaines conditions, de déterminer le régime d'imposition¹⁹¹. L'objectif est de personnaliser l'impôt.

L'article 209 du code général des impôts (CGI) précise que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France. Par conséquent, des filiales appartenant à des groupes étrangers seront personnellement imposées sur les bénéfices réalisés en France étant donné qu'elles constituent des entreprises autonomes, ayant une personnalité juridique propre. Ces structures sont ainsi indépendantes des groupes auxquels elles appartiennent ou de leur société mère¹⁹².

¹⁹¹ Si certaines formes juridiques permettent par exemple à une entreprise d'être soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés, les associés peuvent néanmoins choisir un autre régime d'imposition. C'est notamment le cas des sociétés à responsabilité limitée (SARL), qui sont normalement soumises à l'impôt sur les sociétés. Cependant, pour les SARL de famille, les associés peuvent décider d'opter pour l'impôt sur le revenu, à condition que l'activité exercée soit industrielle, commerciale ou artisanale ; que l'entreprise soit composée entre parents en ligne directe (enfants, parents, grands-parents), frères et sœurs, conjoints et personnes liées par un Pacte civil de solidarité (PACS). L'option du régime d'imposition peut être formulée dès la création (dans les statuts) ou au cours de la vie de la société. Dans ce cas, le résultat de la SARL n'est pas imposé au nom de la société mais au nom personnel des associés, proportionnellement à leur participation au capital de la société. Depuis La loi de modernisation de l'économie (loi n° 2008-776 du 4 août 2008, JORF n°0181 du 5 août 2008, dite loi "LME") , les SARL de moins de cinq ans et de moins de 50 salariés peuvent opter pour l'impôt sur le revenu, sous réserve : d'exercer à titre principal une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, ne pas être cotées en bourse, employer moins de 50 salariés et réaliser un chiffre d'affaires annuel ou un total bilan inférieur à 10 millions d'euros au cours de l'exercice, son capital et ses droits de vote doivent être détenus à hauteur de 50 % au moins par une ou plusieurs personnes physiques et à hauteur de 34 % au moins par une ou plusieurs personnes ayant, au sein de la société, la qualité de gérant, ainsi que par les membres de leur foyer fiscal (cette option s'applique également aux sociétés anonymes et par actions simplifiée). De même, pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, outre la forme juridique, le régime d'imposition tient également compte du chiffre d'affaires et de l'activité exercée.

¹⁹² En France, il existe le principe de la territorialité de l'impôt. Ainsi, selon l'article 209 du CGI, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. Cependant, dans d'autres pays tels que l'Allemagne, les sociétés résidentes sont imposées au titre de leur bénéfice mondial, c'est-à-dire que la base imposable à l'impôt sur les sociétés en Allemagne englobe les résultats réalisés en Allemagne, mais aussi ceux obtenus par leurs établissements stables situés hors d'Allemagne. Ce principe ne s'applique cependant pas en cas de conventions internationales.

La particularité du droit fiscal se manifeste surtout concernant les succursales¹⁹³, qui bénéficient d'une personnalité fiscale en dépit de l'absence d'une personnalité juridique qui leur est propre.

La différence de conception de l'entreprise par le droit de la concurrence (européen et national) et par le droit fiscal pourrait favoriser une certaine complexité et semer le trouble, tant rien qu'au niveau de la législation nationale, elle nécessite que les acteurs économiques soient au fait de ces subtilités juridiques.

Quoi qu'il en soit, le législateur fiscal français essaye de se mettre au diapason de la réglementation européenne. Il avait institué en 1977¹⁹⁴ le dispositif du « bénéfice consolidé », permettant aux groupes internationaux français d'imputer en France les pertes enregistrées par leurs filiales et établissements situés à l'étranger. Ce mécanisme visait à faire du groupe une entité économique et un sujet fiscal à part entière.

Le code général des impôts aménage également l'imposition des groupes de sociétés. Il offre la possibilité à une société mère française d'intégrer dans ses résultats fiscaux, les résultats des filiales françaises, dont elle contrôle au moins 95 % du capital¹⁹⁵. Cette société paie alors l'impôt sur les sociétés (IS) pour l'ensemble des sociétés du groupe.

Le régime d'intégration fiscale a pour conséquence d'imputer les déficits des filiales sur le résultat de groupe. L'objectif du législateur à l'origine était d'assurer une neutralité au sein des groupes, tout en faisant de l'intégration fiscale un outil de compétitivité des entreprises françaises¹⁹⁶. Les efforts consentis par le législateur fiscal français demeurent, semble-il, encore insuffisants pour le juge européen¹⁹⁷.

Les différents débats sur l'harmonisation fiscale au niveau européen préconisent, afin entre autres de faciliter la compréhension des systèmes d'imposition et de les rendre plus transparents à l'égard aussi bien des entreprises que des États membres, d'instaurer un

¹⁹³ La succursale est un établissement créé par une entreprise ou une société, qui jouit d'une certaine autonomie par rapport à l'entreprise ou la société créatrice, sans en être juridiquement distincte. V. Lexique des termes juridiques, Dalloz, 26^{ème} éd, 2018-2019.

¹⁹⁴ Il a été supprimé en 2011.

¹⁹⁵ Le régime d'intégration fiscale existe en France depuis 1988.

¹⁹⁶ RUTSCHMANN (Y.), DURAND (P-H.), « Le système d'intégration à la française face aux exemples étrangers », Revue de Droit fiscal n° 39, 29 Septembre 2016, 511.

¹⁹⁷ Conf. p. 352.

impôt commun sur les groupes de sociétés. La Commission européenne tente de faire adopter au niveau européen des règles d'assiette communes en matière d'IS appelées Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés (ACCIS). Une proposition de directive a été élaborée¹⁹⁸.

L'ACCIS a pour objectif « de lutter contre les principales entraves fiscales à la croissance dans le marché unique ». En effet, comme le constate la proposition de directive « En l'absence de règles communes en matière d'impôt sur les sociétés, l'interaction des régimes fiscaux nationaux entraîne souvent une surimposition et une double imposition des entreprises qui, en outre, doivent supporter de lourdes charges administratives et des coûts élevés pour se conformer à la législation fiscale. Cette situation décourage les investissements dans l'UE et, partant, va à l'encontre des priorités établies dans la communication "Europe 2020 - Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive" . L'ACCIS constitue une étape importante dans le processus d'élimination des obstacles entravant l'achèvement du marché unique et a été reconnue dans l'Examen annuel de la croissance comme une initiative à mener en priorité pour stimuler la croissance et la création d'emplois ».

L'ACCIS devrait permettre aux groupes multinationaux de remplir une seule déclaration fiscale pour l'ensemble des bénéficiaires et des pertes qu'ils réalisent au sein de l'Union européenne¹⁹⁹, laissant aux États la liberté de fixer le taux de l'IS.

En raison de l'échec de ce projet, la Commission a présenté en juin 2015 une stratégie pour relancer l'ACCIS²⁰⁰. En sus des questions de complexité que soulève la notion d'entreprise, l'ACCIS permettrait de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et la concurrence fiscale déloyale entre les États membres.

Dans tous les cas, si l'entreprise doit au regard du droit européen être le seul bénéficiaire des aides d'État, celles-ci doivent exclusivement avoir une origine étatique.

¹⁹⁸ COM (2011) 121/4.

¹⁹⁹ L'assiette imposable du groupe serait alors répartie entre les États sur le territoire desquels il déploie son activité en fonction du chiffre d'affaires, de la main d'œuvre et des immobilisations.

²⁰⁰ Deux textes ont été approuvés par le Parlement européen en mars 2018. Le premier porte sur la création d'une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés et le second concerne la consolidation de cette taxe. Cependant, ces deux votes n'ont pas de caractère contraignant. Ce sont en effet les États membres qui décident en matière de fiscalité dans l'UE. (Source : touteurope.eu/actualite/le-projet-d-assiette-commune-consolidee-de-l-impot-sur-les-societes-accis, consulté le 16 octobre 2018).

ii- Des avantages d'origine étatique

L'article 107§1 TFUE dispose que sont considérées comme aides d'État, « *Les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État* ».

Pendant longtemps, il s'est posé la question de savoir si ces deux conditions étaient distinctes et alternatives (dans ce cas, on se retrouve dans une conception extensive de la notion d'aides d'État) ou cumulatives (conception restrictive).

La Cour du Luxembourg adopte une approche qui pourrait prêter à confusion. Dans certaines affaires qui lui ont été soumises, elle a abondé dans le sens d'une conception extensive.

Avec l'arrêt *Commission c/France* de 1985²⁰¹, la Cour a estimé qu'afin qu'une aide soit admise comme une aide d'État, il faut que l'aide accordée soit le résultat d'un comportement étatique. Elle a considéré à cette occasion que « *Une aide ne doit pas nécessairement être financée par les ressources de l'État pour être qualifiée d'aide étatique* ». En effet, l'article 107 TFUE « *englobe l'ensemble des aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État, sans qu'il ait lieu de distinguer selon que l'aide est accordée directement par l'État ou par des organismes publics ou privés qu'il institue ou désignes-en vue de gérer l'aide* »²⁰².

À d'autres occasions, la Cour a examiné conjointement ces deux conditions. Aussi, afin que des avantages puissent être qualifiés d'aides au sens de l'article 107 paragraphe 1, ils doivent, d'une part, être accordés directement ou indirectement au moyen de ressources d'État et, d'autre part, être imputables à l'État.

Le juge européen va dans son interprétation de l'article 107§1, au-delà de l'approche initiale du traité qui semblait, à travers l'utilisation de la conjonction « ou », refléter l'alternative.

²⁰¹ CJCE., *Commission c/ France*, 1985, aff. 290/83.

Voir aussi :

- CJCE, *Van der Kooy c/ Commission*, 1988, aff. jtes. C-67/85, 68/85 et 70/85.
- CJCE, *Grèce c/ Commission*, 1988, aff. C-57/86.

²⁰² Cette jurisprudence a également été l'occasion pour la Cour de préciser qu'au-delà des éléments constitutifs d'une aide d'État, il n'y a pas de place pour des mesures étatiques, qui sans être des aides d'État à proprement parler, produisent les mêmes effets. Selon la Cour « le système des articles 92 et 93 ne laisse pas de place à une notion parallèle de "mesure équivalant à des aides" soumises à un régime distinct de celui des aides proprement dites ».

Par conséquent, selon les considérations jurisprudentielles, l'octroi d'un avantage directement ou indirectement au moyen de ressources d'État et l'imputabilité d'une telle mesure à l'État, bien qu'étant des conditions distinctes, sont cumulatives. Il existe une jurisprudence abondante relative à l'imputabilité des mesures à l'État²⁰³.

Quant au transfert de ressources d'État à une entreprise, il peut être apprécié de diverses manières. Il peut s'agir des subventions directes, des prêts, des garanties, des investissements directs dans le capital d'entreprises et des avantages en nature. L'obligation d'un transfert positif des ressources est écartée par la Cour. Lorsque l'État renonce à percevoir des recettes allégeant à l'occasion les charges que les entreprises auraient dû normalement supporter, il y a transfert de ressources. De ce fait, un « manque à gagner » en matière de recettes fiscales et de sécurité sociale qui résulterait d'exonérations ou de réductions d'impôts ou de charges sociales accordées par l'État membre, ou de l'exonération de l'obligation de paiement d'amendes ou d'autres sanctions pécuniaires, satisfait à l'exigence relative aux ressources d'État²⁰⁴.

Par ailleurs, l'aide provenant de l'État ou des ressources de l'État doit procurer un avantage à l'entreprise bénéficiaire. Il doit s'agir d'un avantage économique que l'entreprise n'aurait pas pu obtenir dans les conditions normales du marché, autrement dit en l'absence de l'intervention de l'État²⁰⁵.

L'intervention étatique est prise dans un sens large, c'est-à-dire qu'elle peut être autant positive que négative. Ce critère englobe également le fait que les autorités s'abstiennent de prendre des mesures dans certaines circonstances, telles que par exemple l'obtention du paiement de dettes²⁰⁶. De même, l'exonération de charges économiques peut également constituer un avantage. C'est le cas de l'octroi d'avantages fiscaux.

Ni la forme, ni les objectifs de l'avantage ne sont pris en compte. Seul l'effet de l'avantage octroyé est considéré. Il revient donc à la Commission de mener des investigations et de

²⁰³ Voir à ce sujet :

- CJCE, 16 mai 2002, France c/Commission (Stardust), C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294.
- Arrêt du Tribunal de première instance (cinquième chambre) du 26 juin 2008, SIC/Commission, T-442/03, ECLI:EU:T:2008:228, points 93 à 100.

²⁰⁴ CJCE, 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, point 14.

²⁰⁵ CJCE, 11 juillet 1996, Syndicat français de l'Express international (SFEI) et autres contre La Poste et autres, C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285.

²⁰⁶ CJCE, 12 octobre 2000, Magefesa, C-480/98, ECLI:EU:C:2000:559, points 19 et 20.

comparer la situation financière de l'entreprise après l'introduction de la mesure avec sa situation financière si cette mesure n'avait pas été prise.

On se rend bien vite alors compte que dans son interprétation de la notion d'aides d'État et des éléments qui la composent, la Cour essaye de parer à toutes les éventualités. Cette minutie est la réponse aux pratiques des États, qui tentent parfois d'utiliser des mécanismes échappant à la réglementation européenne des aides d'État, en octroyant indument des avantages fiscaux à certaines entreprises²⁰⁷.

A l'instar de l'origine étatique des avantages en faveur des entreprises, la Cour de justice examine également l'affectation de la concurrence des États membre, en raison de la sélectivité de la mesure visée.

iii- L'affectation de la concurrence et des échanges entre les Etats membres par des mesures sélectives

Les aides d'État sont des mesures qui favorisent « *certaines entreprises ou certaines productions* »²⁰⁸. Seules les mesures sélectives peuvent être perçues comme des aides d'État. Les mesures générales accordées à l'ensemble des entreprises échappent à cette qualification. Les règles générales d'ordre économique, fiscal ou social n'entrent pas dans le champ du droit des aides d'État, même s'il s'avère qu'elles introduisent un avantage concurrentiel aux entreprises de l'État qui les adopte.

Afin que le caractère sélectif soit constaté, la mesure doit être source de déséquilibre ou de discrimination en faveur de certaines entreprises ou de certaines productions. Toutefois, il peut s'avérer difficile de déterminer si une mesure est sélective ou pas.

Pour le juge européen, des actions qui, de prime abord, sont applicables à la généralité des entreprises, peuvent présenter une certaine sélectivité et donc être considérées comme des mesures destinées à favoriser certaines entreprises ou certaines productions. Le fait qu'une aide ne vise pas un ou plusieurs bénéficiaires particuliers préalablement définis, mais qu'elle soit soumise à une série de critères objectifs en application desquels elle pourra être octroyée, dans le cadre d'une enveloppe budgétaire globale prédéterminée, à un nombre indéfini de bénéficiaires, non individualisés à l'origine, ne

²⁰⁷ Voir par exemple l'affaire Luxleaks relative aux rulings au Luxembourg. V. infra. p. 71.

²⁰⁸ Art 107§1 TFUE.

saurait en effet suffire à mettre en cause le caractère sélectif de la mesure²⁰⁹. De même, lorsqu'une mesure introduit une différenciation entre entreprises, et est a priori sélective, elle ne saurait remplir la condition de sélectivité, si elle résulte de la nature ou de l'économie du système dans lequel elle s'inscrit²¹⁰.

Le juge examine la sélectivité de plusieurs façons. D'une part, celle-ci peut être matérielle²¹¹, et soit résulter de conditions ou d'obstacles imposés par les États membres pour empêcher certaines entreprises de bénéficier de la mesure (sélectivité de facto), soit émaner de critères juridiques appliqués à l'octroi d'une aide qui est formellement réservée à certaines entreprises (sélectivité de jure)²¹².

Il arrive que les États adoptent des mesures bénéficiant à une ou plusieurs entreprises. Logiquement, dans ce cas, le fait que ces mesures octroient un traitement favorable à ces entreprises suffit à déduire que celles-ci ont un caractère sélectif. Néanmoins, la tâche est plus ardue lorsque ces mesures sont plus générales et applicables à toutes les entreprises remplissant certains critères.

Il existe un cadre d'analyse relatif à la détermination de la sélectivité. Cette analyse s'effectue à travers trois (3) éléments, permettant ainsi de différencier les mesures sélectives de celles qui ne le sont pas.

Il s'agit tout d'abord du système de référence ou « normal », qui est le point de départ de l'appréciation de la sélectivité d'une mesure. Il est « *composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale, sur la base de critères objectifs, à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi*

²⁰⁹ Arrêt du Tribunal (troisième chambre élargie), 29 septembre 2000, aff. T-55/99, Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) c/Commission, ECLI:EU:T:2000:223, point 40.

Voir aussi :

- Arrêt du Tribunal, 4 mars 2009, aff. T-424/05, République italienne c/Commission, ECLI:EU:T:2009:49.
- Arrêt du Tribunal, 13 septembre 2012, aff. T-379/09, Italie/Commission, ECLI:EU:T:2012:422.

²¹⁰ TPICE, 10 avr. 2008, aff. T-233/04, Pays-Bas c/ Commission : Rec. CJCE 2008, II, p. 591.

²¹¹ La sélectivité matérielle d'une mesure implique que cette mesure ne s'applique qu'à certaines entreprises ou qu'à certains secteurs de l'économie.

²¹² Voir : Arrêt de la Cour de justice du 8 septembre 2011, Paint Graphos e. a., affaires jointes C-78/08 à C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, point 52 (octroi d'une aide en considération de la forme juridique de l'entreprise).

les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système »²¹³.

En matière d'impôt, la base d'imposition, les assujettis, le fait générateur et les taux d'imposition ou de taxation peuvent servir de régime de référence²¹⁴.

Après avoir identifié le système de référence, la suite consiste à examiner si une mesure donnée introduit des différenciations entre entreprises par dérogation à ce système. L'objectif est de savoir si par rapport au système de référence, la mesure en cause est susceptible de favoriser certaines entreprises ou la production de certains biens par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable²¹⁵.

La Cour reste très vigilante sur les motifs invoqués par les États en vue de justifier l'octroi de mesures sélectives. Elle estime que les États membres ne peuvent pas invoquer des objectifs étrangers au système tels que des mesures de politiques régionale, sociale, environnementale ou de politique industrielle²¹⁶, pour justifier un traitement différencié des entreprises²¹⁷.

Enfin, il est admis qu'une mesure qui déroge au système de référence soit considérée comme non sélective si elle est justifiée par la nature ou l'économie générale de ce système. Cela intervient lorsqu'une mesure découle directement des principes fondateurs

²¹³ Comm, CE, 16 mai 2016, op. cit.

²¹⁴ À titre d'exemple, la Cour considère que l'impôt sur les sociétés constitue le régime juridique de référence aux fins d'apprécier l'éventuel caractère sélectif de la mesure en cause (CJUE, 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a., affaires jointes C-78/08 à C-80/08, ECLI :EU :C :2011 :550, point 50).

²¹⁵ La Cour a cependant précisé qu'en raison des caractéristiques particulières propres aux sociétés coopératives, qui obéissent à des principes de fonctionnement particuliers, ces entreprises ne sauraient être considérées comme se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des sociétés commerciales, pour autant toutefois qu'elles agissent dans l'intérêt économique de leurs membres et qu'elles entretiennent une relation non pas purement commerciale, mais personnelle particulière avec ces derniers, dans laquelle ces membres sont activement impliqués et ont droit à une répartition équitable des résultats économiques (voir l'arrêt de la Cour de justice du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a., affaires jointes C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 61).

²¹⁶ Le droit européen autorise néanmoins les États à octroyer des aides de développement territorial. V. infra.

²¹⁷ Voir :

- CJCE, 6 septembre 2006, Portugal c/Commission, C-88/03, Rec. p. I-7115, point 82.
- CJUE, 18 juillet 2013, aff. C-6/12, P Oy, C-6/12, ECLI :EU :C :2013 :525, points 27 et suivants.

ou directeurs intrinsèques du système de référence ou lorsqu'elle résulte de mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité.

La nécessité de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, le principe de neutralité fiscale, la nature progressive de l'impôt sur le revenu, la nécessité d'éviter une double imposition, peuvent constituer autant d'éléments permettant de justifier une dérogation au système de référence.

Cependant, la méthode consistant à interpréter le caractère sélectif d'une mesure au regard des trois éléments sus mentionnés ne peut pas s'appliquer à toutes les situations. Il arrive en effet que le juge pousse son examen plus loin, et vérifie que le système de référence ne comporte pas lui-même des limites, de telle sorte qu'il a été conçu à la base de façon à favoriser certaines entreprises qui se trouvent dans une situation comparable.

Dans l'affaire relative à la réforme fiscale à Gibraltar²¹⁸, la Cour a estimé que le régime de référence tel que défini par l'État membre concerné, bien que reposant sur des critères de nature générale, opère en fait une discrimination entre des sociétés se trouvant dans une situation comparable au regard de l'objectif poursuivi par la réforme fiscale.

En l'espèce, Le 27 avril 2002, le Gouvernement de Gibraltar²¹⁹ a annoncé son intention d'abroger l'ensemble de sa législation en matière de fiscalité des entreprises et d'instaurer un régime fiscal entièrement nouveau pour toutes les sociétés de Gibraltar. Par lettre du 12 août 2002, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a notifié à la Commission, en application de l'article 88§3, CE²²⁰, le projet de réforme de l'impôt sur les sociétés que le Gouvernement de Gibraltar envisageait de mettre en œuvre. À la suite de la notification à la Commission par le Royaume-Uni du projet de réforme fiscale, celle-ci a, par lettre du 16 octobre 2002, informé cet État membre de sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE. En effet, la

²¹⁸ CJCE, 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, ECLI :EU :C:2011:732.

²¹⁹ Il s'agit d'un territoire d'outre-mer britannique.

²²⁰ Actuellement article 108§3, qui stipule que « La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale. »

Commission estime que certains aspects du projet de réforme fiscale sont sélectifs sur le plan matériel.

Ainsi, seraient sélectifs sur ce plan, premièrement, la condition de dégager des bénéfices avant d'être assujetti à l'impôt sur le nombre de salariés et à l'impôt sur l'occupation de locaux professionnels, cette condition favorisant les entreprises qui ne dégagent pas de bénéfices (considérants 128 à 133 de la décision litigieuse) et, deuxièmement, le plafond de 15 % des bénéfices appliqué à l'assujettissement à l'impôt sur le nombre de salariés et à l'impôt sur l'occupation de locaux professionnels, ce plafond favorisant les entreprises qui, pour l'exercice fiscal en cause, ont des bénéfices peu élevés par rapport au nombre de salariés et à l'occupation de locaux professionnels (considérants 134 à 141 de la décision litigieuse). Enfin, troisièmement, serait également sélectif sur le plan matériel le fait de prévoir un impôt sur le nombre de salariés et un impôt sur l'occupation de locaux professionnels. Ces deux impôts favorisant, par nature, les sociétés « offshore »²²¹ n'ayant pas de réelle présence physique à Gibraltar et qui, de ce fait, ne sont pas redevables de l'impôt sur les sociétés.

Par requêtes déposées au greffe du tribunal le 9 juin 2004, le Gouvernement de Gibraltar, dans l'affaire T-211/04 et le Royaume-Uni, dans l'affaire T-215/04, ont introduit chacun un recours en annulation de la décision litigieuse. Le tribunal va retenir les griefs formulés et estime que le fait que « *la Commission qualifie une mesure fiscale de sélective suppose nécessairement qu'elle identifie, dans un premier temps, le régime « normal » du système fiscal. Par rapport à ce régime fiscal « normal », la Commission devrait, dans un deuxième temps, apprécier et établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause, en démontrant que cette mesure déroge au dit régime « normal ». Dans un troisième temps, il conviendrait d'examiner si, en présence de telles dérogations, la mesure ayant pour conséquence une différenciation entre entreprises peut néanmoins ne pas être "sélective" lorsque cette dernière résulte de la nature ou de l'économie du système de charges dans lequel elle s'inscrit* ».

Selon le tribunal, la Commission ne saurait omettre cette première et deuxième étape du contrôle du caractère sélectif de la mesure en cause, sous peine de se substituer à l'État

²²¹ Une société offshore est une société enregistrée à l'étranger. Il s'agit d'une société non-résidente, qui n'exerce aucune activité économique dans le pays dans lequel elle est domiciliée.

membre pour ce qui est de la détermination de son système fiscal et du régime « normal » au sein de ce système.

S'agissant de la détermination du système fiscal en cause, le tribunal considère qu'en l'état actuel du développement du droit de l'Union, la fiscalité directe relève de la compétence des États membres. Ainsi, ces derniers et les entités infra étatiques disposant d'une autonomie fiscale seraient seuls compétents pour concevoir les systèmes d'impôt sur les sociétés qu'ils considèrent les mieux adaptés aux besoins de leurs économies.

Saisie, la Cour constate que la circonstance que les sociétés « offshore » ne sont pas imposées est non pas une conséquence aléatoire du régime en cause, mais la conséquence inéluctable du fait que les bases d'imposition sont précisément conçues de telle sorte que les sociétés « offshore » qui, par leur nature, n'emploient pas de salariés et n'occupent pas de locaux professionnels, ne disposent pas de l'assiette fiscale au sens des bases d'imposition retenues dans le projet de réforme fiscale. Par conséquent, le système de référence introduit une différenciation de traitement.

D'autre part, la sélectivité peut être régionale. Le critère de sélectivité régionale ne s'applique pas en principe aux mesures en vigueur sur l'ensemble du territoire de l'État membre. Toutefois, les mesures qui ne s'appliquent qu'à certaines parties du territoire d'un État membre ne sont pas toutes automatiquement sélectives.

Cette flexibilité est entre autres due à la diversité des systèmes institutionnels, organisationnels et administratifs au sein des différents États membres. C'est notamment le cas lorsqu'une autorité régionale disposant d'une autonomie institutionnelle (statut constitutionnel, politique et administratif propre, distinct de celui du gouvernement central), fixe des règles fiscales²²².

Les mesures fiscales prises par une autorité ayant une autonomie procédurale peuvent également échapper à la sélectivité régionale, dans la mesure où le gouvernement central ne peut directement intervenir pour déterminer le contenu des mesures concernées.

²²² CJCE, 6 septembre 2006, Portugal c/Commission, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, point 70 (la Cour a reconnu qu'en vertu de la Constitution portugaise, les Açores constituent une région autonome dotée d'un statut politico-administratif et d'organes de gouvernement propres, lesquels ont le pouvoir d'exercer leurs propres compétences fiscales et d'adapter la fiscalité nationale aux spécificités régionales).

Enfin, échappent également au critère de sélectivité régionale, les mesures prises par une entité infra étatique bénéficiant d'une autonomie économique et financière.

Afin que l'autonomie soit constatée, cette entité doit assumer la gestion d'un budget, et il ne doit avoir aucun lien de causalité direct entre la mesure fiscale adoptée par l'entité infra étatique et l'appui financier fourni par d'autres régions ou par le gouvernement central de l'État membre.

En France, les collectivités territoriales disposent d'une autonomie financière, en vertu de l'article 72-2 de la Constitution française²²³, qui dispose que « *Les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi* ». Elles peuvent notamment fixer l'assiette et le taux des impositions dans des limites fixées par la loi.

Par ailleurs, une région peut indépendamment du gouvernement central de l'État membre, octroyer des aides à des entreprises. Cette compétence s'inscrit dans une logique de mise en œuvre sur le territoire des actions de développement économique des collectivités territoriales et de leurs groupements (sous réserve des missions incombant à l'État).

L'article L1511-1 du code des collectivités territoriales français précise à ce sujet que « *Le Conseil régional établit un rapport relatif aux aides et régimes d'aides mis en œuvre sur son territoire au cours de l'année civile, dans les conditions prévues au présent chapitre, par les collectivités territoriales et leurs groupements. À cette fin, ces collectivités et groupements transmettent, avant le 30 mars de chaque année, toutes les informations relatives aux aides et régimes d'aides mis en œuvre dans leur ressort au titre de l'année civile précédente. Ce rapport est communiqué au représentant de l'État dans la région avant le 30 juin de l'année suivante et, sur leur demande, aux collectivités précitées. Les informations contenues dans ce rapport permettent à l'État de remplir ses obligations au regard du droit communautaire* ».

La conséquence directe des aides d'État est l'affectation de la concurrence et des échanges entre les États. En effet, au regard de l'article 107§1 TFUE, seules les aides publiques aux entreprises qui « *faussent ou [...] menacent de fausser la concurrence en*

²²³ Constitution du 4 octobre 1958.

favorisant certaines entreprises ou certaines productions » et dans la mesure où elles « affectent les échanges entre États membres », sont des aides d'État.

Ces critères mettent l'accent sur les effets que les aides d'État peuvent avoir sur le marché européen.

On considère qu'une mesure fausse ou menace de fausser la concurrence, lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle de l'entreprise qui en bénéficie par rapport à d'autres entreprises concurrentes. C'est le cas lorsqu'un État accorde un avantage financier à une entreprise dans un secteur dans lequel le marché est libre et où la concurrence est supposée exister.

Pour l'Union, on parle de libre concurrence lorsque « *Les entreprises, indépendantes les unes des autres, exercent la même activité et rivalisent pour attirer les consommateurs* »²²⁴. Par conséquent, il s'agit d'un marché « *Où chaque entreprise est soumise à la pression concurrentielle des autres. Une concurrence effective offre ainsi un environnement compétitif aux entreprises mais aussi de nombreux avantages aux consommateurs (prix réduits, meilleure qualité, plus grand choix, etc.)* ».

L'intervention de l'État par l'octroi d'avantages à certaines entreprises aura donc pour effet de porter atteinte à cette libre concurrence.

Quant à l'affectation des échanges, elle est établie sur la base de la présomption. Ainsi, il n'est pas nécessaire d'établir que l'aide a eu une véritable incidence sur les échanges entre les États membres. Il suffit de vérifier que cette aide est susceptible d'affecter ces échanges. L'affectation de la concurrence et l'affectation des échanges sont deux critères distincts l'un de l'autre. Cependant, la Cour les examine souvent conjointement²²⁵.

In fine, la notion d'aides d'État, définie en quelques lignes dans le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, a fait l'objet d'interprétations diverses par le juge européenne et la Commission. Le nombre d'États membres²²⁶ impose à ces organes de s'adapter aux différentes particularités juridiques inhérentes à chaque État.

²²⁴ Glossaire de synthèses, <http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/competition.html>, consulté le 15 novembre 2016.

²²⁵ TPICE, 15 juin 2000, Alzetta, affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., ECLI:EU:T:2000:151.

²²⁶ L'Union européenne compte actuellement 28 États.

Par ailleurs, les aides d'État regroupent un éventail de mécanismes d'interventions publiques, pouvant aller d'allocations positives de ressources, telles que les subventions publiques, à des dépenses fiscales. Dès lors, on comprend aisément que les aides fiscales ne constituent pas une catégorie à part d'aides, mais une simple catégorie d'aides d'État. Toutefois, il est important de souligner que les travaux européens sur les aides fiscales se sont développés parallèlement à ceux relatifs aux aides d'État en général.

b- Aides d'État et mesures fiscales

Les aides d'État peuvent revêtir la forme fiscale. Les « aides d'État sous forme fiscale » trouvent leur fondement dans l'article 107§1 TFUE.

Les mesures fiscales ne constituent pas une catégorie à part entière d'aides. Elles rentrent dans le champ d'application des aides d'État et, par conséquent, obéissent aux mêmes critères de qualification.

Comme le rappelle la Commission dans sa communication de 1998 sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises²²⁷, pour la mise en œuvre des règles européennes en matière d'aides d'État, le caractère fiscal d'une mesure est indifférent puisque l'article 107 s'applique aux mesures d'aides « *sous quelque forme que ce soit* ».

Selon le professeur Édouard DIBOUT, la notion d'aides d'État sous forme fiscale est issue d'un mariage conflictuel entre la fiscalité et le contrôle des aides, si bien que le terme « d'aides d'État sous forme fiscale » n'apparaît pas dans le vocabulaire de la Cour de justice, cette dernière ne concevant les aides d'État sous forme fiscale que « *comme la simple application des principes généraux des aides d'État au secteur des prélèvements obligatoires* »²²⁸.

La communication de la Commission de 1998 a retenu quatre critères permettant de qualifier les « aides d'État sous forme fiscale ». Elle reprend les principaux éléments de définition des aides d'État précédemment cités.

²²⁷ Communication « sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises » (JO n° c 384 du 10/12/1998, p. 3).

²²⁸ Compte rendu du colloque organisé par l'Université de Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, "Les aides d'État sous forme fiscale", Revue de droit fiscal n°48, 27 novembre 2008.

Tout d'abord, la mesure doit procurer à ses bénéficiaires²²⁹ un avantage qui allège les charges qui normalement grèvent leur budget. Il peut s'agir d'une réduction de la charge fiscale de l'entreprise sous différentes formes, à savoir une réduction de l'assiette imposable (déduction dérogatoire, inscription de réserves sur le bilan, ...), une réduction totale ou partielle du montant de l'impôt (exonération, crédit d'impôts, ...), un ajournement, une annulation ou un rééchelonnement exceptionnel de la dette fiscale.

Le fait que certaines entreprises bénéficient d'un régime fiscal particulier ne signifie pas *ipso facto* que ce régime constitue une aide d'État. En revanche, tel peut être le cas si ce régime est plus avantageux que celui de droit commun²³⁰.

L'avantage fiscal doit être sans contrepartie. Cependant, afin de faire échapper l'avantage qu'ils ont reçu à la qualification d'aide d'État, certains contribuables justifient ces avantages par leur contrepartie ou par l'aggravation de charges.

La Commission est ainsi tenue, afin d'apprécier l'existence d'un avantage, de « *prendre en considération l'ensemble des effets [de la mesure] pour le bénéficiaire potentiel et, notamment de déduire, le cas échéant les charges spécifiques* ».

Il faut tout de même préciser que la seule circonstance qu'une mesure déterminée d'exonération soit compensée, du point de vue du bénéficiaire, par l'aggravation d'une charge spécifique distincte et sans rapport avec la première, ne fait pas échapper la première à la qualification d'aide d'État²³¹.

²²⁹ Même si seuls les avantages fiscaux octroyés aux entreprises au sens économique du terme peuvent être qualifiés d'aides d'État, il n'est pas nécessaire que ces avantages soient directement accordés à ces entreprises. C'est notamment le cas lorsque des allègements fiscaux sont accordés aux personnes physiques, pour les inciter à investir dans certaines entreprises (Voir par exemple, TPICE, 4 mars 2009, aff. T-445/05, Italie c/ Commission, aff. T-424/05 et Associazione italiana del risparmio gestito et Fineco Asset Management SpA c/ Commission).

²³⁰ C'est par exemple le cas dans les décisions du 11.06.2014 de la Commission européenne ouvrant la procédure formelle d'examen à l'égard d'accords préalables en matière de transfert de prix (APP) conclus par différents États avec certaines entreprises (accords conclus entre les Pays-Bas et Starbucks, l'Irlande et Apple, le Luxembourg et Fiat Finance and Trade). La Commission a en effet considéré que les APP, conclus discrétionnairement entre les entreprises et les administrations fiscales, pouvaient éventuellement avoir pour effet d'accorder à ces entreprises une imposition plus faible qu'aux autres entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle similaire.

²³¹ TPICE, 30 novembre 2009, République française et France Télécom SA c/ Commission, aff. jtes T-427/04 et T-17/05, pts 206 et 207. Dans cette affaire, la France a fait valoir que l'exonération de taxes professionnelles de 1994 à 2002 était compensée par l'existence d'un régime fiscal défavorable à France Télécom entre 1991 et 1993. La Commission, suivie par le Tribunal et la CJUE (CJUE, 8 décembre 2011, aff. C-81/10 P, France

Ensuite, l'avantage doit être octroyé par l'État ou au moyen de ressources d'État.

Le moyen d'intervention de l'État n'est pas pris en compte. Il peut aussi bien s'agir des aides accordées par des entités régionales et locales, que celles accordées par le biais de dispositions fiscales de nature législative, réglementaire, administrative, ainsi que par les pratiques de l'administration fiscale.

Concernant ce dernier cas, il existe dans plusieurs pays, une pratique permettant aux entreprises de s'adresser directement à l'administration fiscale pour obtenir de cette dernière une « décision anticipée » concernant l'impôt auquel elles seront soumises : il s'agit des tax rulings²³².

Comme le souligne la Commission, un certain nombre d'entreprises utilisent ces mécanismes afin de diminuer leur charge fiscale globale. Elles profitent ainsi des spécificités techniques de systèmes fiscaux, entraînant la réduction considérable de leur assujettissement à l'impôt.

En 2013, la Commission européenne, afin de s'assurer que certains États n'appliquent pas un traitement plus favorable à certaines entreprises par le mécanisme des « décisions anticipées », a diligenté une action sur les pratiques de rulings fiscaux. Sept (7) États étaient principalement à l'origine des inquiétudes de la Commission²³³ : la Belgique, Chypre, l'Irlande, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas et le Royaume-Uni.

En juin 2014, la Commission avait annoncé l'ouverture formelle de plusieurs enquêtes approfondies. Elle a entre autres examiné les rulings conclus d'une part par le Luxembourg à l'égard de Fiat Finance and Trade et d'Amazon, d'autre part entre l'Irlande et Apple, et enfin, entre les Pays-Bas et Starbucks.

Dans ses décisions du 21 octobre 2015 relatives respectivement aux avantages fiscaux accordés par le Luxembourg à Fiat Finance and Trade²³⁴ et par les Pays-Bas à Starbucks²³⁵,

Télécom SA c/ Commission), a considéré que les deux régimes étaient distincts et a donc qualifié l'exonération d'aide d'État.

²³² S'ils peuvent être assimilés aux rescrits fiscaux, les rulings sont quelque peu différents des rescrits. Il s'agit surtout d'accords négociés de gré à gré entre l'administration fiscale du pays concerné et une entreprise, afin de fixer les conditions d'imposition de cette dernière.

²³³ Les investigations de la Commission se sont étendues en 2014 à l'ensemble des Etats membres.

²³⁴ Décision de la Commission du 21.10.2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat.

elle a considéré que les États en cause avaient approuvé des méthodes de détermination des bénéficiaires imposables à la fois complexes et artificielles. Ces méthodes ne tenant pas compte de la réalité économique.

En effet, les prix fixés pour les biens et les services échangés entre sociétés du groupe Fiat d'une part, et du groupe Starbucks, d'autre part²³⁶, ne correspondaient pas aux conditions du marché.

Ces décisions ont eu pour effet l'obligation pour le Luxembourg et les Pays-Bas de récupérer l'impôt non payé²³⁷. Le montant à récupérer était de 20 à 30 millions d'euros pour chaque entreprise.

Le troisième critère de qualification est celui de l'affectation de la concurrence et des échanges entre les États. La Commission en profite pour rappeler que seules les entreprises au sens économique sont les bénéficiaires de ces mesures.

En effet, « ce critère (l'affectation de la concurrence et des échanges entre États) suppose que le bénéficiaire de la mesure exerce une activité économique, indépendamment de son statut juridique ou de son mode de financement »²³⁸.

Dès l'instant où l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique faisant l'objet d'échanges entre les États membres, et que l'aide octroyée renforce la position de ladite entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intra-européen, on peut considérer qu'il y a eu affectation des échanges.

Ne sont pas considérées, la proportion de l'aide, la taille de l'entreprise, la nature de l'activité économique (qu'il s'agisse des exportations ou non), l'exportation de la quasi-totalité de la production de l'entreprise en dehors de l'Union européenne. À cela, il est possible d'ajouter que la nationalité de l'entreprise n'est pas également prise en compte²³⁹.

²³⁵ Décision (UE) 2017/502 de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par les Pays-Bas en faveur de Starbucks (notifiée sous le numéro C (2015) 7143).

²³⁶ Il s'agit des prix de transfert.

²³⁷ V. le Contrôle des aides d'Etat par la Commission. p. 91.

²³⁸ V. Supra.

²³⁹ Le droit européen ne tient compte de la nationalité dans l'octroi de régimes de faveur qu'en cas de discrimination ou d'atteinte à la liberté d'établissement.

D'après le professeur DIBOUT²⁴⁰, l'analyse de l'atteinte à la concurrence au stade de la qualification de l'aide est très succincte, dès lors qu'il suffit pour la Commission comme pour la Cour de justice que cette atteinte soit potentielle.

Enfin, la mesure doit être sélective. La sélectivité implique que les aides doivent être distinguées des mesures générales, ouvertes à tous les acteurs économiques opérant sur le territoire d'un État.

Néanmoins, le caractère sélectif d'une mesure peut être justifié « *par la nature ou l'économie du système* »²⁴¹. Dans ce cas, la mesure échappe à la qualification d'aide visée par l'article 107§1 TFUE.

La communication de la Commission de 1998 apporte des éléments permettant de justifier l'octroi d'une dérogation en vertu de « la nature ou l'économie du système ». En effet, « *la nature différentielle de certaines mesures ne doit pas nécessairement les faire considérer comme des aides d'État* ». C'est le cas des mesures dont la rationalité économique les rend « nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité du système fiscal »²⁴². Dans ce cas, il appartient à l'État membre de fournir une telle justification.

En outre, la Commission considère qu'une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs (buts sociaux ou régionaux) et, d'autre part, les objectifs inhérents au système fiscal lui-même.

Aussi, la prise en compte des impôts payés à l'État dans lequel se trouve la résidence fiscale de l'entreprise est inhérente à la logique du système fiscal.

Cependant, certaines exceptions aux règles fiscales sont difficiles à justifier par la logique d'un système fiscal. C'est notamment le cas si les entreprises non-résidentes sont traitées de façon plus favorable que les entreprises résidentes ou si des avantages fiscaux sont octroyés aux sièges ou aux entreprises qui fournissent certains services (financier par exemple) à l'intérieur d'un groupe.

Les mesures générales sont en principe ouvertes à tous les acteurs économiques ayant une activité sur le territoire d'un d'État membre. Ainsi, toutes les entreprises peuvent en

²⁴⁰ Op. Cit.

²⁴¹ CJCE, 2 juillet 1974, Italie c/Commission, affaire 173/73, Rec. 1974, p. 709.

²⁴² Décision 96/369/CE de la Commission du 13.3.1996 concernant une aide fiscale en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes (JO L 146 du 20.6.1996, p. 42).

bénéficiaire sur la base d'une égalité d'accès. Leur portée ne peut être réduite dans leur octroi ou par d'autres éléments qui restreignent leur effet pratique. Les États ont la possibilité de choisir la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée. Ils peuvent par exemple librement fixer la charge fiscale sur les différents facteurs de production. Toutefois, certaines mesures, malgré leur spécificité, ne constituent pas des aides d'État, à condition qu'elles s'appliquent indifféremment à toutes les entreprises et à toutes les productions. Il s'agit d'une part, des mesures de pure technique fiscale, telles que la fixation des taux d'imposition, des règles de dépréciation, des règles en matière de reports de pertes ; dispositions destinées à éviter la double taxation ou l'évasion fiscale ou encore les amortissements.

S'agissant de ces derniers, leur méthode de calcul diffère d'un État à un autre. Il est alors difficile d'en apprécier le caractère sélectif. En revanche, certaines mesures d'amortissement peuvent avoir un caractère sélectif et, par conséquent, être considérées comme des aides d'État. Ainsi, il y a par exemple présomption de sélectivité, lorsque l'administration fiscale dispose d'un pouvoir d'appréciation pour établir des durées d'amortissements différentes ou des méthodes de valorisation différentes, selon les entreprises ou les secteurs d'activité.

En France, le code général des impôts prévoit un certain nombre d'amortissements exceptionnels afin entre autres de soutenir la productivité des entreprises françaises. C'est le cas de l'amortissement exceptionnel en faveur des équipements de fabrication additive²⁴³.

De même, les incitations à l'amortissement²⁴⁴ pour certains types d'actifs ou d'entreprises, qui ne sont pas fondées sur les principes directeurs des règles d'amortissement en question, peuvent donner lieu à des aides d'État²⁴⁵.

D'autre part, les mesures poursuivant un objectif de politique économique générale en réduisant la charge fiscale liée à certains coûts de production, en dépit de leur spécificité,

²⁴³ Art 39 A1 CGI.

²⁴⁴ Raccourcissement de la durée d'amortissement, une méthode d'amortissement plus favorable, l'amortissement anticipé...

²⁴⁵ Il est à noter que par contre les règles d'amortissement plus rapide et anticipé pour les actifs acquis au moyen d'un crédit-bail peuvent être considérées comme des mesures générales si les contrats de crédit-bail en question sont réellement accessibles aux entreprises de tous les secteurs et de toutes les tailles.

ne constituent pas des aides d'État. Par exemple les mesures relatives à la recherche et développement, à l'environnement, à la formation, à l'emploi... Cela se justifie par la convergence des États membres sur ces questions et par l'intérêt que l'Union européenne leur accorde²⁴⁶.

Cependant, certains États parviennent à rendre sélectives des mesures qui s'inscrivent en principe dans le cadre de la réglementation fiscale générale. C'est le cas des « décisions anticipées » de l'administration²⁴⁷.

Les développements liés à la qualification de la notion d'aides d'État et « l'intervention » dont fait preuve l'Union européenne dans l'octroi de ces aides par les États membres ont pour finalité d'harmoniser les différents systèmes et de garantir une concurrence loyale entre ces différents États. Pour ce faire, le droit de l'Union a érigé un principe applicable à tous les membres : celui de l'incompatibilité des aides d'État avec le marché européen.

2- L'incompatibilité des aides d'État avec la marché européen

Les aides fiscales en tant qu'aides d'État sont normalement incompatibles avec le marché européen. Le principe de l'incompatibilité des aides d'État trouve son fondement dans le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (a), même s'il est vrai qu'il n'est pas absolu (b).

a- Le fondement du principe de l'incompatibilité des aides d'État

L'article 107§1 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne²⁴⁸ pose le principe de l'incompatibilité des aides d'État avec le marché intérieur européen. Cette incompatibilité concerne les aides qui affectent les échanges entre les États membres en faussant ou en menaçant de fausser la concurrence, en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

Les aides fiscales remplissant les conditions d'aides d'État et incompatibles avec le marché intérieur européen sont prohibées. La lutte contre les aides fiscales dommageables entre ainsi dans le contexte général de la lutte contre les aides d'État.

²⁴⁶ Voir l'assouplissement du principe d'incompatibilité des aides d'État. Infra.

²⁴⁷ V. supra.

²⁴⁸ Versions consolidées du traité de l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne n°C326 du 26 octobre 2012.

Paradoxalement, les travaux menés en vue de lutter contre la concurrence fiscale dommageable se sont déroulés en marge de ceux relatifs au contexte général des aides d'État.

En effet, c'est en 1962 que pour la première fois un rapport examine les risques que la concurrence fiscale peut faire peser sur le marché commun. Le rapport Neumark²⁴⁹ visait à étudier les différences quantitatives et qualitatives existant dans les systèmes financiers des États membres, comme facteurs aptes à entraver la réalisation des objectifs du marché commun. Selon ce rapport, « (...) si la différence de charge fiscale entraîne des migrations de capitaux, et de personne, (...) de nombreux facteurs non fiscaux jouent en sens inverse et (...) les facteurs fiscaux ne jouent ici qu'un rôle limité. Mais une fois enclenché, un tel mouvement provoqué par des facteurs fiscaux a tendance à s'accroître progressivement. Car, dans la mesure où des êtres humains et des capitaux quittent un lieu de haute pression fiscale pour un lieu de pression fiscale moindre, ces migrations tendent à accentuer encore les disparités locales de potentiel financier ».

Ce ne sera pourtant qu'en 1992, dans le rapport Ruding²⁵⁰ que la notion de concurrence fiscale sera pour la première fois véritablement abordée.

Cependant, malgré les mises en garde du Comité Ruding qui relève « Une tendance chez les États membres à instaurer des régimes fiscaux spéciaux destinés à attirer les activités internationales mobiles, en particulier dans le domaine financier », et conclut que les différences entre régimes fiscaux sont susceptibles d'affecter la localisation des investissements et de fausser la concurrence, la Commission écarte l'idée d'un risque sérieux d'érosion des recettes d'impôt sur les sociétés du fait de la concurrence fiscale.

En avril 1996, la Commission propose à l'Union européenne de mener une « véritable politique fiscale », en vue notamment de lutter contre la « concurrence fiscale dommageable ». Cette proposition avait pour objectif de relancer l'intégration des fiscalités des États membres.

À l'occasion de la réunion du Conseil « Affaires économiques et financières » (ECOFIN)²⁵¹ tenue à Vérone, un constat se dégage : une action coordonnée au niveau européen est

²⁴⁹ Rapport du Comité fiscal et financier, 1962.

²⁵⁰ Rapport du Comité d'Experts indépendants sur la fiscalité des entreprises (Commission Ruding), Commission européenne 1992.

nécessaire pour réduire les distorsions provoquées au sein du marché unique, pour prévenir d'importantes pertes de recettes fiscales et pour orienter les structures fiscales dans un sens plus favorable à l'emploi, notamment en inversant la tendance qui consiste à imposer davantage le travail que des bases plus mobiles²⁵².

Un groupe de travail à haut niveau est alors créé, réunissant les représentants personnels des ministres des finances et présidé par le commissaire en charge de la fiscalité²⁵³, chargé d'aider la Commission dans la définition et la mise en œuvre d'une stratégie fiscale globale. C'est ce groupe de travail, baptisé en décembre 1996 groupe de politique fiscale (GPF), qui va élaborer les projets et textes conduisant à l'adoption d'un paquet fiscal le 1er décembre 1997²⁵⁴.

Les travaux du groupe étaient axés sur l'élaboration d'un ensemble de mesures ciblées essentiellement sur la problématique de la concurrence fiscale dommageable.

À l'issue de ces travaux, la Commission avait proposé, dans sa communication du 5 novembre 1997²⁵⁵ un ensemble de mesures, à savoir un code de bonne conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, visant à éliminer les distorsions au niveau de l'imposition des revenus du capital et destinées à éliminer les retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances entre entreprises. La Commission demande aux États membres de prendre l'engagement politique de respecter les principes de loyauté de la concurrence et de s'abstenir de prendre toute mesure fiscale donnant lieu à une concurrence dommageable.

²⁵¹ Le Conseil ECOFIN est responsable de la politique de l'UE dans trois grands domaines : politique économique, questions fiscale et réglementation des services financiers. Il est composé des ministres de l'économie et des finances de tous les États membres. Les commissaires européens compétents pour les matières en question participent également aux sessions : <http://www.consilium.europa.eu/fr/council-eu/configurations/ecofin/>, consulté le 14 novembre 2016.

²⁵² Commission européenne, communication du 5 novembre 1997, « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne ».

²⁵³ Il s'agissait à l'époque de Mario MONTI.

²⁵⁴ Résolution du Conseil et des représentants des Gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 1er décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, Journal officiel n° C 002 du 06/01/1998 p. 0002 – 0005.

²⁵⁵ Communication de la Commission européenne du 5 novembre 1997, pré. Cit.

Le code de conduite a été envisagé dans le but, selon la Commission, d'aider à prévenir les distorsions économiques et l'érosion des bases d'imposition dans l'Union. Il a été conçu comme un instrument non contraignant sur le plan juridique mais par lequel les États membres s'engagent, au niveau politique, à s'abstenir de toute mesure fiscale dommageable.

Le point A du code de conduite précise que sont considérées comme dommageables, les mesures qui ont ou qui peuvent avoir « *Une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté* » et « *Les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné* ».

Le 9 mars 1998, le Conseil ECOFIN décide de créer un groupe « code de conduite », composé de hauts représentants des États membres et de la Commission. Le groupe Code de conduite a pour mission de recenser et de supputer les mesures existantes susceptibles d'être qualifiées de dommageables²⁵⁶, tout en faisant des propositions au Conseil.

Si « *dans une première phase son caractère non contraignant a produit des effets utiles en dégageant un processus décisionnel rigide, la tentation pour un certain nombre d'États de continuer d'attirer les investisseurs, ou plutôt les bases d'imposition des pays voisins, a considérablement affaibli l'effectivité du code* »²⁵⁷.

La principale lacune du code de conduite est qu'il ne s'agit que d'un document politique n'ayant pas une contrainte juridique. La réglementation relative aux aides d'État vient en appui à ce code. Il ressort en effet du point J du code de conduite que « *Le Conseil constate qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le code est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dispositions des articles 92 à 94²⁵⁸ du traité, relatives aux aides d'État. Sans préjudice du droit communautaire et des objectifs du traité, le Conseil note que la Commission s'engage à publier les lignes directrices pour l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises pour la*

²⁵⁶ Les décisions du groupe code de conduite sont prises par consensus.

²⁵⁷ AUJEAN (M.), Le CACHEUX (J.), Concurrence fiscale et stratégie des États, in Stratégies fiscales des États et des entreprises : souveraineté et concurrence, in M. Aujean et Ch.Saint-Étienne, Stratégies fiscales des États et des entreprises : souveraineté et concurrence, p. 45 à 86.

²⁵⁸ Actuellement, articles 107 à 109 TFUE.



mi-1998, après avoir soumis un projet aux experts des États membres dans le cadre d'une réunion multilatérale, et qu'elle s'engage à veiller scrupuleusement à la mise en œuvre rigoureuse des règles relatives aux aides en cause, en tenant compte, *inter alia*, des effets négatifs de ces aides que l'application du code mettra en évidence. Le Conseil note aussi l'intention de la Commission d'examiner ou de réexaminer, au cas par cas, les régimes fiscaux en vigueur et les nouveaux projets des États membres en assurant une cohérence et une égalité de traitement dans l'application des règles et des objectifs du traité »²⁵⁹.

La France a été visée par le groupe « code de conduite ». Certaines de ses mesures ont été qualifiées de dommageables.

Il s'agit du régime de taxation à long terme des redevances sur brevets²⁶⁰ ; le régime de provisions pour reconstitution de gisements miniers et pétroliers²⁶¹, ainsi que le régime fiscal des quartiers généraux et centres logistiques²⁶².

Les règles relatives aux aides d'États apparaissent comme un moyen privilégié de contrainte, permettant à la Commission d'astreindre les États au respect de leur engagement politique. Le principe d'incompatibilité des aides d'État garantit ainsi l'application par les États membres des mesures prises dans le cadre du code de conduite. Dans cette logique, le Conseil des ministres de l'Économie et des Finances du 27 novembre 2000 retiendra le principe de démantèlement au 1^{er} janvier 2003 des mesures fiscales dommageables dont les bénéficiaires ne devaient pas normalement produire d'effet au-delà de fin 2005.

De ce fait, la France modifiera, entre autres, le régime fiscal des redevances de propriété industrielle versées à l'intérieur d'un même groupe d'entreprises, afin de supprimer la discrimination en faveur des entreprises non-résidentes²⁶³.

Le principe d'incompatibilité des aides d'État avec le marché européen et le code de conduite ne font pas obstacle à l'existence d'une concurrence fiscale entre les États membres. Au contraire, la concurrence fiscale est même de plus en plus accrue²⁶⁴.

²⁵⁹ La Communication de la Commission européenne du 10 décembre 1998, *op.*, Cit, a été publiée en réponse au point J du code de conduite.

²⁶⁰ Art. 39 terdecies 1, 1bis et 1ter CGI.

²⁶¹ Art. 39 ter et 39 ter B.

²⁶² Instruction du 21 janvier 1997, BOI 13-G-1-97.

²⁶³ Art. 54-I-A et C de la loi de finances rectificative pour 2001 (Loi n°2001-1276 du 28 décembre 2001).

Cette concurrence est tout d'abord favorisée par le mode de fonctionnement de l'Union. Les États disposent d'une compétence exclusive pour fixer les règles fiscales nationales. S'agissant de l'harmonisation de la fiscalité indirecte par exemple, le traité prévoit que les dispositions y relatives soient arrêtées par le Conseil statuant à l'unanimité²⁶⁵, après consultation du Parlement et du Comité économique et social²⁶⁶. Il en est de même concernant les directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur²⁶⁷.

Ensuite, le processus d'intégration économique au sein de l'Union européenne tend à encourager et à renforcer la mobilité des opérateurs, des transactions et des capitaux. Le marché unique est le canal par lequel les entreprises parviennent à diversifier leurs implantations et à multiplier la présence de leurs établissements au sein des différents États membres. Elles ont ainsi la possibilité d'exploiter les différences de fiscalité, notamment sur les bénéfices des sociétés, « soit en choisissant d'investir davantage là où les taux effectifs d'imposition sont les plus bas, soit en faisant apparaître le bénéfice imposable dans les pays où leur taux d'imposition est le plus faible »²⁶⁸.

²⁶⁴ La concurrence fiscale peut être définie comme la concurrence à laquelle se livrent gouvernements nationaux et locaux pour attirer la base fiscale sur leur territoire en abaissant leur taux d'imposition (effectif). La concurrence fiscale repose donc sur la mobilité de la base fiscale (A. Bénassy-Quéré, Concurrence et harmonisation fiscale dans l'Union européenne, in M. Aujean et Ch. Saint-Étienne, Stratégies fiscales des États et des entreprises : souveraineté et concurrence : Descartes & Cie, 2009, p. 31 à 43).

²⁶⁵ « Le terme "unanimité" traduit la nécessité pour tous les pays de l'UE de s'accorder sur l'adoption d'une proposition au sein du Conseil. L'Acte unique européen, signé en 1986, a modifié le traité de Rome afin de donner un nouvel élan à l'intégration européenne et de finaliser le marché intérieur. Il a réduit le nombre de domaines politiques pour lesquels l'unanimité est requise afin d'adopter un acte législatif. Le dernier amendement aux traités, le traité de Lisbonne, est entré en vigueur en 2009 et a augmenté le nombre de domaines où la majorité qualifiée suffit au sein du Conseil. Néanmoins, quelques politiques considérées comme sensibles demeurent soumises à l'unanimité : la fiscalité, la sécurité sociale ou la protection sociale, l'adhésion de nouveaux pays à l'UE, la politique étrangère et de défense commune et la coopération policière opérationnelle entre les pays de l'UE » (Glossaire des synthèses : <http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/unanimity.html?locale=fr>, consulté le 14 novembre 2016).

²⁶⁶ Art 113 TFUE, op. Cit.

²⁶⁷ Art 115 TFUE.

²⁶⁸ AUJEAN (M.), MAIGNAN (C.), « Les raisons d'être du Code de conduite contre la concurrence fiscale dommageable », Acte de colloque, Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspective, universités de Paris-Est Créteil Val de Marne et de Rennes 1, Revue de droit fiscal, n° 25. 20 Juin 2013.

L'incompatibilité des aides d'État n'est pas toutefois un principe rigide, l'Union admet que les États membres puissent accorder certaines aides aux entreprises, sous réserve de leur compatibilité avec le marché intérieur européen.

b- L'assouplissement du principe d'incompatibilité

Le droit des aides d'État n'est pas dépourvu d'exemption. Si l'article 107§1 TFUE pose le principe de l'incompatibilité des aides avec le marché européen, les paragraphes 2 et 3 du même article sont plus conciliants et viennent atténuer ce principe.

Il existe des dérogations qui offrent la possibilité aux États membres d'octroyer certaines aides, sous certaines conditions aux entreprises. Cette souplesse se justifie par le fait que même si les aides d'État ont vocation à fausser la concurrence entre les entreprises, elles rentrent néanmoins dans le cadre de la politique des États membres.

Le droit européen fait par conséquent la distinction entre les aides pouvant être préjudiciables au marché intérieur, de celles favorisant la mise en place de politiques publiques communes aux États membres. Le traité autorise ainsi certaines dérogations lorsque les aides présentent des effets bénéfiques pour l'Union européenne.

Le paragraphe 2 de l'article 107 TFUE relève les aides qui sont compatibles avec le marché européen. Il s'agit des aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits²⁶⁹, ainsi que les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires²⁷⁰.

Quant au paragraphe 3, il fait état des aides pouvant être déclarées compatibles avec le marché intérieur. Il s'agit des aides destinées à favoriser le développement économique

²⁶⁹ La communication relative à l'application des ex-articles 92 et 93 du traité dans le secteur de l'aviation (Communication 94/C 350/07 de la Commission relative à l'application des ex-articles 92 et 93 du traité dans le secteur de l'aviation. JO C 350 du 10.12.1994, page 5) dispose, à propos des aides à caractère social que le bénéfice de l'aide doit aller aux consommateurs finaux, l'aide doit avoir un caractère social. L'aide ne doit en principe couvrir que certaines catégories de passagers tels que les enfants, les personnes handicapées, les personnes à faibles ressources etc.). Elle doit être accordée sans discrimination quant à l'origine des services.

²⁷⁰ Afin que ces aides soient compatibles, il faut d'une part que l'évènement soit reconnu de manière officielle par les autorités publiques compétentes d'un État membre comme calamité naturelle, et d'autre part qu'un lien de causalité direct puisse être établi entre la calamité naturelle et le préjudice subi par l'entreprise.

de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi; des 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, et des 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.

Les aides à finalité régionale instituées en France²⁷¹ répondent à la première et troisième condition, c'est-à-dire qu'il s'agit d'aides créées d'une part en vue de favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, et, d'autre part, afin de faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques.

Il est nécessaire qu'une carte des zones d'aides à finalité régionale, identifiant les territoires présentant des retards de développement, soit approuvée par la Commission européenne.

La dernière carte française des zones d'aides à finalité régionale a été approuvée pour la période 2014-2020²⁷², le 07 mai 2014, transposée en droit français par le décret n° 2014-758 du 2 juillet 2014 relatif aux zones d'aide à finalité régionale et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises (PME)²⁷³.

Au demeurant, et outre les aides expressément déclarées compatibles par le TFUE, les États disposent d'un choix plus ou moins large d'intervention. Les domaines concernés ont fait l'objet d'une approbation de la Commission.

L'un des principaux secteurs concernés est la recherche, le développement et l'innovation (RDI).

L'article 179 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne dispose que « [l'] Union a pour objectif de renforcer ses bases scientifiques et technologiques, par la

²⁷¹ V. aides à finalité régionale, p. 235.

²⁷² Les axes relatifs à la prochaine carte 2021-2027 sont en cours de discussion. D'ailleurs, le 2 mai 2018, la Commission européenne a présenté sa proposition de cadrage financier pluriannuel 2021-2027, fixant les plafonds de dépenses pour toutes les politiques de l'UE.

²⁷³ Les PME, au sens du droit de l'Union européenne, sont définies comme des entreprises dont l'effectif est strictement inférieur à 250 personnes; et dont, soit le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros, soit le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.

réalisation d'un espace européen de la recherche dans lequel les chercheurs, les connaissances scientifiques et les technologies circulent librement, et de favoriser le développement de sa compétitivité, y compris celle de son industrie, ainsi que de promouvoir les actions de recherche jugées nécessaires [...] ».

Dans sa communication de 2014 relative à l'encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation (RDI)²⁷⁴, la Commission rappelle que « *Les aides à la RDI seront principalement justifiées sur la base des dispositions de l'article 107, paragraphe 3, points b) et c), du traité, en vertu desquelles la Commission peut considérer comme compatibles avec le marché intérieur les aides d'État visant à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à faciliter le développement de certaines activités économiques au sein de l'Union, lorsque ces aides n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun* ».

Ces aides ne peuvent cependant être considérées comme compatibles avec le marché intérieur que si elles ont un effet incitatif. Cet effet existe dès lors que l'aide modifie le comportement de l'entreprise concernée d'une manière telle que cette dernière crée de nouvelles activités qu'elle n'exercerait pas ou qu'elle exercerait d'une manière limitée ou différente en l'absence d'aide²⁷⁵.

Néanmoins, l'aide ne doit aucunement servir à subventionner les coûts d'une activité que l'entreprise aurait de toute façon supportés ni à compenser le risque commercial normal inhérent à une activité économique.

Concernant les aides sous forme fiscale, le point 82 de la communication de la Commission précitée précise que leur intensité peut être calculée soit sur la base des projets individuels, soit au niveau d'une entreprise, tel que le rapport entre l'allégement fiscal global et le total de tous les coûts de RDI admissibles supportés sur une période ne dépasse pas trois exercices fiscaux consécutifs²⁷⁶.

Les aides autorisées doivent évidemment faire l'objet d'une notification à la Commission européenne. Néanmoins, depuis 2001, la Commission a adopté des règlements qui

²⁷⁴ Communication de la Commission, "Encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation" (2014/C 198/01).

²⁷⁵ Arrêt de la Cour du 13 juin 2013 dans les affaires jointes C-630/11 P à C-633/11 P, HGA e.a./Commission.

²⁷⁶ V. Annexe 3 : coûts admissibles et intensité d'aide maximales.

permettent aux États membres d'accorder certaines catégories d'aides aux entreprises sans notification préalable lorsque les critères prescrits sont assurément remplis²⁷⁷. La Commission doit toutefois être informée de tout régime d'aide mis en place par ces règlements.

En France, les aides à la RDI ont été approuvées par la Commission pour la période 2014-2020²⁷⁸.

Les aides à la RDI accordées par les services de l'État, des collectivités locales ainsi que les établissements et autres organismes compétents français, doivent par conséquent être fondées sur ce régime cadre exempté.

Ce régime prévoit six types d'aides par lesquels les pouvoirs publics peuvent soutenir les entreprises en matière de RDI.

Il s'agit : des aides aux projets de recherche et de développement ; des aides à l'investissement en faveur des infrastructures de recherche ; des aides en faveur des pôles d'innovation ; des aides à l'innovation en faveur des PME ; des aides en faveur de l'innovation de procédé et d'organisation ; des aides à la recherche et au développement dans le secteur de la pêche et de l'aquaculture.

L'encadrement des aides RDI en France doit obéir à un certain nombre de principes. Comme il est possible de le constater, les notions de non-discrimination ou de concurrence loyale au sein du marché européen sont ubiquitaires. De ce fait, le régime d'exemption exclut les aides pouvant être discriminatoires.

Dans le secteur du commerce notamment, les aides subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence aux produits importés sont prohibées. De même, le régime exclut toute forme d'aides, qui par elles-mêmes, par les modalités dont elles sont assorties ou par leur mode de financement, entraînent de manière indissociable une violation du droit de l'Union européenne. C'est le cas des mesures d'aides dont l'octroi est subordonné à l'obligation pour le bénéficiaire d'avoir son siège dans l'État membre concerné ou d'être établi à titre principal dans ledit Etat membre.

²⁷⁷ Il s'agit du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC).

²⁷⁸ Régime cadre exempté de notification N° SA.40391 relatif aux aides à la recherche, au développement et à l'innovation (RDI) pour la période 2014-2020.



Cependant, il est autorisé d'exiger que le bénéficiaire ait un établissement ou une succursale dans l'État membre qui octroie l'aide au moment du versement de l'aide.

Si le constat prééminent à la lecture des aides, principalement d'aménagement du territoire, instituées dans le code général des impôts (CGI) français, conditionne le bénéfice de celles-ci à l'existence du siège social dans les zones concernées, il apparaît effectivement que l'article 244 quater B CGI, instituant le crédit d'impôt recherche (CIR), n'exige pas que le siège de l'entreprise soit localisé en France. Les dépenses éligibles au CIR correspondent en effet à des opérations localisées au sein de l'Union européenne²⁷⁹ ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

En sus de la RDI, les mesures en faveur de la protection de l'environnement sont également encouragées.

Les aides en faveur de la protection de l'environnement bénéficient d'un encadrement spécifique. Elles doivent accroître la sécurité de l'approvisionnement, assurer la compétitivité des économies européennes et la disponibilité d'une énergie abordable, promouvoir la viabilité environnementale et lutter contre le changement climatique.

En principe, les aides en faveur de la protection de l'environnement portent atteinte au principe "pollueur-payeur"²⁸⁰ selon lequel les frais résultants des mesures de prévention, de réduction et de lutte de la pollution doivent être pris en charge par le pollueur.

La Commission européenne dans sa communication de 2014²⁸¹ rappelle les effets néfastes que peuvent occasionner les subventions à l'environnement en se fondant sur les conclusions du Conseil européen²⁸².

²⁷⁹ Le champ d'application territorial du CIR avait été étendu en 2004, dans un souci de conformité au droit de l'Union européen, aux opérations de recherche localisées dans un autre État membre de l'Union européenne.

Toutefois, le Conseil d'État a jugé que la question de la méconnaissance, par l'article 244 quater B du code général des impôts, du principe d'égalité devant la loi et du principe d'égalité devant les charges publiques qui résultent des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en tant qu'il exclut de son champ d'application les dépenses correspondant à des opérations de recherches localisées dans un Etat tiers à l'Union européenne, ne présente pas un caractère sérieux, et ne peut faire l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) devant le Conseil constitutionnel (CE, 26 juin 2017, n°410437, Société PalmElit).

²⁸⁰ Le principe pollueur-payeur a été adopté par l'OCDE en 1972, en tant que principe économique visant l'imputation des coûts associés à la lutte contre la pollution.

Les aides fiscales environnementales compatibles avec le marché européen ne doivent pas constituer des baissent de charges greffées sur n'importe quel support. Elles doivent remplir un certain nombre de conditions.

Ces aides doivent tout d'abord avoir un effet incitatif. Cet effet existe dès lors que l'aide incite le bénéficiaire à modifier son comportement afin d'augmenter le niveau de protection de l'environnement ou d'améliorer le fonctionnement d'un marché européen de l'énergie sûr, abordable et durable, et que ce changement de comportement ne se produirait pas en l'absence d'aide. L'aide ne doit pas servir à subventionner les coûts d'une activité que l'entreprise aurait de toute façon supportés ni à compenser le risque commercial normal inhérent à une activité économique²⁸³.

Ensuite, l'aide fiscale doit constituer une réduction de la taxe environnementale préalablement établie. L'objectif de la taxe environnementale est d'augmenter les coûts des comportements préjudiciables à l'environnement afin de décourager de tels comportements et accroître le niveau de protection de l'environnement²⁸⁴.

La taxe carbone²⁸⁵ en est le parfait exemple. Elle s'ajoute au prix de vente de produits ou de services en fonction de la quantité de gaz à effet de serre tel que le gaz carbonique (CO₂, dioxyde de carbone) émis lors de leur utilisation.

²⁸¹ Règlement n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des art. 107 et 108 du traité, JOUE n° L 187 du 26 juin ; Lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020 (2014/C 200/01), JOUE n° C 200 du 28 juin 2014 ; Communication n° 2014/C 188/02 de la Commission : « Critères relatifs à l'analyse de la compatibilité avec le marché intérieur des aides d'État destinées à promouvoir la réalisation de projets importants d'intérêt européen commun », JOUE n° C 188 du 20 juin 2014), remplaçant les Lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement (28/C 82/01), JOUE n° C 82 du 1er avr. 2008.

²⁸² Pour le Conseil européen, il est nécessaire d'éliminer progressivement les subventions préjudiciables à l'environnement ou à l'économie, afin de faciliter les investissements dans de nouvelles infrastructures énergétiques intelligentes. Concl. Du 23 mai 2013.

²⁸³ Communication de la Commission — Lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020.

²⁸⁴ Pour la Commission, les taxes environnementales doivent normalement tenir compte des coûts globaux pour la société et, en conséquence, le montant de la taxe acquittée par unité d'émission devrait être identique pour toutes les entreprises émettrices.

²⁸⁵ Issue des accords du Grenelle environnement, la Contribution climat énergie (CCE) encore appelée taxe carbone touche potentiellement les carburants fossiles (essence, gazole, gaz, charbon) et toutes les

Dans le domaine de l'environnement et de l'énergie, la Commission a répertorié une série de mesures pour lesquelles des aides d'État octroyées à certaines conditions peuvent être compatibles avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 3, point c), du traité. Ces mesures comprennent notamment les aides sous forme de réductions ou d'exonérations de taxes environnementales et les aides en faveur du changement d'implantation de certaines entreprises²⁸⁶.

Il apparaît qu'avant 2015, la France n'a communiqué aucune déclaration relative aux aides d'État à l'environnement à la Commission européenne. Néanmoins, en raison d'une injonction de la Commission, seule l'aide sur les remboursements partiels de taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP)²⁸⁷ au profit de transporteurs routiers avait été notifiée en 2000²⁸⁸.

Depuis 2001, la Commission européenne a institué un règlement de minimis²⁸⁹ qui établit une présomption de compatibilité pour les aides d'État qui en raison de leurs caractéristiques ne sont pas susceptibles d'affecter la concurrence entre États membres. Ce dispositif a été actualisé par le règlement (CE) n°1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, et par le règlement (UE) n°1407/2013 du 19 décembre 2013, applicable jusqu'au 31 décembre 2020.

activités qui en utilisent. La taxation se calcule sur la base d'un prix à la tonne de gaz carbonique émise. (Source : INSEE).

²⁸⁶ Les autres mesures comprennent les aides au dépassement des normes de l'Union ou à l'augmentation du niveau de protection de l'environnement en l'absence de normes de l'Union (y compris les aides à l'acquisition de nouveaux véhicules de transport); les aides à l'adaptation anticipée aux futures normes de l'Union; les aides aux études environnementales; les aides à l'assainissement des sites contaminés; les aides en faveur de l'énergie produite à partir de sources renouvelables; les aides en faveur des mesures d'efficacité énergétique, y compris la cogénération et les réseaux de chaleur et de froid: les aides en faveur de l'utilisation efficace des ressources et, en particulier, de la gestion des déchets; les aides en faveur du captage, du transport et du stockage du CO₂, y compris des éléments individuels de la chaîne de captage et de stockage du carbone (CSC); les aides sous forme de réductions des contributions servant à financer le soutien à l'électricité produite à partir de sources renouvelables; les aides en faveur des infrastructures énergétiques; les aides en faveur de l'adéquation des capacités de production; les aides sous forme de permis négociables.

²⁸⁷ Sa dénomination actuelle est : taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE).

²⁸⁸ Notification CS 25/2001. V. Cour des comptes, « L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durables », Communication à la commission des finances du Sénat, septembre 2016.

²⁸⁹ Règlement (CE) n°69/2001 du 12 janvier 2001.

Ce règlement prévoit de faire bénéficier, à toutes les entreprises quel que soit leur taille, des aides dont le plafond est fixé à 200 000 euros par entreprises, pendant une période de trois exercices fiscaux. En France, une liste des dispositifs d'aides relevant du règlement des « Minimis » a été établie le 1^{er} janvier 2012.

L'assouplissement du principe d'incompatibilité des aides a pour conséquence le contrôle des aides octroyées.

B- Le contrôle des aides autorisées

Avant 1998, le contrôle des aides était régi par le traité²⁹⁰, ainsi que les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). Les règles relatives au contrôle n'étaient pas par conséquent nettement définies. Les règlements 994/98 du 7 mai 1998²⁹¹ et 659/1999 du 22 mai 1999 ont apporté des précisions quant aux modalités de contrôle.

Aux termes de l'article 108 du TFUE « *La Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché intérieur* ».

La Cour de justice a déterminé les rôles attribués respectivement à la Commission et aux juridictions nationales. En effet, si la Commission a une compétence exclusive s'agissant du contrôle de compatibilité des aides avec le traité, il appartient aux juridictions nationales de garantir l'effectivité de la procédure de notification préalable²⁹².

Le juge administratif français a été amené à se prononcer sur la réelle nature du contrôle national. Dans l'arrêt Comité national des interprofessions des vins²⁹³, il a dû répondre à la question de savoir s'il revient effectivement au juge national de contrôler non seulement le respect par le gouvernement de l'obligation de notifier les « *projets tendant à instituer ou à modifier des aides* », mais aussi de garantir la notification de dispositifs déjà entrés en vigueur, et susceptibles d'être considérés comme des aides au sens du traité.

²⁹⁰ Actuellement article 108 TFUE, ex. article 88 TCE.

²⁹¹ J.O. L. 142 du 14 mai 1998.

²⁹² V. l'Arrêt de la Cour du 21 novembre 1991. Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon contre République française. Demande de décision préjudicielle : Conseil d'Etat - France. Affaire C-354/90. ECLI :EU:C:1991:440.

²⁹³ Conseil d'État, Assemblée, 07/11/2008, 282920.



Le tribunal répond par l'affirmative, en estimant que « *La décision par laquelle le Premier ministre ou un ministre refuse de notifier un texte au titre de la réglementation communautaire des aides d'État se rattache à l'exercice par le gouvernement d'un pouvoir qu'il détient seul aux fins d'assurer l'application du droit communautaire et le respect des exigences inhérentes à la hiérarchie des normes ; qu'une telle décision est, y compris lorsque le texte en cause est de nature législative, susceptible d'être contestée par la voie du recours pour excès de pouvoir ; qu'il appartient au juge administratif, saisi d'un tel recours, de déterminer si le texte dont la notification est demandée est relatif à une aide d'État dont la Commission doit être informée* ».

Le juge national se situe au demeurant au « *carrefour des systèmes juridiques nationaux et de la mise en œuvre du droit communautaire* »²⁹⁴. Certains auteurs soulignent néanmoins que « *les contentieux en matière d'aide devant le juge national sont encore trop rares* »²⁹⁵.

Le contrôle des aides d'État s'effectue soit sur les aides déjà existantes, soit sur les aides nouvelles.

S'agissant des premières, la Commission les surveille de manière permanente et procède à leur examen.

Dans le cas où elle constate l'incompatibilité d'une aide avec le traité, elle en informe l'État membre concerné. S'ensuit alors un dialogue confidentiel avec ledit État, afin de négocier les conditions de l'aide.

Dans le cas où l'État campe sur ses positions, la Commission peut ouvrir une procédure formelle au cours de laquelle elle devra à nouveau motiver sa décision.

Au terme de cette procédure, l'État s'expose à une sanction²⁹⁶ : si l'entreprise n'a pas encore bénéficié de l'aide, celle-ci ne pourra être versée. Dans le cas où l'aide aurait déjà été versée, l'État devra la récupérer.

²⁹⁴ RIDEAU (J.), « Le rôle des États membres dans l'application du droit communautaire », *Annuaire français de droit international*, 1972, V. 18, n°1. p. 864-903.

²⁹⁵ CHEROT (J.-Y.), « Les aides d'Etat dans les communautés européennes, *Economica*, 1998, p. 308.

²⁹⁶ Le terme sanction est ici utilisé par abus de langage. En effet, la récupération d'une aide illégale n'est pas considérée par la Cour de justice comme une sanction, mais comme la conséquence logique et proportionnée, au regard de l'objectif de concurrence effective établie par le traité, de l'infraction constatée.

V. :

- CJCE, 17 juin 1999, Belgique c/ Commission, aff. C-75/97, point 65 ;

- CJCE, 14 septembre 1994, Espagne c/ Commission, aff. C-278/92, point 75 ;

En effet, selon l'article 16 §1 du règlement de procédure n° 2015/1589 du 13 juillet 2015²⁹⁷ « en cas de décision négative concernant une aide illégale²⁹⁸, la Commission décide que l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire ».

L'aide illégale doit en principe être récupérée auprès de son bénéficiaire dans un délai de quatre mois à compter de l'adoption par la Commission de la décision de récupération.

Toutefois, l'entreprise peut demander un délai d'échelonnement du remboursement, si le reversement de l'aide l'expose à un risque de faillite.

De même, l'article 108 TFUE précise que « sur demande d'un État membre, le Conseil, statuant à l'unanimité, peut décider qu'une aide, instituée ou à instituer par cet État, doit être considérée comme compatible avec le marché intérieur, en dérogation des dispositions de l'article 107 ou des règlements prévus à l'article 109, si des circonstances exceptionnelles justifient une telle décision. Si, à l'égard de cette aide, la Commission a ouvert la procédure prévue au présent paragraphe, premier alinéa, la demande de l'État intéressé adressée au Conseil aura pour effet de suspendre ladite procédure jusqu'à la prise de position du Conseil. Toutefois, si le Conseil n'a pas pris position dans un délai de trois mois à compter de la demande, la Commission statue ».

Il revient donc au Conseil de déterminer si les circonstances évoquées revêtent un caractère suffisamment exceptionnel. Par conséquent, le Conseil « bénéficie, pour l'application de l'article 108, paragraphe 2, troisième alinéa, TFUE, d'un large pouvoir d'appréciation dont l'exercice implique des évaluations complexes d'ordre économique et social, qui doivent être effectuées dans le contexte de l'Union. Dans ce cadre, le contrôle juridictionnel appliqué à l'exercice de ce pouvoir d'appréciation se limite à la vérification du respect des règles de procédure et de motivation ainsi qu'au contrôle de l'exactitude

-CJCE, 10 juin 1993, Commission c/ Grèce, aff. C-187/91, point 16.

²⁹⁷ Chapitre III « Procédure en matière d'aides illégales ». Ces aides doivent être recouvrées, dans un délai de quatre mois à compter de l'adoption par la Commission de la décision de récupération, auprès des entreprises qui en ont eu la jouissance effective.

²⁹⁸ L'article 1er f) du règlement de procédure définit l'aide illégale comme « une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108 § 3 ».

matérielle des faits retenus et de l'absence d'erreur de droit, d'erreur manifeste dans l'appréciation des faits ou de détournement de pouvoir »²⁹⁹.

Par ailleurs, il peut apparaître qu'au moment de l'exécution de la décision de récupération, l'aide a été transférée à d'autres entités. Dans ce cas de figure, l'État membre peut, si la Commission ne l'a pas déjà fait dans sa décision, avoir à étendre la procédure de récupération à l'ensemble des bénéficiaires effectifs, afin que l'obligation de récupération ne soit pas contournée³⁰⁰.

Le transfert d'une aide illégale peut s'opérer soit par le biais de la cession de parts sociales (« share deal »), soit à l'occasion de la cession d'actifs.

Concernant la première hypothèse, il n'y a pas transfert de l'aide dans le chef de l'acheteur, lorsque la reprise s'effectue à un prix qui prend en compte les aides versées à la cible, *« c'est-à-dire au prix le plus élevé qu'un investisseur privé agissant dans des conditions normales de concurrence était prêt à payer pour cette société dans la situation où elle aurait dû se trouver notamment après avoir bénéficié d'aides d'État, l'élément d'aide a été évalué au prix du marché et inclus dans le prix d'achat »³⁰¹.*

La Commission a estimé, dans sa communication de 2007 sur les récupérations³⁰² qu'« en ce qui concerne la cession d'actions d'une société tenue de rembourser une aide illégale et incompatible avec le marché commun (« share deal »), la CJCE a jugé que la vente d'actions d'une société bénéficiaire d'une telle aide par un actionnaire à un tiers n'avait pas d'influence sur l'obligation pour le bénéficiaire de rembourser cette aide ». Elle ajoute que « dans le cas de la privatisation d'une entreprise ayant bénéficié d'une aide d'État déclarée compatible avec le marché commun par la Commission, l'État membre peut introduire une clause de responsabilité dans l'accord de privatisation, de façon à protéger l'acquéreur de l'entreprise contre le risque lié à une éventuelle annulation de la décision initiale de la Commission par les juridictions communautaires et à son remplacement par une décision de la Commission ordonnant la récupération de cette aide auprès du bénéficiaire. Une telle clause peut prévoir

²⁹⁹ Affaire C-111/10 Commission européenne contre Conseil de l'Union européenne, 4 décembre 2013.

³⁰⁰ V. Vade-mecum des aides, éd. 2016.

³⁰¹ V.

- CJCE, 20 septembre 2001, Banks, aff. C-390/98, pt 77 ;

- CJCE, 29 avril 2004, Allemagne c/ Commission (SMI), aff. C-277/00, pt 80.

³⁰² JOUE C-272/04 du 15 novembre 2007, point 34.



une révision du prix payé par l'acheteur pour l'acquisition de l'entreprise privatisée afin de tenir compte de la nouvelle obligation de restitution de l'aide versée ».

En cas de cession d'actifs, la récupération de l'aide ne s'impose pas à l'acheteur, dans la mesure où les actifs lui sont transférés à un prix de marché, issue d'une procédure ouverte, transparente et non-discriminatoire pendant toute sa durée.

En outre, l'État peut contester la décision de récupération de l'aide de la Commission devant le tribunal de l'Union européenne.

Pour ce qui est des aides nouvelles, elles doivent être notifiées par les États à la Commission, avant leur mise en application. Aussi, la Commission dispose d'un délai d'un mois pour statuer sur l'aide ou les aides qui lui ont été notifiées.

Si jamais un doute apparaît quant à la compatibilité de l'aide, la Commission ouvre la procédure de l'examen formel³⁰³. Au cours de celle-ci, elle propose de nouvelles conditions, afin de rendre l'aide ou les aides en cause compatibles.

Dans le cas d'un refus de ces conditions par l'État, les aides ne peuvent être octroyées, ou elles doivent être récupérées par l'État, si les entreprises en ont déjà bénéficié.

Toute aide octroyée par les États membres sans l'accord de la Commission est automatiquement classifiée comme illégale.

Toutefois, certaines aides nouvelles sont dispensées de notification, en raison de l'application des différents règlements d'exemption.

Le règlement n° 994/98 constitue la base juridique habilitant la Commission à exempter certaines catégories d'aides d'État horizontales³⁰⁴ de l'obligation de notification³⁰⁵.

³⁰³ Dans le cadre de cette procédure, la Commission européenne dispose d'un délai de dix-huit mois pour se prononcer.

³⁰⁴ Les aides horizontales se différencient des aides sectorielles (pêche, agriculture, transports, etc.). Entrent notamment dans le champ des aides d'État à finalité horizontale, les aides d'État visant à promouvoir les investissements en faveur du financement des risques (JOUE C 19 du 22 janvier 2014), les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté autres que les établissements financiers (JOUE C 249/1, 31 juillet 2014), les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020 (JOUE C 200, 28 juin 2014), les aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation, (JOUE C 198/1, 27 juin 2014).

³⁰⁵ Règlement (CE) no 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L. 142 du 14.05.1998).

Les règlements d'exemption n'ont pas été élaborés en tenant compte spécifiquement du droit fiscal. Il s'agit surtout d'augmenter la transparence et la sécurité juridique et d'encourager les « aides appropriées » ayant vocation à stimuler « *la croissance économique, la création d'emplois et la réalisation d'autres objectifs d'intérêt commun* »³⁰⁶. La Commission a pris en considération plusieurs paramètres liés à la taille des entreprises susceptibles de bénéficier des aides, au secteur d'activité, à l'emplacement ou encore à la finalité des aides.

A ce titre, le règlement s'applique aux catégories d'aides pour lesquelles la Commission a déjà une longue expérience et une pratique régulière de l'appréciation de leur compatibilité avec le marché commun³⁰⁷.

Selon le règlement du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité³⁰⁸, sont concernées : les aides en faveur des petites et moyennes entreprises (PME), les aides en faveur de la recherche et du développement, les aides en faveur de la protection de l'environnement, les aides en faveur de l'emploi et de la formation, et les aides respectant la carte approuvée par la Commission pour chaque État membre pour l'octroi des aides à finalité régionale³⁰⁹.

Conformément au rôle de la Commission, une identification des zones présentant des retards de développement³¹⁰ a été demandée aux États membres.

En France, les territoires identifiés comme ayant un retard de développement peuvent bénéficier des aides à finalité régionale. La Commission a ainsi approuvé la carte française

³⁰⁶ Commission européenne, Aides d'État : la Commission exempte davantage de mesures d'aide de l'obligation de notification préalable, communiqué de presse, Bruxelles, le 21 mai 2014.

³⁰⁷ SCARAMOZZINO (Y.), « Aperçu des derniers principaux développements législatifs dans le domaine du contrôle des aides d'État », Gazette du Palais - 14/03/2000 - n° 074 - page 56.

³⁰⁸ Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission.

³⁰⁹ Le règlement d'exemption par catégorie a notamment servi d'aiguilleur dans l'adoption par la France du régime cadre des aides à finalité régionale (Régime cadre n° SA. 39252 relatif aux aides à finalité régionale pour la période 2014-2020).

³¹⁰ Cette identification a été faite sur la base de critères de détermination des zones fixées par la Commission dans les lignes directrices relatives aux aides à finalité régionale pour 2014-2020.

des territoires d'aides à finalité régionale³¹¹. Cette carte a été transposée en droit français par le décret du 2 juillet 2014³¹².

La France s'est également appuyée sur le règlement d'exemption par catégorie pour l'adoption du régime d'aide relatif aux aides en faveur des petites et moyennes entreprises³¹³ et du régime d'aide relatif aux aides à la recherche, au développement et à l'innovation³¹⁴.

La France a été à plusieurs reprises sanctionnées en raison de l'incompatibilité des aides fiscales accordées avec le marché commun³¹⁵. C'est notamment le cas de l'exonération d'IS au profit des sociétés constituées pour reprendre les entreprises industrielles en difficulté, soumise à agrément en vertu de l'article 44 septies du CGI, dans la rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2004, qualifiée d'aide d'État incompatible avec le marché commun par décision de la Commission européenne n° 2004/343/CE du 16 décembre 2003.

§ 2 - L'impact de la réglementation européenne des aides d'État

Le droit de l'union européenne a bel et bien un impact sur le droit interne des États membres. La principale interrogation à laquelle il convient de répondre est de savoir quelles sont ses conséquences sur l'attractivité territoriale des États membres, et principalement de la France ?

³¹¹ Décision n° SA. 38182 du 14 mai 2014.

³¹² Décret n°2014-758 du 2 juillet 2014 relatifs aux zones d'aides à finalité régionale et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises.

³¹³ Régime d'aide n° SA.40453 relatif aux aides en faveur des PME pour la période 2014-2020.

³¹⁴ Régime d'aide n° SA. 40391 relatif aux aides à la recherche, au développement et à l'innovation pour la période 2014-2020.

³¹⁵ Concernant ses rapports avec la CJUE, rien qu'en 2013, 127 affaires étaient pendantes devant la CJUE (ce nombre regroupe l'ensemble des affaires dans lesquelles la France agit en tant que demanderesse, mais aussi en tant que défenderesse), parmi lesquelles huit affaires de manquement ; une dizaine de recours en annulation, tous dirigés contre la Commission ; une cinquantaine d'affaires préjudicielles dont les deux tiers proviennent de juges d'autres États membres ; une cinquantaine d'interventions dans des litiges qui opposent, selon le cas, deux institutions entre elles, un État membre et une institution ou encore une personne physique ou morale à une institution. (V. SAJUST DE BERGUES (G.), « La France devant la Cour de justice de l'Union européenne », colloque "La Cour de Justice de l'Union Européenne", 11 février 2013, Cahiers imprimés des colloques de la Fondation Res Publica, Cahier La Cour de Justice de l'Union Européenne.

D'une façon générale, les débats relatifs à l'impact du droit de l'Union européenne font s'opposer les partisans et les détracteurs de ce modèle.

L'un des principaux reproches est qu'il traite de la même manière les aides aux entreprises de nature budgétaires et fiscales. Une distinction devrait être véritablement opérée, en raison notamment des objectifs poursuivis par ces différents dispositifs. De même, le code de conduite est contesté. Certains considèrent qu'il emporte des obligations juridiques pour les États³¹⁶. Et, une présomption d'atteinte à la sécurité juridique existe, en raison de la récupération des aides illégales.

Pour une partie de la doctrine, « *L'attractivité fiscale ne peut pas s'inscrire dans une politique d'harmonisation fiscale, y compris dans le cadre communautaire, mais elle ne doit pas être cultivée sans règles* »³¹⁷.

D'autres font observer que loin de mettre un terme à une concurrence accrue entre les États, la réglementation des aides d'États favorisent les systèmes fiscaux qui par leur faible taux d'imposition, parviennent à échapper à la surveillance européenne, c'est le cas de l'Irlande dont le taux d'imposition est de 12,5%. Or, les conséquences de la concurrence fiscale sont néfastes à double titre pour le modèle européen : « *La première : des difficultés croissantes à financer l'État providence. La seconde : la tentation de compenser ces baisses de rentrées fiscales par une hausse de la fiscalité sur les facteurs immobiliers, non soumis à la pression concurrentielle - et notamment le travail* »³¹⁸.

En matière de fiscalité directe, comme cela a déjà été précisé, l'obligation au respect des dispositions de l'article 107 du TFUE a conduit la France à supprimer certains régimes fiscaux à destination des entreprises. C'est le cas du régime de provisions pour implantations industrielles ou commerciales qui permettait de soutenir l'effort de déploiement international des entreprises françaises, ou encore le régime de faveur des groupements d'intérêt économique (GIE) fiscaux par lequel étaient assurées de meilleures conditions de financement des investissements.

³¹⁶ COMBACAU (J.), SUR (S.), Droit international public, Montchrestien, coll. Domat-Précis public, 1997, p. 89.

³¹⁷ LAMBERT (T.), « Réflexions sur la concurrence fiscale », Dalloz, 2010, p.1733.

³¹⁸ FERRAND (O.), « L'Europe contre l'Europe », Hachette, 2009, p. 105.

Pour le reste, plusieurs directives ont été adoptées sur la base de l'article 115 TFUE qui prévoit que « le Conseil statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ».

Tout d'abord, deux directives du 23 juillet 1990 : la directive 90/434/CEE relative au régime fiscal commun applicable aux fusions, apports d'actifs et échanges d'actions (modifiée par la directive 2005/19/CE du 17 février 2005, puis par la directive n°2009/133/CE du 19 octobre 2009) et la directive 90/435/CEE relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales (modifiée par la directive 2003/123/CE du 22 décembre 2003, puis par la directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011).

Ensuite, dans le cadre de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne, des propositions contenues dans le « paquet fiscal » conduiront à l'adoption de la directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 relative au régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectuées entre sociétés associées d'États membres différents, et la directive 2003/48/CE relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts³¹⁹.

Le TFUE s'inscrit dans une logique visant non seulement à assurer les intérêts de l'ensemble des États membres, et par là de l'Union européenne, mais également à garantir la protection de l'ensemble des investissements des entreprises présentes sur le « territoire » de l'Union. Le droit de l'Union européenne interdit en effet toute mesure de politique fiscale qui aurait un caractère protecteur ou discriminatoire.

Les règles instituées par le droit européen des aides d'État, et plus généralement, par le droit européen de la concurrence permettent d'apporter une certaine garantie aux entreprises, notamment aux groupes internationaux développant des activités au sein de l'Union européenne.

Le TFUE assure une égalité de traitement. Les règles du TFUE visent à exclure toute forme de discrimination directe fondée sur la nationalité ou toute forme de discrimination

³¹⁹ Entrée en application le 1^{er} juillet 2005.

conduisant au même résultat. Cette égalité doit également être observée dans le contexte d'octroi d'avantages fiscaux.

La CJUE a par exemple rappelé dans une affaire concernant la liberté d'établissement des assurances et le traitement des succursales et agences en France de sociétés d'assurances ayant leur siège social dans un autre État membre, concernant l'avoir fiscal, que *« l'absence d'une harmonisation des dispositions législatives des États membres en matière d'impôts sur les sociétés ne peut pas justifier une discrimination opérée dans un État membre à l'encontre des succursales et agences des sociétés d'assurances ayant leur siège dans un autre État membre. S'il est vrai qu'en l'absence d'une telle harmonisation la situation fiscale d'une société dépend du droit national qui lui est appliqué, l'article 52 du traité interdit à chaque État membre de prévoir dans sa législation, pour les personnes qui font usage de la liberté de s'y établir, des conditions d'exercice de leurs activités différentes de celles définies pour ses propres ressortissants »*³²⁰.

Toute discrimination fondée sur la nationalité porte ainsi atteinte à la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union européenne.

Néanmoins, compte tenu de la multitude de systèmes nationaux et des politiques propres à chaque pays membre, les principes sont modulés.

En France, tout comme dans de nombreux pays, la réglementation réserve certains avantages fiscaux aux seuls résidents. La Cour de Justice de l'Union européenne autorise l'application d'un traitement différent par les États membres, selon le siège d'une société ou la résidence d'une personne physique, dès lors que les catégories de contribuables ne se trouvent pas dans une situation comparable. Elle sanctionne ainsi les différences de traitement fiscal fondées sur le critère de la résidence qui ne seraient pas justifiées par une différence de situation objective³²¹.

La CJUE a élargi la conception de la liberté d'établissement. Elle a estimé que les dispositions du traité s'opposent à toute mesure nationale qui, même applicable sans discrimination tenant à la nationalité, est susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants communautaires, des libertés fondamentales garanties par le traité.

³²⁰ CJCE, 28 janvier 1986, 270/80, Commission c/ France, ECLI:EU:C:1986:37.

³²¹ CJCE, 14 février 1995, 279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31.

Dans l'ensemble, le juge français tire les conséquences de la jurisprudence européenne. Le Conseil d'État a effectivement conclu que l'article 212 CGI soumettant la société filiale d'une société ressortissante d'un autre État membre à un régime fiscal différent de celui auquel sont soumises les sociétés établies en France et imposables selon le régime des sociétés mères, établissait une restriction à la liberté d'établissement énoncée à l'article 43 CE (devenu 49 TFUE)³²².

Cette décision a été rendue à la suite de la condamnation du dispositif allemand de lutte contre la sous-capitalisation par le juge du Luxembourg, qui comportait un traitement fiscal plus défavorable des intérêts versés par des filiales allemandes à leurs sociétés mères lorsque celles-ci étaient étrangères. La CJUE a considéré que cette mesure constituait une entrave à la liberté d'établissement³²³.

Au-delà des considérations générales sur le droit européen de la concurrence, une étude a permis d'avoir un aperçu du ressenti aussi bien des États que des acteurs économiques sur l'encadrement européen des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation (RDI).

Une consultation, datant de 1996, a en effet contribué à récolter les avis de 124 représentants d'États membres de l'Union européenne, entreprises, organismes publics, associations, fédérations et particuliers, dans le cadre de la réforme portant sur l'encadrement des aides d'État. Les résultats de cette consultation ont été repris dans le rapport final de la Direction des grandes entreprises (DGE) de 2008³²⁴.

Plusieurs constats ressortent de cette consultation :

Il apparaît une forte disparité des opinions sur le rôle et parfois la raison d'être des aides d'État. Les discordances émergent selon les pays, les catégories d'acteurs et les domaines d'activité.

Concernant la taille des entreprises, certains pays, comme le Royaume uni, considèrent que seule la présence d'une défaillance de marché doit être la condition indispensable justifiant une aide aux PME. Ils sont naturellement assez réticents à l'idée d'octroyer des aides aux grandes

³²² CE, sect., 30 décembre 2003, Sarl Coreal Gestion, Rec 249047.

³²³ CJCE, Lankhorst-Hohorst GmbH c/ Finanzamt Steinfurt, 12 décembre 2002, aff. C-324/00.

³²⁴ Direction des grandes entreprises, « Impact de l'encadrement communautaire des aides d'état à la recherche et développement et innovation sur la compétitivité de l'Union européenne », étude réalisée par Technopolis Group France à la demande de la Direction générale des Entreprises (DGE), rapport final Juin 2008.

entreprises. Signalons que le Royaume uni est peu favorable aux aides publiques. Quant à l'Allemagne, elle ne s'est pas également montrée particulièrement favorable à l'aide directe aux grandes entreprises.

Concernant la position des acteurs économiques, le cercle de l'industrie l'UNICE³²⁵ et Philips jugent la distinction entre PME et grandes entreprises inappropriée, considérant que les besoins en financement sont les mêmes pour tous.

S'agissant de la définition de la PME au sens communautaire, l'Allemagne et la France ont reproché un seuil trop important et ont recommandé une hausse du plafond de 250 à 500 salariés.

Quant à la question des aides d'État aux grandes entreprises, certains pays, comme le Royaume uni et l'Allemagne se sont tout logiquement montrés peu favorables à l'octroi de telles aides. Le cercle de l'industrie, l'UNICE, ou encore Philips jugent la distinction entre PME et grandes entreprises inappropriée, considérant que les besoins en financement sont les mêmes pour tous.

Si l'utilité du soutien aux jeunes entreprises innovantes (JEI)³²⁶ n'a pas été remise en cause, les critères qui définissent ces entreprises ont en revanche été discutés.

L'UNICE ou la France recommandent une définition sectorielle de la JEI, les dépenses des recherches varient parfois de manière importante selon les secteurs d'activité.

Généralement, les réponses militaient pour une extension des critères définissant la JEI, mis à part la position britannique qui préconisait un resserrement des critères avec un seuil de dépense de recherche fixé à 25% du total des dépenses de l'entreprise et de conditionner le soutien aux JEI à la présence d'une défaillance de marché.

Par rapport précisément à l'encadrement, les détracteurs soulignent une incohérence entre le discours tenu par la Commission sur la priorité donnée à la recherche et à l'innovation et l'encadrement des aides visant à soutenir les entreprises dans cette activité risquée. Certains expliquent cette situation par un travers de « bureaucrates » connaissant mal la réalité des besoins des entreprises, par exemple pour les aides aux pôles d'innovation, l'intensité de l'aide est trop faible pour être véritablement incitative et permettre d'engager un processus aussi complexe et lourd. D'autres y voient le résultat d'une idéologie opposée à toute aide d'Etat sous prétexte qu'elles vont entraîner une distorsion de la concurrence.

Les partisans de l'encadrement, quant à eux, fustigent l'idée selon laquelle l'encadrement réglementaire serait trop contraignant et qu'il pèserait sur la compétitivité externe des pays de l'Union européenne. Selon ces derniers, aucun élément ne permet de prouver que l'Europe perde des projets de R&D parce que l'encadrement serait trop restrictif.

³²⁵ Créé en 1993, le Cercle de l'Industrie est un lieu de dialogue et d'échanges destiné aux grandes entreprises industrielles. Il rassemble les Présidents de grandes entreprises privées et publiques ou privées intervenant dans tous les secteurs industriels ainsi que des hommes politiques. Il s'agit d'un lobby patronal auprès des institutions européennes.

³²⁶ V. p. 288.

D'une façon générale, la réglementation des aides d'État n'est pas en elle-même remise en cause. Ce sont surtout les contours et les modalités d'application des mesures qui sont contestées.

Les entreprises souhaiteraient que certaines notions telles que les JEI soient moins restrictives, afin de permettre le bénéfice des avantages afférents à un plus grand nombre d'entreprises. En outre, les entreprises demandent la possibilité d'octroi des aides aux entités, quel que soit leur taille.

La réglementation de l'union européenne, en général, et des aides d'État, en particulier, a surtout l'avantage de favoriser les déploiements européens d'entreprises, les États étant contraints d'appliquer le même régime fiscal aux entreprises nationales et européennes se trouvant dans la même situation

Tout comme l'Union européenne, la CEMAC réglemente les aides accordées aux acteurs économiques par les États membres.

Section 2 - La CEMAC et les aides publiques aux entreprises

Le processus d'intégration régionale en Afrique centrale a connu plusieurs étapes, marquant à chaque fois la nécessité d'une refondation des institutions régionales et des pratiques étatiques.

Globalement, en matière d'investissements, et plus précisément de la fiscalité des investissements, les États de l'Afrique centrale sont passés d'une communauté basée sur l'octroi des avantages fiscaux (Paragraphe 1) à une réglementation axée sur une relative restriction au libre exercice des politiques publiques des États (Paragraphe 2).

§ 1 - Une union initialement basée sur l'octroi des avantages fiscaux

Après l'accession à l'indépendance, les États faisant partie de l'Afrique équatoriale française (AEF) décidèrent de se réunir au sein de l'Union Douanière Équatoriale (UDE). L'UDE fût ainsi créée le 29 juin 1959³²⁷, regroupant les anciennes colonies françaises qui constituaient l'AEF, à savoir le Gabon, le Tchad, le Congo et la Centrafrique.

³²⁷ L'idée de créer une Union douanière avait été arrêtée dans un protocole signé à Paris le 17 janvier 1959 (J.O gabonais du 15 février 1960, p. 126 et 161). Le 23 juin 1959, les quatre Premiers ministres des Etats de l'ancienne A.E.F. se sont réunis à Brazzaville dans l'optique de se mettre d'accord sur le texte d'un certain

Cette initiative avait entre autres pour objectif d'harmoniser leurs régimes fiscaux respectifs, en vue d'éviter le chaos que pourraient causer des modifications brusques de la législation.

Il est à signaler que les États réunis au sein de l'UDE ne cherchaient pas à modifier le régime hérité de la France, mais plutôt à le réadapter compte tenu du nouveau statut que leur conférait l'accession à l'indépendance.

La convention sur le régime commun des investissements dans l'Union douanière équatoriale a été adoptée au cours de la quatrième session de la Conférence des Premiers ministres des États de l'Afrique équatoriale qui s'est tenue à Brazzaville, le 12 novembre 1960. Cette convention a été approuvée par l'Assemblée nationale gabonaise aux termes de la loi n°13-61 du 10 mai 1961³²⁸.

Les principales orientations de cette convention sont les suivantes :

Tout d'abord, les dispositions³²⁹ déjà prises en faveur des entreprises productrices importantes financées par les capitaux extérieurs devaient être adaptées aux structures nouvelles, sans que cela engendre une diminution des droits et obligations réciproques des parties³³⁰.

Ensuite, la convention avait pour but d'établir entre les États et les entreprises privées, par voies réglementaires et contractuelles, un climat de confiance et d'association consistant d'une part à aider le développement d'activités nouvelles de toute importance susceptibles de diversifier l'économie et de toutes origines, nationales ou étrangères³³¹. D'autre part, à favoriser la modernisation et l'extension des entreprises déjà existantes.

La convention instituait trois régimes d'investissement, dénommés : régimes A, B et C.

nombre de conventions parmi lesquelles celle portant statut de la conférence des Premiers ministres et celle portant organisation de l'Union douanière équatoriale (la conférence des Premiers ministres s'est transformée en conférence des chefs d'Etat de l'Afrique équatoriale aux termes de l'acte 8-61 U.D.E. 261 du 8 avril 1961/J.O. gabonais du 1^{er} juillet 1961, p.418).

³²⁸ JO. gabonais du 15 janvier 1962, p. 366.

³²⁹ Il s'agit notamment du régime fiscal stabilisé. V. p 20-22.

³³⁰ L'objectif était de réadapter les actes d'agréments pris dans le cadre du régime existant avant l'indépendance aux nouvelles circonstances résultant de l'accession des États à l'indépendance en août 1960.

³³¹ Il y avait donc clairement affiché une volonté de diversification et d'ouverture économique.

Le régime A concernait les entreprises ou établissements dont l'activité était limitée au territoire d'un seul des États membres.

Les entités admises à ce régime pouvaient bénéficier d'un certain nombre d'avantages fiscaux, à savoir :

- Admission du matériel d'équipement aux taux réduits de droit d'entrée et de l'impôt sur le chiffre d'affaires (TCA) à l'importation ;
- Exonération pour une période déterminée des droits et taxes d'entrée sur les matières premières nécessaires aux fabrications, au conditionnement ou à l'emballage ;
- Réduction du taux ou exonération des droits de sortie sur les produits finis de l'entreprise agréée ;
- Réduction du montant ou exonération de la redevance foncière, minière et forestière ;
- Exemption temporaire ou réduction de l'impôt sur les bénéfices, des impôts fonciers et de la patente ;
- Déduction de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) de la part des bénéfices réinvestis par une société admise au régime privilégié, soit directement ou par l'entremise d'autres sociétés dont elle serait actionnaire pour la réalisation des programmes agréés.

Quant au régime B, il s'adressait aux entreprises ou établissements dont le marché s'étendait au territoire d'au moins deux États de l'UDE.

Les entités admises bénéficiaient non seulement des avantages fiscaux prévus pour le régime A, mais également de l'exonération de toutes taxes intérieures soit sur les produits finis, soit sur les matières premières d'origine locale³³².

Cette exonération ne s'appliquait pas cependant sur les ventes des produits, les entreprises étant à ce titre assujetties à une taxe unique (sauf pour les ventes faites en dehors du territoire de l'Union douanière).

Enfin, le régime C prévu pour les entreprises d'une importance capitale pour le développement économique d'un État, par le biais d'investissements élevés.

³³² L'agrément au régime B était accordé par le Comité de direction de l'UDE, sur proposition de l'Etat où s'exerce l'activité de l'entreprise.



Il s'agissait d'un régime fiscal de longue durée, prévoyant au profit des entreprises bénéficiaires une stabilisation du régime fiscal de droit commun.

La durée de stabilisation du régime, qui ne prenait pas en compte les délais d'installation (cinq ans maximum), ne pouvait pas aller au-delà de vingt-cinq (25) ans.

Étaient concernés par la stabilisation, les impôts, contributions, taxes fiscales et droits fiscaux de toute nature.

En outre, les entreprises pouvaient demander à bénéficier des potentielles modifications favorables du régime fiscal de droit commun, ou souhaiter être replacées sous le régime de droit commun.

La convention de 1960 offrait en sus la possibilité aux États membres de conclure des conventions d'établissement avec les entreprises d'une importance particulière qui soit concouraient à l'exécution des plans de développement, soit exerçaient une activité productive considérée comme prioritaire.

Ces entreprises pouvaient bénéficier non seulement des avantages du régime B, mais également du régime fiscal stabilisé (Régime C).

Il est à préciser que concernant le bénéfice des régimes prévus par la convention de 1960 (régimes A, B et C), le choix des catégories d'entreprises éligibles était laissé à la discrétion des gouvernements intéressés.

En revanche, l'octroi d'avantages supérieurs ou similaires à ceux prévus par la convention, mais attribués selon des règles différentes, était subordonné à l'accord préalable de la Conférence des Premiers ministres après consultation du Conseil de direction de l'Union douanière équatoriale³³³.

Aussi, en s'appuyant sur la convention UDE du 12 novembre 1960, le Gabon a adopté, le 4 décembre 1961, un code des investissements³³⁴.

Ce code a apporté des précisions quant aux entreprises aptes à demander l'agrément à l'un ou l'autre des trois régimes mentionnés plus haut. Étaient ainsi visées :

- Les entreprises de cultures industrielles comportant un stade de transformation ou de conditionnement des produits ;

³³³ JO. Congo du 1^{er} février 1961.

³³⁴ Loi n°55-61 portant code des investissements dans la République gabonaise.

- Les entreprises d'élevage ;
- Les entreprises industrielles de préparation ou de transformation des productions végétale ou animales ;
- Les entreprises immobilières (construisant habituellement des immeubles en vue de les revendre) ;
- Les entreprises industrielles de fabrication et de montage des articles ou objets de grande consommation ;
- Les industries minières d'extraction, d'enrichissement ou de transformation et les entreprises connexes de manutention et de transport ;
- Les entreprises de recherches pétrolières ;
- Les entreprises de production d'énergie.

Le code gabonais des investissements de 1961 a également apporté des précisions quant à l'octroi des agréments. Ainsi, les agréments étaient accordés sur la base de certains critères d'appréciation, à savoir :

- Importance des investissements ;
- Participation à l'exécution du plan ;
- Création d'emplois et participation des gabonais dans la répartition de ces emplois ;
- Utilisation de matériels donnant toutes garanties techniques ;
- Siège social dans la République gabonaise ;
- Création ou extensions importantes de l'entreprise après la date d'approbation de la convention inter-Etats sur les investissements dans l'Union douanière équatoriale (autrement dit, après le 10 mai 1961).

Par ailleurs, si le code gabonais des investissements a repris l'énumération des avantages fiscaux prévus dans la convention de 1960, il a néanmoins admis que la stabilisation serait également appliquée aux régimes A et B, d'une part. D'autre part, certains avantages relatifs au régime A pouvaient être étendus par le décret d'agrément aux entreprises bénéficiaires du régime C.

Dans la continuité du processus d'intégration régionale, le Cameroun s'est associé à l'UDE en 1964, et le 8 Décembre 1964, les chefs d'État des cinq pays membres signèrent à Brazzaville le traité instituant l'Union Douanière et Economique de l'Afrique Centrale

(UDEAC), renforçant le processus de regroupement entamé sous la période coloniale. Ce traité est entré en vigueur le 1er janvier 1966.

La République de Guinée Equatoriale adhère à l'UDEAC en janvier 1984. Et, à la suite de la signature du traité de N'Djaména en 1994 instituant la CEMAC, celle-ci voit le jour en 1998, prenant la place de l'UDEAC.

Les pays membres de la CEMAC ont pris conscience de la nécessité de parvenir à une harmonisation de leurs législations respectives.

Le préambule du traité instituant la CEMAC rappelle que les différents gouvernements des pays membres³³⁵ sont résolus à donner une impulsion nouvelle et décisive au processus d'intégration en Afrique centrale par une harmonisation accrue des politiques et des législations de leurs États. Ce souci d'harmonisation est également réaffirmé dans le préambule de la convention régissant l'Union Économique de l'Afrique centrale (UEAC)³³⁶, qui dispose que les gouvernements des pays membres attestent « *la nécessité de favoriser le développement économique des États membres grâce à l'harmonisation de leurs législations, à l'unification de leurs marchés intérieurs et à la mise en œuvre de politiques communes dans les secteurs essentiels de leur économie* ».

Aussi, afin d'y parvenir, ils s'engagent à mettre en place des instruments de libre circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes, notamment par une harmonisation de la fiscalité des activités productives et de la fiscalité de l'épargne.

³³⁵ Les pays membres de la CEMAC sont : le Cameroun, la Centrafrique, le Congo, le Gabon, la Guinée Équatoriale et le Tchad.

³³⁶ L'UEAC est une institution de la CEMAC, qui a pour objectif de :

- Renforcer la compétitivité des activités économiques et financières en harmonisant les règles qui contribuent à l'amélioration de l'environnement des affaires et qui régissent leur fonctionnement ;
- Assurer la convergence vers des performances soutenables par la coordination des politiques économiques et la mise en cohérence des politiques budgétaires nationales avec la politique monétaire commune ;
- Créer un marché commun fondé sur la libre circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes ;
- Instituer une coordination des politiques sectorielles nationales, mettre en œuvre des actions communes et adopter des politiques communes, notamment dans les domaines suivants : l'agriculture, l'élevage, la pêche, l'industrie, le commerce, le tourisme, les transports, l'aménagement du territoire communautaire et les grands projets d'infrastructures, les télécommunications, les technologies de l'information et de la communication, le dialogue social, les questions de genre, la bonne gouvernance et les droits de l'homme, l'énergie, l'environnement et les ressources naturelles, la recherche, l'enseignement et la formation professionnelle.

Dans le cadre de la fiscalité, ces politiques communes passent par une harmonisation des législations fiscales qui régissent les activités économiques et financières³³⁷.

Cependant, rappelons que tout au long des différents processus de régionalisation, ce n'est que tardivement que la problématique de l'impact de l'interventionnisme étatique dans la garantie du libre jeu de la concurrence s'est posée en Afrique centrale. Les situations de monopole et l'aménagement de régimes dérogatoires en faveur des entreprises publiques étaient en effet, jusqu'à la fin des années 1980, la conséquence et au cœur des politiques économiques des pays de la CEMAC : il s'agissait de politiques économiques d'inspiration dirigiste³³⁸.

Par conséquent, dans le cadre du programme régionale de Réformes³³⁹, donnant une nouvelle impulsion à l'intégration sous-régionale, les pays membres de la CEMAC ont été contraints de moderniser leurs politiques nationales régissant les interventions publiques. C'est en 1999, cinq ans après le traité instituant la CEMAC³⁴⁰, que le règlement relatif aux pratiques étatiques affectant le commerce entre les États membres a été adopté³⁴¹. Il apporte des restrictions à l'interventionnisme des États membres, tout en prévoyant des mécanismes de contrôle aux pratiques des États en matière d'aides publiques.

³³⁷ Article 12 de la Convention régissant l'Union Économique de l'Afrique Centrale. C'est le Conseil des ministres statuant à l'unanimité, sur proposition du Président de la Commission qui, est chargé d'adopter les règles nécessaires à l'élaboration de la législation fiscale commune.

³³⁸ GNIMPIEBA TONNANG (E.), Droit matériel et intégration sous-régionale en Afrique centrale : contribution à l'étude du droit communautaire de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), thèse de doctorat, sous la direction de M. Louis BALMOND, Université Nice Sophia Antipolis, 2004.

³³⁹ Le Programme Régional des Réformes fût initié par les pays membres avec l'appui des bailleurs de fonds. Entre 1989 et 1996, des travaux de réflexion furent menés dans le cadre de la refondation de l'idéal communautaire en Afrique centrale, axés sur la modernisation de l'environnement économique et commercial de la sous-région. V. à ce sujet la thèse de GNIMPIEBA TONNANG (E.), préc.cit.

³⁴⁰ Selon le cycle historique : Juin 1959, Création de l'Union Douanière Équatoriale (UDE). 1961, adhésion de l'État du Cameroun. 8 décembre 1964, signature à Brazzaville du traité instituant l'Union Douanière et Économique de l'Afrique Centrale (UDEAC). 1983, adhésion de la Guinée Équatoriale à l'UDEAC. 16 mars 1994, signature à N'Djamena au Tchad du Traité instituant la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC) : <http://www.cemac.int/apropos>, consulté le 16 novembre 2016.

³⁴¹ Règlement n ° 4/99/UEAC-CM-639 portant Réglementation des Pratiques Étatiques Affectant le Commerce entre les États membres.

§ 2 - La réglementation des aides publiques au sein de la CEMAC comme conséquence de l'assainissement de la concurrence

Tout comme le droit de l'Union européenne, le droit de la CEMAC apporte des restrictions à l'octroi des aides publiques (A). Cependant, l'impact de cette réglementation demeure difficile à évaluer (B).

A- La relative restriction au libre exercice des politiques publiques des États

La réglementation de la CEMAC en matière d'aides publiques pose le principe d'interdiction de ces aides. Toutefois, compte tenu du contexte et du niveau de développement économique des pays membres, le droit de la CEMAC autorise, sous réserve de satisfaire aux conditions, l'octroi de certaines aides aux entreprises (1). De ce fait, il s'avère nécessaire de contrôler la compatibilité des aides autorisées avec le marché commun (2).

1- Une incompatibilité des aides publiques avec le marché commun assouplie

Le principe d'incompatibilité des aides publiques avec le marché commun est posé dans le cadre de la CEMAC (a). Néanmoins, celui-ci connaît quelques exceptions (b).

a- Le principe d'incompatibilité des aides publiques avec le marché commun

Les entreprises jouent un rôle important dans le développement économique.

La charte des investissements de la CEMAC³⁴² rappelle à cet effet que « *Les États membres font confiance à l'efficacité du secteur privé pour impulser le développement et la croissance. Ils entendent l'associer à la définition des stratégies et à la solution des problèmes de développement* »³⁴³. Il est donc important de créer un environnement propice à l'épanouissement du secteur privé, en mettant en œuvre une réglementation de la concurrence. Il s'agit entre autres pour les États membres de renoncer aux pratiques discriminatoires qui font obstacle au libre jeu de la concurrence.

³⁴² CEMAC, Charte des Investissements, Règlement n°17/99/CEMAC-20-CM-03 du 17 décembre 1999.

³⁴³ Art 7.



L'article 17 de la charte précise également que la fiscalité communautaire reposant notamment sur le principe d'équité, les États doivent s'appliquer à limiter les régimes dérogatoires sources de distorsions et d'inefficacité.

La charte semble ainsi prohiber toute forme de régime dérogatoire. Malheureusement, elle reste très vague et n'énumère pas les régimes dérogatoires dont il est question.

Par ailleurs, la charte énonce que les États membres ont la possibilité, par des réglementations nationales, de préciser et compléter les articles de la Charte sans la contredire.

Cette disposition et les nombreux vides juridiques que contient la réglementation communautaire laissent ainsi une marge de manœuvre importante aux États. Ce qui explique sans doute cette hétérogénéité de systèmes et cette diversité de conception de certaines notions de base³⁴⁴.

Il existe à côté de la charte des investissements de la CEMAC une réglementation propre aux aides publiques en faveur des entreprises.

Le règlement de la CEMAC relatif aux pratiques étatiques affectant le commerce entre les États membres³⁴⁵ tente en effet d'organiser les régimes des aides publiques, des monopoles légaux et des marchés publics.

Selon l'article 2, paragraphe 1 de ce règlement « *Sont incompatibles avec le marché Commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides directes accordées par ces derniers ou celles octroyées 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* ».

La notion d'aides publiques, telle que prévue dans la zone CEMAC est ainsi sensiblement la même que celle d'aides d'État mentionnée à l'article 107, paragraphe 1 TFUE. Cette concordance est due au fait que le droit de la CEMAC, tout comme d'ailleurs celui de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africain (UEMOA), s'est largement inspiré du droit européen.

³⁴⁴ C'est le cas de la notion de PME. Infra.

³⁴⁵ Préc.cit.

La difficulté quant à l'appréciation de l'interdiction des aides publiques dans la zone CEMAC réside dans le manque de définition des notions énoncées, laissant une large marge d'appréciation, d'interprétation, et d'application de la part des États.

Cependant, au regard des textes réglementant les aides publiques au sein de la CEMAC, il nous apparaît évident que le législateur CEMAC, suivant l'esprit et la lettre des textes européens en matière d'aides d'État, considère tout d'abord que seules les entreprises, exerçant une activité économique, sont les bénéficiaires des aides publiques.

La notion d'entreprise n'est pas suffisamment définie et délimitée.

L'article 1^{er} du règlement n°1/99/UEAC-CM-639 portant réglementation des pratiques commerciales anticoncurrentielles définit en effet l'entreprise comme « *Toute personne physique ou morale du secteur public ou privé, exerçant une activité à but lucratif* ».

Cette définition reste succincte, et n'exprime pas toute la dimension que peut avoir la notion d'entreprise, comme nous avons pu le constater avec la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

En raison de l'adhésion des États membres de la CEMAC à l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du droit des Affaires (OHADA)³⁴⁶, on pourrait également retenir ici l'approche de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et groupement d'intérêt économique³⁴⁷, qui définit l'entreprise³⁴⁸ comme une entité « *créée par deux (2) ou plusieurs personnes qui conviennent, par un contrat, d'affecter à une*

³⁴⁶ L'OHADA a été créée par le Traité de Port-Louis du 17 octobre 1993 (révisé le 17 octobre 2008 à Québec - Canada), l'OHADA est une organisation internationale de plein exercice, dotée d'une personnalité juridique internationale, qui poursuit une œuvre d'intégration juridique entre les pays qui en sont membres. L'adhésion, prévue par l'article 53 du Traité, est ouverte à tout État membre de l'Union africaine non-signataire et à tout État non-membre de l'Union africaine et invité à y adhérer d'un commun accord de tous les États parties. L'OHADA regroupe aujourd'hui 17 États (Bénin, Burkina Faso, Cameroun, Comores, Congo, Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée Bissau, Guinée, Guinée Equatoriale, Mali, Niger, République Centrafricaine, République démocratique du Congo, Sénégal, Tchad, Togo). Son objectif est la facilitation des échanges et des investissements, la garantie de la sécurité juridique et judiciaire des activités des entreprises. Le droit de l'OHADA est ainsi utilisé pour propulser le développement économique et créer un vaste marché intégré afin de faire de l'Afrique un « pôle de développement ». L'OHADA compte à son actif neuf Actes uniformes déjà entrés en vigueur dans les États parties. D'autres Actes uniformes sont encore en préparation.

Aux termes de l'article 4 de la charte des investissements de la CEMAC, les États membres adhèrent au Traité de l'OHADA.

³⁴⁷ Adopté le 30/01/2014 à Ouagadougou (BURKINA FASO), et entré en vigueur le 05/05/2014.

³⁴⁸ L'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et groupement d'intérêt économique ne mentionne pas directement la notion d'entreprise, mais plutôt de société commerciale.

activité des biens en numéraire ou en nature, ou de l'industrie, dans le but de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui peut en résulter ».

Contrairement au droit de la CEMAC, le droit de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA)³⁴⁹, par exemple³⁵⁰, est plus précis. L'annexe n°1 du Règlement 03/2002 de l'UEMOA³⁵¹ la définit comme « *Une organisation unitaire d'éléments personnels, matériels et immatériels, exerçant une activité économique, à titre onéreux, de manière durable, indépendamment de son statut juridique, public ou privé, et de son mode de financement, et jouissant d'une autonomie de décision* ».

Cette définition reprend les éléments de la Cour de Justice de l'Union européenne³⁵², en donnant à l'entreprise une dimension extensive, dans un souci d'autonomie de la notion par rapport aux droits nationaux.

Ensuite, les aides doivent être octroyées par les États. Le législateur CEMAC mentionne ici les aides directement accordées par les États, mais également les aides accordées au moyen des ressources d'État, c'est-à-dire par les collectivités locales, entre autres.

La question qui se pose est celle de savoir si les collectivités locales des États membres sont effectivement aptes à octroyer des aides publiques, et particulièrement des aides de nature fiscale.

Concernant le Gabon, l'article 112 de la Constitution dispose que les collectivités locales s'administrent librement par les Conseils élus dans les conditions prévues par la loi, notamment en ce qui concerne les compétences et leurs ressources.

³⁴⁹ L'UEMOA est une organisation sous régionale, regroupant les pays de l'Afrique de l'ouest, qui a pour objectif la réalisation de l'intégration économique des États membres, à travers le renforcement de la compétitivité des activités économiques dans le cadre d'un marché ouvert et concurrentiel et d'un environnement juridique rationalisé et harmonisé. Créée à Dakar (Sénégal) le 10 janvier 1994. Son siège est à Ouagadougou (Burkina Faso). Les pays membres sont : le Bénin, le Burkina-Faso, la Côte d'Ivoire, la Guinée Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo.

³⁵⁰ L'UEMOA est pris en exemple, car même si son modèle d'intégration régionale est encore à construire, elle représente une référence en termes d'intégration dans la zone des pays de l'Afrique francophone.

³⁵¹ Règlement n°3/2002/CM/UEMOA relatif aux procédures applicables aux ententes et abus de position dominante à l'intérieur de l'Union économique et monétaire Ouest Africaine.

³⁵² La Cour définit l'entreprise successivement comme « *Une organisation unitaire d'éléments personnels, matériels et immatériels, rattachés à un sujet de droit autonome et poursuivant de façon durable un but économique déterminé* » (CJCE, 13.07.62, Mannesman, aff. 19/61, Rec. 675), puis comme « *toute unité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement* » (23.04.1991, Höfner et Elser, Rec. I-1991).



Cependant, selon l'article 234 de la loi organique relative à la décentralisation « les collectivités locales ne peuvent s'attribuer des compétences ni traiter de matières qui, par leur caractère ou leur ampleur, débordent du cadre de leur ressort territorial et relèvent de la compétence de l'État ». L'article 237 ajoute que « les compétences à transférer [aux collectivités locales] concernent notamment certains domaines des secteurs suivants : l'aménagement du territoire, la santé, l'action sociale, l'éducation, le cadastre, le logement et l'habitat, l'environnement et l'assainissement, l'urbanisme, la culture, le tourisme, l'hydraulique villageoise, l'équipement, la voirie, les transports urbains, interurbains et interdépartementaux, les eaux, la jeunesse, les sports, l'agriculture, la pêche, l'élevage, les carrières ».

En outre, pour ce qui est de la fiscalité locale, l'article 153 de la même loi organique précise que « Les taxes, droits et impôts locaux sont créés par la loi de finances, sur proposition du ministre chargé des collectivités locales ».

Ainsi, il apparaît que les aides publiques de nature fiscale émanent principalement de l'État.

Sont également qualifiées d'aides publiques, les aides qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence.

La nécessité d'établir une concurrence saine entre les États membres, exempte de toute entrave, discrimination ou protectionnisme paroxystique sera réaffirmé dans certaines conventions de la CEMAC.

En effet, l'article 14 de la convention instituant l'Union Economique de l'Afrique Centrale (UEAC)³⁵³ dispose que les États membres, en vue de la réalisation d'un marché commun, s'abstiennent d'introduire toute disposition en faveur d'une entreprise établie sur leur territoire visant à des dérogations ou des exonérations susceptibles d'affecter la concurrence entre les entreprises de l'Union Économique.

De même, l'article 23 prévoit que le Conseil des ministres, toujours dans l'optique de la réalisation d'un marché commun, arrête, à la majorité qualifiée de ses membres et sur proposition du président de la Commission, les règlements relatifs à l'interdiction des accords, associations et pratiques concertées entre entreprises, ayant pour objet ou pour effet de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence à l'intérieur de l'Union

³⁵³ Publication officielle le 30 janvier 2009.

Économique, à l'interdiction de toute pratique d'une ou de plusieurs entreprises constituant un abus de position dominante sur le marché commun ou dans une partie significative de celui-ci, et à l'interdiction des aides publiques susceptibles de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

Quant aux autres notions, le législateur CEMAC n'en a guère apporté plus de développements. Qui plus est, l'absence d'une jurisprudence communautaire définissant les concepts présents dans le traité et autres textes, ne permet pas aussi bien aux États qu'aux acteurs économiques d'avoir une idée précise sur les éléments caractérisant la notion d'aides publiques. L'analyse de cette question par la doctrine s'opérant toujours à la lumière des apports de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Commission européenne³⁵⁴, ce qui soulève la question tout de même étrange³⁵⁵ de l'autonomie du droit de la CEMAC par rapport au droit de l'Union européenne³⁵⁶.

Au demeurant, tout comme le droit des aides au sein de l'Union européenne, le droit de la CEMAC assouplit la règle d'interdiction des aides publiques.

b- L'assouplissement du principe d'interdiction des aides publiques

Tout en prenant le même schéma que celui du TFUE, le règlement n ° 4/99/UEAC-CM-639³⁵⁷ assouplit le régime des aides, en énumérant les aides compatibles avec le marché commun et celles pouvant l'être.

Ainsi, sont compatibles avec le marché commun, les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits, et les aides destinées à remédier aux dommages causés par

³⁵⁴ V. par exemple : GNIMPIEBA TONNANG (E.), Droit matériel et intégration sous-régionale en Afrique centrale : contribution à l'étude du droit communautaire de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), thèse de doctorat, sous la direction de M. Louis BALMOND, Université Nice Sophia Antipolis, 2004.

³⁵⁵ Cette question est étrange parce qu'elle ne devrait pas en principe être posée. L'UE et la CEMAC appartiennent à des systèmes différents et indépendants.

³⁵⁶ L'Union européenne soutient le processus d'intégration régionale au sein de la CEMAC, à travers les accords de partenariat économique (APE). Cependant, au regard du contenu de ces accords, certains y voient la continuité d'une relation coloniale (V. par exemple Centre Sud, "Analyse de la compatibilité des APE avec les règles de l'OMC depuis le point de vue du développement", Genève, 11 Janvier 2011, p.42.

³⁵⁷ Supra.

les calamités naturelles ou par d'autres événements imprévisibles et insurmontables par l'entreprise.

Quant aux aides pouvant être déclarées compatibles avec le marché commun, il s'agit des aides aux entreprises destinées à favoriser le développement économique de régions défavorisées ou souffrant d'un retard notoire dans leur développement économique, des aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt sous régional commun, ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre, des aides aux entreprises destinées à faciliter le développement de certaines activités quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun³⁵⁸, des aides destinées à promouvoir la culture, la conservation du patrimoine et la protection de l'environnement quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans la communauté dans une mesure contraire à l'intérêt commun, et les aides aux petites et moyennes entreprises (PME).

Les aides aux entreprises destinées à faciliter le développement de certaines activités doivent obéir à certaines conditions afin d'être déclarées compatibles.

Elles doivent notamment être limitées aux cas où la situation de l'industrie concernée les rend nécessaires, restaurer la viabilité à long terme en résolvant les problèmes structurels de l'industrie concernée et non tendre à préserver le statu quo et à différer les décisions et les changements inéluctables, être dégressives et clairement liées à la restructuration du secteur concerné (sauf si elles sont accordées pour des périodes relativement courtes), et leur intensité doit être proportionnée à celle des problèmes qu'il s'agit de résoudre, de manière à minimiser les distorsions qu'elles provoquent dans le jeu de la concurrence.

Ces aides peuvent ainsi avoir la forme d'exonérations d'impôts et de taxes, ou encore d'exonérations de taxes parafiscales³⁵⁹.

Le Gabon a institué, en faveur des entreprises, des mesures fiscales dérogatoires conformes à celles autorisées par la réglementation CEMAC.

³⁵⁸ Cette catégorie d'aides est périodiquement normalement mise à jour par décision du Conseil des ministres.

³⁵⁹ Il peut également s'agir de subventions, de bonifications d'intérêts, de garanties de prêt à des conditions particulièrement favorables, de fourniture de biens à des conditions préférentielles, de couverture de pertes d'exploitation.



Concernant les aides aux entreprises destinées à favoriser le développement économique de régions défavorisées ou souffrant d'un retard notable dans leur développement économique, la loi gabonaise de finances pour 2017³⁶⁰ a établi à 25% le taux d'IS (le taux commun étant de 30%) pour les entreprises de promotions immobilières agréées pour l'aménagement des terrains à bâtir en zone urbaine et pour la construction de logements socio-économiques.

De même, les petites et moyennes entreprises et les petites et moyennes industries (PME-PMI) agréées³⁶¹ bénéficient, pendant cinq (5) ans, de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices et des taxes de douanes sur les intrants.

Par ailleurs, en plus des aides déclarées compatibles ou pouvant l'être, au regard du règlement précité, la charte des investissements de la CEMAC énumère elle aussi, de façon concrète, les aides pouvant être accordées par les États aux entreprises.

Ainsi, elle prévoit une exemption d'impôt sur les sociétés au cours des trois premiers exercices d'exploitation, ainsi que l'application des dispositifs de réduction d'impôt visant à favoriser la recherche technologique, la formation professionnelle et la protection de l'environnement.

Certaines mesures fiscales en vigueur au Gabon obéissent à cette nomenclature. C'est le cas des dispositions en faveur de la propriété industrielle. En effet, le taux commun de l'impôt sur les sociétés est actuellement fixé au Gabon à 30%. Néanmoins, l'article 16 du code général des impôts gabonais ramène ce taux à 25% pour les sociétés détentrices de titres de propriété industrielle.

Au demeurant, en vue de favoriser un développement harmonieux du territoire des États membres, des avantages spéciaux tels que des réductions d'impôts sont accordés aux entreprises investissant dans les régions enclavées ou arriérées.

Malheureusement, le droit de la CEMAC souffre d'une absence de définition communautaire de certaines notions, et en conséquence d'harmonisation de ces notions. Pour exemple, la disposition tendant à considérer les aides en faveur des petites et moyennes entreprises comme pouvant être compatibles avec le marché intérieur pose un

³⁶⁰ Loi n°026/2016 du 6 janvier 2017 déterminant les ressources et les charges de l'Etat pour l'année 2017.

³⁶¹ Ces entreprises doivent répondre à la définition de PME-PMI, au sens des articles 3 et 4 de la loi n° 016/2005 du 20 septembre 2006 portant promotion des PME et des PMI. V infra.

problème car il n'existe pas de notion de PME communautaire. La définition de la PME est laissée à la discrétion des États.

A ce titre, la loi gabonaise³⁶² portant promotion des petites et moyennes entreprises et des petites et moyennes industries identifie quatre catégories de PME classées suivant le montant de l'investissement : la toute petite entreprise, dont le montant total des investissements ne dépasse pas 30.000.000 FCFA³⁶³ ; la micro entreprise, dont le montant total des investissements est compris entre 30.000.000 et 100.000.000 FCFA³⁶⁴ ; la petite entreprise, dont le montant total des investissements est compris entre 100.000.000 et 500.000.000 FCFA³⁶⁵ ; la moyenne entreprise, dont le montant total des investissements est compris entre 500.000.000 et 1.000.000.000 FCFA³⁶⁶.

Tandis qu'au Cameroun, membre également de la CEMAC, le montant de l'investissement ne constitue par le seul critère de définition de la PME, à cela s'ajoute le nombre de salariés.

La loi du 13 avril 2010 portant promotion des petites et moyennes entreprises au Cameroun³⁶⁷ identifie à ce titre la très petite entreprise qui emploie au plus cinq (05) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes n'excède pas 15 000 000 FCFA³⁶⁸ ; la petite entreprise qui emploie entre six (06) et vingt (20) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur à 15 000 000 FCFA et n'excède pas cent 100 000 000 FCFA ; la moyenne entreprise qui emploie entre Vingt et Un (21) et Cent (100) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur à 100 000 000 FCFA et n'excède pas un 1 000 000 000 FCFA. Par ailleurs, en cas de difficulté de classement d'une entreprise dans l'une des catégories déterminées, le critère prédominant est le chiffre d'affaires annuel hors taxes.

³⁶² Loi n°016/2005.

³⁶³ 45 732 euros.

³⁶⁴ 152 439 euros.

³⁶⁵ 762 195 euros.

³⁶⁶ 1 524 390 euros.

³⁶⁷ Loi n° 2010/001.

³⁶⁸ 22 866 euros.

Compte tenu de ces divergences de définitions, il s'avère de ce fait important de procéder à une harmonisation communautaire de cette notion³⁶⁹.

La réglementation des aides publiques dans le contexte de la CEMAC tente de concilier les notions de libéralisme économique, et un souci de développement social. L'on peut toutefois se poser la question de savoir si en autorisant les aides aux entreprises destinées à favoriser le développement économique de régions défavorisées ou souffrant d'un retard notoire dans leur développement économique, ne permet-elle pas finalement d'instaurer une norme qui serait en réalité le principe et la prohibition des aides, l'exception ? Si l'on tient compte du niveau de développement général économique et social des pays concernés.

Les développements des règles applicables aux aides d'État en zone CEMAC n'ont pas pour l'instant fait l'objet d'un réel examen, et ne permettent pas de déterminer le réel impact de ces mesures sur le comportement des États membres et des entreprises.

Néanmoins, si impact il y a, celui-ci concernerait plutôt les entreprises infra communautaires. Les autres entreprises, et surtout les multinationales, parvenant à établir des conventions avec les gouvernements des États membres.

Il est pourtant possible de comparer le droit des aides d'État en zone CEMAC et en zone UEMOA, et de constater que le second est plus développé que le premier.

Il existe en zone UEMOA une réglementation spécifique aux aides d'État : il s'agit du règlement n°4/2002/CM/UEMOA relatif aux aides d'État à l'intérieur de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africain et aux modalités d'application de l'article 88 (C)³⁷⁰ du traité. Il commence par définir les aides publiques comme « *Toute mesure qui entraîne un coût direct ou indirect, ou une diminution des recettes, pour l'État, ses démembrements ou pour tout organisme public ou privé que l'État institue ou désigne en vue de gérer l'aide ; et confère ainsi un avantage sur certaines entreprises ou certaines productions* »³⁷¹. Cette définition élude les effets des aides sur la concurrence et les

³⁶⁹ V. PRISO-ESSAWE (S.-J.), « L'émergence d'un droit communautaire africain de la concurrence : "double variation sur une partition européenne », Année 2004 Volume 56, n°2, pp. 329-354.

³⁷⁰ Selon l'article 88 C du traité UEMOA, « Un (1) an après l'entrée en vigueur du présent Traité, sont interdits de plein droit [...] les aides publiques susceptibles de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

³⁷¹ Art 1.

échanges entre États membres, en mettant plutôt l'accent sur l'origine des aides, c'est-à-dire l'État et ses démembrements.

Ce n'est que sur le point de leur incompatibilité avec le marché commun que les effets que peuvent avoir les aides sur le jeu de la concurrence sont mis en avant. Ainsi, selon l'article 2 du même règlement « *Sont considérées comme incompatibles avec le marché Commun et interdites de plein droit un (1) an après l'entrée en vigueur du Traité, les aides publiques susceptibles de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions* ». En revanche, tout comme l'Union européenne et la CEMAC, cette incompatibilité n'est pas stricte³⁷². Sont ainsi considérées comme compatibles avec le marché Commun, les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits, les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires, les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt communautaire ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre, les aides à des activités de recherche menées par des entreprises ou par des établissements d'enseignement supérieur ou de recherche ayant passé des contrats avec des entreprises, si l'aide couvre au maximum 75% des coûts de la recherche industrielle ou 50% des coûts de l'activité de développement pré-concurrentielle, les aides visant à promouvoir l'adaptation d'installations existantes à de nouvelles prescriptions environnementales imposées par la législation et/ou la réglementation qui se traduisent pour les entreprises par des contraintes plus importantes et une charge financière plus lourde³⁷³, les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles ne restreignent pas la concurrence dans une partie significative du marché commun.

Bien que le droit UEMOA se soit également largement inspiré du droit européen, il tient compte du contexte de développement de chaque État membre. Par conséquent, la

³⁷² Même s'il est vrai que certaines aides sont interdites de plein droit : les aides publiques subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation vers les autres États membres ; et les aides subordonnées, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés des autres États membres.

³⁷³ À condition que cette aide soit une mesure ponctuelle, non récurrente ; et soit limitée à 20% du coût de l'adaptation.

Commission prend en considération les besoins des États membres en ce qui concerne leur développement économique et social, dans le cadre de son examen de l'impact des aides publiques sur le jeu de la concurrence, dans la mesure où les échanges entre les États membres ne portent pas atteinte à l'intérêt de la communauté et à son objectif d'intégration.

Les aides publiques autorisées en droit CEMAC font également l'objet d'un contrôle.

2- Le contrôle des aides publiques autorisées

Les mécanismes de contrôle des aides au niveau de la CEMAC sont diffus. Le traité de la CEMAC dispose en son article 35 que l'un des rôles de la Commission de la CEMAC est de veiller au respect et à l'application, par les États ou leurs ressortissants, des dispositions du traité et des actes pris par les organes de la communauté.

En outre, la charte des investissements de la CEMAC précise que dans le cas où les États ne respecteraient pas le traité ou les actes pris en vertu du traité, ils devront en répondre auprès de la Cour de justice communautaire.

Le système de la CEMAC en matière de contrôle des aides publiques se situe ainsi à cheval entre le modèle européen et certains modèles nationaux³⁷⁴.

En effet, contrairement au rôle joué par la Commission européenne, c'est le Conseil Régional de la concurrence (CRC), conformément au règlement portant réglementation des pratiques étatiques affectant le commerce entre les États membres³⁷⁵, qui est le seul à pouvoir déterminer la compatibilité des aides avec le marché commun, dans le contexte de la CEMAC.

Le choix de cet organe est le fruit de la recherche d'une association entre acteurs économiques (chambres de commerce, associations de consommateurs), personnalités indépendantes (économistes et juristes d'affaires) et représentant des États (fonctionnaire en charge des affaires de concurrence)³⁷⁶.

Le CRC est en effet composé, conformément à l'article 18 du règlement n°1/99, et de telle sorte que chaque pays membre puisse être représenté, d'un magistrat qui en assure la

³⁷⁴ PRISO-ESSAWE (S.-J.), préc.cit.

³⁷⁵ N°4/99/UEAC-CM-639.

³⁷⁶ PRISO-ESSAWE (S.-J.), préc.cit.

présidence, assisté de six membres, à savoir un représentant d'une Chambre de Commerce, un fonctionnaire du ministère en charge de la concurrence, un spécialiste du droit des affaires, deux économistes, un représentant des associations des consommateurs.

Le CRC doit être informé par les États des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Il dispose d'un délai de trois (3) mois pour donner son avis³⁷⁷.

Si, après avoir invité les parties à fournir les justifications, il remarque qu'un projet d'aide ou une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État n'est pas compatible avec le marché commun ou que cette aide est appliquée de façon abusive, il notifiera à l'État intéressé de prendre toutes mesures nécessaires pour la supprimer ou la modifier dans le délai qu'il fixe dans la notification, l'État doit, le cas échéant, en réclamer le remboursement aux bénéficiaires.

L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées avant que cette procédure ait abouti à une décision finale. Si à l'échéance du délai, l'État en cause n'a pas pris les mesures nécessaires, le CRC, tout autre État intéressé ou toute personne physique ou morale concernée peut saisir directement le Conseil des ministres.

Le Conseil des ministres apparaît ainsi comme l'organe juridictionnel (le choix d'octroyer une compétence juridictionnelle à un organe politique peut sembler curieux, notamment s'agissant de l'impartialité de ce dernier). Il est donc compétent pour connaître des recours exercés contre les décisions du CRC relatives aux aides d'État.

En effet, les personnes publiques ou privées, en particulier les concurrents de l'entreprise bénéficiaire d'une aide, ne peuvent invoquer l'article 2 règlement devant les juridictions nationales, ni contester devant ces dernières la compatibilité d'une aide avec le marché commun. En revanche, les juridictions nationales sont compétentes pour faire obstacle à l'octroi d'une aide non notifiée ou mise à exécution sans attendre la décision finale du CRC et pour appliquer les décisions prises par le Conseil des ministres et celles arrêtées par le CRC.

En cas de recours et pour des circonstances exceptionnelles, le Conseil des ministres peut, après avis du CRC, accorder une dérogation pour qu'une aide ou un projet d'aide

³⁷⁷ Les projets d'aides aux PME bénéficient d'un formulaire de notification simplifié et d'une procédure d'autorisation accélérée.



soit octroyée. Il définit sur proposition du secrétariat exécutif une politique d'encadrement des aides, et notamment modifie la liste des catégories des aides, fixe les plafonds des aides octroyées aux entreprises dans le cadre d'appui au développement des régions ou de certaines activités, arrête les conditions, les modalités et les plafonds des aides aux petites et moyennes entreprises (PME).

Le CRC procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États. Il propose au Conseil des ministres les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun.

La compétence du Conseil des ministres va au-delà d'une mission juridictionnelle. Car, il prend, sur proposition d'un organe autre que le CRC, à savoir l'organe de surveillance de la concurrence (OSC)³⁷⁸, toutes décisions utiles en vue notamment de déterminer les catégories d'aides qui sont dispensées de la procédure de notification.

Somme toute, la réglementation communautaire des aides accordées aux entreprises soulève la question de l'effet de cette réglementation sur les règles nationales à destination des entreprises. En France, si cet effet est avéré, en raison d'une intégration régionale aboutie, au Gabon son effet est théoriquement réel, mais pratiquement limité.

B- La difficile évaluation de l'impact de la réglementation de la CEMAC des aides États sur les politiques fiscales d'attractivité gabonaises

La CEMAC est pour de nombreux observateurs « un moyen efficace permettant de faciliter l'insertion des pays membres dans l'économie mondiale »³⁷⁹.

Toutefois, les principales interrogations concernent l'effectivité d'un ordre juridique propre, constitué de règles précises et assorti de sanctions effectives.

En effet, les conditions d'application, d'opposabilité et d'irrévocabilité en droit interne des règles de droit communautaire sont non seulement floues, mais, il existe des incompatibilités entre les dispositions des deux ordres juridiques³⁸⁰.

³⁷⁸ L'organe de surveillance de la concurrence est chargé d'assurer le contrôle d'application des règles communes de la concurrence. Il se compose du Secrétariat exécutif chargé de l'instruction des pratiques prohibées et du Conseil régional chargé de délibérer et d'arrêter les décisions en matière de répression des infractions.

³⁷⁹ AVOM (D.), « La coordination des politiques budgétaires dans une union monétaire : l'expérience récente des pays de la CEMAC », Revue Tiers Monde, 2007/4 (n° 192).

Les États membres sont en effet réticents à un transfert effectif de leurs prérogatives aux instances communautaires. L'intégration régionale est confrontée de ce fait au « *manque de volonté politique de la part des responsables des différents pays, qui se manifeste par la prédominance des préférences nationales et une mauvaise gouvernance communautaire* »³⁸¹.

En dépit d'une restriction à l'octroi des aides publiques, le régime fiscal et douanier a conduit à une quasi-généralisation des exonérations, à des insuffisances dans leur gestion, au maintien de restrictions quantitatives, à une application approximative de la règle et à une multiplication des cas de fraude administrative et technique³⁸².

Ce constat trouve une double justification. D'une part, les mesures visant à restreindre l'utilisation des aides publiques aux entreprises se trouvent affectées par l'institution de plusieurs régimes dérogatoires par les mêmes textes de la CEMAC, sans qu'il ait été précisé que ces textes ne portent pas atteinte au principe d'interdiction des aides publiques, ou entrent dans le champ d'assouplissement de cette règle.

Au Gabon, plusieurs régimes de faveur ont été institués sur la base de la réglementation de la CEMAC.

La directive relative à l'impôt sur les sociétés³⁸³ institue le régime d'entreprises nouvelles. Conformément à son article 60 les bénéfices provenant soit de l'exploitation d'une entreprise nouvelle, soit de l'exercice d'une activité nouvelle par une entreprise déjà installée réalisés jusqu'à la clôture du deuxième exercice fiscal, sont exonérés de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt minimum forfaitaire. Aussi, ne peuvent bénéficier de ces avantages que les activités industrielles, minières, agricoles ou forestières répondant aux conditions suivantes : l'installation nouvelle doit avoir nécessité à l'expiration du deuxième exercice fiscal susvisé, des immobilisations stables et définitives d'une valeur égale au moins à dix fois le montant du bénéfice réalisé au cours de cet exercice. Ce bénéfice est déterminé avant le report éventuel de déficits antérieurs ; l'activité ne doit

³⁸⁰ Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement, « Contraintes et perspectives de l'investissement dans l'espace CEMAC », 2005.

³⁸¹ AVOM (D.), préc. cit.

³⁸² Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement, préc. cit.

³⁸³ Annexe à la directive n° 02/01/UEAC-050-CM-06 portant révision de l'acte 3/72-153-UDEAC du 22 décembre 1972 instituant l'impôt sur les sociétés.

pas être le prolongement ou le développement d'une activité déjà exercée par la même entreprise ; l'entreprise doit tenir une comptabilité régulière conformément au plan comptable en vigueur dans la Communauté.

Pour bénéficier de ce régime, le contribuable doit adresser une demande préalable à l'administration fiscale avant son installation ou avant le début de l'exercice de son activité nouvelle. Lorsque, après avoir reçu l'autorisation de l'administration l'entreprise ne remplit pas les conditions exigées, l'impôt afférent aux bénéfices réalisés et indûment exonérés, devient exigible avec application des pénalités.

L'article 194 du code général des impôts gabonais créant le régime fiscal d'entreprises nouvelles au Gabon a été élaboré sur la base de cette disposition³⁸⁴.

D'autre part, le silence du législateur communautaire par rapport au régime juridique de la notion d'aide publique et par rapport aux contours de son incompatibilité au marché commun laisse la voie ouverte à une multitude d'interprétations, toutes susceptibles de créer la confusion³⁸⁵.

Pourtant, la réglementation de la CEMAC impose aux États membres de procéder à l'évaluation de leurs différentes politiques publiques (cela implique les aides fiscales accordées). Cette exigence permet notamment d'avoir un aperçu sur la réalisation par les États des différents objectifs fixés par le droit de la CEMAC.

En effet, l'objectif des différentes politiques d'intégration dans le contexte de la CEMAC s'inscrit dans une logique de développement économique et social.

De ce fait, la directive communautaire de 2008 relative aux lois de finances³⁸⁶ précise que les lois de finances « *tiennent compte d'un équilibre économique défini, ainsi que des objectifs et des résultats de stratégie de développement économique et social* ».

Aussi, cette directive fixe les règles fondamentales concernant la nature, le contenu, la procédure d'élaboration, de présentation et d'adoption des lois de finances, ainsi que les

³⁸⁴ V. Infra. p. 192.

³⁸⁵ GNIMPIEBA TONNANG (E.), Droit matériel et intégration sous-régionale en Afrique centrale : contribution à l'étude du droit communautaire de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), thèse de doctorat, sous la direction de M. Louis BALMOND, Université Nice Sophia Antipolis, 2004.

³⁸⁶ N°01/08-UEAC-190-CM-17.

opérations d'exécution et de contrôle du budget de l'État, applicables dans les États membres de la CEMAC.

Elle précise en son article 45 que *« En vue de l'examen et du vote du projet de loi de finances de l'année suivante par le Parlement, le gouvernement présente, au cours de la session précédent la session budgétaire, un rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques comportant : une analyse des évolutions économiques constatées depuis l'établissement du rapport mentionné à l'article 46 (rapport sur la situation et les perspectives économiques, sociales et financières de la nation) ; une description des grandes orientations de sa politique économique et budgétaire ; une évaluation à moyen terme des ressources de l'État ainsi que de ses charges ventilées par programmes en utilisant la présentation du cadre des dépenses à moyen terme ; la liste des programmes et des indicateurs de performances associés à chacun de ces programmes, envisagés par le projet de loi de finances de l'année suivante ».*

De même, selon l'article 47 de cette directive, sont notamment joints au projet de loi de finances de l'année, des annexes explicatives développant, pour l'année en cours et l'année considérée, par programme, le montant des crédits présentés par titre et par présentant, dans les mêmes conditions, une estimation des crédits susceptibles d'être ouverts par voie de fonds de concours. Ces annexes sont accompagnées du projet annuel de performances de chaque programme, précisant entre autres l'évaluation des dépenses fiscales.

Au Gabon, ce n'est qu'en juillet 2018 qu'un rapport sur l'évaluation des dépenses fiscales pour les années 2016-2017 a été publié³⁸⁷.

Ces lacunes illustrent le chemin restant à parcourir par les États membres de la CEMAC, en vue d'aboutir à une véritable intégration.

Pour l'heure, les États membres disposent d'une liberté particulièrement grande pour octroyer des aides aux entreprises.

³⁸⁷ Voir. p.532.





Chapitre 2 - L'aménagement international des politiques fiscales

Les organisations internationales « *contribuent activement tout à la fois à la promotion des politiques d'ouverture, y compris par le biais de la conditionnalité de l'aide et à leur justification théorique. En conséquence, de nombreux pays, y compris parmi les plus récalcitrants, se sont engagés dans une course aux investissements étrangers et à la sous-traitance* »³⁸⁸.

L'ouverture des frontières a pour conséquence la mobilité internationale des investissements. De même, l'intensification des échanges, la fluidité et la rapidité qui les caractérisent aujourd'hui, marquent la globalisation de l'économie.

Les entreprises diversifient leurs implantations afin soit d'élargir la part de leur marché en ayant accès à de nouveaux consommateurs, soit d'acquérir de nouvelles technologies, ou encore en raison de la main d'œuvre (moins chère, qualifiée). Tous ces mouvements nécessitent une adaptation des États.

Les firmes multinationales, actrices à part entière de la vie internationale, sont soumises à autant de règles juridiques, correspondant aux différents pays dans lesquelles elles possèdent des investissements. Les États se livrant parfois à une concurrence, se manifestant par une surenchère juridique, dans l'objectif de rendre leur territoire plus attractif.

La fiscalité, eu égard à la baisse de charges qu'elle pourrait engendrer pour les entreprises, constitue une des matières faisant l'objet de cette surenchère³⁸⁹.

Au demeurant, l'internationalisation de l'économie a nécessité la création d'institutions internationales dont les prises de position influencent les droits nationaux. En raison des effets pervers occasionnés par une concurrence fiscale accrue³⁹⁰, ces institutions, sur la même lignée que le droit de l'Union européenne et de celui de la CEMAC, militent pour une restriction des avantages fiscaux en faveur des acteurs économiques.

³⁸⁸ HERRAF (N.), « La migration des emplois vers le sud », Autrepant, 2006, n°37, presses de sciences po.

³⁸⁹ Le droit du travail fait également souvent débat, concernant l'attractivité des États, avec des mesures préconisant d'en réduire la rigidité, telles que la possibilité de pouvoir se séparer facilement d'un employé, l'augmentation du nombre d'heures de travail par semaine, la baisse des charges patronales, etc.

³⁹⁰ Principalement, la fraude ou l'évasion fiscale, à l'aide de montages financiers complexes, favorisant soit une réduction considérable de la charge fiscale, soit tout simplement une exonération totale de l'impôt et des taxes normalement dus.

Nous délimiterons notre étude à l'Organisation mondiale du commerce (OMC), ainsi qu'à l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE), car il s'agit d'organisations dont les missions ont un impact mondial, et qui touchent aux questions liées aux aides fiscales aux entreprises (Section 1).

Nonobstant la concurrence omniprésente dans les relations économiques et commerciales inter États, certains ont compris la nécessité de mettre en place une coopération par le biais notamment de conventions fiscales bilatérales. Celles-ci permettent aux États de s'accorder sur les mécanismes de répartition de la charge fiscale devant peser sur les sociétés lorsque ces dernières possèdent des investissements sur leurs territoires respectifs (Section 2).

Section 1 - Les restrictions des institutions internationales à l'octroi des aides fiscales : Cas de l'Organisation Mondiale du Commerce et de L'Organisation pour la Coopération et de Développement Economique

La scène économique internationale a été durant les années 30-40 le théâtre de politiques protectionnistes.

En effet, la crise économique de 1929 et les ravages de la première guerre mondiale ont eu pour résultat la mise en place, par plusieurs pays, de mesures isolationnistes, cela en vue de se protéger de la concurrence étrangère.

En France, des mesures restreignant les importations ont été adoptées dès 1931³⁹¹.

La prise de conscience des effets désastreux de ces politiques protectionnistes incite les États, et en particulier les États-Unis, à préconiser le retour au libre-échange.

La prolifération des échanges entre les États alliés conduira à la négociation d'une charte instituant un organe international de régulation des échanges économiques internationaux (l'Organisation International du Commerce). Le General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)³⁹² est ainsi élaboré afin de répondre à une volonté de reconstruction économique internationale.

Négociée dès 1946³⁹³, et initialement prévue pour être signée le 24 mars 1948, la charte de la Havane sera un échec. Résultat de divergences de la part des différents États

³⁹¹ D'abord applicables aux produits agricoles, avant d'être étendus à d'autres produits.

³⁹² L'Accord Général sur les Tarifs Douaniers et le Commerce, en français.

³⁹³ 1941 pour certains auteurs.



parties, à savoir l'ouverture des marchés pour les États-Unis, maintien de certains régimes commerciaux préférentiels pour la France et l'Angleterre, crainte de souscrire aux mêmes obligations que les pays industrialisés pour les pays en développement. Elle ne sera pas ratifiée par le Congrès américain, jugée trop peu libérale.

Une vingtaine³⁹⁴ de pays reprendront finalement certains des grands axes de la charte³⁹⁵, et signeront un accord provisoire le 30 octobre 1947³⁹⁶.

Toutefois, ce n'est qu'en 1995³⁹⁷, avec les accords de Marrakech³⁹⁸, que l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) verra le jour, faisant passer le GATT « *d'un club relativement restreint de spécialistes en questions douanières et commerciales* »³⁹⁹ à une véritable organisation internationale.

L'OMC est une organisation universelle, tant en raison du nombre d'États membres⁴⁰⁰, que des matières qu'elle englobe⁴⁰¹. Le fer de lance de l'OMC demeure la libération des échanges et la lutte contre les politiques protectionnistes.

Parallèlement, au lendemain de la seconde guerre mondiale, le droit des investissements (étrangers et à l'étranger) s'est développé avec la mise en place d'organisations internationales, ayant pour objectif d'organiser les relations économiques internationales⁴⁰² : Fonds monétaire international (FMI), Communauté économique

³⁹⁴ Vingt-trois, plus précisément : Afrique du Sud, Australie, Belgique, Birmanie, Brésil, Canada, Ceylan, Chili, Chine, Cuba, États-Unis, France, Inde, Liban, Luxembourg, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pakistan, Pays-Bas, Rhodésie du Sud, Royaume Uni, Syrie et Tchécoslovaquie. D'autres pays vont progressivement rejoindre le GATT. C'est le cas du Gabon, le 3 mai 1963.

³⁹⁵ Notamment le chapitre IV de la charte intitulé : « Politiques commerciales ».

³⁹⁶ Cet accord rentrera en vigueur le 1^{er} janvier 1948.

³⁹⁷ 1^{er} janvier 1995.

³⁹⁸ L'Acte final des négociations commerciales de l'Uruguay Round sera signé par les représentants de 123 États membres du GATT, le 15 avril 1994 à Marrakech, au Maroc.

³⁹⁹ BRONCKERS (M. C.E.J.), « Une mise en garde contre des tendances antidémocratiques à l'OMC : de meilleures règles pour un nouveau millénaire », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 1999, p.683.

⁴⁰⁰ 164 membres au 29 juillet 2016 (Source : <https://www.wto.org>, consulté le 29 novembre 2017). La France et le Gabon sont membres de l'OMC depuis sa création, c'est-à-dire le 1^{er} janvier 1995.

⁴⁰¹ Commerce international des marchandises, propriété intellectuelle, commerce des services, investissements internationaux.

⁴⁰² CHATILLON (S.), *Droit des affaires internationales*, Vuibert, 5^{ème} éd., 2011.

européenne (CEE)⁴⁰³, Organisation de coopération et de développement économique (OCDE). Cette dernière, fondée en 1961, succède à l'Organisation Européenne de Coopération Economique⁴⁰⁴.

Constituée initialement par 18 pays européens, les États-Unis et le Canada, elle compte actuellement près de trente-cinq pays membres⁴⁰⁵. Elle a pour fonction de construire de fortes économies dans les pays membres, d'en améliorer l'efficacité, de promouvoir le libre-échange, et de contribuer au développement aussi bien des pays industrialisés que des pays en développement. Sa mission s'étend donc au-delà des frontières des pays membres.

Le Gabon coopère avec l'OCDE, notamment dans le cadre du projet relatif à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) visant à équiper les gouvernements d'instruments nationaux et internationaux pour lutter contre l'évasion fiscale en s'assurant que les profits soient taxés à l'endroit même où ceux-ci sont générés et où a lieu la création de valeur.

L'action de l'OCDE vise d'une part la libération des flux de l'investissement international, et d'autre part, l'amélioration des conditions du traitement et de la protection de l'investissement international⁴⁰⁶.

A côté de ces organisations internationales, les États se sont également regroupés au niveau régional, en vue d'assainir le climat des investissements en éliminant les mesures susceptibles d'occasionner une concurrence déloyale, et en harmonisant une grande partie de leur droit des affaires. En Afrique, c'est le cas notamment de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA)⁴⁰⁷.

⁴⁰³ Qui deviendra l'Union européenne.

⁴⁰⁴ L'Organisation Européenne de Coopération Economique (OECE), issue du plan Marshall et de la Conférence de coopération économique européenne, a existé de 1948 à 1960.

⁴⁰⁵ En 2017, les pays membres sont : Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Chili, Corée du Sud, Danemark, Espagne, Estonie, États-Unis, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Japon, Luxembourg, Mexique, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République tchèque, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie, Suède, Suisse, Turquie.

⁴⁰⁶ JUIILLARD (P.), « Le rôle joué par l'OCDE dans l'élaboration du droit des investissements », Le pouvoir normatif de l'OCDE, Société française pour le droit international, OCDE, Journée d'études de Paris, Ed. A. PEDONE, 2013.

⁴⁰⁷ Créée par le Traité de Port-Louis du 17 octobre 1993 (révisé le 17 octobre 2008 à Québec - Canada), l'OHADA est une organisation internationale de plein exercice, dotée d'une personnalité juridique

Ces institutions se sont fixées comme impératif la libre circulation des capitaux privés. Leur existence n'est pas en principe de nature à remettre en cause la souveraineté des États dans l'organisation et l'adoption des règles régissant les investissements internationaux et nationaux. Toutefois, les États tels que la France et le Gabon sont tenus au respect de certains principes qui finalement ont pour effet de restreindre les mesures fiscales préférentielles en faveur des entreprises, quelle que soit leur nationalité (Paragraphe 1). Ces restrictions ont des conséquences sur les règles édictées par ces organisations en matière d'investissement et d'échanges commerciaux (Paragraphe 2).

§ 1 - Les fondements des restrictions internationales à l'octroi des aides aux entreprises

L'adhésion des États aux différents accords et conventions internationales incite aujourd'hui à poser la problématique de l'effectivité de leur souveraineté. L'interventionnisme fiscal étatique, consistant à remédier aux déséquilibres émanant ou ne pouvant être corrigés par le libre jeu du marché, tend à se heurter à la neutralité fiscale prônée par les organisations internationales (A). Le compromis découlant de cette situation se reflète sur les législations fiscales nationales, les États étant progressivement contraints d'éliminer les mesures fiscales discriminatoires (B).

A- La neutralité fiscale

Le principe de neutralité est au cœur des recommandations de l'OCDE dans le cadre des investissements. De nombreux travaux sont menés dans ce sens depuis 1996.

Le principe de neutralité a entre autres pour but de rassurer les entreprises, et de permettre aux États de se doter de règles fiscales « fluides » et efficaces

La neutralité fiscale traduit « *le souci d'un jeu libre et sincère des mécanismes du marché, que ne doit pas perturber l'offre d'avantages, ou l'application de pénalisation, venant*

internationale, qui poursuit une œuvre d'intégration juridique entre les pays qui en sont membres. L'OHADA regroupe aujourd'hui 17 États (Bénin, Burkina Faso, Cameroun, Comores, Congo, Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée Bissau, Guinée, Guinée Equatoriale, Mali, Niger, République Centrafricaine, République démocratique du Congo, Sénégal, Tchad, Togo). Son objectif est la facilitation des échanges et des investissements, la garantie de la sécurité juridique et judiciaire des activités des entreprises. Le droit de l'OHADA est ainsi utilisé pour propulser le développement économique et créer un vaste marché intégré afin de faire de l'Afrique un « pôle de développement ». Source : www.ohada.com (Consulté le 20 décembre 2017).



fausser les conditions de la concurrence»⁴⁰⁸. Lorsqu'elle est appliquée aux relations internationales, elle conduit « *à prohiber toutes mesures fiscales protectionnistes ou discriminatoires, le soutien fiscal aux exportations ou la pénalisation des importations, les dispositions en faveur du déploiement extérieur des entreprises nationales ou, au contraire celles tendant à renforcer l'attractivité d'un territoire* »⁴⁰⁹. Elle constitue un principe directeur de la fiscalité. Dans ce contexte, la neutralité fiscale implique que « *les entreprises qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumises à des niveaux d'imposition similaires* »⁴¹⁰. Pour ce faire, l'impôt doit être neutre et équitable lorsque les contribuables se trouvent dans des situations identiques.

La neutralité fiscale renvoie à une égalité de traitement devant les charges publiques telle que consacrée par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) de 1789 selon lequel « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

Le principe de neutralité s'oppose généralement à celui d'interventionnisme, qui permet de pallier les disparités engendrées ou échappant au marché libre, par la mise en œuvre de politiques publiques volontaristes. Toutefois, les différentes politiques économiques nationales sont très souvent à mi-chemin entre neutralité et interventionnisme.

Les investissements sont des moteurs de croissance et de développement durable.

La croissance est un défi pour tous les pays, qu'ils soient en développement ou plus avancés. Aussi, le cadre, le climat d'un pays pouvant influencer la décision des entreprises à investir, l'OCDE milite pour une réglementation fiscale plus juste (c'est-à-dire neutre et équitable), et pour une fiscalité incitative plus efficace (ciblée sur des domaines porteurs tels que la recherche, le développement et l'innovation).

Cependant, la France se distingue par le nombre important de mesures dérogatoires que comporte son système fiscal.

⁴⁰⁸ CASTAGNEDE (B.), Précis de fiscalité internationale, PUF, 5^{ème} éd., 2015.

⁴⁰⁹ CASTAGNEDE, Préc. Cit.

⁴¹⁰ Ce principe reproduit l'une des conditions cadres de la conférence ministérielle de l'OCDE sur le commerce électronique tenu à Ottawa en 1998.



Comme le constate l'OCDE, « *Le système fiscal français est très complexe : il existe un grand nombre d'impôts et de prélèvements, doublés d'une multitude de crédits d'impôt et d'exonérations. La fiscalité change souvent. Cela coûte cher puisqu'un système fiscal, pour ne pas pénaliser excessivement l'activité économique, doit respecter trois principes directeurs : stabilité, neutralité et simplicité* »⁴¹¹.

La fiscalité française est utilisée en vue d'orienter la politique économique. La France se distingue ainsi comme étant un État interventionniste.

Néanmoins, l'analyse de la pratique fiscale française en termes de neutralité n'est pas souvent évoquée sous le prisme des règles de l'OCDE, mais plutôt du droit de l'Union européenne.

En effet, si en France, les recommandations de l'OCDE peuvent être à l'origine de l'adoption de certaines dispositions législatives⁴¹², les recours tendant à dénoncer la méconnaissance de ce principe font intervenir la norme européenne (TFUE, jurisprudence de la CJUE, directives européennes, etc.). Ce constat se justifie probablement par l'absence de pouvoir normatif de l'OCDE⁴¹³.

Pour le reste, les instruments institutionnels nationaux et internationaux doivent permettre d'une part de sanctionner les pratiques anticoncurrentielles⁴¹⁴ et d'autre part, de garantir la neutralité par la coopération internationale et la bonne pratique des États.

En revanche, l'absence de neutralité fiscale apparaît comme une évidence pour les pays en développement tels que le Gabon.

⁴¹¹ ÉGERT (B.), (2013), « Efficacité et équité du système de prélèvements et de transferts en France », Documents de travail du Département des Affaires économiques de l'OCDE, No. 1038, Éditions OCDE, Paris.

⁴¹² C'est le cas des mesures visant à lutter contre la fraude, l'évasion et l'optimisation fiscales. Voir par exemple le projet de loi de finances pour 2017 prévoyant un article additionnel à l'article 46 (article 78) intitulé impôt sur « les bénéficiaires détournés », p. 330.

⁴¹³ Sur le pouvoir normatif de l'OCDE, plusieurs théories, s'opposent entre ceux qui reconnaissent à l'Organisation un pouvoir normatif effectif, et ceux qui ne voient en elle qu'une capacité à influencer. Voir à ce sujet : Société française pour le droit international, Organisation de coopération et de développement économiques, journée d'études de Paris, « Le pouvoir normatif de l'OCDE », éditions Pedone, 2014.

⁴¹⁴ En France, il existe une Autorité de la concurrence, chargée de sanctionner les pratiques anticoncurrentielles. Il s'agit d'une autorité administrative indépendante créée par la loi 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie. Elle s'est substituée au Conseil de la concurrence le 2 mars 2009. Elle veille au libre jeu de la concurrence, en autorisant les opérations de concentration économique et en rendant des avis sur toutes les questions générales de concurrence. Son rôle ne s'étend cependant pas aux pratiques fiscales étatiques.

Comme le rappelle Gilbert ORSONI, « Le terme générique de pays en développement marque déjà l'objectif affiché (confirmé par l'adoption de nombreuses dispositions fiscales), parvenir au stade de la modernité économique et de la réussite industrielle »⁴¹⁵. Le dispositif fiscal est par conséquent considéré comme un facteur décisif pour le développement⁴¹⁶. Il en ressort une différenciation de traitement entre les pays dits industrialisés et les pays en développement.

Certains traités internationaux admettent en effet que les pays en voie de développement puissent octroyer, en vue de promouvoir l'investissement et de parvenir à un niveau de développement plus avancé, des aides qui sont en principe condamnées⁴¹⁷. Néanmoins, le véritable problème de la politique fiscale gabonaise n'est pas l'absence de neutralité, mais de pertinence de l'interventionnisme étatique.

En effet, de nombreuses mesures fiscales dérogatoires sont accordées non seulement aux entreprises réalisant des investissements dans les secteurs liés aux matières premières, mais aussi aux entreprises réalisant d'importants chiffres d'affaires.

Or, il est admis que pour la première catégorie d'entreprises, elles réaliseraient des investissements même en l'absence d'incitations fiscales.

Globalement, cette politique fiscale engendre, d'une part, une « perte inutile » de recettes pour le budget de l'État. D'autre part, elle occasionne une certaine inégalité avec les petites entreprises, qui pourraient pourtant participer au développement économique du pays.

In fine, la finalité de l'OCDE en matière de fiscalité n'est pas d'obliger les États à instaurer des taux d'impositions et des mesures fiscales identiques.

Le chef de la division des affaires fiscales précisait à ce sujet que, « l'objectif n'est donc nullement d'harmoniser les taux d'imposition entre les pays ni même d'instaurer des niveaux minimaux de prélèvements fiscaux, les pays devant rester libres de déterminer leurs barèmes d'imposition. La régularisation doit en revanche se faire à partir des mécanismes de concurrence à l'œuvre sur le marché mondial de manière que les pays soient incités à

⁴¹⁵ ORSONI (G.), L'interventionnisme fiscal, PUF, 1995.

⁴¹⁶ Voir CASTAGNEDE (B.), La fiscalité des pays en développement, SEEF, 1981, n°377, p.82.

⁴¹⁷ C'est le cas de certaines subventions en droit OMC.



adopter des « pratiques exemplaires » en matière de politique fiscale »⁴¹⁸. Il s'agit ici de permettre aux États de disposer d'outils plus ou moins égaux et objectifs afin de garantir un climat d'affaires sain.

Un autre principe complémentaire régit les relations internationales et assure la protection des implantations d'entreprises étrangères : il s'agit du principe de non-discrimination.

B- La non-discrimination

Le principe de non-discrimination est la « pierre angulaire » du système commercial international. Il constitue l'un des fondements du droit international.

Sa justification se trouve dans le principe économique selon lequel toute forme de discrimination dans les échanges entre partenaires fausse la concurrence et est donc nuisible au bien-être.

Dans ce contexte, le préambule de l'Accord de Marrakech précise l'objectif de l'OMC d'éliminer « des discriminations dans les relations commerciales internationales ».

La non-discrimination trouve en droit OMC son origine dans deux concepts : la clause de la nation la plus favorisée et le traitement national⁴¹⁹.

Le traitement national signifie qu'il est assuré à un étranger et à ses biens un traitement au moins aussi favorable que celui réservé aux nationaux. Il constitue ainsi une garantie minimum au bénéfice de l'étranger. Cependant, il n'interdit pas de lui accorder un traitement plus avantageux que celui accordé aux nationaux⁴²⁰.

Il n'existe pas un principe général conventionnel de non-discrimination. En effet, si celui-ci apparaît dans plusieurs traités, conventions et travaux⁴²¹, son étendue et son interprétation diffèrent selon les contextes.

⁴¹⁸ OWENS (J.), « Combattre les pratiques fiscales dommageables », l'Observateur de L'OCDE, n°215, Janvier 1999.

⁴¹⁹ Les Etats membres ont ainsi l'interdiction d'établir toute discrimination d'une part, entre les produits ou services similaires provenant de différents partenaires commerciaux, et d'autre part, entre leurs propres produits et les produits étrangers similaires.

⁴²⁰ VERNAY (S.), WIEHN (P.), « L'influence de l'OMC sur la réforme fiscale », Gazette du Palais, 17/07/2004, n° 199, p.60.

⁴²¹ Conventions fiscales Modèle OCDE, droit de l'Union européenne...

Dans le cadre des conventions fiscales bilatérales par exemple, il vise à prévenir les impositions discriminatoires et à interdire toutes les discriminations fiscales fondées sur la nationalité. Le principe de non-discrimination énonce dans cette situation que « *les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation* »⁴²².

Ce principe est également appliqué à l'imposition des établissements stables.

Ainsi, un établissement stable⁴²³ qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant ne peut être imposé dans cet autre État d'une façon moins favorable que les entreprises de cet autre État qui exercent la même activité.

Les incitations visant à attirer les investissements directs étrangers, par le fait qu'elles visent ou accordent un traitement préférentiel aux investisseurs étrangers, sont par nature discriminatoires.

En effet, ces pratiques sont définies comme des « *mesures destinées à influencer le montant, le lieu, ou le secteur d'un projet d'investissement direct étranger en agissant sur son coût relatif ou sur les risques qu'il encoure au moyen d'incitations dont ne peuvent bénéficier les investissements locaux comparables* »⁴²⁴.

Cette définition traduit deux approches. La première est fondée sur des règles qui exercent une discrimination entre les investisseurs en vertu des textes législatifs, et correspond en général à l'octroi sélectif de subventions à l'investissement.

La seconde approche, qualifiée de « spécifique », se traduit par des incitations diverses telles que des dérogations fiscales spécialement négociées (de nombreuses incitations fiscales accordées par le Gabon se retrouvent dans cette approche), des dons et prêts, la mise à disposition gratuite de terrains, la formation de personnel, des subventions à

⁴²² Article 24-1 du modèle de l'OCDE de 1977.

⁴²³ V. Infra. p. 338.

⁴²⁴ VALPY (F.) (2001), « Regulatory Investment Incentives », Finance and Trade Policy Research Centre, polycopié, Oxford University [sera placé sur le site web de l'OCDE www.oecd.org/daf/investment].

l'emploi et aux infrastructures, les aides à la recherche et au développement, ou des exceptions et dérogations ponctuelles aux réglementations⁴²⁵.

Par ailleurs, l'OCDE met en garde les États contre les problèmes que ce genre de mesures peut entraîner, à savoir une concurrence déloyale entre les entreprises nationales et les entreprises étrangères.

En droit OMC, le principe de non-discrimination implique que les politiques gouvernementales s'appliquent indépendamment de l'origine des biens ou des services, et de la nationalité de leurs fournisseurs⁴²⁶.

Le principe d'égalité, même s'il n'est pas énoncé tel quel dans l'Accord⁴²⁷, est le corollaire du principe de non-discrimination. Chaque membre doit traiter tous les autres membres de la même façon, il en va de même concernant l'imposition des produits qui doit être similaire entre les produits importés et les produits locaux.

A l'origine (en droit OMC), le principe de non-discrimination a été conçu sur le plan fiscal pour s'appliquer à la fiscalité indirecte. La fiscalité directe en était par conséquent exclue car son incidence générale sur le prix des produits n'était pas considérée comme discriminatoire⁴²⁸. Il s'est progressivement imposé à la fiscalité directe dans le cadre des relations commerciales entre les pays membres⁴²⁹.

En outre, l'OMC s'est dotée d'un organe de règlement de différends (ORD) afin d'assurer l'application des principes et règles du système commercial multilatéral, ainsi que la stabilité de l'économie mondiale.

L'ORD est chargé de trancher les contentieux commerciaux entre les parties. En 2013, sur 441 rapports adoptés par l'ORD, 90 concernaient des affaires fiscales, dont 21 de fiscalité directe. Le contentieux fiscal auprès de l'ORD peut faire cependant l'objet d'un

⁴²⁵ OCDE (2000), « Les échanges internationaux et les normes fondamentales du travail », Paris [www.oecd.org/scripts/publications/bookshop].

⁴²⁶ SADOWSKY (M.), *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Larcier, 2013.

⁴²⁷ Il apparaît une fois dans le GATT de 1947.

⁴²⁸ SADOWSKY (M.), *Préc. Cit.*

⁴²⁹ Il est admis que la fiscalité directe soit à l'origine de discrimination dans les relations commerciales internationales.



traitement sur une durée de plusieurs années⁴³⁰. Ce qui pourrait expliquer le faible nombre de cas comptabilisés en la matière auprès de l'OMC.

A ce jour, les États-Unis et l'Union européenne demeurent les plus grands utilisateurs de la procédure de règlement des différends⁴³¹.

Aussi, si le Gabon n'a jamais fait l'objet d'une procédure contentieuse auprès de l'OMC (ni en tant que plaignant, ni en tant que défendeur), la France a quant à elle dû se défendre à la suite de quatre plaintes déposées à chaque fois par les États-Unis⁴³².

L'absence de procédure contentieuse de la part du Gabon (notamment en tant que défendeur) peut se justifier par le fait que, le Gabon n'a jamais adopté de mesures préférentielles tendant à favoriser les entreprises nationales dans des domaines clés de l'activité commerciale internationale.

Tout comme le Gabon, les autres pays de la zone CEMAC n'ont jamais fait l'objet d'une procédure contentieuse ni en tant que plaignants, ni en tant que défendeurs (sauf en tant que tierce partie pour le Cameroun⁴³³ et le Tchad⁴³⁴).

⁴³⁰ Voir par exemple l'affaire Boing contre Airbus dénonçant plusieurs milliards de dollars de subventions composées notamment d'avantages fiscaux. En effet, depuis octobre 2004, l'UE et les États-Unis contestent auprès de l'OMC le soutien de leurs gouvernements respectifs à leurs industries aérospatiales. Les deux recours devant l'OMC concernent un soutien illégal présumé incompatible avec les règles de l'OMC apporté respectivement à Airbus et Boeing sur une période de 20 à 30 ans.

⁴³¹ BERTHET (K.), L'OMC et le contentieux fiscal des subventions à l'exportation, Connaissances et Savoirs, 2016.

⁴³² En 1998, 1999, 2004 et 2006.

⁴³³ Il s'agissait de plaintes de l'Équateur, du Guatemala, du Honduras, du Mexique et des États-Unis. Les plaignants demandaient l'ouverture de consultations avec les Communautés européennes. Ils alléguaient que le régime communautaire applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes était incompatible avec les articles Ier, II, III, X, XI et XIII du GATT de 1994 ainsi qu'avec les dispositions de l'Accord sur les procédures de licences d'importation, de l'Accord sur l'agriculture, de l'Accord sur les investissements qui sont liées au commerce des marchandises (MIC) et de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS).

⁴³⁴ Le 27 septembre 2002, le Brésil a demandé l'ouverture de consultations avec les États-Unis concernant les subventions prohibées et pouvant donner lieu à une action accordées aux producteurs, utilisateurs et/ou exportateurs de coton upland des États-Unis, ainsi que la législation, les réglementations, les instruments réglementaires et les modifications y relatives prévoyant de telles subventions (y compris des crédits à l'exportation), des dons et toute autre mesure d'aide destinés aux producteurs, utilisateurs et exportateurs de coton upland des États-Unis (branche de production de coton upland des États-Unis). Le Brésil soutenait que ces mesures étaient incompatibles avec les obligations des États-Unis au titre des dispositions suivantes : articles 5 c), 6.3 b), c) et d), 3.1 a) (y compris le point j) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I) et 3.1 b), et 3.2 de l'Accord SMC; articles 3:3, 7:1, 8, 9:1, 10:1 de l'Accord sur l'agriculture; et article III:4 du GATT de 1994. Il était d'avis que les lois, réglementations et

Pour autant, le droit OMC n'a pas d'effet direct sur le droit interne des États, et encore moins sur le droit de la CEMAC et celui de l'union européenne.

En effet, pour ce qui est de la CEMAC, seuls cinq sur les six États membres sont également membres à part entière de l'OMC. La Guinée équatoriale est quant à elle membre observateur depuis 2002. En 2007, elle a demandé son adhésion à l'Organisation. Le groupe de travail de l'accession de la Guinée équatoriale a été établi le 5 février 2008. Mais, il ne s'est pas encore réuni.

Concernant l'Union européenne, elle est membre de l'OMC depuis le 1er janvier 1995, tout comme les 28 États membres de l'UE sont membres de l'OMC à part entière.

Toutefois, la Cour de justice de l'Union européenne ne reconnaît pas l'invocabilité directe par les États membres des accords OMC. La justification de la Cour se base sur le constat selon lequel *« l'accord instituant l'OMC, y compris ses annexes, reste fondé, comme l'était le GATT de 1947, sur le principe de négociations entreprises sur « une base de réciprocité et d'avantages mutuels » et se distingue ainsi, pour ce qui concerne la Communauté, des accords conclus par celle-ci avec des pays tiers qui instaurent une certaine asymétrie des obligations ou créent des relations spéciales d'intégration avec la Communauté »*⁴³⁵. L'article XIII.1 de l'accord instituant l'Organisation Mondiale du Commerce précise que *« Le présent accord et les Accords commerciaux multilatéraux figurant aux Annexes 1 et 2 ne s'appliqueront pas entre un Membre et tout autre Membre si l'un des deux, au moment où il devient Membre, ne consent pas à cette application »*. Par conséquent, l'absence de réciprocité de la part des partenaires commerciaux de la Communauté par rapport aux accords OMC risque d'aboutir à un déséquilibre dans l'application des règles de l'OMC. Néanmoins, cela n'exclut pas le caractère obligatoire et contraignant des normes de l'OMC. En effet, l'article II.2 du traité de Marrakech dispose que *« Les accords et instruments juridiques connexes repris dans les Annexes 1, 2 et 3 (...) font partie intégrante du présent accord et sont contraignants pour tous les Membres »*. De même, selon l'article XVI.4 *« Chaque Membre assurera la conformité de ses lois, réglementations et procédures*

procédures administratives des États-Unis énumérées ci-dessus étaient incompatibles avec ces dispositions en tant que telles et telles qu'appliquées.

⁴³⁵ CJCE, 23 novembre 1999, République portugaise contre Conseil de l'Union européenne, affaire C-149/96, ECLI:EU:C:1999:574.

administratives avec ses obligations telles qu'elles sont énoncées dans les Accords figurant en annexe ».

En France, les Accords OMC sont érigés au rang de traités internationaux et ont ainsi une valeur supérieure aux lois, conformément à l'article 55 de la Constitution qui dispose que « *Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie* »⁴³⁶.

Les principes énoncés par les organisations internationales, ayant pour objectif de restreindre un interventionnisme accru des États dans l'élaboration des politiques fiscales et économiques, ont des conséquences sur les mécanismes d'octroi des aides aux entreprises.

§ 2 - Les conséquences des restrictions internationales à l'octroi des aides aux entreprises

La principale conséquence des restrictions à l'octroi des aides aux entreprises en droit OMC est la prohibition des subventions (A). Toutefois, l'OMC et l'OCDE admettent des exceptions à ces restrictions (B).

A- La prohibition des subventions en droit OMC

La notion de subvention peut avoir plusieurs acceptions. Souvent considérée comme une aide publique, elle ne trouve cependant pas une définition générale et uniforme.

Le dictionnaire Larousse la définit comme une aide financière versée par l'État ou une personne publique à une personne privée, physique ou morale, dans le but de favoriser l'activité d'intérêt général à laquelle elle se livre. Ce qui suppose une intervention positive.

⁴³⁶ Les juges français, s'alignant sur la même position que l'union européenne ont également réfuté l'effet direct des accords OMC (V. : C.E., Section du contentieux, 31 mai 2000, n°213882, Société Wellcome Foundation Limited, Recueil Lebon, p. 205 / Cass. (Crim.), 3 mai 2001, n°00-81691 et n°94-82951, Epoux X, Bulletin criminel, 2001, n°107, p. 330 La Cour a confirmé la position de la Cour d'appel selon laquelle l'Accord sur l'application des mesures sanitaires et phytosanitaires n'est pas immédiatement applicable dans les ordres juridiques internes des parties contractantes »).

Le législateur français donne quant à lui une définition extensive de cette notion⁴³⁷.

Selon l'article 9-1 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations⁴³⁸, constituent des subventions « (au sens de la présente loi) les contributions facultatives de toute nature, valorisées dans l'acte d'attribution, décidées par les autorités administratives et les organismes chargés de la gestion d'un service public industriel et commercial, justifiées par un intérêt général et destinées à la réalisation d'une action ou d'un projet d'investissement, à la contribution au développement d'activités ou au financement global de l'activité de l'organisme de droit privé bénéficiaire. Ces actions, projets ou activités sont initiés, définis et mis en œuvre par les organismes de droit privé bénéficiaires. Ces contributions ne peuvent constituer la rémunération de prestations individualisées répondant aux besoins des autorités ou organismes qui les accordent ».

La définition des subventions telle qu'elle apparaît dans le cadre de l'accord sur les subventions et les mesures compensatoires⁴³⁹ (Accord SMC) fait également intervenir un ensemble d'éléments pouvant être jugés complexes.

Selon l'article premier de cet accord, on parle de subvention dès lors qu'il y a « une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un membre (dénommés dans le présent accord les "pouvoirs publics"), c'est-à-dire: une pratique des pouvoirs publics comportant un transfert direct de fonds (par exemple, sous la forme de dons, prêts et participation au capital social) ou des transferts directs potentiels de fonds ou de passif (par exemple, des garanties de prêt); des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt) ».

La notion de subvention ne se limite pas ainsi à une action positive. L'abandon ou la non-perception de recettes normalement exigibles tel que les incitations fiscales constituent ainsi une subvention selon l'acte final de l'Uruguay Round⁴⁴⁰.

⁴³⁷ Il opère une distinction entre les notions d'aide aux entités économiques ou autres d'une part, et de marché public ou de délégation de service public d'autre part. De même, il précise le caractère facultatif de la subvention.

⁴³⁸ Cette disposition a été insérée par la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire (art. 59 : JO 1er août 2014, p. 12666).

⁴³⁹ Annexe 1A des Accords de Marrakech.



Les accords de l'OMC introduisent, au-delà de la définition de la subvention, un critère déterminant permettant d'identifier les subventions reconnues comme telles par l'OMC. Ce critère est celui de la spécificité.

Plusieurs principes permettent de déterminer la spécificité d'une subvention à l'égard d'une entreprise, d'une branche de production, d'un groupe d'entreprises ou encore de branches de productions. Ce critère de spécificité possède des points communs avec le critère de sélectivité permettant de déterminer les aides d'État dans le contexte du droit de l'Union européenne et celui de la CEMAC.

Il faut tout d'abord que l'autorité qui accorde la subvention, ou la législation y relative, limite expressément à certaines entreprises la possibilité de bénéficier de la subvention.

Il faut ensuite que l'autorité qui accorde la subvention ou la législation y relative subordonne à des critères ou conditions objectifs⁴⁴¹ le droit de bénéficier de la subvention et le montant de celle-ci.

Les accords GATT de 1994 précisent pour ce dernier cas qu'il est nécessaire que les critères ou conditions soient clairement énoncés dans la législation, la réglementation ou autre document officiel, et cela dans le but de pouvoir les vérifier.

L'objectif est clairement énoncé : accroître la transparence des politiques de subvention. Dans cette logique, les États membres sont tenus de communiquer toute subvention de façon suffisamment précise afin de permettre d'en évaluer les effets sur le commerce et de comprendre leur fonctionnement.

Suivant le rapport sur le commerce mondial de 2006, les données sur le recours aux subventions sont généralement peu nombreuses et difficiles à comparer entre pays et entre secteurs en raison de différences méthodologiques et de lacunes dans les données. D'après certaines estimations, le montant total des subventions dans le monde pourrait dépasser 1000 milliards de dollars par an, soit 4% du PIB mondial.

⁴⁴⁰ L'exonération, en faveur d'un produit exporté, des droits ou taxes qui frappent le produit similaire lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure, ou la remise de ces droits ou taxes à concurrence des montants dus ou versés, ne seront pas considérées comme une subvention.

⁴⁴¹ L'expression "critères ou conditions objectifs" telle qu'elle est utilisée ici s'entend de critères ou conditions neutres, qui ne favorisent pas certaines entreprises par rapport à d'autres, et qui sont de caractère économique et d'application horizontale, par exemple nombre de salariés ou taille de l'entreprise.

Selon d'autres estimations, les subventions représenteraient en moyenne 6% environ des dépenses publiques des pays et 1% de leur PIB. Les chiffres varient considérablement selon les pays et les secteurs.

La prohibition par l'OMC de la faculté de pouvoir octroyer des subventions de manière générale, et des aides fiscales en particulier n'est pas absolue.

En effet, si une typologie de subventions émerge, visant effectivement à limiter l'étendue de marge de manœuvre des États dans l'octroi des aides, ces restrictions sont atténuées.

Deux principales catégories de subventions apparaissent dans les accords GATT de 1994 en vue de limiter les politiques interventionnistes des États : les subventions « prohibées » (1) et les subventions pouvant donner lieu à une action (2).

1- Les subventions prohibées

Les subventions prohibées sont celles qui sont subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation ; et celles qui sont subordonnées, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, à l'utilisation préférentielle de produits nationaux par rapport aux produits importés (article 3.1 accord SMC).

Ces subventions sont prohibées de plein droit et il n'est pas nécessaire d'examiner si elles entraînent un effet défavorable pour les intérêts d'autres membres.

L'annexe 1 de l'accord SMC donne une liste non exhaustive des subventions à l'exportation.

Il s'agit entre autres d'exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs⁴⁴² ou des cotisations de sécurité sociale acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales, qui leur seraient accordés spécifiquement au titre de leurs exportations ; de déductions spéciales directement liées aux exportations ou aux résultats à l'exportation qui, dans le calcul de l'assiette des impôts directs, viendraient en sus de celles qui sont accordées pour la production destinée à la consommation intérieure ; d'exonération ou remise, au titre de la production ou de la distribution des

⁴⁴² Une définition de différentes notions liées à la fiscalité est apportée. Ainsi, l'expression "impôts directs" désigne les impôts sur les salaires, bénéfices, intérêts, loyers, redevances et toutes autres formes de revenu, ainsi que les impôts sur la propriété immobilière.

produits exportés, d'un montant d'impôts indirects supérieur à celui de ces impôts perçus au titre de la production et de la distribution de produits similaires lorsqu'ils sont vendus pour la consommation intérieure d'exonération ; de remise ou ristourne⁴⁴³ d'un montant d'impositions à l'importation⁴⁴⁴ supérieur à celui des impositions perçues sur les intrants importés consommés dans la production du produit exporté⁴⁴⁵; de remise⁴⁴⁶ ou report⁴⁴⁷ des impôts indirects⁴⁴⁸ en cascade⁴⁴⁹ perçus à des stades antérieurs⁴⁵⁰ sur les biens ou services utilisés pour la production des produits exportés, dont les montants seraient supérieurs à ceux des exonérations, remises ou reports des impôts indirects en cascade similaires perçus à des stades antérieurs sur les biens ou services utilisés pour la production de produits similaires vendus pour la consommation intérieure.

S'agissant de ce dernier point, l'annexe 1 admet en revanche que l'exonération, la remise ou le report des impôts indirects en cascade perçus à des stades antérieurs pourront être accordés pour les produits exportés, même s'ils ne le sont pas pour les produits similaires vendus pour la consommation intérieure, si les impôts indirects en cascade perçus à des

⁴⁴³ La “remise ou ristourne” englobe l'exonération ou le report, en totalité ou en partie, des impositions à l'importation.

⁴⁴⁴ L'expression “impositions à l'importation” désigne les droits de douane, autres droits, et autres impositions fiscales qui sont perçus à l'importation.

⁴⁴⁵ Une entreprise pourra cependant utiliser comme intrants de remplacement, des intrants du marché intérieur en quantité égale à celle des intrants importés et ayant les mêmes qualités et caractéristiques afin de bénéficier de cette disposition, si les opérations d'importation et les opérations d'exportation correspondantes s'effectuent les unes et les autres dans un intervalle de temps raisonnable qui n'excédera pas deux ans.

⁴⁴⁶ La “remise” des impôts englobe les restitutions ou abattements d'impôts.

⁴⁴⁷ Le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, notamment, les intérêts qui en résultent sont recouverts.

⁴⁴⁸ L'expression “impôts indirects” désigne les taxes sur les ventes, droits d'accise, taxes sur le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée, impôts sur les concessions, droits de timbre, taxes de transmission, impôts sur les stocks et l'équipement, et ajustements fiscaux à la frontière, ainsi que toutes les taxes autres que les impôts directs et les impositions à l'importation.

Les impôts indirects “perçus à des stades antérieurs” sont les impôts perçus sur les biens ou services utilisés directement ou indirectement pour la production du produit.

⁴⁴⁹ Les impôts indirects “en cascade” sont des impôts échelonnés sur des stades multiples, qui sont perçus lorsqu'il n'existe pas de mécanisme de crédit ultérieur d'impôt pour le cas où des biens ou services imposables à un certain stade de production sont utilisés à un stade de production ultérieur.

⁴⁵⁰ Les impôts indirects “perçus à des stades antérieurs” sont les impôts perçus sur les biens ou services utilisés directement ou indirectement pour la production du produit.

stades antérieurs frappent des intrants consommés dans la production du produit exporté.

Les États membres de l'OMC disposent de voies de recours lorsqu'ils estiment qu'un autre État membre a octroyé ou maintenu des subventions prohibées. Ainsi, l'État requérant pourra demander à tenir des consultations avec l'autre État membre.

Le requérant doit accompagner sa demande de consultation par des éléments de preuves de l'existence et de la nature de la subvention en question ; le but des consultations étant d'arriver à une solution mutuelle.

Dans le cas où une solution n'aurait pas été trouvée dans les trente jours⁴⁵¹ suivant le début des consultations, les États peuvent porter la question devant l'organe de règlement des différends, afin qu'il établisse un groupe spécial chargé de demander l'assistance du groupe d'experts permanent, en vue de savoir si la mesure en cause est une subvention prohibée. S'il est établi que la subvention est effectivement prohibée, il sera recommandé à l'État, par le groupe spécial, de retirer la subvention en porte à faux, dans un délai fixé par ce dernier.

Dans l'affaire des avions civils gros porteurs, opposant l'Union européenne aux États-Unis⁴⁵², le groupe spécial a estimé que constituent des subventions spécifiques aux sens de l'Accord SMC, la réduction du taux de l'impôt prévu par l'État de Washington ; les crédits d'impôt pour le développement préproduction, les logiciels et le matériel informatique et les impôts sur la propriété ; les exonérations des taxes sur les ventes et sur l'utilisation pour le matériel, les périphériques et les logiciels informatiques ; la réduction du taux d'impôt prévue par la ville d'Everett ; les abattements de l'impôt sur la propriété et la taxe sur les ventes institués par l'État du Kansas et les autorités locales, accordés à Boeing.

Au vu des affaires portées devant l'organe de règlement des différends de l'OMC, il apparaît que les États-Unis et les États membres de l'Union européenne se livrent une bataille visant à protéger chacun leurs entreprises (principalement s'agissant du

⁴⁵¹ Les délais pourront être prorogés par accord mutuel.

⁴⁵² V. Organisation Mondiale du Commerce, États-Unis : Mesures affectant le commerce des avions civils gros porteurs (deuxième plainte), Rapport de l'Organe d'appel, 12 mars 2012.

commerce des aéronefs civils), tout en dénonçant les pratiques anticoncurrentielles de l'autre.

Quant à la France, elle a jusqu'à présent fait l'objet de quatre plaintes, déposées par les États-Unis.

La première en date du 5 mai 1998 concernait l'ouverture de consultations relatives aux subventions prohibées accordées par la France. Les États-Unis croyaient en effet comprendre que, en vertu de la loi française relative à l'impôt sur le revenu, une entreprise française pouvait déduire temporairement certains frais de démarrage de ses opérations à l'étranger par le jeu d'une provision constituée en franchise d'impôt. Ils croyaient également comprendre qu'une entreprise française pouvait constituer une provision spéciale égale à 10% de la position de ses comptes clients à la clôture de l'exercice pour faire face aux risques afférents aux crédits à moyen terme consentis pour le règlement des ventes à l'exportation. Ils considéraient que chacune de ces mesures constituait une subvention à l'exportation et que la déduction pour frais de démarrage constituait une subvention au remplacement des importations, et que, en tant que telles, ces deux mesures étaient contraires aux dispositions de l'article 3 de l'accord SMC.

La consultation est toujours en cours.

Les deux dernières plaintes portent sur le commerce des aéronefs civils gros porteurs⁴⁵³. Le 6 octobre 2004, les États-Unis ont demandé l'ouverture de consultations avec les gouvernements de l'Allemagne, de la France, du Royaume-Uni et de l'Espagne, et avec les Communautés européennes ("CE")⁴⁵⁴, au sujet des mesures affectant le commerce des aéronefs civils gros porteurs.

D'après les États-Unis, les mesures des CE et des États membres prévoient des subventions qui sont incompatibles avec les obligations des CE et des États membres au titre de l'Accord SMC et du GATT de 1994.

Ces mesures sont les suivantes: l'octroi aux sociétés Airbus d'un financement pour la conception et le développement ("aide au lancement"); l'octroi de dons et de biens et services fournis par l'État en vue de développer, d'élargir et de moderniser les sites de

⁴⁵³ La dernière affaire qui est une plainte déposée 31 janvier 2006 est toujours en cours de consultation.

⁴⁵⁴ L'affaire a débuté avant le traité de Lisbonne, signé le 13 décembre 2007 et entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009, instituant l'Union européenne.



fabrication d'Airbus pour le développement et la production de l'Airbus A380; l'octroi de prêts à des conditions préférentielles; la prise en charge et l'annulation des créances résultant de l'aide au lancement et d'autres financements pour le développement et la production d'aéronefs civils gros porteurs; l'octroi de dons et la prise de participations au capital social; l'octroi de prêts à la recherche-développement et de dons en faveur du développement d'aéronefs civils gros porteurs conférant directement des avantages aux sociétés Airbus, et toutes autres mesures qui impliquent une contribution financière aux sociétés Airbus.

Quant au Gabon, il n'a jamais fait l'objet d'un règlement de différends, ni en tant que plaignant, ni en tant que défendeur.

Le Gouvernement gabonais transmet régulièrement une notification, conformément à l'article 25.2 de l'accord SMC et à l'article XVI :1 du GATT 1994. Celle-ci vise à informer sur l'absence d'accord ou de maintien de subventions spécifiques⁴⁵⁵.

Si certaines subventions sont bel et bien interdites par les accords de l'OMC, d'autres sont autorisées, mais comportent des particularités. C'est le cas des subventions pouvant donner lieu à une action.

2- Les subventions pouvant donner lieu à une action

Aucun membre de l'accord SMC ne devrait causer, en recourant à des subventions, d'effets défavorables pour les intérêts d'autres signataires, c'est-à-dire causer un préjudice à une branche de production nationale d'un autre signataire, annuler ou compromettre des avantages résultants directement ou indirectement pour d'autres signataires de l'accord général et causer un préjudice sérieux aux intérêts d'un autre membre.

Les subventions pouvant donner lieu à une action sont ainsi des subventions qui nuisent aux intérêts d'autres pays, notamment en leur causant un préjudice grave.

En vertu de l'article 6.1 de l'accord, un préjudice grave sera réputé exister si :

1° le subventionnement *ad valorem* total d'un produit représente plus de 5 % ;

⁴⁵⁵ V. Annexe 4.



2° la subvention est destinée à couvrir les pertes d'exploitation subies par une branche de production ou par une entreprise ; dans ce dernier cas, toutefois, aucun préjudice grave ne sera réputé exister si les mesures prises en faveur de l'entreprise concernée sont des mesures ponctuelles qui ne sont pas récurrentes, non renouvelables et visent simplement à laisser le temps d'élaborer des solutions à long terme et à éviter des problèmes sociaux aigus ;

3° la subvention constitue l'annulation d'une dette à l'égard des pouvoirs publics ou un don destiné à couvrir le remboursement d'une dette.

Lorsqu'un État membre accorde une subvention soupçonnée de produire des effets indésirables, il lui est demandé de démontrer qu'elle ne cause pas un préjudice sérieux au membre recourant. Les membres victimes de la subvention en question pourront porter l'affaire devant l'ORD.

S'il est déterminé qu'il y a de tels effets défavorables, le membre accordant la subvention devra retirer la subvention ou supprimer les effets défavorables.

La position de l'OMC et de l'OCDE concernant les aides n'est cependant pas stricte, ces organisations reconnaissant aux États la faculté d'accorder certaines aides aux entreprises.

B- Les atténuations aux restrictions à l'octroi des aides aux entreprises

Les atténuations aux restrictions à l'octroi des aides aux entreprises sont admises aussi bien par l'OMC (1) que par l'OCDE (2).

1- En droit OMC

La position de l'OMC en matière de subventions n'est pas tranchée. Certaines subventions, en raison de leur nature ou de leur objet sont autorisées : il s'agit des subventions ne pouvant pas faire l'objet d'une action (a).

En outre, le droit OMC est plus souple avec les pays en développement, il admet une différenciation de traitement entre ces derniers et les pays développés (b).

a- Les subventions autorisées

Les subventions qui ne peuvent pas faire l'objet d'une action sont soit celles qui ne sont pas spécifiques, soit celles qui sont spécifiques et comportent soit une aide à la recherche

industrielle ou à l'activité de développement pré concurrentielle, soit une aide aux régions défavorisées ou certains types d'aide accordée pour adapter des installations existantes à de nouvelles prescriptions environnementales imposées par la législation et/ou la réglementation.

Il est possible de constater que les éléments favorisant l'atténuation ou l'assouplissement de l'interdiction des aides aux entreprises en droit OMC sont les mêmes que ceux prévus en droit de l'Union européenne, et dans une moindre mesure, en droit de la CEMAC.

L'accord GATT de 1994 dote l'Organisation de moyens de contrôle, afin notamment de s'assurer de la compatibilité des subventions accordées par les États membres avec les dispositions de l'accord. Il est ainsi imposé aux États d'aviser l'Organisation sur les subventions qu'ils comptent octroyer.

Les États sont tenus d'informer le Comité des éventuels programmes de subventions, avant leur mise en œuvre⁴⁵⁶. Cette notification doit permettre aux autres membres d'évaluer la compatibilité de ces programmes avec les conditions et les critères prévus par les dispositions de l'accord relatives aux subventions ne pouvant faire l'objet d'un recours. Cette notification doit être renouvelée chaque année.

Les États membres sont tenus de communiquer au plus tard le 30 juin de chaque année des notifications relatives aux subventions au Comité des subventions et des mesures compensatoires⁴⁵⁷.

Les notifications doivent être précises, et contenir certaines informations telles que : la forme de la subvention⁴⁵⁸, le montant de la subvention, l'objectif de la subvention, la durée, ainsi que les données permettant d'évaluer les effets de la subvention sur le commerce.

⁴⁵⁶ En novembre 2018, le président du Comité, Luis Fernandez du Costa Rica, a déclaré au Comité que 78 membres de l'OMC (sur 164) n'avaient pas encore présenté leurs nouvelles notifications complètes de subventions, qui devaient être présentées en 2017, 63 membres ne l'avaient pas été en 2015 et 56 membres doivent encore envoyer leurs notifications pour 2013.

⁴⁵⁷ Le Comité des subventions et des mesures compensatoires est composé de représentants de chacun des Membres.

⁴⁵⁸ Les Etats doivent préciser s'il s'agit d'un don, d'un avantage fiscal ou d'un prêt.

Si certains États membres considèrent qu'il n'y a pas de mesures nécessitant d'être notifiées sur leur territoire, ils doivent en informer par écrit le Secrétariat de l'Organisation.

Néanmoins, si un État membre estime qu'une autre État membre n'a pas notifié une mesure qui a les effets d'une subvention, celui-ci peut en avertir l'autre État. Dans la mesure où la subvention en cause n'est pas par la suite notifiée dans de brefs délais, l'État requérant pourra porter l'affaire devant le Comité.

Par ailleurs, si un État membre estime que le programme de subventions mis en place par une autre État membre a eu des effets défavorables graves pour sa branche de production nationale⁴⁵⁹, et occasionné un tort qui serait difficilement réparable, celui-ci peut demander à tenir des consultations avec l'État membre qui accorde ou maintient la subvention.

Dans le cas où les consultations n'aboutiraient pas à une solution mutuelle, dans un délai de soixante jours à compter de la date de leur demande, l'État membre requérant peut porter l'affaire devant le Comité. Ce dernier dispose d'un délai de cent vingt jours pour présenter ses conclusions. S'il estime que les subventions accordées sont défavorables, il peut recommander à l'État qui les accorde de modifier son programme de telle sorte que les effets défavorables disparaissent. L'État en cause a six mois pour rétablir la situation, sinon le Comité pourra autoriser l'État requérant de prendre des contre-mesures appropriées proportionnelles à la nature et au degré des effets de la subvention octroyée.

Les États membres sont en principe tenus aux mêmes obligations. Cependant, une différence est établie entre les pays industrialisés et les pays en développement.

Les accords de 1994 tiennent ainsi compte du fait que les pays en développement n'ont pas les mêmes besoins et les mêmes moyens que les pays industrialisés.

⁴⁵⁹ Selon l'article 16 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires « Aux fins du présent accord, l'expression "branche de production nationale" s'entendra, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, de l'ensemble des producteurs nationaux de produits similaires ou de ceux d'entre eux dont les productions additionnées constituent une proportion majeure de la production nationale totale de ces produits; toutefois, lorsque des producteurs sont liés aux exportateurs ou aux importateurs, ou sont eux-mêmes importateurs du produit dont il est allégué qu'il fait l'objet d'une subvention ou d'un produit similaire en provenance d'autres pays, l'expression "branche de production nationale" pourra être interprétée comme désignant le reste des producteurs ».

Par ailleurs en matière de subvention, ces deux catégories de pays bénéficient d'un traitement différencié.

b- Le traitement différencié des pays en développement

Bien que l'Organisation mondiale du commerce tolère les mesures dérogatoires, elle essaie d'en limiter l'étendue en vue de protéger les échanges commerciaux internationaux. L'application de ces mesures restrictives ne sont pas les mêmes selon qu'il s'agisse du Gabon ou de la France.

En effet, si le premier est un pays en développement, le second entre dans le cadre des pays industrialisés. Or, il ressort des dispositions de l'accord que les pays en développement bénéficient d'une souplesse dans l'application des mesures relatives aux subventions.

Environ deux tiers des membres de l'OMC sont des pays en voie de développement et des pays les moins avancés. Ceux-ci bénéficient de règles dérogatoires au sein de l'OMC consistant à permettre aux pays développés d'accorder aux pays les moins développés un traitement plus favorable qu'aux autres pays de l'OMC⁴⁶⁰.

L'OMC s'est assignée comme but de faire en sorte que les pays en développement, et en particulier les moins avancés d'entre eux, « *s'assurent une part de la croissance du commerce international qui corresponde aux nécessités de leur développement économique* ». Elle cherche entre autres à « *faciliter les investissements à travers les frontières internationales de manière à intensifier la croissance économique de tous les partenaires commerciaux, en particulier des pays en développement Membres* ».

Les subventions peuvent jouer un rôle important dans les programmes de développement économique des pays en développement, et dans la transformation des économies planifiées en économies de marché.

Dans cette logique, l'OMC autorise, sous certaines conditions, l'application de subventions prohibées par l'accord, dans les pays en développement. Les pays en développement sont ainsi exemptés des prohibitions de subventions énoncées par l'accord. Ces derniers disposent en sus de la possibilité de consulter le Comité des subventions et des mesures compensatoires de l'Organisation.

⁴⁶⁰ V. SADOWSKY (M.), préc. cit



S'agissant des subventions prohibées entrant dans la catégorie des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, certains pays en sont exemptés. Il s'agit des pays les moins avancés désignés comme tels par l'Organisation des Nations Unies (ONU) qui sont membres de l'OMC.

Quant aux autres pays en développement membres⁴⁶¹, ils en sont exemptés pendant une période de huit ans, à compter de la date d'entrée en vigueur de l'accord.

Les pays en développement membres sont en outre exemptés, pendant une période de cinq ans, de la prohibition visant les subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Les pays les moins avancés en sont exemptés pendant une durée de huit ans suivant l'entrée en vigueur de l'accord sur l'OMC.

Chaque pays en développement membre se trouve dans une situation économique particulière. L'accord GATT de 1994 leur offre la possibilité de consulter le Comité des subventions et des mesures compensatoires afin d'avoir des réponses claires quant à l'application ou à la prorogation des exemptions dont ils bénéficient. Ils peuvent par conséquent faire une demande auprès du Comité afin que celui-ci puisse se prononcer sur la compatibilité d'une mesure avec les dispositions de l'accord.

Il semble qu'à ce titre le Gabon n'ait jamais fait appel au Comité pour consultation.

En outre, les subventions à l'exportation sont en principe prohibées. Cependant, l'accord permet aux pays en développement de bénéficier de délais⁴⁶² afin d'éliminer progressivement ces subventions.

Lorsqu'un pays en développement estime qu'il est nécessaire d'appliquer ces subventions au-delà du délai prévu, il est tenu d'engager des consultations avec le Comité. La demande de consultation doit intervenir avant l'expiration du délai prévu par l'accord.

Le Comité pourra ainsi déterminer s'il est nécessaire ou non de proroger ce délai.

⁴⁶¹ Il est prévu que les pays en développement tels que la Bolivie, le Cameroun, le Congo, la Côte d'Ivoire, l'Égypte, le Ghana, le Guatemala, la Guyana, l'Inde, l'Indonésie, le Kenya, le Maroc, le Nicaragua, le Nigéria, le Pakistan, les Philippines, la République dominicaine, le Sénégal, le Sri Lanka et le Zimbabwe seront soumis aux dispositions qui sont applicables aux autres pays en développement membres lorsque le PNB par habitant y aura atteint 1 000 dollars par an.

⁴⁶² Ce délai est en principe de huit ans.



Dans le cas où le Comité donne un avis positif pour le maintien des subventions, le pays en développement devra tenir chaque année des consultations avec le Comité afin de déterminer s'il est indispensable de maintenir les subventions.

Si jamais l'avis du Comité est négatif, le pays en développement devra supprimer les subventions à l'exportation dans un délai de deux ans, à compter du délai autorisé.

L'OMC ne constitue pas la seule organisation internationale à admettre, sous certaines réserves, le recours aux subventions. L'OCDE reconnaît également la possibilité aux États d'octroyer des aides fiscales aux entreprises.

2- Dans le contexte de l'OCDE

L'intervention de l'État ne fausse pas systématiquement la concurrence et peut même parfois corriger des distorsions. Il est par ailleurs important d'identifier les interventions de l'État qui ont des retombées sur le marché ou qui visent une activité économique susceptible d'être exercée par des opérateurs privés en situation de concurrence, de déterminer celles parmi ces interventions qui faussent cette concurrence⁴⁶³.

Les recommandations en faveur d'une neutralité fiscale ne font pas par conséquent obstacle à la reconnaissance par l'OCDE de la possible efficacité des incitations, lorsque celles-ci sont notamment utilisées de manière intelligente. Une réglementation juste, transparente et prévisible peut jouer un rôle primordial sur la décision d'investissement (a). Par ailleurs, il est important pour chaque pays d'évaluer les incitations fiscales en vigueur afin d'en éliminer les effets néfastes, et d'encourager l'investissement dans les secteurs d'avenir (b).

a- La transparence fiscale

La transparence est d'autant plus importante pour les investisseurs étrangers qui ont besoins d'être rassurés sur la protection de leurs investissements. Le soupçon d'un manque de transparence peut avoir des répercussions néfastes sur la compétitivité des entreprises et l'investissement.

⁴⁶³ OCDE, Direction des affaires financières et des entreprises, Comité de la concurrence, Table ronde sur la neutralité concurrentielle, 24 février 2016.



L'OCDE pointe du doigt les conséquences liées au manque de transparence, telles que la corruption ou encore des avantages illégaux ou illégitimes.

L'absence de transparence peut se traduire par un système dans lequel les règles sont trop complexes, obscures ou imprévisibles.

En effet, les investisseurs, et notamment les investisseurs étrangers, peuvent être découragés lorsque les autorités publiques disposent d'un pouvoir extrêmement discrétionnaire. Ils peuvent redouter un traitement fiscal désavantageux par rapport à leurs concurrents.

Le manque de transparence peut entraver les objectifs de bonne gouvernance qui constituent l'un des principaux critères de l'attractivité économique des pays. Lorsque par exemple dans un État, plusieurs ministères gèrent les incitations, comme c'est le cas au Gabon, il peut subsister un désordre, une incohérence entre ces différentes mesures qui se superposent.

Un rapport de la Banque mondiale de 2013 pointe à ce sujet le doigt sur le manque de transparence dans le système fiscal gabonais, et notamment concernant l'octroi des aides fiscales.

Aussi, plusieurs pistes sont proposées afin que les États instaurent une transparence fiscale, voire juridique.

L'OCDE propose, pour une transparence juridique, de simplifier et de codifier la législation, de rédiger les textes dans un langage clair, de recenser les réglementations existantes et envisagées, de développer la diffusion électronique des documents réglementaires, de publier et d'analyser les décisions administratives.

Au sujet des agents administratifs, il est recommandé que ceux-ci aient des pouvoirs adaptés et soient bien formés.

Quant à la transparence fiscale, il apparaît nécessaire pour l'Organisation de rassembler dans la législation fiscale toutes les incitations fiscales prévues, ainsi que les critères à satisfaire pour pouvoir en bénéficier.

En outre, les régimes fiscaux préférentiels manquant de transparence peuvent être dommageables.



Plusieurs rapports ont à cet effet été établis par l'OCDE dans l'objectif d'identifier les régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables dans les pays membres. C'est le cas du rapport « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial » de 1998, qui identifie également les juridictions présentant les caractéristiques d'un paradis fiscal.

En 2000, un rapport intitulé « Vers une coopération fiscale globale » dressait, sur la base des critères définis par le rapport de 1998, une liste de régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables en matière de services mobiles aux entreprises et d'activités financières.

Quatre principaux facteurs ont été admis, à savoir les revenus correspondants soumis à un impôt nul ou négligeable, l'inexistence d'échanges de renseignements effectifs concernant ce régime, le manque de transparence des régimes applicables dans la juridiction, la facilitation par la juridiction de l'établissement d'entités sous contrôle étranger sans obligation d'une présence locale substantielle ou interdiction à ces entités d'avoir un impact commercial sur l'activité économique locale.

D'autres facteurs, secondaire, sont également pris en compte : définition artificielle de la base d'imposition ; non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert, exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de sources étrangère ; possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition ; existence de dispositions relatives au secret ; accès à un vaste réseau de conventions fiscales ; promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt ; le régime encourage les activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle.

Par ailleurs, un régime envisagé comme potentiellement dommageable ne sera considéré comme effectivement dommageable que s'il crée des effets économiques dommageables.

A cet effet, trois questions sont posées : le régime fiscal préférentiel a-t-il pour effet de déplacer des activités vers le pays qui l'applique plutôt que de créer un volume substantiel de nouvelles activités ? la présence et le niveau des activités dans le pays d'accueil sont-ils en rapport avec le niveau de l'investissement ou du revenu ? l'existence

du régime préférentiel est-elle la motivation première du choix de la localisation d'une activité ?

Lorsque la caractère dommageable d'un régime préférentiel est avéré, il est demandé au pays concerné d'abolir ou de supprimer les aspects qui sont à l'origine de cet effet dommageable.

En outre, les autres pays sont susceptibles de prendre des mesures défensives afin de contrer les effets du régime dommageable.

Les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables donnent la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire de renseignements sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, ainsi qu'au moyen de l'exigence d'une activité substantielle préalablement à l'instauration de tout régime préférentiel.

Les travaux consacrés aux pratiques fiscales dommageables ne visent ni à promouvoir l'harmonisation générale des impôts sur les revenus ou des structures fiscales au sein ou à l'extérieur de l'OCDE, ni à dicter à un pays, quel qu'il soit, ce que devrait être le niveau approprié des taux d'imposition. Ils ont plutôt pour objet de limiter les distorsions induites par la fiscalité sur la localisation d'activités financières et de prestations de service à caractère mobile, de façon à encourager la création d'un environnement permettant une concurrence fiscale libre et équitable.

Une « course au moins-disant » pourrait conduire à long terme à des taux d'imposition nuls sur certaines sources de revenu dans tous les pays.

Toutefois, un régime identifié comme potentiellement dommageable peut n'être pas considéré comme effectivement dommageable s'il n'apparaît pas avoir créé d'effets économiques dommageables.

Trois questions sont à cet fin posées : le régime fiscal préférentiel a-t-il pour effet de déplacer des activités vers le pays qui l'applique plutôt que de créer un volume substantiel de nouvelles activités ? la présence et le niveau des activités dans le pays d'accueil sont-ils en rapport avec le niveau de l'investissement du revenu ? l'existence du régime préférentiel est-elle la motivation première du choix de la localisation d'une activité ?



Dans la cadre de l'action 5 des travaux de l'OCDE intitulée « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance »⁴⁶⁴, les régimes qui accordent une préférence fiscale aux revenus émanant de propriété intellectuelle (PI) suscitent des préoccupations à propos de l'érosion de la base d'imposition. C'est le cas en France du régime du taux réduit pour les plus-values à long terme et pour les bénéfices des concessions de licence d'exploitation de droits de la PI⁴⁶⁵. En effet, l'OCDE utilise la méthode du lien ou « nexus » pour exiger la présence d'activités substantielles dans un régime de PI⁴⁶⁶. Cette méthode consiste à examiner si le régime de PI fait dépendre ses avantages de l'importance des activités de recherche et développement (R&D) des contribuables qui en bénéficient.

Aussi, dans le contexte de la lutte contre les pratiques fiscales dommageable, tous les régimes de propriété intellectuelle (PI) applicables aux biens incorporels des pays membres et des pays associés ont été étudiés.

Il a été de ce fait constaté que le régime français du taux réduit pour les plus-values à long terme et pour les bénéfices des concessions de licence d'exploitation de droits de la PI n'obéit pas à l'obligation de l'existence du lien.

Rappelons que L'OCDE reconnaît que les secteurs à forte intensité de PI constituent un facteur essentiel de la croissance et de l'emploi.

Les pays ont ainsi la liberté pour accorder des incitations fiscales aux activités de recherche et développement (R&D), à condition qu'elles soient conformes aux principes convenus par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP)⁴⁶⁷.

⁴⁶⁴ OCDE, Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015.

⁴⁶⁵ Conf. p. 292.

⁴⁶⁶ Deux autres méthodes avaient été envisagées sans avoir l'aval des Etats : la création de valeur, faisant obligation aux contribuables d'entreprendre un nombre donné d'activités significatives de développement ; et la méthode de prix de transfert permettant à un régime d'accorder des avantages à tout le revenu généré par la PI à certaines conditions (que le contribuable ait localisé ait localisé un nombre donné de fonctions importantes dans la juridiction offrant ce régime ; qu'il soit propriétaire légal des actifs donnant lieu aux avantages fiscaux et qu'il utilise les actifs en question ; qu'il supporte les risques économiques liés aux actifs donnant droit aux avantages fiscaux.

⁴⁶⁷ Le Forum sur les pratiques fiscales dommageables a été mis sur pied par l'OCDE afin d'approfondir les travaux sur la lutte contre les pratiques fiscales dommageables.

L'amélioration de la transparence intègre le champ des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables.

L'amélioration de la transparence implique l'échange spontané obligatoire de renseignements relatifs à certaines décisions. Il s'agit des décisions spécifiques à des contribuables (elles se rapportent à un contribuable donné, celui-ci étant en droit de se fonder sur ces décisions); les décisions fiscales anticipées (elles portent sur un contribuable donné et déterminent les conséquences fiscales d'une transaction projetée. Le contribuable est en droit de s'appuyer sur la décision le concernant. C'est le cas des rescrits fiscaux); les accords préalables en matière de prix de transfert (ils donnent aux contribuables de la certitude quant à l'application des règles relatives aux prix de transfert aux futures transactions dans le cadre d'un accord préalable unilatéral en matière de prix).

L'échange de renseignements concernant les accords préalables unilatéraux en matière de prix (APP) transnationaux et toutes les autres décisions fiscales unilatérales transnationales relatives aux prix de transfert ou l'application de principes de prix de transfert doit se faire entre les pays de résidence de l'ensemble des parties apparentées avec lesquelles le contribuable conclut des transactions couvertes par un APP, et le pays de résidence de la société mère ultime⁴⁶⁸ et de la société mère intermédiaire.

Pour les décisions transnationales prévoyant un ajustement unilatéral à la baisse des bénéfices imposables du contribuable dans le pays rendant la décision, l'échange de renseignements s'opère entre les pays de résidence de toutes les parties apparentées avec qui le contribuable a conclu des transactions couvertes par une décision, et le pays de résidence de la société mère ultime et la société mère intermédiaire.

En 2014, le Gabon a signé la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁴⁶⁹. Cette convention prévoit toutes les formes

⁴⁶⁸ En comptabilité, la société mère ultime est l'entité juridique de plus haut niveau chargée de préparer les états financiers consolidés.

⁴⁶⁹ La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale est intégrée à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Elle a été élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988. Il s'agit d'un instrument multilatéral qui offre toutes les formes possibles de coopération fiscale pour combattre l'évasion et la fraude fiscales.

d'assistance mutuelle : échange sur demande, échange spontané, contrôles fiscaux à l'étranger, contrôles fiscaux simultanés et assistance au recouvrement des impôts, tout en protégeant les droits des contribuables. Elle offre la possibilité d'effectuer des échanges automatiques de renseignements, sous réserve d'un accord spécifique entre les parties intéressées par cette forme d'assistance⁴⁷⁰.

b- La nécessaire évaluation des mesures fiscales en vigueur

Il est vrai que les États ont recours aux incitations fiscales dans le but de tirer à long terme le maximum de profit de la présence des entreprises étrangères. Aussi, afin de garantir l'efficacité de ces incitations, il est important de s'assurer que les profits tirés de la présence des entreprises étrangères soient supérieurs aux coûts.

Plusieurs pistes sont proposées en vue de rendre ces incitations plus efficaces.

D'abord, la mise en place de stratégies à visées régionales, destinées à attirer des entreprises étrangères vers des régions économiquement défavorisées. La France utilise ce genre de mesures, notamment par le biais d'aides à finalité régionale.

Ensuite, le développement d'activités jugées prioritaires (recherche, développement, innovation).

Enfin, le développement d'activités particulières de service, telles que le tourisme.

Ces pistes ne sont pas exhaustives. Les États devraient faire une étude de marché afin d'identifier leurs réels besoins, et évaluer les coûts de leurs stratégies.

Un nombre croissant de pays apportent un soutien indirect aux dépenses de recherche et développement des entreprises au travers des aides fiscales. En 2011, c'était le cas de 27 des 34 pays membres de l'OCDE, soit plus du double qu'en 1995, tandis que d'autres envisageaient d'y recourir. Ces incitations, comme le constate l'OCDE bénéficient d'avantage aux multinationales.

L'OCDE recommande fortement d'encourager l'innovation. En effet, L'innovation étant un facteur de compétitivité, de productivité et de création d'emploi, elle constitue un important levier de croissance durable.

⁴⁷⁰ <http://www.oecd.org/fr> (consulté le 19 juin 2018).



Les activités d'innovation ne se limitent pas à l'aspect technologique, mais elles consistent par exemple à imaginer de nouveaux modèles économiques ou à réorganiser la structure des entreprises.

Il est pourtant malheureusement constaté qu'il est devenu très difficile de concevoir des politiques fiscales efficaces en faveur de l'innovation au sein de l'économie mondialisée où les multinationales et les actifs intellectuels occupent une place de choix.

Par ailleurs, les incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement sont « hors budget » car il s'agit de dépenses fiscales.

En conséquence, les pouvoirs publics devraient procéder de manière systématique à l'évaluation des mesures d'allègement fiscal afin d'établir la validité continue de leurs fondements et objectifs et de vérifier le bien-fondé de leur champ d'application et dispositions.

Au Gabon, les incitations à l'investissement sont encore fortement concentrées en faveur des entreprises exploitant les matières premières. Les secteurs innovants sont pour l'instant lettre morte dans le paysage économique gabonais.

Quant à la France, l'OCDE constate qu'elle investit peu dans les marques communautaires et exporte peu dans les services à forte intensité de connaissances qui contribuent pourtant considérablement à l'innovation et à la croissance économique dans les économies modernes

Pour le reste, la chasse aux investissements étrangers pousse les États à se livrer une concurrence fiscale qui peut parfois s'avérer dommageable. Cependant, de plus en plus d'États privilégient la coopération, à travers notamment la signature de conventions fiscales bilatérales.

Section 2 - La coopération fiscale internationale

Les États s'efforcent « *par la voie de traités le plus souvent bilatéraux, de faire en sorte que la coexistence de souverainetés fiscales concurrentes ne porte pas d'atteinte excessive à leurs intérêts respectifs, à ceux de leurs nationaux, particuliers ou entreprises, comme à ceux du développement des échanges internationaux* »⁴⁷¹.

⁴⁷¹ CASTAGNEDE (B.), Précis de la fiscalité internationale, préc. cit.

Il ressort de l'étude de ces conventions que plusieurs dispositions prévoient des mesures favorables pour l'investissement des entreprises originaires de chacun des États signataires (Paragraphe 1).

Les conventions entre la France et le Gabon quant à elles vont plus loin en accordant un régime particulier aussi bien aux entreprises gabonaises implantées en France, qu'aux entreprises françaises implantées au Gabon (Paragraphe 2).

§ 1 - Les conventions bilatérales facteurs d'attractivité territoriale

Les dispositions contenues dans les conventions bilatérales visent principalement à protéger les intérêts des contribuables, à travers la prévention des doubles impositions (A), ainsi que la protection réciproque des investissements (B).

A- La prévention des doubles impositions

Les phénomènes de double imposition sont nés dans un contexte de développement des échanges internationaux.

La double imposition peut revêtir plusieurs formes : elle peut être juridique ou économique.

La double imposition juridique est constituée lorsqu'une personne est imposée au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un État pour le même fait générateur, sans que le premier État prenne justement en compte l'impôt de l'autre État. Quant à la double imposition économique, elle est réputée exister lorsque deux personnes, une société et sa filiale par exemple, ou une société et son établissement étranger sont imposées au titre d'un même revenu ou d'une même fortune.

L'utilisation de la notion de double imposition internationale dans le cadre des relations bilatérales fait généralement référence à la double imposition juridique.

Les prémices de la conception d'une élimination des doubles impositions internationales ont émergé avant la seconde Guerre mondiale, mais ce n'est qu'après la seconde Guerre mondiale que cette idée s'est véritablement forgée, avec le développement significatif du réseau conventionnel européen⁴⁷².

⁴⁷² COIN (R.), « L'élimination des doubles impositions en Europe », Petites affiches, 05/09/1994, n° 106.

Les premiers modèles d'élimination des doubles impositions datent de 1928, résultat des travaux menés par la société des nations (SDN). Puis, en 1943, furent adoptées les conventions modèles de Mexico, révisées à Londres en 1946.

S'inspirant des travaux de la SDN, l'OCDE concevra un modèle de convention fiscale afin de permettre aux États d'exercer leur droit régalien à imposer des entreprises, tout en s'assurant que celles-ci ne soient soumises à une double imposition dans leurs pays d'implantation. Achievé en 1963 et publié en 1977 le modèle de convention fiscale de l'OCDE a inspiré plus de 3000 conventions fiscales, parmi lesquelles celles conclues par le Gabon et par la France.

A côté du modèle de convention fiscale de l'OCDE, il existe également un modèle onusien depuis 1980⁴⁷³, applicable aux doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Tous ces modèles peuvent servir de référence pour l'élaboration des conventions fiscales. Les États sont effectivement libres de s'en inspirer ou pas.

Le caractère incitatif des conventions fiscales d'élimination des doubles impositions n'est pas opérant. Ces dernières n'ont pas en effet pour finalité d'influencer les opérateurs économiques à adopter un comportement, mais « visent seulement à compenser les inconvénients fiscaux inhérents à certains modes d'exercice d'une activité, à certains secteurs ou à certaines opérations »⁴⁷⁴.

Les traités fiscaux sont généralement bilatéraux, c'est-à-dire conclus entre deux États. Cet aspect bilatéral peut avoir une double explication.

D'une part, les États sont attachés à leur souveraineté fiscale, et n'entendent y apporter de restrictions que successivement.

D'autre part, les accords fiscaux sont adaptés à chacun des contextes rencontrés. Ceci se justifiant par la singularité des relations économiques d'un État à l'autre⁴⁷⁵.

Les conventions fiscales ont un champ d'application délimité (1). En outre, ces conventions prévoient des techniques en vue d'éliminer les doubles impositions (2).

⁴⁷³ Révisé en 2011.

⁴⁷⁴ PERIN-DUREAU (A.), « L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux », thèse de doctorat en droit, sous la direction de M. Philippe NEAU-LEDUC, présentée et soutenue le 13 décembre 2012, Université Paris I (Panthéon-Sorbonne).

⁴⁷⁵ CASTAGNEDE (B.), préc.cit.



1- Le champ d'application des conventions fiscales bilatérales d'élimination de doubles impositions

Un certain nombre d'éléments permet de déterminer le champ d'application d'une convention fiscale.

Il s'agit tout d'abord des personnes auxquelles s'applique ladite convention. Les personnes visées sont celles qui résident dans l'un des États contractants.

Selon l'article 4 de la convention fiscale conclue entre le Gabon et le Canada⁴⁷⁶, « l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère de nature analogue (...). Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ».

Les États peuvent émettre dans la convention signée des précisions permettant de mieux appréhender cette notion. Aussi, dans la convention fiscale entre la France et les États-Unis⁴⁷⁷, le paragraphe 2 de l'article 4 précise que « La France ne considère un citoyen des États-Unis ou un étranger admis à séjourner en permanence aux États-Unis (en tant que titulaire de la "carte verte") comme un résident des États-Unis au sens du paragraphe 1 que lorsque cette personne physique y séjourne à titre principal ou serait un résident des États-Unis et non d'un État tiers ».

Au sujet des entreprises, les conventions fiscales fixent la répartition des compétences fiscales entre les États sur la base de la notion d'établissement stable.

L'établissement stable est défini comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou une partie de son activité⁴⁷⁸.

Sont par ailleurs considérés comme établissement stable, un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction des ressources naturelles.

⁴⁷⁶ Convention fiscale entre le Gouvernement du Canada et le Gouvernement de la République gabonaise en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée le 18 novembre 2002 et entrée en vigueur le 22 décembre 2008.

⁴⁷⁷ Convention franco-américaine du 31 août 1994, modifiée par les avenants du 8 décembre 2004 et du 13 janvier 2009.

⁴⁷⁸ Article 5 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE.



Dans certaines de ses conventions, le Gabon ajoute à ces énumérations, une installation fixe utilisée aux fins de réunir des informations lorsque cette activité est l'objet même de l'entreprise, une installation fixe utilisée à des fins de publicité lorsque cette activité est l'objet même de l'entreprise.

En outre, un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse une période fixée d'un commun accord entre les pays concernés⁴⁷⁹.

Il est ensuite important d'identifier la catégorie d'impôts visée par les conventions fiscales. Chaque convention est unique et précise pour chacun des États signataires les impôts que ceux-ci entendent inclure dans les accords.

La convention entre la France et les Émirats Arabes Unis⁴⁸⁰ par exemple énumère les impôts couverts par celle-ci.

Pour la France, la convention s'applique à « *l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur les successions, y compris toutes retenues à la source, tous précomptes et avances décomptés sur les impôts* ».

Le Gabon inclut de manière générale dans quasiment toutes ses conventions fiscales les mêmes impôts. Le paragraphe 3 de l'article 2 de la convention conclue avec le Canada précise que « *les impôts actuels auxquels s'applique la convention sont notamment (...) en ce qui concerne le Gabon, l'impôt sur les sociétés et l'impôt minimum forfaitaire, l'impôt sur le revenu des personnes physiques, la taxe complémentaire, l'impôt sur les valeurs mobilières, y compris toutes retenues à la source, tous précomptes et avances décomptés sur les impôts ci-dessus* ».

Après l'identification des impôts rentrant dans le champ d'application des conventions, il se pose alors la question de la base d'imposition, concernant notamment l'impôt sur les sociétés.

⁴⁷⁹ Cette période est fixée à six mois dans les accords entre le Gabon et les autres États tels que la France, la Belgique et le Canada. Dans les accords entre la France et les autres États, cette période varie ; elle est par exemple de 12 mois avec les États Unis.

⁴⁸⁰ Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Emirats Arabes Unis en vue d'éviter les doubles impositions, fait à Abou Dhabi le 19 juillet 1989.



En droit français, le I de l'article 209 du code général des impôts dispose que « les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53-A à 57, 237 ter-A et 302 septies-A-bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a-e-bis et e-ter du I de l'article 164-B du CGI ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

Il apparaît donc que les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France sont passibles de l'impôt sur les sociétés en France. Ce principe peut par contre être relativisé par l'application des conventions internationales relatives aux doubles impositions.

Le code des impôts gabonais reprend, mais en des termes plus généraux, la répartition des règles entre le droit interne et le droit conventionnel en matière d'impôt sur les sociétés. En effet, selon l'article 2, « Les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impôts, droits et taxes visés par le présent code sont applicables sous réserve des dispositions des conventions internationales régulièrement ratifiées par le Gabon ».

Certaines conventions fiscales conclues par la France permettent d'étendre aux entreprises de l'autre État partie, les mêmes droits accordés aux entreprises françaises et aux entreprises des autres États membres de l'UE. Il s'agit particulièrement des conventions fiscales contenant une clause administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Elle permet in fine de maintenir une égalité de traitement entre les entreprises françaises, les entreprises des États membres de l'UE et les entreprises des États parties.

Pour exemple, conformément à l'article 150-0 A CGI, les gains nets tirés des cessions à titres onéreux, effectués directement par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres, de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs de mêmes valeurs, sont soumis à l'IR. Toutefois, selon l'article 150-0 B CGI, ces gains ne sont pas soumis à l'IR pour l'année de l'échange des titres, aux plus values et moins values réalisées dans le cadre d'une opération de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable, de conversion, de division ou de regroupement, ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette disposition est applicable aux opérations d'échange ou d'apport de titres réalisés

en France, dans un autre État membre de l'UE ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Dans tous les cas, les États essaient d'utiliser les techniques les plus adéquates leur permettant d'éviter aux acteurs économiques, réalisant des opérations internationales, les situations de doubles impositions.

2- Les méthodes d'élimination des doubles impositions

Les conventions fiscales en vue d'éliminer les doubles impositions permettent d'éviter une surcharge fiscale aux contribuables et en l'occurrence aux entreprises. En se basant sur les modèles de l'OCDE, les États peuvent utiliser deux techniques leur permettant d'éviter les doubles impositions, à savoir l'exemption (a), et l'imputation du crédit d'impôt étranger (b).

a- La technique de l'exemption

La méthode de l'exemption est prévue par l'article 23 A-1 de la convention modèle de l'OCDE.

Selon cette méthode, l'État de résidence n'assujettit pas les revenus imposables dans l'État de source, soit en exemptant intégralement ces revenus, soit en les exemptant avec progressivité.

Par conséquent, le résident d'un État est imposable dans cet État à raison de la matière imposable qui s'y trouve ; il est cependant exempté de l'impôt dans cet État à raison de la matière imposable d'origine étrangère ou située à l'étranger.

L'exemption intégrale implique que le revenu imposable dans l'État de source n'est absolument pas pris en compte par l'État de résidence dans le calcul de son impôt. Tandis qu'avec l'exemption avec progressivité, le revenu imposable dans l'État de source n'est pas imposé dans l'État de résidence, mais l'État de résidence conserve le droit de prendre en considération ce revenu lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu.

Le Gabon utilise l'exemption dans certaines de ses conventions. C'est le cas notamment de la convention signée avec la Belgique.

En effet, celle-ci prévoit qu'en ce qui concerne la Belgique « *la double imposition est évitée de la manière suivante : lorsqu'un résident de la Belgique reçoit des revenus ou*

possède des éléments de fortune qui sont imposables au Gabon conformément aux dispositions de la Convention (...) la Belgique exempte de l'impôt ces revenus ou ces éléments de fortune, mais elle peut, pour calculer le montant de ses impôts sur le reste du revenu ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus ou les éléments de fortune en question n'avaient pas été exemptés. (...). En ce qui concerne le Gabon, la double imposition est évitée de la manière suivante : sont exclus de la base de l'imposition gabonaise les revenus provenant de la Belgique et les éléments de fortune y situés qui, en vertu de la présente Convention, sont imposables en Belgique, cette règle ne limitant cependant pas le droit du Gabon de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus et éléments de fortune ainsi exclus ».

Il est à préciser que dans une convention, les États peuvent opter pour plusieurs techniques d'élimination des doubles impositions.

Quant à la France, elle privilégie dans ses conventions la méthode de l'imputation. En effet, si la technique de l'exemption permet en principe d'exclure de l'imposition en France les résultats émanant des activités de sociétés françaises dans leurs exploitations situées dans un pays étranger, les revenus d'une même activité pourront être taxés par le pays étranger, en raison d'une perception différente de la notion d'entreprise exploitée hors de France⁴⁸¹.

b- La technique de l'imputation

La technique de l'imputation suppose que l'État de résidence impose l'intégralité des revenus du contribuable, y compris ceux imposables dans l'État de la source en prévoyant toutefois soit une imputation intégrale, soit une imputation ordinaire.

L'imputation est intégrale lorsque l'État de résidence accorde une déduction au contribuable dont le montant est égal au montant de l'impôt effectivement acquitté dans l'État de source à raison de la même matière imposable.

Quant à l'imputation ordinaire, elle intervient lorsque la déduction accordée par l'État de résidence au titre de l'impôt payé dans l'État de source est limitée à la fraction de son propre impôt qui correspond aux revenus imposables dans l'État de source.

⁴⁸¹ Cette question soulève le débat sur la territorialité et la mondialité de l'impôt.

L'administration fiscale française rappelle qu'il existe deux méthodes d'octroi d'un crédit d'impôt⁴⁸².

Pour la méthode 1, l'octroi du crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt payé dans l'autre État à raison des revenus de source étrangère dont le résident de France est le bénéficiaire. Dans ce cas, l'impôt étranger doit avoir été établi conformément aux principes de la convention applicable et le crédit d'impôt sera limité au montant de l'impôt français calculé à raison des mêmes revenus.

Selon la méthode 2, l'octroi du crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source étrangère dont le résident de France est le bénéficiaire, sous réserve que le revenu ait été effectivement imposé dans l'autre État, quel que soit toutefois le montant de l'impôt effectivement perçu dans l'État étranger concerné. Dans ce cas, la méthode de l'imputation conduit à l'exemption des revenus de source étrangère.

L'article 23 de la convention avec l'Afrique du Sud⁴⁸³ stipule par exemple que *« en ce qui concerne la France, les doubles impositions sont évitées de la manière suivante : a) les revenus qui proviennent d'Afrique du Sud, et qui sont imposables ou ne sont imposables que dans cet État conformément aux dispositions de la présente Convention sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsque leur bénéficiaire est un résident de France et qu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt sud-africain n'est pas déductible de ces revenus, mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français »*.

Concernant la dernière méthode, le crédit d'impôt est égal au produit de l'impôt sur les revenus de source française et étrangère par un ratio comportant au numérateur le revenu de source étrangère considéré, et au dénominateur le revenu net imposable.

⁴⁸² BOI-INT-DG-20-20-100-20160603.

⁴⁸³ Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République d'Afrique du Sud en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 8 novembre 1993.

Le revenu net imposable se calcule par imputation sur le revenu brut global des charges déductibles liées à la situation personnelle et familiale et des abattements spéciaux pour personnes âgées, invalides ou enfants à charge ayant fondé un foyer distinct⁴⁸⁴.

Quant au Gabon, il applique le crédit d'impôt particulièrement aux redevances, dividendes et intérêts.

Selon l'article 23 de la convention avec le Canada, « les revenus visés au paragraphe 2 des articles 10⁴⁸⁵, 11⁴⁸⁶ et 12⁴⁸⁷ de la présente Convention provenant du Canada et perçus par les résidents du Gabon ne peuvent être imposés au Gabon qu'à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. L'impôt canadien perçu sur ces revenus ouvre droit au profit des résidents du Gabon à un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt canadien perçu mais qui ne peut excéder le montant de l'impôt gabonais afférent à ces revenus ».

L'élimination des doubles impositions a l'avantage d'éviter aux entreprises étrangères un surplus d'imposition. Les conventions d'élimination des doubles impositions peuvent ainsi contribuer à encourager les entreprises à investir dans les États ayant signé ce genre d'accords avec leur pays d'origine.

Néanmoins, la lutte contre les doubles impositions ne trouve pas seulement de solution en droit conventionnel. Les pays essaient sur le plan interne de les supprimer ou d'en limiter les conséquences.

En France, une disposition de 1977 a institué, afin d'atténuer la double imposition, la règle selon laquelle le contribuable domicilié en France est imposable à raison de son revenu net annuel, déduisant de la base d'imposition les impôts acquittés sur les revenus de source étrangère.

De même, la France a mis en place un mécanisme dit du « bénéfice consolidé » ou « bénéfice mondial » applicable aux groupes internationaux. Insitué en vue de faciliter

⁴⁸⁴ Le calcul est : crédit d'impôt = impôt sur les revenus mondiaux x (revenu net catégoriel de source étrangère / revenu net imposable).

⁴⁸⁵ Dividendes.

⁴⁸⁶ Intérêts.

⁴⁸⁷ Redevances.



l'implantation des entreprises françaises à l'étranger⁴⁸⁸, il permettait, sur agrément, aux sociétés françaises de retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes ou indirectes, situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution des bénéfices. Il permettait ainsi d'imputer les pertes enregistrées à l'étranger.

Selon la doctrine administrative⁴⁸⁹, l'objectif du dispositif était de conférer aux entreprises françaises la possibilité d'être autorisées à faire masse des résultats positifs et négatifs enregistrés dans l'ensemble de leurs exploitations françaises ou étrangères. La finalité étant de neutraliser les incidences fiscales de l'application par chaque pays du principe de territorialité de l'impôt. Supprimé en 2011, il coûtait près de 500 millions à l'État.

Les conventions fiscales bilatérales garantissent aux investisseurs étrangers une certaine sécurité juridique et le bénéfice d'un traitement équitable. Cependant, en cas de litige, les règles de droit interne priment sur elles.

En cas de contentieux relatif à une imposition d'ordre international, le juge regarde premièrement si au regard de la loi nationale, cette imposition est effectivement établie. Dans un second temps, il se réfère à la convention fiscale afin d'examiner l'invocabilité de celle-ci, pour ensuite apprécier la conformité de cette imposition au regard des règles de répartition du droit d'imposer prévues par la convention⁴⁹⁰.

Hormis la limitation, voire la suppression des doubles impositions, les conventions bilatérales peuvent garantir aux entreprises une protection de leurs investissements.

B- La protection réciproque des investissements

Avant d'investir dans des pays étrangers, les entreprises ont besoin d'être sûres que leurs investissements seront protégés. Cette préoccupation est davantage accentuée lorsque l'investissement doit se faire dans un État dans lequel la stabilité politique, économique et sociale est fragile.

⁴⁸⁸ Art 209 quinquies CGI.

⁴⁸⁹ Archives 13D211- 01/10/77.

⁴⁹⁰ V. p 337.

Aussi, afin de rassurer les entreprises et protéger les intérêts des nationaux désirant investir à l'étranger, les États signent des accords de protection réciproque des investissements.

Ces accords fixent et définissent les investissements couverts par la protection. Les investissements concernés sont tous les avoirs, tels que les biens, droits et intérêts de toutes natures, à savoir les biens meubles et immeubles, ainsi que tous autres droits réels tels que les hypothèques, privilèges, usufruits, cautionnements et tous droits analogues; les actions, primes d'émission et autres formes de participation, même minoritaires ou indirectes, aux sociétés constituées sur le territoire de l'une des parties contractantes; les obligations, créances et droits à toutes prestations ayant valeur économique; les droits de propriété intellectuelle, commerciale et industrielle tels que les droits d'auteur, les brevets d'invention, les licences, les marques déposées, les modèles et maquettes industrielles, les procédés techniques, le savoir-faire, les noms déposés et la clientèle; les concessions accordées par la loi ou en vertu d'un contrat, notamment les concessions relatives à la prospection, la culture, l'extraction ou l'exploitation de richesses naturelles, y compris celles qui se situent dans la zone maritime des parties contractantes.

Dans la mesure où il s'agit d'accords réciproques, les parties contractantes s'engagent de leur côté à encourager et à admettre, conformément à leur législation et aux dispositions de l'accord en présence, les investissements effectués par les investisseurs de l'autre partie sur leur territoire et dans leur zone maritime.

Tout comme les conventions fiscales bilatérales, les accords de protection réciproque des investissements garantissent le principe de non-discrimination. Les États contractants s'engagent à assurer sur leur territoire, un traitement juste et équitable, conformément aux principes du droit international, aux investissements des investisseurs de l'autre partie.

Il est cependant à noter que les accords de protection d'investissement n'interdisent pas le recours à des mesures d'expropriation ou de nationalisation. Le droit de chacune des parties à prendre des mesures unilatérales de dépossession est reconnu au nom du respect de la souveraineté des parties, mais ce droit est strictement encadré. Ces mesures doivent être motivées par des raisons d'utilité publique.



Le Gabon a signé un certain nombre d'accords en la matière, que ce soit avec des États africains ou européens. C'est notamment le cas de l'Afrique du Sud⁴⁹¹, l'île Maurice⁴⁹², le Mali⁴⁹³, le Maroc⁴⁹⁴, Sao Tomé et Príncipe⁴⁹⁵, l'Allemagne⁴⁹⁶, l'Espagne⁴⁹⁷, l'Italie⁴⁹⁸, le Portugal⁴⁹⁹ et la Turquie⁵⁰⁰. Cette liste n'est pas exhaustive.

Du côté de la France, la plupart des accords économiques négociés se font à l'échelle de l'Union européenne⁵⁰¹. Toutefois, les accords qui ne sont pas un intérêt européen sont directement négociés par la France. La liste des accords entre la France et les autres États en matière de protection réciproque des investissements est nombreuse.

Sur la centaine d'accords de protection réciproque des investissements conclus par la France, moins de la moitié l'ont été avec des pays africains. En 2009, on en dénombrait 23⁵⁰², dont certaines n'étaient pas en vigueur⁵⁰³.

⁴⁹¹ 02 Août 2005.

⁴⁹² 18 juillet 2013.

⁴⁹³ 25 mars 2005.

⁴⁹⁴ 21 juin 2004.

⁴⁹⁵ 26 mars 2004.

⁴⁹⁶ 15 septembre 1998.

⁴⁹⁷ 02 mars 1995.

⁴⁹⁸ Juin 1999.

⁴⁹⁹ Il s'agit d'un accord de promotion et de protection réciproque des investissements technologique et technique.

⁵⁰⁰ 18 Juillet 2012.

⁵⁰¹ Depuis l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne au 1er décembre 2009, l'investissement étranger direct fait partie de la politique commerciale commune qui relève de la compétence exclusive de l'Union européenne.

⁵⁰² Parmi lesquels (date de signature ; date d'entrée en vigueur) : l'Afrique du sud (1995 ; 1997), l'Algérie (1993 ; 2000), l'Égypte (1974 ; 1975), l'Éthiopie (2003 ; 2004), la Guinée équatoriale (1982 ; 1983), le Liberia (1979 ; 1982), la Libye (2004 ; 2006), Madagascar (2003 ; 2005), le Maroc (1996 ; 1999), la Mozambique (2002 ; 2006), la Namibie (1998 ; 2006), le Nigeria (1990 ; 1991), l'Ouganda (2003 ; 2005), la Tunisie (1997 ; 1999), la République démocratique du Congo, ancien Zaïre (1972 ; 1975).

⁵⁰³ Ces accords ne sont pas entrés en vigueur en raison d'une absence de ratification. C'est le cas de l'accord négocié avec le Ghana (2001), ou avec la Zambie (Rapport du 28 janvier 2009 fait au nom de la commission des affaires étrangères sur : le projet de loi n° 1136, autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Kenya sur l'encouragement et la protection réciproques des investissements, et le projet de loi n° 1137, autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République de Guinée sur la promotion et la protection réciproques des investissements, par M. DUPRÉ (J.-P.).

Malgré des relations historiques fortes⁵⁰⁴, il est étonnant de constater que la France et le Gabon n'aient pas conclu d'accord de protection réciproque des investissements. Cet étonnement est partagé par le député Jean-Paul DUPRE en ces termes « *On peut supposer que l'intérêt d'un pays est prioritairement de signer des conventions bilatérales de promotion et de protection des investissements avec les pays avec lesquels il entretient des relations économiques fortes. En ce sens, la liste des accords signés par la France en Afrique peut étonner. (...) les pays concernés par ces accords ne sont pas nécessairement ceux avec lesquels la France entretient les relations les plus fortes, tant économiques que politiques, ou qui ressortent de sa « zone d'influence », comme on aurait sans doute pu s'y attendre. (...) on peut (...) s'étonner de ne pas y voir apparaître certains autres pays dans lesquels les investissements français sont importants, tels que le Congo, le Gabon, la Côte d'Ivoire pour n'en citer que quelques uns où la présence des entrepreneurs et expatriés français est forte et ancienne ou bien, pour reprendre le constat fait par la [Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement] CNUCED, qui sont de grands producteurs de matières premières* ». Cette question pourrait à nouveau être posée à la lumière de l'affaire qui oppose depuis 2018 l'État gabonais au groupe français Véolia.

En effet, le groupe français gère en concession depuis 1997, dans le cadre d'un partenariat public-privé, la distribution d'eau et d'électricité de l'ensemble du pays via la Société d'eau et d'électricité du Gabon (SEEG : Veolia 51 %, Etat et autres 49 %). La concession prévue pour vingt ans a été prolongée fin 2017 par un avenant, pour une période de cinq ans.

Cependant, le 16 février 2018 (quelques mois après la prorogation), le Gabon décide de mettre fin à la convention de concession, procédant exceptionnellement à la réquisition temporaire de l'entreprise.

Plusieurs raisons sont évoquées par l'État gabonais. D'une part, « *l'échec des négociations* » que l'avenant de prorogation prévoyait sur les sujets de litiges récurrents entre les deux parties. D'autre part, des carences dans la fourniture d'eau et des coupures d'électricité récurrentes, provoquant le mécontentement de la population⁵⁰⁵.

⁵⁰⁴ Politiques et économiques, principalement. De plus, la France et le Gabon ont conclu pas moins d'une centaine d'accords.

⁵⁰⁵ De son côté, Véolia dénonce les impayés de l'Etat à la SEEG de 65 milliards de francs CFA (Près de 100 millions d'euros, plus précisément, 99 085 366 euros). Quant au Gabon, il ne reconnaît qu'une dette de près

Le groupe français a menacé l'État gabonais d'ester en justice et de saisir des organes de règlement des différends internationaux tels que le Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements (CIRDI)⁵⁰⁶.

La première audience relative à cette affaire s'est tenue le 20 juin 2018 au CIRDI. Si les responsables de l'entreprise semblaient favorables à un arrangement à l'amiable à hauteur de 81 millions d'euros, représentant les 51% de participation du groupe au sein de la SEEG, l'État gabonais ne semblait pas, quant à lui, être favorable à aucun arrangement. Au contraire, il aurait envisagé de réclamer la somme de 300 millions d'euros à Véolia, somme représentant les dommages et intérêts qui seraient liés à la pollution du groupe⁵⁰⁷.

Pourtant, outre les relations fiscales que la France et le Gabon entretiennent avec les États tiers, ces deux États ont développé depuis des années des rapports privilégiés que ce soit dans le domaine politique ou économique.

§ 2 - La France et le Gabon : des relations privilégiées en termes d'investissement

Les relations commerciales bilatérales franco-gabonaises sont historiques. Les entreprises françaises bénéficient d'un statut particulier. La France détient environ 21% de part de marché au Gabon, caractérisés par plus d'une centaine d'implantations d'entreprises françaises.

Afin de favoriser davantage ces échanges, la France et le Gabon ont signé des accords fiscaux (A), matérialisés par la présence d'entreprises françaises au Gabon (B).

de 44 milliards de francs CFA (67 073 171 euros), en raison des dettes que Véolia aurait envers les organismes publics gabonais.

⁵⁰⁶ Le CIRDI est une instance créée au sein de la banque mondiale, et institué en 1966 par la Convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre États et ressortissants d'autres États. Il est compétent pour le règlement des différends opposant un investisseur à un État dans le cadre de traités internationaux d'investissement (mais également s'agissant des lois et contrats d'investissement).

⁵⁰⁷ V. africtelegraph.com (consulté le 11 juillet 2018).



A- Les accords fiscaux franco-gabonais

Depuis le début de leurs échanges commerciaux, la France et le Gabon ont conclu deux conventions fiscales visant à éliminer les doubles impositions (1). La dernière convention ayant servi à améliorer ces échanges (2).

1- La convention fiscale de 1966

Six ans après son accession à l'indépendance⁵⁰⁸, le Gabon a signé avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir la fraude fiscale⁵⁰⁹. Cette convention comportant des clauses en matière d'élimination des doubles impositions n'est plus actuellement en vigueur.

Concernant le champ d'application de cette convention, elle s'appliquait aussi bien aux personnes physiques qu'aux personnes morales⁵¹⁰.

L'assujettissement à l'impôt sur le revenu étant lié à la notion de résidence⁵¹¹, l'article 2 en apportait une définition.

En effet, est qualifié de "résident d'un État contractant", « toute personne qui, en vertu de la législation de cet État contractant, est assujettie à l'impôt dans cet État, du fait de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ».

En revanche, ce concept ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État contractant que pour les revenus de sources situées dans cet État contractant ou pour la fortune qui y est située.

Le juge de l'impôt français est allé jusqu'à vérifier les factures d'électricité, d'eau et de téléphone, afin de déterminer si la personne est effectivement résidente au sens de la convention⁵¹².

⁵⁰⁸ Ancienne colonie française, le Gabon a accédé à son indépendance le 17 août 1960.

⁵⁰⁹ Convention du 21 avril 1966 modifiée par avenants du 23 janvier 1973 et du 2 octobre 1986.

⁵¹⁰ Art 1.

⁵¹¹ V. Art 4 A et 4 B du code général des impôts français.

⁵¹² C.A.A Bordeaux, Chambre 5, 17 Décembre 2007 - n° 05BX00178.



L'article 26 de la convention prévoyait deux méthodes d'élimination des doubles impositions selon les cas, à savoir l'exonération avec application du taux effectif et l'imposition accompagnée de l'imputation d'un crédit d'impôt.

Par ailleurs, les ressortissants, les sociétés et autres groupements de l'un des États contractants ne pouvaient en aucun cas, en vertu du principe de non discrimination, être soumis dans l'autre État à des impôts autres ou plus élevés que ceux frappant les ressortissants, les sociétés ou autres groupements de l'autre État se trouvant placés dans la même situation. Il en allait de même pour l'octroi des avantages fiscaux.

La convention de 1966 instituait en effet un traitement égal pour les sociétés françaises imposables au Gabon, et inversement, s'agissant de l'octroi d'avantages. Aussi, selon l'article 5, « *les ressortissants d'un État contractant qui sont imposables sur le territoire de l'autre État contractant bénéficient, dans les mêmes conditions que les ressortissants de ce dernier Etat, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes quelconques accordés pour charges de famille* ».

Actuellement, il est assez difficile de rencontrer des conventions ne prévoyant pas des réserves en matière de non-discrimination. Les États contractants préférant se réserver le droit d'octroyer ou non aux ressortissants ou aux sociétés des autres États contractants le bénéfice d'avantages fiscaux en fonction de la situation ou des charges de famille qu'ils accordent à leurs propres résidents.

Faisant suite à la demande des autorités gabonaises qui voulaient rénover le cadre juridique des relations fiscales franco-gabonaises, la France et le Gabon ont engagé la négociation d'une nouvelle convention fiscale. Celle-ci a été signée le 20 septembre 1995 et est entrée en vigueur le 1^{er} mars 2008.

2- La nouvelle convention de 1995

La convention de 1995 entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République gabonaise en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales se rapproche un peu plus du modèle de convention de l'OCDE, par rapport à la convention antérieure.

Le nouvel accord fiscal franco-gabonais est constitué de dispositions d'ordre général (a), ainsi que de certaines clauses accordant un régime particulier à certaines entreprises (b).

a- Les clauses générales de la Convention franco-gabonaise

La convention fiscale de 1995 reprend certaines bases contenues dans celle de 1966, tout en améliorant certains points.

Pour l'imposition des sociétés, les bénéfices d'une entreprise de l'un des États contractants ne sont imposables que dans cet État, sauf dans le cas où l'entreprise exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Dans ce cas, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État uniquement s'ils sont imputables à cet établissement stable.

Quant aux dividendes, s'ils sont payés par une société qui est résidente d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant, alors ils sont imposables dans ce dernier. Cependant, ces dividendes peuvent également être imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est imposable. L'article 10 de la convention limite, à 15% du montant brut des dividendes, le taux de l'impôt lorsque la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif. Le principe du transfert de l'impôt fiscal, ou à défaut, du remboursement du précompte acquitté par la société distributrice a été retenu en matière de dividendes.

Par ailleurs, la technique d'élimination des doubles impositions prévue est celle de l'imposition accompagnée de l'imputation d'un crédit d'impôt. Cette méthode est appliquée à tous les revenus.

La convention de 1995, bien qu'assez proche du modèle de l'OCDE, a introduit des dispositions spécifiques aux relations commerciales que les deux États contractants entretiennent. Ces dispositions prévoient entre autres un régime spécial pour les sous-traitants des entreprises pétrolières au Gabon.

b- Le régime simplifié d'imposition pour les sous-traitants d'entreprises pétrolières

Le Gabon occupe le 5ème rang des producteurs pétroliers en Afrique Sub-saharienne⁵¹³(sa production s'est établie à 11,92 millions de tonnes en 2015, soit environ 230 000 barils/jour), ce qui explique la présence de dispositions spéciales en faveur des sous-traitant pétroliers dans la convention fiscale entre la France et le Gabon.

⁵¹³ Derrière le Nigeria, l'Angola, le Congo (Brazzaville) et la Guinée Equatoriale



En effet, aux termes de l'article 30 de la convention, les entreprises de France peuvent bénéficier du régime simplifié d'imposition des sous-traitants des entreprises pétrolières⁵¹⁴.

L'application de ce dispositif était également prévue dans le cadre de la convention fiscale de 1966.

Afin de bénéficier de ce régime, les entreprises doivent en faire une demande auprès des autorités gabonaises, à condition qu'elles réalisent ou reçoivent des revenus relatifs à des contrats de location armée ou non de matériels maritimes ou fluviaux, et que leur activité s'exerce dans le cadre de contrats conclus directement ou indirectement avec des entreprises pétrolières.

Ce régime permet aux sociétés à capitaux étrangers résidentes du Gabon ou aux succursales gabonaises de sociétés non-résidentes qui effectuent des prestations de services pour le compte de sociétés pétrolières, d'être soumises à l'impôt sur les sociétés au taux normal mais sur la base d'un bénéfice évalué forfaitairement à 10 % du chiffre d'affaires hors taxe réalisé au Gabon. De même, les sociétés éligibles sont dispensées du prélèvement de 5% calculé sur la base imposable à l'impôt sur les sociétés⁵¹⁵.

La Convention fiscale entre le Gabon et la France apparaît comme un outil incitatif pour les entreprises de chacune des parties. Néanmoins, cette coopération avait à l'origine vocation à permettre aux entreprises françaises d'avoir une pole position dans les secteurs liés à l'extraction et à l'exploitation des matières premières. Ce constat s'opère encore aujourd'hui à la lumière du paysage entrepreneurial français au Gabon.

B- L'effectivité des accords fiscaux franco-gabonais

La France est le premier partenaire commercial et le premier investisseur du Gabon⁵¹⁶. Près de 300 entreprises françaises sont installées au Gabon. La France détient ainsi environ 21% de part de marché. Les investisseurs français occupent une place particulière

⁵¹⁴ Article 138 bis du code général des impôts directs et indirects gabonais.

⁵¹⁵ Cet impôt est exigible au profit du fonds gabonais d'investissement.

⁵¹⁶ Rapport n°2 - 1997/1998 – Projet de loi autorisant l'approbation de la convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République gabonaise en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales.



au Gabon (1). Toutefois, la France est de plus en plus concurrencée par des investissements directs étrangers provenant d'autres États (2).

1- L'installation des entreprises françaises au Gabon

Les entreprises françaises implantées au Gabon exercent leur activité principalement dans le secteur des matières premières. Certaines y sont depuis plus de soixante ans.

On compte au Gabon plus d'une centaine de filiales d'entreprises françaises, et environ deux cent petites et moyennes entreprises et petites et moyennes industries franco-gabonaises.

Le secteur pétrolier apparaît comme la chasse gardée des sociétés françaises. En effet, Total Gabon, filiale du groupe Total, est le premier producteur de pétrole brut du pays. Il est suivi de Shell, premier opérateur pétrolier au Gabon, et second producteur. Quant à Perenco, il est le troisième producteur⁵¹⁷, et produit aussi du gaz naturel. Il y a enfin Maurel et Prom qui n'est au Gabon que depuis 2004.

Le secteur forestier est également prisé par les sociétés françaises. Ainsi, les groupes tels que Rougier, Fénart, Thébault Transbois y ont développé leurs activités.

Le groupe Eramet, par le biais de sa filiale Comilog, exploite le manganèse.

Les entreprises françaises sont également présentes dans d'autres secteurs, c'est le cas de la société Vinci, par le biais de sa filiale SOGEA SATOM, et de Bouygues par le biais de COLAS et de Dragages et Travaux Publics, dans le secteur des bâtiments et travaux publics.

Dans le domaine de l'agro-alimentaire, il y a le groupe Castel qui est spécialisé dans la brasserie, l'eau minérale et le sucre. BNP Paribas, par l'intermédiaire de la Banque Internationale pour le Commerce et l'Industrie du Gabon (BICIG), est la seule banque française présente au Gabon.

Pour les Assurances, nous pouvons énumérer les groupes AXA et Gras Savoye.

Le groupe Bolloré est présent dans la logistique portuaire, tandis qu'en matière d'eau et d'énergie, Veolia a pris le contrôle depuis 1997, à travers une concession de la Société

⁵¹⁷ Shell Gabon, Total Gabon et Perenco produisent à eux seuls les 3/4 du pétrole gabonais.

d'eau et d'énergie du Gabon (SEEG). Le contrat de concession qui a été renouvelée en 2017 a finalement été unilatéralement résilié par l'État gabonais en 2018⁵¹⁸.

Les entreprises françaises continuent de s'implanter au Gabon, et cela malgré la diversification des acteurs économiques présents au Gabon.

2- La diversification des acteurs économiques au Gabon

Depuis plusieurs années, le Gabon multiplie les accords économiques avec des partenaires autres que la France en vue d'attirer des investissements étrangers. Parmi ces nouveaux investisseurs, nous retrouvons la Chine qui met en place des financements privilégiés. Elle est présente dans l'exploitation forestière et la pêche, et tente de se distinguer dans les domaines de la construction, du pétrole et de l'extraction minière.

Il est important de préciser que s'agissant du secteur forestier, la Chine prend de plus en plus de place par rapport à la France. Cette situation est d'autant plus effective dans la mesure où le Gabon n'a pas signé un accord de préférence économique avec l'Union européenne.

L'Espagne également entretient de plus en plus des relations économiques avec le Gabon. En effet, elle se positionne dans les secteurs de la construction et du développement routier.

La Turquie devient quant à elle un acteur économique dans le commerce courant et dans les bâtiments et travaux publics.

Le Gabon a étendu ses relations économiques avec Singapour, en confiant notamment au groupe OLAM la mise en place des zones économiques à régime privilégié (ZERP) de Nkok et de Port-Gentil⁵¹⁹.

Des groupes marocains sont également de plus en plus présents au Gabon, à savoir Royal Air Maroc, Maroc Télécom et Attijari Wafa Bank.

Le Gabon continue d'étendre son réseau économique et commercial en multipliant des accords ou des promesses d'accords. C'est le cas du projet de convention fiscale avec l'Inde.

⁵¹⁸ V. supra.

⁵¹⁹ V. infra, p. 267.

Il semble malgré tout que pour l'instant la France reste actuellement pour le Gabon, le premier acteur économique.

Parallèlement, la question pourrait se poser d'évaluer la place des investissements privés gabonais en France.

Les recherches sur cet aspect ne sont pas concluants, ce qui s'explique probablement et malheureusement par l'absence de multinationales gabonaises.

Néanmoins, de nombreux gabonais résidents en France investissent et créent des entreprises (entreprises individuelles, TPE, PME).

Conclusion titre

Les dispositifs fiscaux incitatifs en faveur des entreprises en France et au Gabon sont influencés par l'Union européenne, pour le premier et la CEMAC, pour le second.

Ces deux formes d'intégration restreignent l'octroi des aides fiscales aux entreprises.

En France, les domaines liés à la réglementation des aides d'État, et plus précisément, des aides fiscales, sont clairement délimitées. L'objectif est de lutter contre les pratiques dommageables.

Néanmoins, certaines aides sont, en raison de leur objet, tolérées par le droit des aides d'État. Ces aides « tolérées » font partie des principales aides participant à l'attractivité fiscale de la France.

Au Gabon, la réglementation des aides publiques au sein de la CEMAC obéit à la même structure que celle de l'Union européenne.

Si en principe les aides publiques sont limitées, la pratique des États, notamment du Gabon démontre une absence d'harmonisation et de contrôle effectifs quant aux aides concrètement accordées.

Au-delà de l'influence communautaire sur les aides fiscales accordées aux entreprises, la France et le Gabon sont également contraints par leurs engagements internationaux.

L'internationalisation des échanges et les mouvements internationaux de capitaux influencent les États dans la mise en place des mesures fiscales incitatives. Ces États sont obligés de conjuguer avec d'autres par le biais notamment de conventions fiscales, en vue d'attirer de nouveaux investissements. La France et le Gabon ne dérogent pas à la règle.

En dehors des conventions bilatérales, les États adhèrent à des organismes régionaux ou internationaux qui peuvent également les influencer sur un plan fiscal.

Nonobstant, fort est de constater que les différentes recommandations de ces organismes s'agissant des restrictions, ou du moins de la nécessaire neutralité des politiques fiscales des États, n'ont pas permis de réduire la concurrence fiscale entre les États en vue d'attirer les investissements étrangers. Cette concurrence fiscale accrue a pour conséquence le dumping fiscal. Et, comme le souligne un auteur « *La communauté internationale éprouve des difficultés pour lutter contre le dumping social. Le dumping fiscal sera encore plus difficile à combattre même si les États prennent conscience des effets pervers de cette forme de dumping sur les finances publiques* »⁵²⁰.

⁵²⁰ BACCOUCHE (N.), op. cit.



Titre 2 - Les politiques fiscales nationales d'attraction territoriale

La fiscalité directe demeure l'un des derniers domaines de résistance de la souveraineté étatique⁵²¹. Le droit d'imposer est de la seule compétence de l'État, tout comme celui d'exonérer. Dans ce cadre, il possède le pouvoir de prendre des mesures fiscales dérogatoires visant à réduire, déduire ou soustraire totalement un contribuable à l'impôt, sous réserve, comme cela a été précisé, que celles-ci soient conformes à ses engagements internationaux.

Par ailleurs, l'existence d'incitations fiscales en faveur de l'implantation d'entreprises étrangères est une pratique qui s'est beaucoup généralisée. La France et le Gabon n'y échappent pas. Ces deux pays ont un niveau de développement différent⁵²², mais ont chacun un objectif économique précis : la recherche de l'attractivité et de la compétitivité pour l'un. Outre les questions sus énoncées, l'émergence⁵²³ et le développement pour l'autre.

Pourtant, si les règles relatives à la fiscalité des entreprises font normalement appel à une technique fiscale qui peut se révéler très complexe, cette complexité est d'autant plus accrue non seulement lorsqu'elle fait intervenir plusieurs États, mais aussi en raison du nombre important de régimes dérogatoires.

Néanmoins, des efforts sont consentis par les États afin de faciliter l'implantation des entreprises, par la mise en place de structures d'accompagnement⁵²⁴. Celles-ci ont

⁵²¹ L'effectivité de cette affirmation est cependant remise en cause s'agissant notamment des questions liées à la fiscalité internationale telles que les conventions fiscales, la réglementation des aides d'Etat ou publiques, le principe de liberté d'établissement en droit européen, etc.

⁵²² La France fait partie des pays industrialisés, tandis que le Gabon est en voie de développement.

⁵²³ La notion de pays émergent est floue et sa définition varie selon les auteurs. Cependant, trois éléments permettent d'évaluer l'émergence d'un pays : le niveau initial de développement, la croissance (la convergence ou la non-convergence), ainsi que la participation aux échanges mondiaux de produits transformés. De façon générale, un pays émergent peut se définir comme un pays dont le PIB par habitant est inférieur à celui des pays développés, mais qui connaît une croissance économique rapide, et dont le niveau de vie ainsi que les structures économiques convergent vers ceux des pays développés.

⁵²⁴ L'Agence de Promotion des Investissements Privés pour le Gabon ; Business-France ou encore Tax4Business pour le France.

vocation à informer les entreprises sur les démarches d'implantation, ainsi que sur les lois en vigueur⁵²⁵.

L'élaboration des règles fiscales incitatives, notamment en faveur des entreprises étrangères, s'inscrit dans le contexte général du droit fiscal. Elle intervient par conséquent selon une procédure rigoureuse.

Les mesures fiscales incitatives sont la conséquence des différentes politiques socio-économiques des États. La méthodologie adoptée est somme toute d'adapter les avantages fiscaux octroyés à la nature des investissements.

De ce fait, en France et au Gabon, les mesures fiscales dérogatoires peuvent être classées en deux principales catégories, à savoir les incitations générales (Chapitre 1) et spéciales (Chapitre 2) à l'investissement.

Chapitre 1 : Les incitations générales à l'investissement des entreprises étrangères

Chapitre 2 : Les incitations spéciales à l'investissement des entreprises étrangères

⁵²⁵ Ces lois vont au-delà de la matière fiscale. Il s'agit entre autres du droit des sociétés, du droit du travail, etc.



Chapitre 1 - Les incitations générales à l'investissement des entreprises étrangères

D'une manière générale, les règles fiscales dérogatoires s'appliquent également à tous les contribuables, quelle que soit leur nationalité, sous réserve de remplir les conditions préalablement fixées par la loi.

Partant, l'examen des mécanismes fiscaux incitatifs en faveur de l'investissement des entreprises étrangères conduit à dresser un panorama des principaux dispositifs incitatifs existant à l'égard des entreprises.

Aussi, les incitations fiscales générales sont celles qui s'appliquent indépendamment du domaine d'activité des entreprises, mais en tenant notamment compte du lieu, du caractère nouveau de l'activité, ou de sa visée.

A ce titre, nous examinerons les incitations fiscales en faveur de certaines entreprises nouvelles et du développement social (Section 1), ainsi que les incitations fiscales d'aménagement territorial (Section 2).

Section 1 - Les incitations fiscales en faveur de certaines entreprises nouvelles et du développement social

Nous parlerons successivement des incitations en faveur de certaines entreprises nouvelle (Paragraphe 1) et du développement social (Paragraphe 2).

§ 1 - Les incitations en faveur de certaines entreprises nouvelles

Il s'agit, pour la France et le Gabon, du dispositif fiscal général en faveur de certaines entreprises nouvelles (A), ainsi que des mesures spécifiques françaises en faveur des sociétés créées pour la reprise d'entreprises en difficulté (B).

A- Le dispositif général en faveur de certaines entreprises nouvelles

Nous traiterons d'une part du dispositif en France (1) et d'autre part au Gabon (2).

1- Les incitations françaises en faveur de certaines entreprises nouvelles

En France, le dispositif en faveur de certaines entreprises nouvelles a été instauré par l'article 14 de la loi de finances pour 1989. Celui-ci prévoyait un allègement de l'imposition des bénéficiaires réalisés pendant leurs cinq premières années d'activité par les entreprises industrielles, commerciales ou artisanales.

Il s'agissait d'une exonération des bénéfices réalisés à compter de la date de création de l'entreprise jusqu'au terme du 23^{ème} mois suivant celui de sa création et d'un abattement de 75%, 50% ou 25% de leur montant, selon que les bénéfices sont réalisés respectivement au cours de la première, de la seconde ou de la troisième période de douze mois suivant la durée d'exonération.

Codifié à l'article 44 sexies du code général des impôts, ce dispositif a été prolongé à plusieurs reprises⁵²⁶ et a connu un certain nombre de modifications⁵²⁷.

Dans sa rédaction actuellement en vigueur, l'article 44 sexies I dispose que « *Les entreprises soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats et qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif, jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création et déclarés selon les modalités prévues à l'article 53 A* ».

Une instruction de l'administration datant de 1889⁵²⁸ avait permis d'apporter quelques précisions à l'article 44 sexies.

D'abord, sont concernées par cet allègement, toutes les entreprises quelle que soit leur forme, à savoir les entreprises individuelles, les sociétés de personnes et assimilées⁵²⁹, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés anonymes ou encore les sociétés en commandite par actions.

Sur la nature de l'activité exercée, l'article 44 sexies réserve le bénéfice de l'exonération aux entreprises qui exercent une activité commerciale, industrielle ou artisanale.

Les activités industrielles sont liées à l'élaboration ou la transformation de biens corporels mobiliers⁵³⁰. Quant aux activités commerciales elles intègrent les commerces proprement

⁵²⁶ La dernière modification date de 2015 (LOI n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 78).

⁵²⁷ Certaines modifications concernent la zone d'implantation des entreprises. Jusqu'au 31 décembre 2010 le régime s'appliquait aux entreprises nouvellement créées dans les zones de revitalisation rurale ou dans les zones de redynamisation urbaine.

⁵²⁸ Instruction du 25 avril 1989 Bureau B1 - B2 - C2 Dispositions diverses (BIC, IS, Dispositions communes). Liquidation et modalités d'imposition. Abattement.

⁵²⁹ Telles que les sociétés en nom collectif et sociétés en commandite simple.

⁵³⁰ Activités de transformation de matières premières ou de produits semi finis en produits fabriqués.



dits dont l'objet est d'acheter en vue de les revendre, sans leur avoir fait subir de transformation, les commerces consistant à acheter des objets en vue d'en louer l'usage, les entreprises de commissions et de courtages, les entreprises de ventes de services⁵³¹, les entreprises exerçant diverses activités non industrielles telles que le transport, la manutention, le bâtiment et les travaux publics, ou la création culturelle et artistique.

Cependant, les entreprises qui exercent une activité bancaire, financière, d'assurances⁵³², de gestion ou de location d'immeubles⁵³³, de gestion de patrimoine immobilier, gestion de portefeuille de valeurs mobilières⁵³⁴ ne peuvent bénéficier de ce régime.

Le Conseil d'État a eu à trancher sur l'éligibilité d'une entreprise au régime d'entreprise nouvelle.

Dans une affaire en date du 29 avril 2002, il avait été saisi par le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie pour une demande d'annulation de l'arrêt du 1er mars 2001 par lequel la Cour administrative d'appel de Lyon, après avoir annulé le jugement du tribunal administratif de Dijon du 7 janvier 1997, a déchargé M. Jean-Noël X. des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 1989 à 1991.

En effet, M. X. avait été assujéti au titre des années 1989 à 1991 à des suppléments d'impôt sur le revenu au motif que les activités mentionnées à l'article 35 du code général des impôts n'entraient pas dans le champ d'application du régime d'allègement fiscal prévu à l'article 44 sexies du même code.

Le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie s'était par ailleurs pourvu en cassation contre l'arrêt du 1er mars 2001 par lequel la Cour administrative d'appel de

⁵³¹ C'est notamment le cas de l'exploitation d'établissements destinés à fournir le logement, la nourriture, les soins personnels ou les distractions (hôtels, pensions de famille, restaurants, bains, spectacles...).

⁵³² Ces activités sont en principe exercées par les établissements de crédit, y compris les établissements de crédit-bail, ainsi que par les entreprises d'assurances de toute nature.

⁵³³ L'exclusion concerne les entreprises qui se livrent à la location ou à la gestion des immeubles nus ou meublés dont elles sont propriétaires ou qu'elles donnent en sous-location. Toutefois, les entreprises qui agissent en tant que gérants d'affaires bénéficient du dispositif.

⁵³⁴ Ces activités ne sont ni des activités de nature industrielle, commerciale ou artisanale, ni des activités non commerciales éligibles. Il s'agit d'activités de nature civile.

Lyon, après avoir annulé le jugement du 7 janvier 1997 du tribunal administratif de Dijon, avait déchargé M. X... des suppléments d'impôt litigieux.

Compte tenu des dispositions de l'article 44 sexies du code général des impôts alors en vigueur selon lesquelles « *Les entreprises créées à compter du 1er octobre 1988 soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats et qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création et déclarés selon les modalités prévues à l'article 53 A. (...)* Ces dispositions ne s'appliquent pas aux entreprises qui exercent une activité bancaire, financière, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles (...) » ; et vu qu'aux termes de l'article 34 du même code : « *Sont considérés comme bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale (...)* », le Conseil d'État estimera que M. X... était en droit de bénéficier des dispositions de l'article 44 sexies du code général des impôts à raison des revenus tirés de sa profession d'agent immobilier au titre des années 1989 à 1991 en litige, et cela d'autant plus que la loi n° 67-563 du 13 juillet 1967, transposée dans le code du commerce sous l'article L. 110-1, répute actes de commerces toutes opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription ou la vente d'immeubles, de fonds de commerce, d'actions ou parts de sociétés immobilières ; qu'ainsi, les bénéfices tirés de telles opérations d'intermédiaire, lorsqu'elles sont réalisées à titre professionnel, ouvrent droit au dispositif de l'allègement fiscal prévu par les dispositions précitées de l'article 44 sexies du code général des impôts.

Outre l'incitation à la création d'entreprises, le régime d'exonération temporaire en faveur de certaines entreprises nouvelles a non seulement une finalité d'aménagement territorial, mais vise également à attirer les centres de décisions des groupes.

En effet, l'article 44 sexies du code général des impôts exonère les entreprises qui se créent dans les zones d'aide à finalité régionale à compter du 1er janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2020, à la condition que le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation soient implantés dans ces zones.

Néanmoins, même lorsque la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en zone d'aide à finalité régionale après la date de sa création, l'exonération reste applicable pour sa durée restant à courir.

Le législateur fiscal a voulu, conformément aux recommandations européennes, décourager les effets d'aubaine. Il a exclu du régime les entreprises créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration⁵³⁵, d'une extension d'activités préexistantes ou qui reprennent de telles activités.

Dans son instruction⁵³⁶, l'administration rappelle que l'extension peut également être géographique lorsqu'une entreprise préexistante crée une nouvelle implantation. Il en est ainsi par exemple lorsqu'un commerçant crée un deuxième magasin, lorsqu'une personne crée une entreprise qui conclut un contrat de franchise (franchisé), une concession de licence de marque ou lorsqu'une entreprise étrangère crée un établissement stable en France.

Par ailleurs, le capital des sociétés nouvellement créées ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés. Il en est ainsi lorsque soit un associé exerce en droit ou en fait une fonction de direction ou d'encadrement dans une autre entreprise, lorsque l'activité de celle-ci est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire ; soit un associé détient avec les membres de son foyer fiscal 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise dont l'activité est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire. La société nouvellement créée ne doit pas, par conséquent, être sous un lien de dépendance avec une autre société.

Il peut parfois s'avérer difficile de desceller la limite qu'autorise la loi sur le lien que peut avoir la nouvelle société avec une société déjà existante, implantée ou non sur le territoire français. A ce sujet, le juge administratif a été à plusieurs fois saisi.

⁵³⁵ Les opérations de concentration et de restructuration permettent d'exercer des activités préexistantes dans le cadre de structures juridiques différentes (exemple en de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif).

⁵³⁶ Préc. Cit.



Dans une affaire datant de 2004, la Cour administrative d'appel de Marseille avait été saisie d'un recours en annulation du jugement du tribunal administratif de la même ville par le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie⁵³⁷.

En l'espèce, la société Sport France a été constituée le 3 janvier 1989 sous la forme d'une société à responsabilité limitée par M. son gérant et la société italienne en commandite simple Sport de ..., les deux assurés détenant 50 % du capital social.

Le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie soutient que la société Sport France ne peut prétendre au bénéfice du régime d'entreprise nouvelle prévu à l'article 44 sexies du code général des impôts parce que d'une part, l'article 44 sexies du code général des impôts exclut du régime d'exonération temporaire l'impôt sur les sociétés qu'il institue, les entreprises qui ne constituent qu'une extension d'une activité préexistante ; qu'à ce titre, la création en France d'un établissement d'une société étrangère, ne peut être considéré comme une entreprise nouvelle. D'autre part, la loi ne prévoit aucune distinction entre les sociétés françaises et les sociétés étrangères pour l'application des dispositions de l'article 44 sexies du code général des impôts.

Quant à la société Sport France elle soutient qu'elle n'est ni une filiale ni une extension de Sport de...

Tout comme le tribunal, la Cour administrative rejettera le recours du ministre au motif que les deux entreprises sont autonomes l'une de l'autre.

Pour finir, l'efficacité du dispositif fiscal en faveur des entreprises nouvelles doit être globalement analysée.

Néanmoins, si l'on tient compte de la progression des investissements étrangers en France, on pourrait considérer que les effets sont positifs. En effet, concernant par exemple l'année 2017, le rapport de Business France sur l'internationalisation de l'économie française révèle que les décisions de nouvelles implantations en France ont progressé de 14 % en 2017 et s'établissent à 651, représentant 50 % de l'ensemble des investissements.

Il s'avère cependant important de relativiser ces données. Car, tous les nouveaux investissements étrangers ne sont pas ipso facto éligibles au régime fiscal en faveur de

⁵³⁷ Cour administrative d'appel de Marseille, 3^{ème} chambre - formation à 3, du 8 avril 2004, 99MA02343, recueil Lebon.

certaines entreprises nouvelles⁵³⁸. De ce fait, tous ces nouveaux investissements n'ont pas forcément bénéficié dudit régime.

Par conséquent, rien ne permet d'affirmer que le dispositif fiscal en faveur des entreprises nouvelles a un impact considérable sur les décisions d'investissement des entreprises étrangères, d'autant plus que cette mesure est restrictive, dans la mesure où d'une part elle ne s'applique qu'aux investissements réalisés dans les zones d'aide à finalité régionale, d'autre part, elle ne s'applique pas aux établissements stables d'entreprises étrangères qui sont considérés comme des extensions d'activités.

A l'instar de la France, le régime d'incitation fiscale en faveur des entreprises nouvelles existe dans de nombreux pays, selon les modalités propres à chaque État, c'est le cas du Gabon.

2- Les incitations fiscales gabonaises en faveur des entreprises nouvelles

L'article 194 du code général des impôts gabonais prévoit un régime spécial pour les nouvelles entreprises. Cette mesure vise à encourager les créations et les implantations d'entreprises.

Le dispositif en faveur des entreprises nouvelles a été institué au Gabon conformément à l'article 60 de la directive CEMAC relative à l'impôt sur les sociétés⁵³⁹ instituant un régime d'entreprises nouvelles⁵⁴⁰.

Aussi, on entend par entreprise nouvelle au sens de l'article 194 CGI, « *une entreprise nouvellement immatriculée, n'ayant jamais exercé une activité de quelque nature que ce soit au Gabon et dont la création ne résulte pas du seul changement de raison sociale ou de dirigeants sociaux avec poursuite des activités antérieures* ».

Afin qu'une activité soit qualifiée de nouvelle, celle-ci doit n'avoir jamais été exercée sur le territoire national et ne surtout pas être constituée par le simple développement d'une ou de plusieurs activités déjà exercées par la même entreprise. On peut en faire une large interprétation.

⁵³⁸ V. Supra.

⁵³⁹ Annexe à la directive n° 02/01/UEAC-050-CM-06 portant révision de l'acte 3/72-153-UDEAC du 22 décembre 1972 instituant l'impôt sur les sociétés.

⁵⁴⁰ Supra. p 125.



En effet, une entreprise qui a exercé une activité hors du Gabon, et qui viendrait s'implanter sur le territoire national pourrait-elle au regard de cette disposition être qualifiée d'entreprise nouvelle ?

Il n'existe pas à notre connaissance de jurisprudence à ce sujet. Mais il serait sans doute aisé de se référer à la jurisprudence française afin d'avoir des éclaircissements⁵⁴¹.

Dans tous les cas, les quartiers généraux ne sont pas éligibles au régime d'entreprise nouvelle.

En effet, un quartier général est une installation fixe appartenant à une entreprise ou à un groupe international dont le siège est situé à l'étranger et exerçant des fonctions au seul profit de l'entreprise ou du groupe dans un secteur géographique déterminé. Son activité consiste principalement en la fourniture de prestations de services qui correspondent à des fonctions essentiellement administratives, non susceptibles de donner lieu au Gabon à une commercialisation⁵⁴².

Le code général des impôts gabonais excluant les entreprises ayant des activités de service du bénéfice de ce régime dérogatoire, les quartiers généraux, sans qu'il ne soit nécessaire de préciser le lien qu'ils entretiennent avec la société mère, en sont d'office écartés.

Les entreprises nouvelles doivent, selon l'article 195 du code des impôts gabonais, non seulement être assujetties à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et des bénéficiaires agricoles selon le régime réel d'imposition⁵⁴³, mais également exercer une activité dans les secteurs industriel, minier, agricole, ou forestier⁵⁴⁴.

⁵⁴¹ Bien que le Gabon soit un Etat souverain, une partie de son système juridique est hérité de la France dont il était une colonie. A la faculté de droit du Gabon, une grande partie des cours dispensés ne fait pas référence au système gabonais, mais plutôt au système français. Même les illustrations (jurisprudence, cas pratiques...) sont tirées du droit français.

⁵⁴² Art. 30 CGI gabonais.

⁵⁴³ Ne peuvent bénéficier du régime des entreprises nouvelles : les entreprises assujetties à l'IRPP dans la catégorie des BNC, celles soumises à l'IRPP dans la catégorie des BIC ou des BA selon le régime simplifié d'imposition et les entreprises soumises au régime de base.

⁵⁴⁴ Le secteur de la pêche artisanale est également concerné. Néanmoins, s'agissant des activités de services, elles sont régies par des mesures propres. L'article 6 du code général des impôts gabonais prévoit par exemple une exonération temporaire pour les entreprises ayant une activité hôtelière de tourisme.

Le code gabonais exige un investissement minimum aux entreprises prétendant au bénéficiaire du régime d'entreprises nouvelles.

L'entreprise nouvelle doit avoir procédé, subséquemment au troisième exercice d'activité, à des investissements en immobilisations stables et définitives pour un montant minimum de deux cent millions de francs CFA⁵⁴⁵ si l'activité est exercée dans le secteur industriel, cinq cent millions de francs CFA⁵⁴⁶ si l'activité est exercée dans le secteur minier, cinq cent millions de francs CFA si l'activité est exercée dans le secteur forestier, cent millions de francs CFA⁵⁴⁷ si l'activité est exercée dans les secteurs agricoles et de la pêche artisanale.

Cette condition élimine d'office les entreprises qui ne peuvent prétendre à de tels investissements.

La question qui se pose est celle de savoir quelles sont les conséquences lorsqu'au bout des trois ans l'entreprise n'a pas réalisé ces investissements. Sera-elle obligée de payer l'impôt dont elle a été, au préalable, exonérée ? si oui, l'administration greffera-elle des pénalités ?

La lecture du code général des impôts permet d'apporter une réponse somme toute claire.

Selon l'article 197 « *Les avantages prévus à l'article 196 ci-dessus sont accordés par décision du Directeur général des impôts sur demande du contribuable présentée avant le début de l'installation de l'entreprise. (...) Si, après avoir reçu l'agrément du Directeur général des impôts, l'entreprise bénéficiaire ne remplit pas toutes les conditions énumérées ci-dessus, l'impôt afférent aux bénéfices réalisés depuis le début de l'exploitation sera établi selon le régime de droit commun sans préjudice des pénalités et autres sanctions prévues aux articles P 996 et suivants du présent code* ».

Une telle disposition ne peut qu'engendrer un problème de sécurité pour certaines entreprises, qui peuvent se résigner à ne pas faire de demande, de peur de devoir plus tard rembourser une somme importante à l'administration fiscale.

⁵⁴⁵ 304 878 euros.

⁵⁴⁶ 762 195 euros.

⁵⁴⁷ 152 439 euros.



En outre, pendant les cinq premières années de leur activité⁵⁴⁸, les entreprises qui répondent aux conditions sus énumérées peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur les bénéfices pour le premier exercice bénéficiaire, d'un abattement d'impôt sur les bénéfices de 50% pour le second exercice bénéficiaire.

Elles sont exonérées du minimum de perception, et en cas de déficit, elles peuvent aussi avoir droit à une exonération de l'impôt minimum forfaitaire⁵⁴⁹ au titre de deux exercices déficitaires.

Les entreprises nouvelles répondant aux conditions ont la possibilité de pratiquer un amortissement accéléré correspondant à deux annuités d'amortissement linéaire sur les biens d'équipements acquis.

Les entreprises ne peuvent bénéficier de ce régime qu'à condition d'avoir adressé une demande au directeur général des impôts avant le début de leur installation. Le bénéfice du régime est accordé et notifié au contribuable par le directeur général des impôts. Cette notification vaut agrément⁵⁵⁰.

La condition de l'agrément n'est pas propre à ce régime. En effet, pour toute demande de régime dérogatoire, la loi fiscale gabonaise impose le dépôt préalable d'une demande. Cela a pour conséquence d'engendrer une lourdeur administrative ressentie par les entreprises, notamment lorsqu'elles sont obligées de déposer une demande d'autorisation pour chacun des régimes dérogatoires auxquelles elles souhaitent prétendre.

⁵⁴⁸ Pour les activités minières, le code forestières et le code agricoles, l'exonération d'impôt porte sur les trois (3) premiers exercices.

⁵⁴⁹ L'impôt minimum forfaitaire est un impôt dû par les personnes morales qui sont dispensées du paiement de l'impôt sur les sociétés : soit lorsque l'exercice de référence est déficitaire ; soit lorsque le montant de l'IMF est supérieur à celui de l'impôt sur les sociétés. Selon l'article 24 du code général des impôts gabonais « Le montant de l'impôt dû par chaque société ou entreprise ne peut être inférieur à l'impôt minimum forfaitaire qui résulterait de l'application du taux de 1 % à la base de référence telle que définie à l'article 25 ci-dessous ou à la somme de 1.000.000 de FCFA correspondant au minimum de perception. Lorsque l'exercice comptable est inférieur ou supérieur à douze mois, la somme d'un million de francs CFA (1 524 euros) est calculée « prorata temporis ».

⁵⁵⁰ Le bénéfice du régime est accordé sur une période de cinq (5) ans à compter du début de l'installation de l'entreprise ou du démarrage de l'activité nouvelle pour les entreprises existantes. Le premier exercice est considéré comme une année entière quelle que soit la date du début de l'activité.

Le régime prend fin soit lorsque le bénéficiaire de l'agrément n'a pas respecté les conditions d'éligibilité, soit à l'issue de la période d'exonération de cinq ans. L'entreprise est alors imposée selon les règles de droit commun.

Les objectifs liés au régime fiscal applicable aux entreprises nouvelles ne sont pas clairement prédéfinis.

S'il est évident que la première ambition est d'inciter à la création ou à l'implantation d'entreprises, il se pose la question de savoir à qui est adressée cette mesure ?

Au vue des conditions énoncées, il apparaît qu'elle s'adresse aux grandes entreprises capables de réaliser des investissements d'un certain montant. Les PME incapables de réaliser des investissements conséquents semblent ainsi en être exclues.

Contrairement au Gabon, le régime fiscal français en faveur de certaines entreprises nouvelles va plus loin. Un dispositif spécial s'applique en effet aux entreprises en difficulté.

B- Les aides aux entreprises en difficulté

Il n'existe pas de notion fiscale de l'entreprise en difficulté. Le droit des sociétés a somme toute évoqué les situations à partir desquelles les différentes procédures pourront s'appliquer.

En vertu de la loi du 1^{er} mars 1984, la mise en œuvre de la procédure d'alerte émanera d'un fait « *de nature à compromettre la continuité de l'exploitation* ». La loi du 25 janvier 1985, quant à elle, caractérise l'état de cessation de paiement par « *l'impossibilité de faire face au passif exigible avec son actif en difficulté* ».

Les mesures fiscales en faveur des entreprises en difficulté ont un double impact sur l'attractivité.

D'une part, elles rassurent les entreprises voulant investir, sur l'existence de dispositifs d'aides et d'accompagnement en cas de difficulté.

D'autre part, elles encouragent les entreprises, par les mécanismes d'aides, à investir pour la reprise d'entreprises en difficulté.



Dans les années 70-80, les mesures fiscales en faveur des entreprises en situation difficile, consistaient principalement en délais supplémentaires et remises d'impôts⁵⁵¹.

Ce dispositif est encore en vigueur et est consacré à l'article L 247-1 du livre de procédures fiscales (LPF).

L'administration peut en effet accorder sur la demande du contribuable des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ; des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ; par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

Quant aux aides fiscales, elles interviennent surtout concernant l'aide à la reprise d'entreprises en difficulté.

Le dispositif fiscal en faveur de la reprise des entreprises en difficulté a été institué par la loi de finances pour 1989⁵⁵², et codifié à l'article 44 septies CGI.

L'article 44 septies CGI prévoit à cet effet une exonération d'impôt sur les sociétés, à raison des bénéfices réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif immobilisé, jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création et déclarés, aux sociétés créées entre le 1er juillet 2007 et le 31 décembre 2020 pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté qui fait l'objet d'une cession ordonnée par le tribunal en application de l'article L. 626-1, de l'article L. 631-22 ou des articles L. 642-1 et suivants du code de commerce.

L'exonération est également accordée lorsque les procédures de sauvegarde ou de redressement judiciaire ne sont pas mises en œuvre, ou lorsque la reprise porte sur un ou plusieurs établissements industriels en difficulté d'une entreprise industrielle et dans la

⁵⁵¹ V. ORSINI (G.), L'interventionnisme fiscal, préc. cit.

⁵⁵² Loi de finances n° 88-1149 du 23 décembre 1988 pour 1989.



mesure où la société créée pour cette reprise est indépendante juridiquement et économiquement de l'entreprise cédante⁵⁵³.

Plusieurs conditions sont nécessaires au bénéfice de cette exonération.

Tout d'abord, la reprise doit concerner une entreprise ou un établissement qui exerce exclusivement une activité industrielle.

De même, dans le cas des cessions ordonnées par le juge-commissaire⁵⁵⁴ dans le cadre d'une procédure de liquidation judiciaire, la reprise doit porter sur une branche complète et autonome d'activité exclusivement industrielle.

En cas de reprise d'établissements en difficulté au sein desquels sont exercées exclusivement une ou plusieurs activités industrielles d'une entreprise qui n'est pas elle-même en difficulté, l'activité de cette entreprise doit obligatoirement être industrielle⁵⁵⁵.

Deux conditions cumulatives sont nécessaires afin de qualifier une activité d'industrielle : l'activité consiste en la transformation de matières premières ou de produits semi-finis en produits fabriqués ; le rôle du matériel ou de l'outillage utiles à la réalisation de cette activité est prépondérant⁵⁵⁶.

A contrario, certaines activités ne peuvent pas être considérées comme industrielles.

Il s'agit des activités commerciales qui consistent principalement en l'achat-revente de marchandises en l'état ; des activités financières (banques, assurances, etc.) ; des activités se rattachant au secteur des services tels que le transport, la réparation, la maintenance ; des activités du bâtiment et des travaux publics ; des activités extractives et la production d'énergie ; des activités culturelles ou artistiques qui concourent à la réalisation d'une œuvre originale, quels que soient les moyens mis en œuvre.

⁵⁵³ Certains secteurs d'activité sont exclus de l'exonération, à savoir transports et infrastructures correspondantes, construction navale, fabrication de fibres synthétiques, sidérurgie, charbon, production et distribution d'énergie, infrastructures énergétiques, production agricole primaire, transformation et commercialisation de produits agricoles, pêche et aquaculture.

⁵⁵⁴ Selon l'article L621-9 du code de commerce dispose « le juge commissaire est chargé de veiller au déroulement rapide de la procédure et à la protection des intérêts en présence ... ». Dans le cadre du tribunal de Grande Instance, les juges commissaires sont des magistrats professionnels. Dans le cadre du tribunal de commerce, les juges sont élus parmi les commerçants et dirigeants d'entreprise du ressort.

⁵⁵⁵ BOFIP : BOI-IS-GEO-20-10-10-20150603.

⁵⁵⁶ L'entreprise ou l'établissement industriel doit constituer un établissement industriel par nature, évalué conformément aux dispositions de l'article 1499 du CGI ou de l'article 1500 du CGI, selon le cas.

Ensuite, le capital de la société créée ne doit pas être détenu directement ou indirectement par les personnes qui ont été associées ou exploitantes ou qui ont détenu plus de 50 % du capital de l'entreprise en difficulté pendant l'année précédant la reprise. Cette condition a ainsi pour objectif de faire bénéficier de l'exonération qu'aux seules sociétés nouvellement créées et externes à la société en difficulté.

Les droits de vote ou les droits à dividendes dans la société créée ou l'entreprise en difficulté doivent être détenus indirectement par une personne lorsqu'ils appartiennent aux membres du foyer fiscal de cette personne ; à une entreprise dans laquelle cette personne détient plus de 50 % des droits sociaux y compris, s'il s'agit d'une personne physique, ceux appartenant aux membres de son foyer fiscal ; à une société dans laquelle cette personne exerce en droit ou en fait la fonction de gérant ou de président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire.

Le régime d'exonération s'applique aux seules sociétés nouvelles créées dans le seul but de reprendre une entreprise industrielle en difficulté.

Par ailleurs, seules les entreprises créées sous la forme de sociétés peuvent bénéficier du dispositif.

L'exonération ne s'appliquant qu'aux sociétés soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés au taux normal et dans les conditions de droit commun, ce régime d'exonération ne concerne pas les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI ou de l'article 223 A bis du CGI, celles-ci n'étant pas imposables à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Le régime d'exonération est applicable aussi bien à la reprise d'une entreprise dans sa globalité qu'à la reprise d'un ou plusieurs établissements⁵⁵⁷.

L'entreprise peut commencer à bénéficier du régime d'exonération à la date de sa création ou, si elle est postérieure, la date de rachat du fonds ou de prise d'effet du contrat de location-gérance.

⁵⁵⁷ L'établissement est défini par référence à un critère géographique ou fonctionnel. Un établissement s'entend de toute installation fixe munie de l'ensemble des équipements nécessaires à son fonctionnement et utilisée par une entreprise en un lieu déterminé, ou d'une unité de production intégrée dans un ensemble industriel lorsqu'elle peut faire l'objet d'une exploitation autonome. Par conséquent, une reprise de locaux nus ne peut pas être qualifiée de reprise d'établissement.



L'exonération porte sur le mois de la création ou du rachat du fonds ou de prise d'effet du contrat de location-gérance, et les vingt-trois mois suivants.

Si la clôture des exercices comptables ne coïncide pas avec le terme de la période d'exonération, les bénéfices de l'exercice au cours duquel intervient le terme de la période d'exonération font l'objet d'une exonération pour une part, et d'une imposition normale pour l'autre part, selon une répartition prorata temporis⁵⁵⁸.

Néanmoins, si leur date de rattachement comptable est antérieure au terme de la période d'exonération, les plus-values de cession incluses dans le résultat exceptionnel de l'exercice au cours duquel intervient le terme de la période d'exonération peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice exonéré pour la totalité de leur montant.

L'administration précise que dans ce cas, la règle du prorata temporis ne s'applique que sur le résultat fiscal déclaré, déduction faite du montant des plus-values retenues pour la totalité de leur montant.

Il est également précisé que l'application de cette tolérance ne peut avoir pour effet d'exonérer un montant supérieur à celui du résultat fiscal déclaré au titre de l'exercice au cours duquel a été réalisée la plus-value, auquel cas ces plus-values font l'objet d'une répartition selon la règle du prorata temporis.

Cette mesure ne s'applique toutefois pas aux plus-values de réévaluation libre⁵⁵⁹ qui sont exclues du régime d'exonération.

Deux situations permettent de bénéficier d'un plafonnement de l'exonération.

D'une part, pour les entreprises créées dans les zones d'aide à finalité régionale⁵⁶⁰, les bénéfices exonérés sont, sur agrément du ministre chargé du budget, plafonnés de telle sorte que l'allègement d'impôt correspondant ne soit pas supérieur à 10 % du montant des coûts éligibles⁵⁶¹. Le taux est majoré de dix points pour les moyennes entreprises et

⁵⁵⁸ BOFIP : BOI-IS-GEO-20-10-20-20150603.

⁵⁵⁹ Une réévaluation est dite « libre », par opposition aux réévaluations légales ». La réévaluation libre des immobilisations est autorisée par l'article L 123-18 du Code de commerce.

⁵⁶⁰ Infra. Les aides d'aménagement territorial. p. 228.

⁵⁶¹ Il s'agit du coût salarial des emplois créés par l'entreprise (les emplois créés s'entendent des emplois existant dans l'entreprise reprise et maintenus par la société nouvelle créée pour la reprise, ainsi que les emplois que celle-ci a créés dans ce cadre). Ce coût correspond aux salaires bruts avant impôts majorés des

de vingt points pour les petites entreprises⁵⁶². Néanmoins, dans tous les cas, les bénéficiaires exonérés sont plafonnés de telle sorte que l'allègement d'impôt ne soit pas supérieur à 7,5 millions d'euros⁵⁶³.

D'autre part, pour les entreprises créées dans les départements d'outre-mer, les bénéficiaires exonérés sont plafonnés de manière que l'allègement d'impôt correspondant ne soit pas supérieur à 45 % du montant des coûts éligibles. Ce pourcentage est porté à 55 % pour la Guyane et à 70 % pour Mayotte.

Quant aux taux, ils sont majorés de dix points pour les moyennes entreprises et de vingt points pour les petites entreprises. Cependant, les bénéficiaires exonérés sont plafonnés de manière que l'allègement d'impôt ne soit pas supérieur à 33,75 millions d'euros en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion, à 41,25 millions d'euros en Guyane et à 52,50 millions d'euros à Mayotte.

Le dispositif d'aides fiscales en faveur de la reprise entreprises en difficulté, tel qu'il s'applique actuellement, est issu d'un aménagement visant à se conformer au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État.

En effet, à la suite d'une enquête débutée en août 2002, la Commission européenne avait conclu que le régime fiscal spécial applicable en France pour la reprise des entreprises en difficulté en vertu de l'article 44 septies du code général des impôts n'était pas conforme aux règles du traité en matière des aides d'État. Ce régime ne garantissait pas que les aides versées soient proportionnées aux investissements réalisés ou au minimum nécessaire pour mener à bien la restructuration des entreprises concernées.

Aussi, dans sa décision⁵⁶⁴, la Commission a estimé d'une part que le régime fiscal français ne peut s'assimiler à une mesure générale car il ne s'applique qu'aux sociétés

cotisations sociales obligatoires engagées par l'entreprise au cours du mois de la reprise et des vingt-trois mois suivants.

⁵⁶² Les petites et moyennes entreprises ne peuvent bénéficier de l'application des majorations de taux lorsque les coûts éligibles sont supérieurs à 50 millions d'euros.

⁵⁶³ Lorsque le montant des coûts éligibles est supérieur à 50 millions d'euros, les taux plafonds d'aide à finalité régionale sont pondérés en fonction des différentes tranches d'investissement nécessaire à la reprise de l'entreprise en difficulté. La tranche comprise entre 50 et 100 millions d'euros est pondérée par un coefficient de 0,5. La fraction des coûts éligibles supérieure à 100 millions d'euros n'est pas retenue pour le calcul du plafond.



nouvellement créées remplissant certaines conditions (activité industrielle, reprise d'actifs de sociétés faillites ou en difficulté).

D'autre part, elle a considéré que le régime n'était pas susceptible d'être autorisé au titre des dispositions relatives aux aides au sauvetage et à la restructuration des entreprises en difficulté dans la mesure où il ne garantit pas que les aides versées seront limitées au strict nécessaire en vue de mener à bien le sauvetage ou la restructuration de l'entreprise concernée comme l'exigent les règles dans ce domaine (pour ce qui est des exonérations de l'impôt sur les sociétés, le montant de l'aide devait dépendre uniquement de la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices).

Enfin, le bénéfice du régime n'étant pas limité aux petites et moyennes entreprises, il ne pouvait être approuvé au titre du règlement du Conseil sur les aides en faveur des petites et moyennes entreprises.

Par ailleurs, la Commission a déclaré ces aides illégales et a demandé à la France de récupérer les aides accordées entre 1994 et 2003 auprès des entreprises en ayant bénéficié.

En novembre 2008, à la suite d'un recours auprès de la Cour de justice⁵⁶⁵, celle-ci a ordonné à la France de supprimer le régime d'aide litigieux et de « *prendre toutes les mesures nécessaires pour récupérer auprès de leurs bénéficiaires les aides octroyées (...) et illégalement mises à leur disposition* », la récupération devant avoir lieu « *sans délai, conformément aux procédures du droit national, pour autant qu'elles permettent l'exécution immédiate et effective de la (...) décision [de la Commission]* »⁵⁶⁶.

La France a, dans un premier temps, entamé des discussions avec la Commission afin de limiter les conséquences de la récupération (elle a démontré la compatibilité de certains aspects du dispositif avec les aides pouvant être autorisées par le droit européen des aides d'État). Elle a ainsi pu réduire le nombre d'entreprises concernées par la récupération et limiter le montant à reverser à l'État pour celles restant concernées par cette récupération.

⁵⁶⁴ Décision 2004/343/CE du 16 décembre 2003.

⁵⁶⁵ CJCE, 12 juin 2008, C-214/07.

⁵⁶⁶ V. LECLERCQ (L.), CHAVRIER (G.), PUEL (F.), DU PASQUIER (J.), « Aides d'État - Récupération d'aides d'État illicites : quels moyens de défense invoquer ? », Droit fiscal n° 10, 10 Mars 2016, comm. 213.

Par la suite, la France a procédé à la récupération des aides auprès des entreprises visées, « dans les conditions les moins préjudiciables possibles et en tenant pleinement compte de la situation économique (...) »⁵⁶⁷.

Le cas des aides fiscales en faveur de la reprise des entreprises en difficulté illustre les conséquences des effets du droit européen des aides d'État sur les droits nationaux, notamment sur le droit de la France, en matière de dérogation et d'attractivité fiscales. Le droit européen des aides d'État peut en effet être source d'insécurité juridique et financière pour les entreprises.

Au contraire de l'exonération en faveur des entreprises nouvelles, d'autres dispositifs ont une finalité déterminée. Outre la création et l'implantation d'entreprises, ces mesures ont vocation à asseoir une fiscalité à visée sociale.

§ 2 - Les aides en faveur du développement social

En France et au Gabon, ces aides se manifestent à travers des mécanismes fiscaux de faveur visant à faciliter l'embauche, et ainsi favoriser l'emploi (A).

En outre, au Gabon, en raison du niveau de développement et pour permettre à tous les gabonais d'avoir accès au logement, des dispositifs fiscaux en faveur de l'investissement dans les logements sociaux ont été adoptés ⁵⁶⁸(B).

A- Les mécanismes fiscaux en faveur de l'emploi

Il convient de distinguer selon que les mesures fiscales incitatives visent à faciliter l'embauche d'une main d'œuvre internationale (1) ou nationale (2).

1- Des politiques fiscales favorisant l'embauche des impatriés

Les exigences des entreprises en termes de qualification favorisent aujourd'hui une sorte d'internationalisation des compétences.

En effet, afin de disposer d'une main d'œuvre qualifiée, les entreprises peuvent faire appel à des salariés et dirigeants impatriés.

⁵⁶⁷ Assemblée nationale, Question écrite n° 70163, JO du 2 février 2010.

⁵⁶⁸ La France intègre les aides fiscales en faveur de l'accès au logement dans le champ de la fiscalité locale. Aussi, nous n'examinerons pas ces mesures sous l'angle du droit français.



Aussi, sont qualifiées d'impatriées, les personnes appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie sur le territoire national, ainsi que les personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie sur le territoire national.

En France, c'est l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2003⁵⁶⁹, modifié par l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005⁵⁷⁰ qui a instauré, en matière de traitements et salaires, un régime spécifique d'imposition en faveur des « impatriés ».

Ce dispositif vient compléter le régime dont bénéficient les salariés détachés auprès des quartiers généraux ou centres de logistique⁵⁷¹.

Le régime fiscal des impatriés, codifié à l'article 155 B du code général des impôts⁵⁷², prévoit une exonération d'impôt, pour les salariés et dirigeants appelés de l'étranger à occuper un emploi pendant une période limitée dans une entreprise établie en France, à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation ou, sur option, et pour les salariés et personnes autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre État, à hauteur de 30 % de leur rémunération.

Les salariés et personnes concernés sont également, pendant la durée où ils bénéficient du dispositif fiscal de faveur, exonérés d'impôt à hauteur de 50 % du montant de certains revenus, à savoir les revenus de capitaux mobiliers dont le paiement est assuré par une personne établie hors de France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ; les produits mentionnés aux 2° et 3° du 2 de l'article 92 CGI⁵⁷³ dont le paiement est effectué par une personne établie hors de

⁵⁶⁹ Loi n° 2003-1312, 30 déc. 2003.

⁵⁷⁰ Loi n° 2005-1720, 30 déc. 2005.

⁵⁷¹ V. p. 350.

⁵⁷² Le régime fiscal des impatriés était initialement codifié à l'article 81 B CGI. Cependant, dans le but de renforcer l'attractivité du territoire national, l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie (Loi n° 2008-776, 4 août 2008) a instauré un nouveau régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés ». Les dispositions de l'article 81 B CGI ont ainsi été transférées par décret (D. n° 2009-389, 7 avr. 2009 portant incorporation au CGI de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code) à l'article 155 B CGI. L'article 81 B du CGI continue néanmoins de s'appliquer aux personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue avant le 1er janvier 2008.

⁵⁷³ Les produits de droits d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires, et les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licences d'exploitation

France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ; les gains réalisés à l'occasion de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, lorsque le dépositaire des titres ou, à défaut, la société dont les titres sont cédés est établi hors de France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Concomitamment, les moins-values réalisées lors de la cession de ces titres sont constatées à hauteur de 50 % de leur montant.

Certaines conditions doivent néanmoins être respectées.

De fait, pour bénéficier du régime fiscal des impatriés, les salariés et dirigeants concernés⁵⁷⁴ ne doivent pas, d'une part, avoir été fiscalement domiciliés en France au cours des cinq années précédant celle de leur prise de fonctions, et jusqu'au 31 décembre de la huitième année civile suivant celle de cette prise de fonctions, au titre des années à raison desquelles ils sont fiscalement domiciliés en France.

Spécifions que c'est l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005 qui a modifié ce dispositif en réduisant de dix à cinq ans la condition de non-domiciliation antérieure en France et en le complétant par une exonération, dans une certaine limite, de la part de la rémunération des intéressés se rapportant à l'activité qu'ils exercent à l'étranger.

De même, l'article 71 de la loi de finances pour 2017 est venu davantage renforcer le dispositif en étendant la durée d'application du régime de 5 à 8 ans, et en intégrant une exonération de la taxe sur les salaires aux primes d'impatriation bénéficiant de l'exonération d'impôt sur le revenu en application du 1 du I de l'article 155 B.

D'autre part, les salariés et dirigeants doivent être fiscalement domiciliés en France⁵⁷⁵.

Plusieurs cas de figures existent s'agissant du recrutement des salariés et dirigeants.

D'abord, les personnes éligibles peuvent avoir été préalablement employées par une entreprise établie hors de France et appelées à exercer une activité dans une entreprise

de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication.

⁵⁷⁴ Ce régime s'applique aux personnes quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère.

⁵⁷⁵ Le dispositif ne concerne que les personnes qui ont leur foyer ou le lieu de leur séjour principal en France et qui y exercent une activité professionnelle à titre principal.

établie en France qui possède des liens avec l'entreprise d'origine, que ces liens soient de nature capitalistique, juridique, commerciale⁵⁷⁶.

Ce cas de figure concerne notamment les salariés détachés dans le cadre d'une mobilité intragroupe, telle qu'une société mère étrangère vers sa filiale établie en France⁵⁷⁷.

Ensuite, les personnes éligibles peuvent avoir été recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France.

Ces personnes peuvent ainsi, au moment du recrutement, avoir déjà été employées dans une entreprise établie à l'étranger, exercer une activité à titre indépendant ou ne pas avoir d'activité⁵⁷⁸.

Toutefois, les personnes venues exercer un emploi en France de leur propre initiative ou qui ont déjà établi leur domicile en France lors du recrutement ne peuvent pas bénéficier du régime.

Il appartient donc au salarié (ou le dirigeant) d'apporter la justification que, lorsqu'il a été recruté, son domicile réel était toujours fixé à l'étranger et qu'il ne l'avait pas déjà transféré en France.

Cette justification peut s'effectuer par le biais de multiples documents : pièces justificatives des contacts avec l'entreprise, justificatifs de domiciliation, justificatifs des déplacements effectués, situation familiale, etc.

Par ailleurs, l'entreprise au sein de laquelle le salarié ou le dirigeant occupe un emploi en France doit disposer en France son siège social ou un établissement⁵⁷⁹.

Néanmoins, lorsque les salariés et dirigeants sont appelés par une entreprise établie hors de France à exercer une activité dans une entreprise établie en France avec laquelle elle possède des liens, l'entreprise d'accueil peut ne pas exister juridiquement à la date de la prise de fonctions de la personne impatriée, si l'objet de sa venue en France est la création de cette entreprise.

⁵⁷⁶ BOI-RSA-GEO-40-10-10

⁵⁷⁷ La forme juridique de l'entreprise d'origine n'est pas importante. Cependant, elle doit former une entité juridique existante, qui peut être notamment un établissement stable, une succursale ou un bureau de liaison, à la date de la prise de fonctions du salarié ou du mandataire social.

⁵⁷⁸ C'est le cas des étudiants accédant à un premier emploi.

⁵⁷⁹ La forme juridique de l'entreprise n'est pas importante.

En outre, il a été demandé à l'administration de préciser si le régime fiscal des impatriés est maintenu lorsque, avant le 31 décembre de la 5^{ème} année suivant celle de l'installation du salarié (ou dirigeant) en France, le salarié change d'employeur ou d'entreprise ?⁵⁸⁰

L'administration précisera à ce titre que le régime fiscal des impatriés concerne « les salariés appelés de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France. Les salariés concernés ne doivent pas avoir été fiscalement domiciliés en France au cours des 5 années précédant celle de leur prise de fonctions. Il s'applique donc, toutes conditions étant par ailleurs remplies, au titre d'un emploi précis occupé dans le cadre d'un contrat de travail ou d'un mandat social conclu entre le salarié concerné et une entreprise déterminée, établie selon le cas à l'étranger ou en France. Tout changement d'employeur ou d'entreprise équivaut pour l'application de ce régime à une nouvelle prise de fonctions, au titre d'un nouveau contrat de travail. Il en va notamment ainsi lorsque le salarié vient à travailler auprès d'une entreprise autre que celle pour laquelle il s'est installé en France, y compris dans le cadre d'une mobilité intra-groupe, ou bien lorsque l'entreprise étrangère met fin à son détachement et que le salarié signe un contrat de travail avec la société française dans laquelle il exerce ses fonctions. Au titre de ce nouvel emploi (ou de ce nouveau mandat), le salarié (ou le dirigeant) ne peut bénéficier du régime spécial d'imposition, dès lors qu'il était fiscalement domicilié en France au cours de l'année civile précédente. La circonstance que ce changement intervienne dans les 5 ans qui suivent l'installation du salarié (ou du dirigeant) en France est sans incidence »⁵⁸¹.

L'administration considère ainsi que le régime ne s'applique pas lorsque le salarié change d'entreprise, ou lorsqu'il intègre une autre entité du groupe.

Toutefois, afin de rendre le dispositif davantage attractif, la loi du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, dite loi Macron⁵⁸² assouplira les conditions au bénéfice du régime. En effet, aux termes de l'article 155 B CGI, dans sa rédaction actuelle, le bénéfice du régime d'exonération est désormais conservé en cas de changement de fonctions pendant la durée impartie au sein de l'entreprise établie en

⁵⁸⁰ RES n° 2010/60 (FP), 19 oct. 2010 ; JCP E 2010, act. 585.

⁵⁸¹ V. Cahiers de droit de l'entreprise, novembre 2010, n° 6.

⁵⁸² Loi n° 2015-990.



France ou au sein d'une autre entreprise établie en France appartenant au même groupe⁵⁸³.

On s'aperçoit ainsi qu'au fil des années, l'attractivité du dispositif s'accroît.

Par ailleurs, une autre préoccupation concernant l'application du régime aux personnes recrutées en CDI sera soulevée dans un arrêt rendu par la Cour administrative d'appel (CAA) de Versailles⁵⁸⁴.

Dans les faits, M. B, qui a exercé jusqu'au mois de juillet 2013 des fonctions de dirigeant pour la France de la société Medicapital Bank PLC, devenue la BMCE Bank International PLC, et a bénéficié à ce titre de l'avantage en nature correspondant à la mise à sa disposition d'un logement situé à Neuilly-sur-Seine, a déclaré cet avantage pour sa valeur réelle dans ses revenus imposables à l'impôt sur le revenu au titre des années 2010 et 2011. Après la mise en recouvrement de ces impositions, faisant valoir une erreur de sa part et de celle de son employeur, il a demandé au service de substituer à cette évaluation réelle l'évaluation forfaitaire prévue par les dispositions du second alinéa de l'article 82 du code général des impôts ce qui lui a été refusé. Il a ainsi saisi la CAA de Versailles en appel du jugement par lequel le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté sa requête tendant à la réduction des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 2010 et 2011.

La CAA a considéré qu'aux termes de l'article 155 B du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux années en litige : « I.-1. *Les salariés et les personnes mentionnées aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter appelés de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ne sont pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation ou, sur option, et pour les salariés et personnes autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre État, à hauteur de 30 % de leur rémunération. [...]* ».

Aussi, si M. B demande à bénéficier, pour l'ensemble des dépenses prises en charge par son employeur au titre de l'avantage en nature de logement, de l'exonération prévue par

⁵⁸³ Le groupe s'entend de l'ensemble formé par une entreprise établie en France ou hors de France et les entreprises qu'elle contrôle dans les conditions définies à l'article L. 233-3 du code de commerce.

⁵⁸⁴ CAA Versailles, 1re ch., 21 nov. 2017, n° 16VE01414, note G. Gbaya et J. N. Thomas : JurisData n° 2017-028810.

les dispositions précitées, il a été recruté selon les stipulations du contrat de travail qu'il a produit pour une durée indéterminée, et non « *pour une période limitée* » au sens des dispositions précitées de l'article 155 B du code général des impôts . Il ne peut de ce fait se prévaloir de ce dispositif.

Par conséquent, la Cour conclut qu'il résulte de tout ce qui précède que M. B n'est pas fondé à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté sa demande.

Cet arrêt de la Cour va susciter un certain nombre d'inquiétudes et une certaine insécurité juridique.

En effet, comme s'interrogent à juste titre messieurs GBAYA et THOMAS⁵⁸⁵ « comment envisager que ce régime des impatriés, dont le but est d'attirer « ces cadres de haut niveau » en France, puisse ne pas concerner les recrutements sous contrat à durée indéterminée ? En effet, à quoi bon prévoir tous ces attraits fiscaux liés au régime si les principaux intéressés se voyaient contraints d'accepter des contrats d'une durée limitée souvent synonyme de complexité ? Ce serait plutôt ici de nature à dissuader les investisseurs ce qui va à l'opposé de la volonté du législateur ».

Selon eux, cette lecture de la loi par la CAA de Versailles ne traduit pas en réalité « l'intention du législateur ni la loi elle-même qui, par la référence à « une période limitée », entendait simplement préciser que le régime fiscal de faveur des impatriés n'est applicable que de façon temporaire, ce qui est d'ailleurs la lecture de la loi donnée par l'administration fiscale qui précisent explicitement l'applicabilité du régime dans le cadre d'un CDI ».

Afin d'avoir une lecture claire du dispositif, et ainsi rassurer les entreprises et les talents étrangers, il apparaît donc opportun que le législateur apporte des précisions sur le sens qu'il veut donner à l'expression « *période limitée* ».

En définitive, on notera, concernant le régime fiscal français des impatriés, que ce dispositif, pourtant compétitif, ne semble pas avoir le succès escompté. Le projet de loi de finances pour 2017 constate en effet que « *ce dispositif peine à porter ses fruits, puisque*

⁵⁸⁵ Régime fiscal des impatriés : la fin pour les personnes recrutées en CDI ? Commentaire par Gérôme GBAYA et Jérôme Nirmal THOMAS, Droit fiscal n° 20, 17 Mai 2018, comm. 273.



11 280 ménages seulement en bénéficient. Se situant au cœur de l'Europe, et de la zone euro, la France doit dès lors, pouvoir offrir un statut plus attractif aux talents étrangers ».

À l'inverse de la France, le Gabon n'a pas véritablement instauré un régime fiscal spécial en faveur des impatriés.

Le dispositif dérogatoire essentiellement applicable est celui destiné aux employés des quartiers généraux⁵⁸⁶.

Si cette situation peut paraître surprenante au vue de la politique fiscale gabonaise axée en grande partie sur l'attraction des entreprises étrangères, elle demeure tout de même cohérente.

En effet, la politique fiscale gabonaise, en ce qui concerne l'emploi, vise surtout à encourager l'embauche de nationaux, principalement des gabonais. Cela se justifie par une volonté de lutter contre la pauvreté et le chômage.

D'ailleurs, le recrutement de travailleurs venus de l'étranger est strictement encadré.

Le code gabonais du travail⁵⁸⁷ aménage la possibilité pour des entreprises de faire venir sur le territoire une main d'œuvre étrangère, mais ce recrutement « doit être précédé d'une autorisation d'emploi délivrée par le ministre chargé du travail, et faire l'objet d'un contrat de travail visé par les services compétents du ministère du Travail. La demande d'autorisation d'emploi incombe à l'employeur »⁵⁸⁸.

L'article 105 précise bien le cadre dans lequel l'autorisation⁵⁸⁹ est accordée.

Ainsi, « Pour être recevable, la demande d'autorisation d'emploi doit viser à pourvoir un emploi pour lequel, en raison des qualifications professionnelles requises, de la nature ou de la localisation des travaux, il n'a pu être fait appel à un travailleur gabonais disponible ».

Outre l'existence (pour la France) ou l'absence (pour le Gabon) d'une politique fiscale visant à faciliter l'embauche des impatriés par les entreprises étrangères, ces deux pays ont institué des dispositifs en faveur de l'embauche d'une main d'œuvre nationale.

⁵⁸⁶ V. p. 362.

⁵⁸⁷ Loi n°3/94 du 21 novembre 1994 portant code du travail.

⁵⁸⁸ Art 104.

⁵⁸⁹ L'autorisation de travail des travailleurs étrangers est valable au maximum pour deux ans, renouvelable.

2- Des politiques fiscales en faveur d'une main d'œuvre nationale⁵⁹⁰

En 2006, l'OCDE⁵⁹¹ estimait que 73 millions de personnes, soit 3% de la population active mondiale, étaient employées dans les filiales étrangères multinationales.

D'un pays à un autre, les politiques fiscales incitatives en faveur de l'emploi diffèrent.

En France par exemple, la notion de résident prime, indépendamment de la nationalité (a). Cependant, la politique française vise indirectement à encourager l'embauche des nationaux (français) et ressortissants de l'Union européenne à celles des ressortissants hors Union européenne, à travers différentes taxes dont les entreprises doivent s'acquitter⁵⁹².

Au Gabon, la politique fiscale vise clairement à encourager les entreprises à embaucher les nationaux, c'est-à-dire les gabonais (b).

a- L'efficacité de la politique française en faveur de l'embauche des résidents

La France comptabilise sur son territoire près de 20 000 entreprises étrangères. Le nombre d'emplois créés par celles-ci s'élève à presque 2 millions de personnes, soit 13 % de la population active⁵⁹³.

Plus de 20 000 sociétés étrangères ont investi en France dans des activités créatrices d'emploi. La France a ainsi été le 3^{ème} pays d'accueil en Europe des investissements

⁵⁹⁰ L'expression « mains d'œuvre nationale » est utilisée de façon générique afin, d'une part, de désigner les « résidents » au sens du droit français. D'autre part, elle fait également référence au « gabonais », dans le contexte de la politique à l'embauche prioritaire des gabonais.

⁵⁹¹ Conférence OECD-OIT sur la responsabilité des entreprises, « L'impact de l'investissement direct étrangers sur les salaires et les conditions de travail », 23-24 juin 2008, Centre des conférences de l'OECD, Paris, France.

⁵⁹² L'employeur recrutant un travailleur étranger pour une durée de plus de 3 mois et de moins de 12 mois doit payer une taxe l'Office français de l'immigration et de l'intégration (OFII). Le montant de la taxe varie selon le salaire versé : 74 € pour un salaire inférieur ou égal au salaire minimum de croissance (Smic) ; 210 € pour un salaire supérieur au Smic et inférieur ou égal à une fois et demie le Smic ; 300 € lorsque le salaire est supérieur à une fois et demie le Smic ; 72 € dans le cas où le recrutement est effectué dans le cadre d'un accord bilatéral d'échanges de jeunes professionnels.

L'employeur doit payer la taxe dans les 3 mois suivants la délivrance : des documents exigés lors de la première entrée en France du travailleur ; de l'autorisation de travail de la 1^{re} admission au séjour en qualité de salarié.

Pour les contrats de plus de 12 mois, l'employeur doit également verser à l'OFII une taxe de 55% d'un mois de salaire brut dans la limite de 2,5 Smic.

(<https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F22782>, consulté le 05 mai 2019).

⁵⁹³ Données de l'INSEE, à jour en 2013.

étrangers créateurs d'emplois en 2014. Elle a été à la première place en Europe par le nombre de projets d'investissement étrangers créateurs d'emploi dans l'industrie et la logistique⁵⁹⁴.

Globalement, la nationalité des entreprises investissant sur le territoire s'élargit chaque année : 53 pays sont concernés en 2015 contre 47 pays en 2014 ; 44 en 2013 et 39 en 2012. Les investissements européens représentent 60% de l'ensemble des entreprises investisseuses, viennent ensuite l'Amérique du Nord (22%) et l'Asie (13%). Par conséquent, la France tente tant bien que mal de stabiliser les emplois issus de ces investissements étrangers. En 2012, 693 décisions d'investissements ont été prises, créant ou sauvegardant près de 26 000 emplois.

L'année suivante, le cabinet Ernest et Young recensait 514 projets d'investissements, avec 14122 créations d'emplois annoncées⁵⁹⁵. La France accuse ainsi une baisse de projets d'investissements et de créations d'emplois entre 2012 et 2013.

En 2014, la France va connaître une progression de 18%⁵⁹⁶ en termes de projets d'investissements. Toutefois, cette progression sera ternie par une baisse de 11% de création d'emplois prévus par rapport à 2013⁵⁹⁷.

Ce "paradoxe" démontre que bien que l'accroissement des investissements étrangers ait de façon générale un effet sur l'emploi, cette réalité est tout de même à relativiser.

Selon le rapport issu de la conférence OCDE-OIT (Organisation pour la coopération et de développement économique-Organisation internationale du travail) de 2008, « *La mesure dans laquelle l'emploi dans les entreprises à capitaux étrangers reflète l'impact de l'investissement direct étranger (IDE) sur la création d'emplois dépend pour beaucoup de la question de savoir si l'IDE prend la forme d'investissements entièrement nouveaux ou de fusion-acquisitions*⁵⁹⁸. En général, les investissements entièrement nouveaux ont plus de chances d'avoir un effet positif sur l'emploi »⁵⁹⁹.

⁵⁹⁴ Ernest et Young (EY), 2015.

⁵⁹⁵ Ernest et Young, Baromètre de l'attractivité de la France 2014 : Agir et convaincre.

⁵⁹⁶ Soit 608 décisions d'investissements directs étrangers.

⁵⁹⁷ Ernest et Young, Baromètre de l'attractivité du Site France 2015 : Le grand écart.

⁵⁹⁸ Sur le plan juridique, la fusion peut se définir comme « la réunion d'au moins deux sociétés préexistantes, soit que l'une et l'autre se confondent pour construire une société unique, soit que l'une absorbe l'autre » (GORE (F.), DUPOUY (C.), comptabilité générale de l'entreprise industrielle et commerciale, Montchrestien, 01/01/1975).

Le baromètre de l'attractivité 2015 souligne à cet effet qu'en 2014, les implantations étrangères en France sont plus le fait « *d'extensions que d'implantations nouvelles, et de petites tailles* ». Ainsi, s'agissant par exemple des implantations industrielles, 80% sont des extensions et n'ont créé que 25 emplois. Ce qui explique notamment la faiblesse des emplois annoncés en 2014, malgré l'augmentation de projets d'investissements.

En 2015, le nombre de projets d'investissements s'élève 598 si l'on se base sur le baromètre de l'attractivité 2016 d'Ernest et Young⁶⁰⁰, et à 962 selon Business France⁶⁰¹. Il existe un écart de 364 entre ces deux rapports.

Sans entrer dans une bataille de chiffre et des méthodes d'évaluations⁶⁰², nous retiendrons que malgré une baisse globale des projets d'investissements étrangers en 2015, le nombre d'emplois annoncés a augmenté par rapport à 2014. De ce fait, d'après le bilan 2015 de l'investissement international de Business France⁶⁰³, les 962 décisions d'investissements physiques recensées en 2015 ont baissé de 5% par rapport à 2014, et malgré cela, le nombre d'emplois créés ou maintenus par ces décisions d'investissements a progressé de 27%, soit 33682 emplois en 2015 contre 26535 emplois en 2014.

⁵⁹⁹ Ibid (Conférence OECD-OIT sur la responsabilité des entreprises, "L'impact de l'investissement direct étrangers sur les salaires et les conditions de travail", 23-24 juin 2008, Centre des conférences de l'OECD, Paris, France).

⁶⁰⁰ Ernest et Young, Baromètre de l'attractivité 2016 : la France distancée.

⁶⁰¹ Business France est un établissement public créé le 1er janvier 2015 par la fusion entre l'Agence française pour les investissements internationaux et UBIFRANCE (Agence française pour le développement international des entreprises), et placé sous la tutelle du ministre de l'économie, de l'industrie et du numérique, du ministre des affaires étrangères et du développement international, et du ministre du logement, de l'égalité des territoires et de la ruralité. Il a entre autres pour missions la participation au développement économique et au rayonnement international du pays, à travers l'internationalisation des entreprises, le développement de l'emploi et des territoires par l'accueil d'investissements étrangers, la promotion de l'image économique de la France.

⁶⁰² Selon Business France, la méthodologie utilisée par Ernest et Young est proche, mais différente de celle de Business France. L'une des différences concerne le champ des opérations recensées. En effet, le champ des opérations recensées par Ernest et Young, bien que vaste exclut certains secteurs tels que l'hôtellerie, la restauration, la distribution ou des opérations qui n'ont pas fait l'objet d'une annonce publique. Cela explique pourquoi Business France dénombre un nombre de projets supérieur à celui d'Ernest et Young.

⁶⁰³ Business France, Rapport sur l'internationalisation de l'économie : "Bilan 2015 de l'investissement international créateur d'emplois", 22 mars 2016.

Parmi ces projets, 476 sont des créations pour 8.669 emplois, 394 sont des extensions pour 11.815 emplois et 92 concernent des reprises avec 13.198 emplois⁶⁰⁴.

L'industrie manufacturière⁶⁰⁵ constitue l'un des principaux secteurs de création d'emplois. Elle concentre à elle seule 587 projets d'investissements pour 20.721 emplois. Les entreprises américaines arrivent en première position en termes de projets d'investissement, avec 176 projets pour 10.783 emplois. Elles sont suivies par l'Allemagne⁶⁰⁶ et l'Italie⁶⁰⁷.

Malgré ces chiffres prometteurs, les entreprises étrangères et même locales considèrent, à tort ou à raison, le système fiscal et social français lourd. Ce qui constitue un frein à l'embauche.

D'après le baromètre de l'attractivité 2016, 72% des décideurs internationaux estiment que la fiscalité française est peu ou pas du tout attractive, et 73% d'entre eux regrettent le niveau de charges sociales⁶⁰⁸.

⁶⁰⁴ L'augmentation du nombre d'emplois en 2015 due aux entreprises étrangères sur le territoire français semble, dans une certaine mesure, être le résultat de l'acquisition de certaines entreprises françaises par des firmes étrangères. C'est notamment le cas de France Loisirs qui était détenu par le groupe ACTISSIA, et qui depuis mars 2015 a été fusionnée à la société luxembourgeoise International Technology Solutions (ITS).

⁶⁰⁵ Selon l'INSEE, les industries manufacturières se définissent comme « des industries de transformation des biens c'est à dire principalement des industries de fabrication pour compte propre mais elles concernent aussi la réparation et l'installation d'équipements industriels ainsi que des opérations en sous-traitance pour un tiers donneur d'ordres ». il s'agit des industries alimentaires ; de fabrication de boisson ; de fabrication de produits à base de tabac ; de fabrication de textiles ; de l'industrie de l'habillement ; de l'industrie du cuir et de la chaussure, du travail du bois et fabrication d'articles en bois et en liège, à l'exception des meubles, fabrication d'articles en vannerie et sparterie ; de l'industrie du papier et du carton, de l'imprimerie et reproduction d'enregistrements ; de cokéfaction et raffinage ; de l'industrie chimique ; l'industrie pharmaceutique ; de la fabrication de produits en caoutchouc et en plastique, de la fabrication d'autres produits minéraux non métalliques, de la métallurgie ; de la fabrication de produits métalliques, à l'exception des machines et des équipements ; de la fabrication de produits informatiques, électroniques et optiques ; de la fabrication d'équipements électriques ; de la fabrication de machines et équipements ; de l'industrie automobile ; de la fabrication d'autres matériels de transport ; de la fabrication de meubles ; de la réparation et installation de machines et d'équipements.

⁶⁰⁶ 141 projets d'investissements et 3.612 emplois annoncés.

⁶⁰⁷ 84 projets pour 1488 emplois.

⁶⁰⁸ Les charges sociales patronales représentent « l'ensemble des contributions obligatoires versées par les employeurs à différents organismes à finalité sociale et liées à la masse salariale », Lexique des termes juridiques, Dalloz, 13ème édition, 2001. Pour les charges patronales en vigueur au 1er janvier 2016, voir annexe n°2.

Les pouvoirs publics ne restent pas sourds à ces critiques. Les différents gouvernements qui se sont succédé ont essayé de répondre aux attentes du secteur privé. La mesure la plus récente dans le domaine est le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE). Malgré son appellation, Le CICE correspond plus à un dispositif de réduction de cotisations sociales. D'ailleurs, dès 2019, il a effectivement été converti en baisse de charges patronales.

Le CICE s'adresse à l'ensemble des entreprises, quel que soit leur taille ou leur secteur d'activité.

Mis en place par la loi de finances rectificative pour 2012⁶⁰⁹ et entré en vigueur le 1er janvier 2013, le CICE est depuis le 1er janvier 2015 associé au pacte de responsabilité et de croissance⁶¹⁰ dans le but de réduire le coût du travail et la fiscalité des entreprises.

Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi était, jusqu'au 31 décembre 2018, un avantage fiscal équivalant à une baisse des charges sociales en faveur des entreprises employant des salariés. Il était imputable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés⁶¹¹. Il a été créé en 2012 à la suite du rapport Gallois intitulé « Pacte national pour la compétitivité et l'emploi » qui préconisait des mesures de soutien à l'industrie française.

L'assiette de ce crédit d'impôt était constituée par les rémunérations brutes soumises aux cotisations sociales (masse salariale), versées par les entreprises dans la limite de 2,5 fois le salaire minimum en vigueur (smic). Son taux, qui était de 4 % des rémunérations versées au titre de l'année 2013, est passé à 6% à partir du 1er janvier 2014. Pour les départements d'outre-mer, ce taux est de 7,5% pour les rémunérations versées en 2015 et de 9% à partir de 2016.

⁶⁰⁹ Article 66 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012.

⁶¹⁰ Le pacte de responsabilité et de croissance a été lancé en janvier 2014 et adopté en juillet 2014.

⁶¹¹ Sont concernés par le CICE, les entreprises qui sont soumises à l'impôt sur les bénéfices (IS ou IR) selon un régime réel d'imposition (réel normal ou réel simplifié) de plein droit ou sur option. Ainsi, ne peuvent en bénéficier les entreprises imposées selon le régime micro-entreprise, les entrepreneurs individuels travaillant seuls ou avec leur conjoint collaborateur non salarié.

L'objectif de ce dispositif est de permettre aux entreprises d'avoir une marge de manœuvre quant à l'embauche, aux investissements et aux exportations⁶¹². Les missions assignées au CICE sont ainsi de donner aux entreprises les moyens de redresser la compétitivité de la production française et de soutenir l'emploi⁶¹³.

Les économistes se sont montrés incrédules quant à la pertinence de l'utilisation d'un seul instrument en vue d'atteindre deux objectifs distincts.

Dans la même logique, un rapport du Sénat⁶¹⁴ a mis en lumière les lacunes de ce dispositif. D'une part, non seulement le montant de la créance de l'État due aux entreprises en raison du taux et de l'assiette du CICE est très élevé⁶¹⁵, mais l'impact comptable du CICE est différé de l'impact budgétaire. En effet, « *les crédits d'impôt, et en particulier le crédit d'impôt compétitivité et emploi, sont enregistrés en comptabilité nationale au moment où la créance est présentée au fisc et pas nécessairement au moment où ils occasionnent une moindre recette pour l'État (c'est-à-dire au moment où ils sont liquidés)* »⁶¹⁶.

Les entreprises disposent de trois ans pour déclarer leur créance, à partir de l'exercice sur lequel les salaires ont été versés. Pour les PME, l'imputation du crédit d'impôt peut se faire à partir de l'année n+1, la restitution pouvant se faire immédiatement. Tandis que les grandes entreprises doivent imputer leur créance sur l'impôt sur les sociétés. Pour les salaires versés en année n, le versement peut s'échelonner en n+1, n+2 et n+3. Si l'impôt sur les sociétés dû est inférieur à la créance ou nul, l'entreprise a dans ce cas la possibilité de demander le remboursement de la créance jusqu'à l'année n+4.

⁶¹² Selon les données fournies sur le site du gouvernement, le CICE a permis aux entreprises bénéficiaires de dégager 17,5 milliards d'euros de marge. Il est prévu qu'entre 2016 et 2017, ce montant passe de 18,5 milliards d'euros à 20 milliards d'euros.

⁶¹³ Ces objectifs ont été déclinés dans l'exposé des motifs qui accompagnait l'amendement du Gouvernement (Amendement n° 403 portant article additionnel après l'article 24) à la troisième loi de finances rectificative pour 2012 : « première décision du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi présenté par le Premier ministre à l'issue du séminaire gouvernemental le 6 novembre, le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) vise à donner aux entreprises les moyens de redresser la compétitivité de la production française et à soutenir l'emploi. Il répond pleinement à la problématique de la compétitivité coût qui participe de la perte de compétitivité de notre pays. Il donnera aussi aux entreprises un ballon d'oxygène pour investir et innover, au service de leur compétitivité hors coût ».

⁶¹⁴ Sénat, Rapport d'information n°789, fait au nom de la commission des finances sur le profil des bénéficiaires du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), Session extraordinaire 2015-2016.

⁶¹⁵ Le montant cible est très élevé. Voir l'annexe sur le montant de la créance due par l'État pour 2013 et 2014.

⁶¹⁶ Cour de comptes, Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques, juin 2016.

D'autre part, le rapport pointe du doigt la difficulté que rencontrent les petites entreprises pour l'utilisation de ce dispositif par rapport aux grandes entreprises. Les dirigeants des PME et de TPE auraient eu peu d'information sur leur éligibilité au dispositif, le mode de calcul et les conditions de versement.

Enfin la lisibilité de ce énième avantage fiscal par les entreprises étrangères ne semble pas avoir été efficiente.

Selon Business France et Tax4Business⁶¹⁷, les investisseurs étrangers n'ont pas été particulièrement sensibles à l'arrivée du CICE, et il semble difficile de dire si le dispositif a eu un impact sur l'attractivité de la France auprès de ces derniers.

Rappelons qu'en 2011, sur les trois millions d'entreprises en France⁶¹⁸ (activités marchandes des secteurs non agricoles et non financiers), 2 951 699 (95 %) sont des microentreprises⁶¹⁹ qui emploient 20 % des salariés. Par ailleurs, 222 grandes entreprises (groupes français 168/ Sous contrôle d'un groupe étranger 54) emploient 25 % des salariés. On compte également 136 059 PME non-microentreprises⁶²⁰ et 4 917 entreprises de taille intermédiaire (ETI)⁶²¹ employant respectivement 29 % et 26 % des salariés⁶²². Au total, 3 092 897 entreprises, parmi lesquelles 3 042 653 unités légales hors groupes, 42 312 groupes français, et 7 932 sous contrôle étranger.

Cinq ans après son entrée en vigueur, il s'est posé la question de savoir quelles sont les retombées du CICE sur l'emploi.

L'Insee⁶²³ a mené une enquête auprès d'un panel d'entreprises afin de s'enquérir de l'utilisation qui sera faite de cet avantage fiscal par les entreprises⁶²⁴.

⁶¹⁷ Le service Tax4Business a été mis en place par la direction générale des finances publiques. Il est l'interlocuteur unique pour toutes les questions fiscales des investisseurs étrangers. Il est conçu pour répondre à leurs préoccupations et impératifs.

⁶¹⁸ 3 092 897.

⁶¹⁹ Unités légales hors groupes (2 941 105); groupes français (8 776); sous contrôle d'un groupe étranger (1 818).

⁶²⁰ Unités légales hors groupes (101 157); groupes français (30 145); sous contrôle d'un groupe étranger (4 757).

⁶²¹ Unités légales hors groupes (391) Groupes français (3 223) Sous contrôle d'un groupe étranger (1 303).

⁶²² INSEE, "Les entreprises en France" 2015.

⁶²³ L'Institut national de la statistique et des études économiques.

Il en ressort que 34% des entreprises industrielles et 48% des entreprises du secteur des services ayant répondu à cette enquête jugent que le CICE aura un effet positif sur l'emploi.

En 2013 et 2014, le CICE a permis, selon l'Insee, une réduction de 3,3 % de l'indice du coût du travail dans les secteurs marchands. En 2015, les firmes multinationales étrangères employaient 1,8 million de personnes en France, hors secteurs agricoles et financiers. Ces emplois se concentrent principalement dans des entreprises de taille intermédiaire ainsi que dans l'industrie et le commerce.

Il est nécessaire de laisser du temps aux entreprises de s'adapter et de jauger progressivement l'efficacité de ces mécanismes. Les prochains rapports d'évaluations permettront d'analyser le comportement des entreprises étrangères et de déterminer si finalement ces avantages permettent à celles-ci de créer plus d'emplois.

Pour l'année 2015, la France reste tout de même derrière certains de ses voisins tels que l'Allemagne en termes de nouveaux investissements et d'emplois maintenus ou créés par ces investissements.

En effet, selon le Germany Trade and Invest⁶²⁵ (GTAI), près de 1912 nouveaux projets ont été lancés en Allemagne par des investisseurs étrangers en 2015, soit 60% de plus qu'en 2014⁶²⁶, et ont permis la création de plus de 30000 emplois.

La France doit donc d'une part rassurer les entreprises étrangères afin que celles qui y sont déjà implantées restent et créent plus d'emplois. D'autre part, elle doit arriver à mettre en avant ses atouts afin de favoriser l'arrivée de nouveaux investissements productifs.

L'éducation et le capital humain font partie des atouts principaux de la France.

La population des 25-34 ans est particulièrement qualifiée : 44 % d'entre eux ont atteint un niveau d'éducation supérieure en 2013. La France a gagné deux rangs depuis la dernière

⁶²⁴ GORIN (Y.), RENNE (C.), Comment les entreprises comptent utiliser le CICE, division Enquêtes de conjoncture, INSEE, 2014.

⁶²⁵ Le GTAI est l'équivalent allemand de Business France. Il s'agit d'une agence fédérale créée le 1er janvier 2009, et qui a la charge du développement économique de l'Allemagne. L'une de ses missions est de promouvoir le pays au niveau international, en attirant notamment de nouveaux investisseurs.

⁶²⁶ L'Allemagne avait perdu en 2014 2,1 milliards de dollars d'investissements étrangers.

édition du Tableau de bord, passant du 8^e au 6^e rang. Les différents classements internationaux placent d'ailleurs bien la France dans ce domaine.

Pour le World Competitiveness Yearbook 2016⁶²⁷, l'un des atouts de la France en matière de compétitivité⁶²⁸, c'est sa main d'œuvre qualifiée et productive. En effet, elle arrive 6^e pour la productivité horaire, 11^e pour la productivité par personne dans les services, et 11^e pour la productivité par employé.

Un autre rapport converge dans ce sens : le Global Competitiveness 2015-2016⁶²⁹.

La main d'œuvre et le système éducatif de la France apparaissent dans ce classement comme des avantages qui contribuent au renforcement de la compétitivité⁶³⁰ de l'économie française. Elle est 11^e pour la qualité des écoles de commerce, 19^e pour la qualité de l'éducation dans les sciences et les mathématiques.

En outre, la législation française contraint les entreprises à participer à l'apprentissage et à la formation professionnelle via la taxe d'apprentissage et la contribution à la formation professionnelle.

Instaurée en 1925, la taxe d'apprentissage est versée par les entreprises en vue de financer les dépenses nécessaires au développement de l'enseignement technologique et professionnel et de l'apprentissage.

La taxe d'apprentissage est calculée en fonction de la masse salariale⁶³¹ et concerne principalement les entreprises employant des salariés et exerçant une activité commerciale, industrielle et artisanale. Son taux de droit commun est de 0,50%, et 0,60% pour les entreprises employant au minimum 250 salariés.

⁶²⁷ Classement annuel de la compétitivité des nations et des entreprises, publié par L'International Institute for Management Development (depuis 1989). Il évalue la capacité de 61 pays à maintenir et à stimuler la compétitivité des entreprises.

⁶²⁸ Pour l'IMD, la compétitivité s'entend ici comme « l'ensemble des ressources et des compétences utilisées par un pays pour accroître la prospérité de sa population ».

⁶²⁹ Publié par le World Economic Forum (WEF) depuis 1978, il compare la compétitivité de 140 économies à travers le monde sur la base d'une centaine d'indicateurs issus de données statistiques et des résultats d'une enquête d'opinion.

⁶³⁰ La compétitivité pour le WEF est « l'ensemble des institutions, des politiques, et des facteurs qui déterminent le niveau de productivité d'un pays ».

⁶³¹ La masse salariale est le cumul des rémunérations brutes des salariés de l'établissement (hors cotisations patronales).

Quant à la contribution à la formation professionnelle, elle a été mise en place par la loi du 16 juillet 1971.

Selon l'article L6313-1 du code du travail, « *Tout employeur concourt au développement de la formation professionnelle continue en participant, chaque année, au financement des actions mentionnées aux articles L6313-1⁶³² et L6314-1* ». Le taux en vigueur est de 0,55% pour les entreprises employant moins de 11 salariés, 1% pour celles employant au minimum 11 salariés. Ces taxes sont comprises dans les charges patronales des entreprises.

Depuis le 1er janvier 2019⁶³³, la contribution à la formation professionnelle et la taxe d'apprentissage ont été rassemblées en une contribution unique : la contribution unique à la formation et à l'alternance. La collecte sera transférée aux Unions de recouvrement des cotisations de Sécurité Sociale et d'Allocations Familiales (URSSAF) en 2021⁶³⁴.

Bien qu'elles contribuent à alourdir les charges des entreprises, les formations professionnelles permettent non seulement aux salariés de développer de nouveaux champs de compétence, mais surtout aux entreprises de trouver de nouveaux leviers de compétitivité.

b- La politique fiscale incitative en faveur de l'embauche d'une main d'œuvre gabonaise

Au Gabon, la législation fiscale prévoit également des mesures en faveur de l'emploi.

⁶³² Selon l'article L6313-1 «*Les actions de formation qui entrent dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue sont : 1° Les actions de préformation et de préparation à la vie professionnelle ; 2° Les actions d'adaptation et de développement des compétences des salariés ; 2° bis Les actions de promotion de la mixité dans les entreprises, de sensibilisation à la lutte contre les stéréotypes sexistes et pour l'égalité professionnelle entre les femmes et les hommes ; 3° Les actions de promotion professionnelle ; 4° Les actions de prévention ; 5° Les actions de conversion ; 6° Les actions d'acquisition, d'entretien ou de perfectionnement des connaissances ; 7° Les actions de formation continue relative à la radioprotection des personnes prévues à l'article L. 1333-11 du code de la santé publique ; 8° Les actions de formation relatives à l'économie et à la gestion de l'entreprise ; 9° Les actions de formation relatives à l'intéressement, à la participation et aux dispositifs d'épargne salariale et d'actionnariat salarié ; 10° Les actions permettant de réaliser un bilan de compétences ; 11° Les actions permettant aux travailleurs de faire valider les acquis de leur expérience ; 12° Les actions d'accompagnement, d'information et de conseil dispensées aux créateurs ou repreneurs d'entreprises agricoles, artisanales, commerciales ou libérales, exerçant ou non une activité ; 13° Les actions de lutte contre l'illettrisme et l'apprentissage de la langue française ; 14° Les actions de formation continue relatives au développement durable et à la transition énergétique* ».

⁶³³ Loi du 5 septembre 2018 "Avenir Professionnel".

⁶³⁴ <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/contribution-formation-professionnelle>, consulté le 02 septembre 2019.

En effet, l'article 3 de la loi de finances pour 1998 a institué un crédit d'impôt pour nouvelles embauches de personnel salarié de nationalité gabonaise.

Codifiée à l'article 15 CGI, cette aide vise à la création d'emplois pour le personnel de nationalité gabonaise.

L'instruction n°131/1999 a apporté des précisions quant au champ d'application, à l'évaluation de la création d'emplois et au calcul du crédit d'impôt.

Concernant le champ d'application, le bénéfice de l'aide est réservé aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Pour ce qui est de l'évaluation de la création d'emplois, le salarié nouveau doit être lié à l'entreprise par un contrat de travail à durée indéterminée ou à durée déterminée de deux ans au moins. Le recrutement par un contrat à durée déterminée d'au moins deux ans étant considéré comme une $\frac{1}{2}$ embauche (0,5).

Par conséquent, les contrats à temps partiel ou d'une durée inférieure à deux ans ne sont pas pris en compte.

Toute modification ou événement sur un emploi est réputé intervenir le 1^{er} jour du mois au cours duquel il intervient.

Quant au calcul du crédit d'impôt, il s'effectue en prenant en considération la variation de l'effectif constatée au cours d'une année, cela dans l'optique de tenir compte des mouvements d'embauche et de licenciement qui peuvent intervenir dans la vie d'une entreprise au cours d'une période. La variation de l'effectif ne concerne évidemment que le personnel gabonais.

S'agissant de l'effectif salarié moyen, il est calculé au titre de chaque année civile pour l'application du crédit d'impôt en faisant la somme des effectifs moyens de chaque mois de l'année.

L'effectif salarié mensuel du personnel gabonais au cours d'un mois donné est, pour sa part, obtenu en ajoutant à l'effectif moyen gabonais du mois précédant, les embauches et en retranchant les licenciements au cours de la même période.

Le bénéfice du crédit d'impôt tient compte d'une variation d'emploi positive.

Par ailleurs, la loi impose un minimum de création d'emplois selon la taille de l'effectif de la première année de comparaison.

Au moment de sa mise en œuvre, le crédit d'impôt était subordonné à la création de :

- Deux (2) emplois nouveaux, pour les entreprises de moins de dix (10) salariés ;
- Trois (3) emplois nouveaux, pour les entreprises de plus de dix (10) salariés ;
- Cinq (5) emplois nouveaux, pour les entreprises de plus de trente (30) salariés ;
- Sept (7) emplois nouveaux, pour les entreprises de plus de 50 salariés ;
- Dix (10) emplois nouveaux, pour les entreprises de plus de cent (100) salariés.

Aujourd'hui, il est subordonné à la création de deux (2) emplois, pour les entreprises de vingt (20) salariés ; trois (3) pour celle de vingt (20) à cinquante (50) salariés ; et cinq (5) pour celles qui ont plus de cinquante salariés.

On constate ainsi un assouplissement des conditions d'éligibilité.

Les entreprises souhaitant bénéficier du crédit d'impôt doivent en faire la demande sur un modèle fourni par l'administration.

Le crédit d'impôt calculé au titre d'une année est subséquemment imputé sur l'impôt sur les sociétés (IS) au moment du versement du solde de l'IS. Il est égal à 20% du montant des salaires bruts versés aux nouveaux salariés.

Toujours dans la perspective de rendre le territoire attractif pour les investisseurs étrangers, et afin d'encourager l'embauche de salariés de nationalité gabonaise, la loi de finances pour 2018 a introduit un article 3 bis au CGI qui prévoit des avantages fiscaux en matière d'IS, de TVA et de la retenue à la source y afférente.

Ces avantages fiscaux sont octroyés pendant la phase d'investissement ou de construction, et pour une durée n'excédant pas cinq (5) ans, aux entreprises prenant l'engagement de :

- Réaliser un investissement supérieur ou égal à dix (10) milliards de FCFA⁶³⁵ ;
- Créer au moins cent (100) emplois au profit des personnes physiques de nationalité gabonaise ;
- Construire un siège social ;
- Ne pas être bénéficiaire d'un régime dérogatoire quelconque.

Ce dispositif apparaît ainsi limitatif, car non seulement il s'applique à des investissements conséquents, mais en plus il ne peut pas être cumulé avec une autre aide fiscale.

⁶³⁵ 15 243 902 euros.

Le bénéfice du régime de faveur est subordonné à l'établissement, par le requérant, d'un dossier de demande d'agrément, soumis à l'examen de la Commission spéciale⁶³⁶.

Cette mesure, en raison du seuil d'investissement exigé ne s'adresse qu'aux grandes entreprises, ce qui va dans le sens de la politique fiscale du Gabon, qui cherche à attirer sur son territoire des groupes internationaux.

Cependant, cette politique ne tient pas compte de la capacité des PME à participer au développement du pays.

Par ailleurs, si l'ensemble du dispositif fiscal gabonais en faveur de l'emploi semble globalement attractif, il dispose tout de même de certaines conditions restrictives.

En effet, il est louable et même important de s'assurer que les entreprises étrangères participent à l'embauche de salariés gabonais. Ces mécanismes participent à lutter contre la pauvreté et le chômage.

Toutefois, spécifier la nationalité ne constitue-t-il pas un frein ? D'autant plus que certaines entreprises étrangères font parfois remarquer l'inadéquation entre les postes proposés et l'absence d'une main d'œuvre locale qualifiée.

En outre, au-delà de la question de l'emploi, il s'avère nécessaire de s'interroger sur l'impact de la présence d'entreprises étrangères sur le développement social du pays d'accueil.

Le développement social se concentre sur la nécessité de placer les populations au premier plan du processus de développement⁶³⁷.

Bien que pour l'instant il semble difficile d'établir un véritable lien entre la présence d'entreprises étrangères et l'amélioration des conditions de vie des populations, les investissements étrangers peuvent participer à la lutte contre la pauvreté⁶³⁸ par l'embauche par exemple.

En effet, les entreprises employant une main d'œuvre locale importante contribuent à la réduction du taux de chômage. Les résultats sont d'autant plus probants lorsque ces entreprises disposent dans leur règlement intérieur d'une charte de responsabilité sociale

⁶³⁶ Infra, p.397.

⁶³⁷ Définition de la Banque Mondiale.

⁶³⁸ Outre la question de revenu, la pauvreté est également synonyme d'exclusion, de vulnérabilité, d'isolement, d'impuissance, d'exposition à la violence.

et environnementale et respectent non seulement les droits de leurs employés, mais également l'environnement qui les entoure.

Pourtant, l'adéquation entre internationalisation de l'économie, croissance économique et développement durable n'est pas parfois évidente.

Dans un pays à revenu intermédiaire⁶³⁹ comme le Gabon qui connaît en périodes hors crises des taux de croissances supérieurs à ceux de ses voisins, et qui par sa politique d'ouverture attire des investisseurs de différents continents, la pauvreté y est pourtant criarde. La répartition des richesses est très inégalitaire et très en dessous des performances d'un pays à revenu intermédiaire.

L'indice du développement humain (IDH)⁶⁴⁰ était en 2015 de 0,684, plaçant le Gabon à la 110e place⁶⁴¹ sur les 188 pays classés⁶⁴², devant l'Afrique du Sud⁶⁴³ et les autres pays de la zone CEMAC⁶⁴⁴.

De même, sur une population de près de 1,8 millions d'habitants, 800.000 personnes ont été recensées en 2015 comme étant économiquement faibles, c'est-à-dire dont les revenus sont en dessous ou égal au salaire minimum légal⁶⁴⁵, soit 44,4% de la population.

La répartition inéquitable des richesses, l'exclusion d'une part de la population vivant dans des quartiers sous-intégrés, la corruption, la main mise sur les richesses par une classe de privilégiés constituent un frein au développement social.

L'impact des entreprises étrangères sur l'emploi est difficile à déterminer car le poids de l'investissement dans le secteur privé et les emplois créés ont encore du mal à être évalués⁶⁴⁶.

⁶³⁹ En 2014, le revenu national brut par habitant était de 9320 dollars, au-dessus du revenu moyen par habitant enregistré par l'Afrique au sud Sahara (1720 dollars) et les pays à revenu intermédiaire (7893 dollars).

⁶⁴⁰ L'IDH tient compte de l'espérance de vie à la naissance, du niveau d'instruction et du PIB par habitant.

⁶⁴¹ La France occupe la 22^{ème} place par rapport à son indice de développement humain.

⁶⁴² PNUD, Rapport sur le développement humain 2015, Le travail au service du développement humain.

⁶⁴³ 116^{ème}.

⁶⁴⁴ Voir l'annexe 5 sur l'évolution de l'IDH en Afrique.

⁶⁴⁵ 80.000 FCFA en 2015, soit 122 euros.

⁶⁴⁶ La prolifération du secteur informel et le manque de moyens de contrôle favorisent cette situation.

En outre, la part des entreprises étrangères n'ayant pas confiance au système éducatif des pays en développement et au niveau de qualification des actifs locaux est élevée. Ce constat a été fait par certains économistes tels que Francesco PROTA.

Selon lui, les multinationales installées en Afrique Subsaharienne recrutent moins de travailleurs qualifiés par rapport aux entreprises locales. Les secteurs concernés sont la construction, les industries extractives, les industries lourdes et légères.

Le Gabon n'y échappe pas. Un rapport de la banque mondiale de 2013⁶⁴⁷ estime que le taux de chômage au Gabon est quatre fois plus élevé que celui des pays à revenu intermédiaire. En effet, il touche une personne active sur cinq, soit 26% chez les actifs de 25 à 34 ans.

De plus, on assiste à une baisse d'emplois dans le secteur privé formel. Ainsi, de 1985 à 2010, le nombre d'emplois est passé de 74.000 actifs à 41.000.

L'inadéquation entre les offres du marché et les études proposées dans le cadre du système éducatif gabonais est l'une des raisons de cette situation. À ce sujet, l'Agence française de développement a mené une étude du système éducatif gabonais⁶⁴⁸. Cette étude a été réalisée sur un échantillon de jeunes gabonais⁶⁴⁹.

Il en ressort que sur la période 2000-2005, il existe une insuffisance de main d'œuvre ayant des qualifications intermédiaires, tels que les ouvriers, les techniciens et techniciens supérieurs. De même, 12% des jeunes diplômés ont effectué des études supérieures, tandis que seulement 5% de cadres sont demandés dans le secteur productif.

Dans ce contexte, les entreprises étrangères ont davantage tendance à faire venir une main d'œuvre étrangère afin de disposer du niveau de qualification dont elles ont besoin.

Ces préoccupations ont notamment été soulevées par le groupe singapourien OLAM, dans le cadre de son programme d'investissement au Gabon.

Ce programme de l'ordre de 2,7 milliards US a pour objectif de développer 5 grands projets au Gabon sur la période 2011-2022. Il s'agit de la construction d'une grande usine

⁶⁴⁷ TSOUCK IBONDE (R.-E.), HOANG-VU (P.), DIEYE (F.), Rapport sur la croissance et l'emploi en République gabonaise, "Créer les conditions d'une croissance inclusive", Étude de la Banque Mondiale, 2013.

⁶⁴⁸ Rapport d'État du Système Éducatif national (RESEN), 2012.

⁶⁴⁹ Voir l'annexe 6 sur le Rapport d'état du système éducatif gabonais, Agence Française de Développement, Avril 2012.

d'engrais à Port-Gentil⁶⁵⁰, le développement à Bitam, dans le nord du Gabon, d'une plantation d'hévéas sur 28.000 ha, un projet intégré d'exploitation forestière sur 860.000 ha⁶⁵¹ et de transformation de bois, le développement d'une zone économique spéciale multisectorielle sur 1.125 ha à Nkok.

Le groupe a procédé à une expertise sur les besoins humains pour la réalisation de ces projets. Il est fait état d'une main d'œuvre s'élevant à 14.651, parmi lesquelles 2000 emplois qualifiés allant du bac à bac plus.

Compte tenu du décalage entre les emplois proposés et l'offre de formation⁶⁵² au Gabon, il a été conclu que le groupe devait avoir recours à une main d'œuvre étrangère, notamment pour les métiers relatifs à l'agro-industrie et à la maintenance industrielle et logistique.

La grande part des étudiants gabonais dans les filières générales (et le manque de qualification technique) apparaît ainsi comme l'une des principales raisons pour lesquelles les entreprises étrangères préfèrent embaucher une main d'œuvre étrangère. Dans ce cadre, les investissements étrangers ne peuvent pas avoir des effets positifs sur l'emploi, en dépit des incitations prévues à cet effet.

Il est alors important que le Gabon puisse mettre en place des stratégies en amont afin de bénéficier pleinement de toutes les retombées positives que peuvent produire les investissements étrangers.

L'offre de formation proposée au Gabon n'est pas la seule à pâtir d'une mauvaise presse. La qualité peut également être mise à mal, si l'on se réfère au classement annuel des universités établi par le Ranking Web of Universities (RWU)⁶⁵³.

L'édition du classement à jour au premier janvier 2016 classe les deux principales universités gabonaises, à savoir l'université Omar Bongo et l'université des sciences et techniques de Masuku respectivement 15509^{ème} et 20262^{ème} sur le plan mondial.

⁶⁵⁰ Port-Gentil se trouve dans la Province de l'Ogooué Maritime et est considérée comme la capitale économique du Gabon en raison des activités pétrolières et forestières existantes.

⁶⁵¹ 1,15 millions ha à terme.

⁶⁵² Selon la structure de l'offre d'éducation dans l'enseignement en 2011, 41% des étudiants sont inscrits dans la filière lettres et sciences humaines, 22% en droit et sciences économiques, 11% en écoles normales, 9% en médecine, 8% en sciences et techniques, 7% en sciences de gestion, et seulement 2% en agronomie et eaux et forêts.

⁶⁵³ V. annexe 7.

Le classement n'est guère plus glorieux au niveau africain⁶⁵⁴, car elles sont classées 466^{ème} et 944^{ème}.

D'énormes efforts sont donc à faire pour améliorer la qualité de l'éducation au Gabon. Il faudrait déjà pour commencer qu'elle parvienne à concurrencer l'offre de formation proposée par les États de la région⁶⁵⁵, ensuite du continent. Cette excellence peut être un sérieux atout pour attirer des entreprises étrangères et pour booster les « emplois internationaux ».

Les données officielles des autorités gabonaises sont plus optimistes que les observations faites par les organismes internationaux.

En effet, selon le ministère de l'Économie et des Finances, malgré le ralentissement de la croissance dû à la baisse du baril de pétrole en 2014, le marché du travail formel n'a pas été globalement touché. Il se serait accru de 4,4%, avec 2100 emplois créés par la firme Singapourienne OLAM, ainsi que 959 nouvelles embauches effectués par la Compagnie minière de l'Ogooué (Comilog).

En dehors de l'offre et de la qualité de la formation, les grandes firmes considèrent que le travail au Gabon est couteux et sa réglementation rigide.

Au Gabon, le SMIG (Salaire Minimum Interprofessionnel Garanti) est de 80.000 FCFA⁶⁵⁶ et le RMM (Revenu Minimum Mensuel) de 150.000 FCFA⁶⁵⁷ pour 40 heures de travail par semaine, mais la main d'œuvre gabonaise ne serait pas productive.

Le rapport sur le coût de la main d'œuvre et la production par heure révèle ainsi que la main d'œuvre gabonaise serait chère.

L'absence de flexibilité de la durée légale de travail est également décriée.

Le code du travail fixe en son article 165 la durée légale de travail à 40 heures maximum par semaine⁶⁵⁸. La loi établit également une discrimination qui pourrait impacter sur l'embauche des femmes par les entreprises.

⁶⁵⁴ Les quatre premières universités africaines en têtes du classement sont des universités sud-africaines. Toutefois, la toute première université africaine occupe seulement le 332^{ème} rang mondial. V Annexe.

⁶⁵⁵ Plusieurs universités camerounaises sont en meilleure position dans le classement que le Gabon. Voir l'annexe sur le classement des universités de la région.

⁶⁵⁶ 122 euros.

⁶⁵⁷ 228 euros.

⁶⁵⁸ Pour les entreprises agricoles, 2400 heures sont réparties sur l'année.



En effet, selon l'article 167 « *Les femmes, sans distinction d'âge, et les enfants de moins de 18 ans ne pourront être employés pendant la nuit⁶⁵⁹ dans aucun établissement industriel, public ou privé, ni aucune dépendance d'un de ces établissements, à l'exception des établissements où les seuls employés sont les membres d'une même famille* »⁶⁶⁰.

Quant à la procédure de licenciement, elle est considérée lourde et dissuasive pour l'embauche.

En définitive, les effets de la présence d'entreprises étrangères sur la création d'emplois découlent de plusieurs facteurs.

Tout d'abord, du niveau de développement du pays d'accueil. Il s'agit d'un développement aussi bien économique que social et juridique.

Ensuite du cadre des affaires. Les entreprises doivent trouver en s'implantant un environnement propice aux affaires, une qualité de formation adéquate avec leurs besoins, des politiques économiques transparentes et diversifiées, et des mesures incitatives efficaces.

Outre leurs potentiels effets sur l'emploi, les exigences des entreprises en termes de qualification favorisent aujourd'hui une sorte d'internationalisation des compétences.

Par ailleurs, il est généralement attendu de ces entreprises qu'elles transfèrent au pays d'accueil, dans la mesure du possible, leur savoir-faire.

L'ouverture internationale⁶⁶¹ est l'un des principaux moyens d'acquisition et de développement de nouvelles compétences, notamment dans les pays en développement.

⁶⁵⁹ Le travail de nuit s'effectue entre 21h et 6h.

⁶⁶⁰ Des exceptions au travail de nuit des femmes sont prévues. Ainsi l'article 167 ne s'applique pas en cas de force majeure lorsque, dans une entreprise, se produit une interruption d'exploitation impossible à prévoir et n'ayant pas un caractère périodique ; dans le cas où le travail s'applique soit à des matières premières, soit à des matières en élaboration, qui seraient susceptibles d'altération très rapide, lorsque cela est nécessaire pour sauver ces matières d'une perte inévitable; dans le cas des femmes qui occupent des postes de direction impliquant une responsabilité et qui n'effectuent pas normalement un travail manuel.

⁶⁶¹ Outre les mesures en faveur de l'investissement étranger, l'ouverture internationale en faveur de la formation et de l'acquisition de compétences se traduit également ici par les mesures prises par les États afin non seulement d'attirer des étudiants internationaux, mais également de favoriser le départ à l'étranger des étudiants locaux. Dans ce cas, les étudiants peuvent suivre des formations non proposées par leur pays ou encore avoir la possibilité d'utiliser un matériel indispensable dans leur cursus de formation mais non disponible dans leur pays.

La présence d'entreprises étrangères apporte de nouveaux enjeux et de nouvelles perspectives quant aux formations proposées et dispensées dans le pays d'accueil.

De nombreuses études et plusieurs organismes internationaux ont eu à souligner l'impact que peuvent avoir les entreprises étrangères sur l'amélioration des capacités techniques. Dans son rapport sur le développement dans le monde⁶⁶², la Banque mondiale constate que les investissements étrangers sont le mode par excellence « d'acquisitions de connaissances techniques existant ailleurs dans le monde ».

Les multinationales ont des moyens financiers, techniques et humains leur permettant de former leur personnel. Elles « ont davantage tendance que d'autres entreprises à être conscientes des bénéfices de la formation et ont des procédures, des systèmes et des supports de formation bien développés. Elles tendent à utiliser des technologies avancées et des systèmes de gestion qui appellent une formation plus intensive. Elles peuvent transférer des formateurs d'un pays à l'autre et envoyer des salariés se former dans différents endroits de leur organisation multinationale (et chez ses fournisseurs) »⁶⁶³.

Les employés des filiales ont donc l'avantage de pouvoir bénéficier des formations offertes par celles-ci.

En plus des compétences techniques, l'offre de formation proposée par les entreprises peut être axée sur des connaissances linguistiques. C'est le cas notamment des industries de haute technologie et les secteurs de service qui « ont besoin de certains types de compétences qui allient généralement au domaine technique des caractéristiques linguistiques et culturelle. C'est la raison pour laquelle une partie importante des donneurs d'ordres d'entreprises sous-traitantes combinent les séjours d'employés du fournisseur dans leurs locaux pour les former et réduire les zones d'incompréhension, et les visites sur site »⁶⁶⁴.

Au Gabon, de nouvelles écoles ont vu le jour sous l'impulsion d'un partenariat entre certaines entreprises étrangères et l'État.

Selon les informations officielles, six structures de formations professionnelles ont été construites depuis 2010. Parmi lesquelles, l'institut du pétrole et du gaz de Port-Gentil

⁶⁶² Banque mondiale, Rapport sur le développement dans le monde, 1998/1999.

⁶⁶³ World Investment Report, "Foreign Direct Investment and the Challenge of Development", UNO, 1999.

⁶⁶⁴ Nolwen Henaff, "La migration des emplois vers le sud", Autrepart 2006/n°37, p.3 à 18.

(IPG), né d'un partenariat public-privé entre l'État gabonais et les entreprises pétrolières implantées au Gabon telles que Total.

L'IPG forme des ingénieurs dans le domaine de l'exploitation pétrolière, de la géoscience, du forage, de la logistique, de la maintenance industrielle, de la logistique, de l'économie pétrolière, de la finance et la gestion.

Les chiffres font état d'un taux d'insertion professionnelle s'élevant à 95% des différentes promotions sorties de l'institut⁶⁶⁵.

À côté de l'institut du pétrole, l'école des mines et de la métallurgie de Moanda du Gabon (E3MG) a été construite. Elle est issue d'une collaboration entre l'État gabonais et Eramet. L'objectif étant de former des techniciens supérieurs et des ingénieurs capables d'être recrutés par les entreprises implantées au Gabon.

Inaugurée le 6 juin 2016, elle a ouvert ses portes en septembre 2016.

Dans une logique de diversification de son économie, l'État a signé une convention avec la société Sodexo⁶⁶⁶ en 2012, pour la création d'une école de formation en hôtellerie et en restauration.

La France et le Gabon ont adopté un cadre légal favorisant la prise en charge par les entreprises de la formation professionnelle de leurs employés.

Selon l'article L6321-1 du code du travail français, « *L'employeur assure l'adaptation des salariés à leur poste de travail. Il veille au maintien de leur capacité à occuper un emploi, au regard notamment de l'évolution des emplois, des technologies et des organisations. Il peut proposer des formations qui participent au développement des compétences, ainsi qu'à la lutte contre l'illettrisme* ».

Le droit gabonais s'aligne sur la même logique en disposant que « *La formation continue ou perfectionnement professionnel a pour objet de permettre l'adaptation permanente des travailleurs aux changements des techniques et des conditions de travail et de favoriser leur promotion sociale par l'accès aux différents niveaux de qualification* ». De même, « *L'État, les établissements privés de formation, les organisations professionnelles et syndicales ainsi que les entreprises concourent à la formation, au perfectionnement et à la reconversion professionnels* ».

⁶⁶⁵ Deux (2) actuellement.

⁶⁶⁶ Sodexo est une société française de services créée le 9 mars 1966, et implantées dans 80 pays.

Quant à la formation continue et au perfectionnement professionnel, ils ont pour objet de permettre « *l'adaptation permanente des travailleurs aux changements des techniques et des conditions de travail et de favoriser leur promotion sociale par l'accès aux différents niveaux de qualification* »⁶⁶⁷.

Parallèlement aux mesures en faveur de l'emploi, et toujours dans une logique de concilier attractivité territoriale et lutte contre la pauvreté, le Gabon a institué des aides fiscales en faveur de la construction de logements sociaux.

B- Les incitations fiscales gabonaises relatives à la construction de logements socio-économiques

La loi de finances pour 2010 a introduit un certain nombre d'avantages fiscaux en faveur des activités liées à la construction et à la promotion de logements sociaux.

Ces mesures faisaient suite aux promesses électorales du président, alors candidat⁶⁶⁸, qui s'était engagé à construire 5 000 logements par an, soit 35 000 logements sur 7 ans.

A ce titre, un paragraphe 13 a été ajouté à l'article 6 du code général des impôts, instituant une exonération d'IS pendant la durée de réalisation du projet d'investissement, en faveur des entreprises agréées pour l'aménagement des terrains urbains destinés à l'habitat social et pour la construction de logements à caractère socio-économique et d'unités industrielles de fabrication des matériaux et autres intrants servant à la réalisation du volet constructions de logements sociaux.

Les promoteurs immobiliers doivent, préalablement à l'exécution de leur programme d'investissement, bénéficier d'un agrément délivré par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé de l'habitat, après avis motivé de la Commission d'exonération⁶⁶⁹.

De même, les sociétés d'aménagement de terrains sont tenues de procéder aux lotissements pour au moins 500 logements ou parcelles destinés à la vente directe, en accession directe à la propriété ou à la location-vente

⁶⁶⁷ Articles 99 et 102 de la loi n°3/94 du 21 novembre 1994 portant code du travail.

⁶⁶⁸ L'élection présidentielle s'est tenue le 30 août 2009.

⁶⁶⁹ Conf. p. 397.



Les sociétés de construction de logements socio-économiques doivent s'engager à réaliser un programme d'au moins 500 logements par an et construire des cités comportant au moins 2 centres de santé, 2 centres préscolaires et 2 centres commerciaux.

La non-réalisation ou la réalisation partielle des investissements projetés, de même que la violation des dispositions légales et réglementaires entraînent le retrait de l'agrément et la taxation immédiate.

C'est un décret pris en conseil des ministres qui détermine les modalités de mise en œuvre de la mesure, en définissant les notions de logement à caractère socio-économique ou d'habitat social ; en créant une Commission d'exonération chargée de statuer sur le caractère socio-économique du programme d'investissement et d'émettre un avis motivé en vue de la délivrance de l'agrément, et en fixant les attributions et les modalités de fonctionnement de la Commission d'exonération, ainsi que le contenu du dossier de demande d'agrément.

La loi de finances pour 2010 a également introduit une exonération de la taxe sur la valeur ajoutée pour « *les travaux de construction des logements et d'aménagement des terrains à bâtir en zones urbaines, les matériaux et fournitures y intégrés ainsi que les travaux d'assainissement, de voirie et de réseaux divers (VRD) destinés à des logements socioéconomiques et réalisés par les promoteurs publics et privés dûment agréés à cet effet* »⁶⁷⁰, ainsi qu'une exonération à la contribution des patentes⁶⁷¹ « *pendant l'année du début*

⁶⁷⁰ Art 210§19.

⁶⁷¹ Toute personne physique ou morale, de nationalité gabonaise ou étrangère, qui exerce au Gabon un commerce, une industrie, une profession (en dehors de celles qui en sont exemptées), est assujettie à la Contribution des Patentes. En sont exemptés : l'État, les collectivités locales, les sociétés de prévoyance, de secours et de prêts mutuels agricoles, les établissements publics pour les services d'utilité générale ; les peintres, sculpteurs, dessinateurs, graveurs, considérés comme artisans et ne vendant que le produit de leur art ; les professeurs en toute matière dans le cadre de leur activité libérale individuelle ; les sages-femmes, les garde-malades ; les artistes lyriques et dramatiques ; les cultivateurs et éleveurs seulement pour la vente et la manipulation des récoltes et fruits provenant des terrains qui leur appartiennent ou par eux exploités et pour la vente du bétail qu'ils y élèvent ; les propriétaires ou locataires louant occasionnellement en meublé une partie de leur habitation personnelle lorsque cette location ne présente aucun caractère périodique; les pêcheurs ou piroguiers ; les caisses d'épargne et de prévoyance administrées gratuitement, les assurances mutuelles régulièrement autorisées ; les établissements publics ou privés ayant pour but de recueillir les enfants pauvres et de leur donner une profession ; les voyageurs, placiers de commerce et d'industrie, qu'ils travaillent pour le compte d'une ou de plusieurs maisons, qu'ils soient rémunérés par des remises proportionnelles ou par des appointements fixes, à la condition qu'ils ne

de l'exercice et les deux années suivantes, les promoteurs publics et privés dûment agréés qui réalisent des opérations d'aménagement des terrains à bâtir en zones urbaines destinés à des logements socio-économiques et des opérations de construction des logements socio-économiques »⁶⁷².

Ces dispositifs sont pour l'instant un échec. Très peu d'entreprises se sont lancées dans la construction de logement sociaux. En près de 8 ans, juste une centaines de logements ont été construits.

Cet échec résulte d'une part de l'effet d'aubaine du dispositif. Certaines entreprises auraient en effet été créées afin de disposer des nombreux avantages que celui-ci offrait sans pour autant procéder à la réalisation des travaux.

D'autre part, certains investisseurs ont dénoncé le non-respect par l'État de la plupart de ses engagements. Aussi, de nombreux chantiers ont débuté, mais non pas pu être menés à terme.

Toutefois, en 2018, le Gouvernement gabonais aurait conclu un accord avec le consortium chinois One Link Holding Group, spécialisé dans le BTP, une convention portant sur la construction de 200 000 logements dans plusieurs villes du pays⁶⁷³. Il sera intéressant de suivre l'issue de cette convention, et de voir le nombre d'entreprises aussi bien nationales qu'étrangères qui se lanceront à l'avenir dans ces projets d'investissement.

En dehors de l'exonération en faveur des entreprises nouvelles et du développement social, les aides fiscales les plus communément admises sont celles relatives à l'aménagement du territoire.

fassent aucune opération pour leur compte personnel et qu'ils n'aient pas de personnalité professionnelle indépendante de celle des commerçants dont ils placent les produits (les personnes telles que les négociants, les industriels ou les commis voyageurs voyageant au Gabon, en vue d'y recueillir des commandes pour le compte de maisons établies à l'étranger, sont redevables d'une patente qui ne peut être inférieure à celle à laquelle est soumis le représentant de commerce); les planteurs vendant du bois de chauffe provenant exclusivement du débroussaillage pour la mise en valeur de leur plantation; les chasseurs; les syndicats agricoles et les sociétés coopératives de consommation, à la condition qu'ils ne possèdent pas de magasin de vente et se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes; les exploitants miniers.

⁶⁷² Art 254§16.

⁶⁷³ <http://www.lenouveaugabon.com> (consulté le 28 juin 2018).

Section 2 - Les aides d'aménagement territorial

Si les aides d'aménagement territorial françaises visent à promouvoir et à développer certaines zones du territoire (Paragraphe 1), les aides gabonaises ont, quant à elles, pour but d'offrir aux investisseurs un espace d'exonération quasi-totale de la fiscalité liée à leurs activités (Paragraphe 2).

§ 1 - Les aides françaises d'aménagement territorial

L'aménagement du territoire⁶⁷⁴ est une expression qui apparaît après la seconde guerre mondiale⁶⁷⁵. Il se caractérise par un ensemble d'actions publiques (nationales et locales) ayant pour objectif de stimuler le développement de certaines régions du territoire national.

Cependant, l'aménagement de certaines zones du territoire en faveur de la création, de l'implantation d'entreprises ou du développement d'activités économiques n'est pas une idée nouvelle. Dans l'Antiquité, le concept de zones franches existait déjà⁶⁷⁶.

Au Moyen-Age, des villes franches furent créées en France⁶⁷⁷. Elles bénéficiaient d'un régime de franchise pour les produits exportés. De même, un port pouvait être placé, en partie ou en totalité, sous le régime de l'extra-territorialité commerciale et fiscale : il s'agit de ports francs⁶⁷⁸.

Dans les années 1980, le phénomène des zones franches a été relancé suscitant l'engouement de certains pays. Aux États-Unis par exemple, 150 zones franches étaient recensées en 1990, contre 7 en 1970, avec 1500 entreprises localisées. En Grande Bretagne, le gouvernement avait annoncé en 1984, la création, à titre expérimental, de six zones franches.

La popularité des zones franches est due d'une part à l'internationalisation des activités économiques qui « *oblige à une mobilité croissante des grands groupes industriels et de*

⁶⁷⁴ L'expression vient de l'anglais : « land planning ».

⁶⁷⁵ L'action d'aménagement du territoire est beaucoup plus ancienne, mais seules des actions indirectes étaient faites.

⁶⁷⁶ L'île grecque de Délos dans la mer Egée est la première des zones franches connues (166 avant Jésus Christ).

⁶⁷⁷ Ces villes étaient en majorité situées en bordure de mer.

⁶⁷⁸ HEURTEUX (C.), Les zones d'entreprises, PUF, juin 1990.



services »⁶⁷⁹, et d'autre part à la crise économique des années 1970-1980 qui « a fait prendre conscience aux gouvernements que la croissance, voire la prospérité, passait avant tout par l'implantation d'entreprises nouvelles. Entreprises qui se créent ou groupes industriels internationaux qui s'installent »⁶⁸⁰.

En France, si l'idée de zones spéciales pour les entreprises a immergé vers la fin des années 1980, ce n'est que plus tard qu'ont été instituées les zones d'aménagement du territoire telles qu'elles sont actuellement connues.

A ce titre, le code général des impôts prévoit un régime d'exonération pour les entreprises qui s'implantent dans certaines zones telles que les zones d'aides à finalité régionale (A), les zones franches (B), les bassins d'emploi (C), les zones de restructuration de la défense et les zones de revitalisation rurale (D).

La loi fiscale, dans sa volonté de se conformer au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État, précise à la fin de chaque disposition prévoyant un régime d'exonération que le bénéfice de celle-ci est subordonné au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

A- Les zones d'aides à finalité régionale

Les territoires présentant des retards de développement ont été identifiés, sur demande de la Commission européenne, à partir de critères de détermination des zones qu'elle fixe dans ses lignes directrices relatives aux aides à finalité régionale pour 2014-2020.

Par conséquent, la carte française des zones d'aides à finalité régionale a été approuvée par la Commission européenne dans sa décision n° SA.38182 du 7 mai 2014, traduite en droit français par le décret n° 2014-758 du 2 juillet 2014 relatif aux zones d'aides à finalité régionale et aux zones d'aides à l'investissement des petites et moyennes entreprises.

La carte des zones d'aides à finalité régionale a été déterminée conformément, d'une part, à l'article 107§3/a du TFUE qui autorise les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est

⁶⁷⁹ HEURTEUX (C.), Supra.

⁶⁸⁰ HEURTEUX (C.), supra.

anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi⁶⁸¹. Elles bénéficient des taux d'aide aux entreprises les plus élevés d'Europe⁶⁸², en raison notamment de leur caractère ultrapériphérique.

D'autre part, l'article 107§3/c TFUE autorise les aides aux entreprises destinées à promouvoir le développement économique des régions d'un État membre qui sont défavorisées par rapport à la moyenne nationale⁶⁸³.

Suivant l'article 44 sexies du code général des impôts, les entreprises soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats et qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale⁶⁸⁴ sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés⁶⁸⁵, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif, jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création⁶⁸⁶ et déclarés selon les modalités prévues à l'article 53 A CGI⁶⁸⁷.

Le bénéfice de cette exonération est réservé aux entreprises qui se créent à compter du 1er janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2020 dans les zones d'aides à finalité régionale, à la condition que le siège social⁶⁸⁸ ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens

⁶⁸¹ Ces zones concernent en France : la Guadeloupe, Saint-Martin, la Guyane, la Martinique, La Réunion et Mayotte, dont l'ensemble des communes sont classées en zones « a ».

⁶⁸² Entre 45 et 90% selon la taille de l'entreprise et la zone.

⁶⁸³ Ces zones sont moins défavorisées que celles visées au point a) et doivent en conséquence être sélectionnées sur des bases plus restrictives.

⁶⁸⁴ Rappel de l'article 34 du CGI : « Sont considérés comme bénéfiques industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale ».

⁶⁸⁵ Sont exclues, les entreprises qui exercent une activité bancaire, financière, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles, ni aux entreprises exerçant une activité de pêche maritime créées à compter du 1er janvier 1997.

⁶⁸⁶ Cette exonération s'applique aussi aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui exercent une activité professionnelle non commerciale, et dont l'effectif de salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée ou d'une durée de six mois au moins est égal ou supérieur à trois salariés à la clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application du régime d'exonération des entreprises nouvelle.

⁶⁸⁷ Les contribuables, autres que ceux soumis au régime de micro - entreprises, sont tenus de souscrire chaque année une déclaration permettant de déterminer et de contrôler le résultat imposable de l'année ou de l'exercice précédent.

⁶⁸⁸ Le siège social est le lieu précisé dans les statuts d'une société, qui constitue son domicile et qui détermine, le plus souvent, sa nationalité. Il apparaît comme le "centre de la vie juridique de la société".

d'exploitation soient implantés dans ces zones. Cette disposition a vocation à exclure les succursales, ainsi que les établissements principal⁶⁸⁹ et secondaire⁶⁹⁰.

Le législateur tente, on le constate, de s'adapter aux différentes situations auxquelles pourraient être confrontées les entreprises, en élargissant sous certaines conditions le bénéfice de l'aide aux activités non sédentaires.

Effectivement, lorsqu'une entreprise exerce une activité non sédentaire⁶⁹¹, réalisée en partie en dehors des zones précitées, la condition d'implantation est réputée satisfaite dès lors qu'elle réalise au plus 15 % de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones.

Au-delà de 15 %, les bénéfices réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones déjà citées. Le chiffre d'affaires s'apprécie exercice par exercice.

Si la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en zone d'aide à finalité régionale après la date de sa création, l'entreprise ne cesse pas de bénéficier de l'exonération, au contraire, celle-ci reste applicable pour sa durée restant à courir.

Le bénéfice de l'aide n'a pas d'effet rétroactif. Cette situation garantit aux bénéficiaires une sécurité juridique certaine.

Il existe toutefois des conditions au bénéfices de cette exonération.

Selon L'article L.123-11 du code de commerce : « Toute personne morale demandant son immatriculation au registre du commerce et des sociétés doit justifier de la jouissance du ou des locaux où elle installe, seule ou avec d'autres, le siège de l'entreprise, ou, lorsque celui-ci est situé à l'étranger, l'agence, la succursale ou la représentation établie sur le territoire français ».

⁶⁸⁹ Il s'agit du lieu d'exploitation commerciale, rattaché à un fonds de commerce ou à une activité. Ce lieu est dans la majorité des cas le même que celui du siège social pour les sociétés. Mais ce n'est en rien une obligation, il peut être situé à une adresse différente.

⁶⁹⁰ Article R123-40 du code du commerce : « Est un établissement secondaire au sens de la présente section tout établissement permanent, distinct du siège social ou de l'établissement principal et dirigé par la personne tenue à l'immatriculation, un préposé ou une personne ayant le pouvoir de lier des rapports juridiques avec les tiers ».

⁶⁹¹ On entend par activité sédentaire, toute activité exercée sur la voie publique, sur les halles, marchés, champs de foire ou de fête, ou par voie de démarchage dans les lieux privés, et qui a pour objet soit la vente d'un bien mobilier, soit la conclusion d'un contrat de location ou de prestations de services ou d'ouvrage, soit la présentation d'un spectacle ou d'une attraction.

Le capital des sociétés nouvellement créées ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés.

Selon l'article 44 sexies, afin que le capital d'une société nouvellement créée soit détenu indirectement par d'autres sociétés, il faut qu'au moins l'une de ces conditions soit remplie : un associé exerce en droit ou en fait une fonction de direction ou d'encadrement dans une autre entreprise, lorsque l'activité de celle-ci est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire ; un associé détient avec les membres de son foyer fiscal 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise dont l'activité est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire.

Les entreprises qui ne sont pas éligibles sont celles qui sont créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou qui reprennent de telles activités.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

Les aides à finalité régionale contribuent au développement des zones concernées, en soutenant plus particulièrement les investissements initiaux des grandes entreprises et des PME et/ou la création d'emplois liés à ces investissements. Elles ont pour principal objet *« de réduire l'écart de développement entre les différentes régions de l'Union européenne. Elles encouragent les investissements, la création durable d'emplois et la création de nouveaux établissements dans les régions européennes les plus désavantagées »*⁶⁹².

Les aides à finalité régionale, tout comme les autres aides d'aménagement territorial telles que les zones franches, obéissent à une véritable volonté de développement social et économique de certaines zones du territoire. Cependant, leur avenir dépend moins des initiatives des gouvernements que de la préoccupation de la Commission européenne de vouloir maintenir une d'égalité illusoire entre États⁶⁹³.

⁶⁹² Vade-mecum des aides d'État, édition 2016.

⁶⁹³ V. HEURTEUX (C.), préc. cit.



B- Les zones franches

Une distinction est faite entre les zones franches urbaines, appelées désormais zones franches urbaines-territoires entrepreneurs (1) et les zones franches d'activités des départements d'Outre-mer (2).

1- Les zones franches urbaines-territoires entrepreneurs

Initialement, les zones franches urbaines avaient été mises en place dans un objectif de développement social et économique⁶⁹⁴. L'article 1^{er} de la loi du n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative au pacte de relance pour la ville (PRV) dispose à cet effet que « *La politique de la ville et du développement social urbain est conduite par l'État et les collectivités territoriales dans le respect de la libre administration de celles-ci, selon les principes de la décentralisation et dans le cadre de la politique d'aménagement du territoire. Outre les objectifs de diversité de l'habitat et de mixité sociale définis par la loi n° 91-662 du 13 juillet 1991 d'orientation pour la ville, elle a pour but de lutter contre les phénomènes d'exclusion dans l'espace urbain et de favoriser l'insertion professionnelle, sociale et culturelle des populations habitant dans des grands ensembles ou des quartiers d'habitat dégradé. À cette fin, des dispositions dérogatoires du droit commun sont mises en œuvre, dans les conditions prévues par la présente loi, en vue de compenser les handicaps économiques ou sociaux des zones urbaines sensibles, des zones de redynamisation urbaine et des zones franches urbaines* ».

⁶⁹⁴ Art 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire : « Des zones franches urbaines - territoires entrepreneurs sont créées dans des quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés. La liste de ces zones est annexée à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville. Leur délimitation est opérée par décret en Conseil d'État, en tenant compte des éléments de nature à faciliter l'implantation d'entreprises ou le développement d'activités économiques. Cette délimitation pourra prendre en compte des espaces situés à proximité du quartier, si ceux-ci sont de nature à servir le projet de développement d'ensemble dudit quartier. Ces espaces pourront appartenir, le cas échéant, à une ou plusieurs communes voisines qui ne seraient pas mentionnées dans ladite annexe. En outre, des zones franches urbaines - territoires entrepreneurs sont créées à compter du 1er août 2006 dans des quartiers de plus de 8 500 habitants particulièrement défavorisés. La liste de ces zones franches urbaines - territoires entrepreneurs est arrêtée par décret. Leur délimitation est opérée dans les mêmes conditions qu'au premier alinéa du présent B. Les zones franches urbaines - territoires entrepreneurs des communes des départements d'outre-mer sont créées dans des quartiers particulièrement défavorisés des communes de ces départements. La liste de ces zones est annexée à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 précitée. Leur délimitation est fixée par décret en Conseil d'État, en tenant compte des éléments de nature à faciliter l'implantation d'entreprises ou le développement d'activités économiques.

Dans son rapport en date du mois de juillet 2011 M. Éric RAOULT, président du groupe de travail « ZFU, développement économique et emploi dans les quartiers » indique que « Concernant les ZFU, le principe d'action de la loi repose sur une logique d'exonération fiscale et sociale destinée à attirer les entreprises et les encourager à développer des emplois. En dotant les quartiers en difficulté d'un régime fiscal dérogatoire au droit commun, la loi rompt donc avec l'égalité de traitement dans l'optique de compenser les inégalités dont ces territoires font l'objet ».

Cette politique trouve une partie de son inspiration dans les politiques territoriales britanniques développées par Margaret Thatcher dans les années 1980 de type « Enterprise zone » ou « City Challenge » et reprises par l'administration Reagan aux États-Unis dans les années 1990.

Les zones franches urbaines sont réparties en trois générations. Cette répartition est principalement due aux différentes évolutions juridiques.

Les conditions d'octroi, ainsi que les exonérations sont propres à chaque génération.

Selon l'article 44 octies du code général des impôts, il existe un régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises implantées dans les zones franches urbaines de première⁶⁹⁵ et de deuxième⁶⁹⁶ générations.

La loi de 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville ayant institué les zones franches urbaines avait notamment pour objectif de « lutter contre les phénomènes d'exclusion dans l'espace urbain et de favoriser l'insertion professionnelle, sociale et culturelle des populations habitant dans de grands ensembles ou des quartiers d'habitat dégradé »⁶⁹⁷.

Les premières zones franches urbaines mises en place en 1997, établies dans des quartiers de plus de 10.000 habitants très défavorisés⁶⁹⁸, étaient au nombre de quarante-quatre (44). Elles concernent les activités créées entre 1997 et 2002.

⁶⁹⁵ Les zones de « première génération », ouvertes depuis le 1^{er} janvier 1997, ont été créées par la loi n°96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville.

⁶⁹⁶ Loi n°2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine. Ces zones sont ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2004.

⁶⁹⁷ Article premier de la loi relative à la mise en œuvre du pacte de relance de la ville.

⁶⁹⁸ Le degré de précarité des zones de première génération est établi en fonction des critères pris en compte pour la détermination des zones de redynamisation rurale, à savoir notamment la situation de la zone dans l'agglomération, le taux de chômage, le potentiel fiscal des communes indexées.

Tandis que les zones de seconde génération, résultant de la prolongation des zones de première génération, ont été élargies à quarante et un (41) nouveaux territoires de 730.000 habitants. Elles s'appliquent aux activités créées entre 2004 et 2005.

Le dispositif mis en place dans ces zones est applicable à toutes les formes d'entreprises, à condition que leur bénéfice résulte d'une activité éligible.

Ainsi, sont éligibles les sociétés soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés⁶⁹⁹ ou sur option. Sont également éligibles les sociétés relevant du régime fiscal des sociétés de personnes et les entreprises individuelles à responsabilité limitée.

Par ailleurs, peuvent faire l'objet des exonérations prévues à cet effet, les activités industrielles, commerciales ou artisanales⁷⁰⁰.

Quant aux zones de troisième génération, elles ont été instituées par l'article 26 de loi pour l'égalité des chances⁷⁰¹.

Ce régime s'appliquait à la base aux créations d'activités intervenues entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2011. Il a par la suite été prorogé une première fois pour trois ans⁷⁰² par la loi de finances pour 2012⁷⁰³, et une seconde fois pour 5 ans⁷⁰⁴ par la loi de finances rectificative pour 2014⁷⁰⁵.

Les conditions d'accès au régime d'exonération sont les mêmes que celles des zones de deuxième génération.

L'entreprise doit employer cinquante salariés au plus, au 1^{er} janvier 2006 ou à la date de sa création ou de son implantation si elle est postérieure⁷⁰⁶ et soit avoir réalisé un chiffre

⁶⁹⁹ Il s'agit notamment de la société anonyme, à responsabilité limitée, d'exercice libéral, d'exercice libéral à responsabilité limitée, en commandite simple pour la part des associés commanditaires, et en commandite par actions

⁷⁰⁰ Voir l'article 34 du code général des impôts.

⁷⁰¹ Loi n°2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances.

⁷⁰² Jusqu'au 31 décembre 2014.

⁷⁰³ Article 157 de la loi n°2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

⁷⁰⁴ Jusqu'au 31 décembre 2020.

⁷⁰⁵ Article 18 de la loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

⁷⁰⁶ L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice.

d'affaires n'excédant pas 10 millions d'euros au cours de l'exercice⁷⁰⁷, soit avoir un total de bilan n'excédant pas 10 millions d'euros.

De plus, son capital ou ses droits de vote ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou conjointement par plusieurs entreprises dont l'effectif salarié dépasse deux cent cinquante (250) salariés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes excède 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel excède 43 millions d'euros⁷⁰⁸.

Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de libre partenariat, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Enfin, son activité principale, définie selon la nomenclature d'activités française de l'Institut national de la statistique et des études économiques (Insee), ne doit pas relever des secteurs de la construction automobile, de la construction navale, de la fabrication de fibres textiles artificielles ou synthétiques, de la sidérurgie ou des transports routiers de marchandises.

Ce régime, bien qu'il soit ouvert aux groupes, exclut ceux qui réalisent un important chiffre d'affaires. Il limite la participation des groupes en imposant une participation à moins de 25% et un effectif à moins 250 salariés.

Il est souvent reproché à la législation française de ne pas suffisamment aider les PME par rapport aux grands groupes, et pourtant sur un certain nombre d'aides fiscales telles que celles relatives aux zones franches, les PME semblent être privilégiées.

⁷⁰⁷ Le chiffre d'affaires doit être ramené ou porté le cas échéant à douze mois.

⁷⁰⁸ Pour la société mère d'un groupe, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

La loi de finances rectificative pour 2014⁷⁰⁹ a ajouté deux nouvelles conditions, notamment pour les activités créées entre le 1^{er} janvier 2015 et le 31 décembre 2020.

Ainsi, l'exonération d'impôt pour les activités créées à partir du 1^{er} janvier 2015 est subordonnée à une clause d'emploi ou d'embauche géographiquement déterminé.

Par conséquent, à la date de fin de la période d'imposition pendant laquelle l'exonération s'applique, l'entreprise doit, soit avoir au moins 50% des salariés en contrat à durée indéterminée (CDI), ou à durée déterminée (CDD) d'au moins 12 mois, résidant dans une zone franche urbaine-territoires entrepreneurs ou un quartier prioritaire de la politique de la ville (QPV) de l'unité urbaine dans laquelle est située la ZFU-TE. Soit, l'entreprise doit avoir au moins 50 % des salariés embauchés à compter du 1^{er} janvier 2015 en contrat à durée indéterminée ou en contrat à durée déterminée d'au moins 12 mois, depuis l'implantation de l'entreprise résidant dans une zone franche urbaine-territoire entrepreneur ou un quartier prioritaire de la politique de la ville de l'unité urbaine dans laquelle est située la zone franche urbaine-territoire entrepreneurs. La preuve du lieu de résidence du salarié peut être apportée par tous moyens⁷¹⁰.

L'autre condition apportée par la loi de finances rectificative de 2014 concerne les activités créées à partir du 1^{er} janvier 2016.

Les entreprises entrant dans ce cadre ne peuvent bénéficier des exonérations que si elles interviennent au sein d'une zone franche urbaine-territoires entrepreneurs située sur un territoire où s'applique au 1^{er} janvier de l'année d'implantation, un contrat de ville⁷¹¹.

Les entreprises remplissant les conditions peuvent se prévaloir du bénéfice d'exonérations propres à leur statut.

Actuellement, les entreprises installées dans les zones franches urbaines bénéficient, jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui du début de leur activité, d'une exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

A l'issue de cette période d'exonération totale, les bénéficiaires sont soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu à hauteur de 40% la première année, 60% la deuxième année et 80% la troisième année.

⁷⁰⁹ Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014.

⁷¹⁰ Quittances de loyer ou facture de d'électricité ou de téléphone établies au nom du salarié, de son conjoint ou de la personne attestant que le salarié réside à son domicile...

⁷¹¹ Article 6 de la loi n° 2014-173 du 21 février 2015.

Il existe un plafond sur les bénéficiaires pouvant faire l'objet de l'exonération.

Ainsi, les bénéficiaires exonérés ne peuvent pas dépasser 50.000 euros par contribuable et par période de douze mois. Toutefois, ce plafond peut être majoré à raison de 5 000 euros par salarié embauché.

Cette majoration ne peut être effective que sous certaines conditions, à savoir les salariés doivent avoir été embauchés à compter du 1^{er} janvier 2015 ; être domiciliés dans un quartier prioritaire de politique de la ville⁷¹² ou dans une zone franche urbaine-territoires entrepreneurs ; être employés à temps plein, et être employés pendant une période minimale de six mois.

Concernant l'efficacité du dispositif, théoriquement, les politiques de zonage peuvent avoir principalement deux effets : la création d'activités qui ne seraient pas nées sans ces avantages et le transfert d'activités venant d'autres zones non aidées⁷¹³.

Durant les premières années, le dispositif des zones franches aurait eu un effet très positif sur l'activité économique. Dans les zones créées en 1997, les exonérations auraient permis, au bout de cinq ans, l'implantation de 9 700 à 12 200 établissements, soit 41 500 à 56 900 emplois.

Cependant, après 2002, des disparitions d'établissements plus fréquentes auraient annulé le bénéfice des nouvelles implantations, tandis que, pour les zones créées en 2004, les effets sur les implantations et la création d'emplois auraient été beaucoup plus modestes.

⁷¹² L'article 5 de la loi n°2014-173 du 21 février 2014 de programmation pour la ville et la cohésion urbaine définit : les quartiers prioritaires de politique de la ville : « Les quartiers prioritaires de la politique de la ville sont situés en territoire urbain et sont caractérisés par : 1° Un nombre minimal d'habitants ; 2° Un écart de développement économique et social apprécié par un critère de revenu des habitants. Cet écart est défini par rapport, d'une part, au territoire national et, d'autre part, à l'unité urbaine dans laquelle se situe chacun de ces quartiers, selon des modalités qui peuvent varier en fonction de la taille de cette unité urbaine. Dans les départements et collectivités d'outre-mer, ces quartiers peuvent être caractérisés par des critères sociaux, démographiques, économiques ou relatifs à l'habitat, tenant compte des spécificités de chacun de ces territoires. Un décret en Conseil d'Etat détermine les modalités d'application du présent I, qui entre en vigueur à une date qu'il fixe et au plus tard le 1er janvier 2015. La liste des quartiers prioritaires, établie par décret, fait l'objet d'une actualisation dans l'année du renouvellement général des conseils municipaux. Dans les départements et collectivités d'outre-mer, il est procédé, si la rapidité des évolutions observées le justifie, à cette actualisation tous les trois ans ».

⁷¹³ BARILARI (A.), « Les aspects fiscaux du développement local : le bon emploi des zones franches urbaines », RFFP janv. 2010, n° 109, p. 81.

En outre, une partie des effets du dispositif transiterait par des transferts d'établissements situés en dehors des ZFU. Près de la moitié des nouvelles implantations correspondrait à ce titre à des transferts d'activités déjà existantes, alors que de tels transferts étaient trois à quatre fois moins fréquents que les créations avant la mise en place des ZFU⁷¹⁴.

Selon le rapport 2012 de l'Observatoire national des zones urbaines sensibles (ONZUS)⁷¹⁵, au 1er janvier 2011, le nombre total d'entreprises dans l'ensemble des ZFU était de 61 890, soit 31 983 en ZFU de 1^{ère} génération, 23 301 en ZFU de 2^{ème} génération et 6 606 en ZFU de 3^{ème} génération.

Le taux de chômage dans les ZFU reste particulièrement élevé : il atteint 25,9 % en 2011, soit une augmentation de 1,9 % par rapport à 2010.

Comme le souligne le rapport 2012 de l'ONZUS, cette situation défavorable s'explique avant tout par le fait que les ZFU sont des quartiers qui cumulent, a priori, le plus de handicaps pénalisant l'emploi et l'activité économique.

Les entreprises étrangères semblent peu nombreuses au sein des ZFU. En effet, comme le fait remarquer le rapport de 2009 du Conseil économique, social et environnemental⁷¹⁶, l'entrepreneur en ZFU est souvent : un chômeur ; un jeune ; une personne en difficulté sociale ; un autodidacte issu des milieux populaires et qui suit des cours du soir. Mais aussi, certains diplômés qui créent leur emploi par le biais d'une société de services informatiques, d'ingénierie ; une personne qui a comme seul objectif de travailler, sans toujours connaître les avantages propres aux zones urbaines sensibles voire des ZFU ; un battant ; un habitant du quartier.

A côté du régime spécial appliqué dans les zones franches urbaines-territoires entrepreneurs, les activités créées dans les zones franches des territoires d'Outre-mer bénéficiaient également, jusqu'au 31 décembre 2018, d'un régime de faveur.

⁷¹⁴ GIVORD (P.), TREVIEN (C.), « Les zones franches urbaines : quel effet sur l'activité économique ? », Insee Analyses n° 4, mars 2012.

⁷¹⁵ Devenu en 2015 l'Observatoire national de la politique de la ville (ONPV).

⁷¹⁶ Conseil économique, social et environnemental, Les entreprises dans les zones franches urbaines : bilan et perspectives, 2009.

2- Les zones franches d'activité des territoires d'outre-mer

Les zones franches des territoires d'outre-mer sont créées dans des quartiers particulièrement défavorisés des communes de ces départements⁷¹⁷. Leur délimitation est fixée par décret en Conseil d'État, en tenant compte des éléments de nature à faciliter l'implantation d'entreprises ou le développement d'activités économiques.

Le régime fiscal des zones franches d'activité des territoires d'outre-mer a été supprimé par la loi de finances pour 2019. Il reste tout de même applicable pour les investissements réalisés jusqu'au 31 décembre 2018.

Aussi, l'article 4 de la loi pour le développement économique des outre-mer (n° 2009-594 du 27 mai 2009), codifié à l'article 44 quaterdecies du code général des impôts, instaurait, sous certaines conditions, un abattement sur les bénéfices provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion.

Cette mesure s'inscrivait dans un cadre global d'aides fiscales, constituant le régime fiscal des zones franches d'activités (ZFA)⁷¹⁸.

Les entreprises s'implantant dans les zones franches d'activité des départements d'outre-mer devaient, si elles voulaient prétendre au bénéfice de l'abattement fiscal, remplir des conditions relatives à leur taille, leur activité, ainsi que leur régime d'imposition⁷¹⁹.

En effet, elles devaient employer moins de deux cent cinquante salariés et réaliser un chiffre d'affaire annuel inférieur à 50 millions d'euros. De même, l'activité principale de leur exploitation devait relever de l'un des secteurs d'activité éligibles à la réduction d'impôt prévu à l'article 199 undecies B CGI⁷²⁰ ou correspondre à l'une des activités en

⁷¹⁷ Art. 42 de la loi no 95-115 du 4 février 1995, d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

⁷¹⁸ V. Instruction du 12 novembre 2010 BOI 4 A-9-10 Mesures en faveur des entreprises implantées dans les zones franches d'activités situées dans les départements d'outre-mer.

⁷¹⁹ Ces conditions sont cumulatives.

⁷²⁰ « Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison des investissements productifs neufs qu'ils réalisent dans les départements d'outre-mer, à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy, dans les îles Wallis-et-Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises, dans le cadre d'une entreprise exerçant une activité agricole ou une activité industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'article 34. Lorsque l'activité est exercée dans un département d'outre-mer, l'entreprise doit avoir réalisé un chiffre d'affaires, au titre de son dernier exercice clos, inférieur à 20 millions d'euros. Ce seuil de chiffre d'affaires est ramené à 15 millions d'euros et à 10 millions d'euros pour les investissements que l'entreprise réalise au cours

rapport avec la comptabilité⁷²¹, le conseil aux entreprises⁷²², l'ingénierie ou les études techniques à destination des entreprises⁷²³.

des exercices ouverts à compter, respectivement, du 1er janvier 2019 et du 1er janvier 2020. Lorsque l'entreprise n'a clôturé aucun exercice, son chiffre d'affaires est réputé être nul. Si le dernier exercice clos est d'une durée de plus ou de moins de douze mois, le montant du chiffre d'affaires est corrigé pour correspondre à une période de douze mois. Lorsque la réduction d'impôt s'applique dans les conditions prévues aux vingt-sixième et vingt-septième alinéas, le chiffre d'affaires s'apprécie au niveau de l'entreprise locataire ou crédit-preneuse. Celle-ci en communique le montant à la société réalisant l'investissement. Lorsque l'entreprise mentionnée aux deuxième et sixième phrases du présent alinéa est liée, directement ou indirectement, à une ou plusieurs autres entreprises au sens du 12 de l'article 39, le chiffre d'affaires à retenir s'entend de la somme de son chiffre d'affaires et de celui de l'ensemble des entreprises qui lui sont liées.

⁷²¹ L'activité de comptabilité s'entend au sens de la définition qu'en donne la nomenclature d'activités français. Elle comprend l'enregistrement d'opérations commerciales pour les entreprises ou autres, l'établissement ou la vérification de comptes financiers, l'examen des comptes et la certification de leur exactitude, l'établissement de déclarations fiscales pour les particuliers et les entreprises, les activités de conseil et de représentation (autre que la représentation juridique), pour le compte de clients, devant l'administration fiscale et l'activité des centres de gestion agréés. Elle ne comprend pas les activités de traitement et de tabulation des données, le conseil de gestion en matière de systèmes comptables, les procédures de contrôle budgétaire, le recouvrement de factures. Seule l'activité réellement exercée compte.

⁷²² L'activité de conseil aux entreprises englobe l'ensemble des activités de conseil aux entreprises, que celles-ci soient réglementées ou non et quelles que soient la nature et la qualification de l'activité. Sont notamment visées les activités de conseil juridique ou les activités de conseil en informatique. Lorsque l'activité de conseil est mixte, c'est-à-dire, dispensée à la fois auprès d'entreprises et auprès de particuliers. C'est à l'entreprise de démontrer que l'activité principale de son exploitation est bien constituée par le conseil aux entreprises. Autrement, les bénéfices de l'exploitation ne peuvent faire l'objet de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies.

⁷²³ L'activité d'ingénierie ou d'études techniques à destination des entreprises comprend es activités d'ingénierie (l'application des lois physiques et principes d'ingénierie dans la conception de machines, matériaux, instruments, structures, processus et systèmes) et de conseil dans les domaines de : machines, processus et sites industriels ; projets comportant des activités ayant trait au génie civil, au génie hydraulique ou pour les bâtiments et les infrastructures de transport ; projets de gestion de l'eau ; conception et réalisation de projets intéressant le génie électrique et électronique, le génie minier, le génie chimique, le génie mécanique, le génie industriel, l'ingénierie de systèmes, de techniques de sécurité ; l'élaboration de projets faisant appel aux techniques de la climatisation, de la réfrigération, de l'assainissement et de la lutte contre la pollution, au génie acoustique, etc. ; les services de gestion de projets de constructions ; les études géophysiques, géologiques et sismiques ; l'information cartographique et spatiale. Elle ne comprend pas toutefois les forages d'essai en rapport avec des opérations minières, le développement ou l'édition de logiciels associés, les activités des consultants en informatique, les activités d'architecture, les activités de contrôle et les essais techniques, les activités de recherche et de développement liées à l'ingénierie, le design industriel, la photographie aérienne, les activités des économistes de la construction. Ces activités doivent être réalisées à titre principal au profit d'entreprises, au risque que les bénéfices de l'exploitation ne fassent l'objet de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies.

L'activité principale est appréciée au niveau de l'exploitation sur les bénéfices de laquelle le contribuable souhaite appliquer l'abattement, et non au niveau de l'entreprise dans son ensemble.

L'administration a, dans une instruction de 2009 relative aux mesures en faveur des entreprises implantées dans les zones franches d'activités situées dans les départements d'outre-mer, donné les caractéristiques de l'activité principale.

Une activité principale est celle qui « procure un chiffre d'affaires ou des recettes dont le montant excède le montant du chiffre d'affaires ou des recettes de chacune des autres activités de l'exploitation ». L'activité de l'exploitation peut donc ne concerner qu'une partie des domaines éligibles.

Comme le souligne l'instruction « une activité qui n'est pas éligible à l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies pourra ainsi être exercée de façon minoritaire au sein d'une exploitation, sans priver l'entreprise de la faculté d'appliquer cet abattement à l'ensemble des bénéfices issus de cette exploitation, pour autant que l'ensemble des conditions requises par cet article soient satisfaites ».

De même, Il est admis que lorsque l'ensemble des activités éligibles procurent un chiffre d'affaires ou des recettes dont le montant excède 50 % du montant du chiffre d'affaires global ou des recettes totales de l'exploitation, la condition tenant à la nature de l'activité principale est satisfaite.

Les conditions précédemment citées sont prises en compte au moment de la clôture de chaque exercice.

Les entreprises devaient également être soumises soit à un régime réel d'imposition, soit à l'un des régimes définis aux articles 50-0⁷²⁴ et 102 ter⁷²⁵ du code général des impôts. La condition liée au régime d'imposition devait être remplie pour chaque exercice au titre duquel l'abattement est pratiqué.

⁷²⁴ Régime « micro-BIC ».

⁷²⁵ Régime déclaratif spécial ou « micro-BNC ».



Compte tenu du rôle de la Commission européenne en matière de contrôle des aides, les entreprises ne devaient pas être en difficulté au sens du règlement n°651/2014 de la Commission européenne⁷²⁶, sous peine d'être exclues du bénéfice de l'abattement.

Toutes ces conditions étaient cumulatives, et les entreprises qui les remplissaient étaient éligibles au régime d'abattement fiscal prévu pour les entreprises exerçant une activité dans les zones franches d'activité.

En outre, l'article 44 quaterdecies prévoyait deux régimes d'exonération : le régime de droit commun et le régime majoré.

Les bénéficiaires des entreprises qui remplissaient les conditions pouvaient faire l'objet d'un abattement de 50 % au titre des exercices ouverts entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2014. Cet abattement a été fixé à 40 % pour les exercices ouverts en 2015, à 35 % pour les exercices ouverts en 2016. Il était à 30 %, puis à 35% pour les exercices ouverts en 2017. La loi n° 2017-256 du 28 février 2017 de programmation relative à l'égalité réelle outre-mer et portant autres dispositions en matière sociale et économique avait prolongé le dispositif jusqu'en 2019. L'abattement était ainsi fixé à 35% pour les exercices ouverts en 2017, 2018 et 2019. Il était plafonné à 150 000 euros pour un exercice ou une période d'imposition de douze mois.

Dans certains cas, l'abattement initialement prévu pouvait être majoré au maximum à 300.000 euros. Le taux de l'abattement était fixé à 80 % au titre des exercices ouverts entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2014 et respectivement à 70 % pour les exercices ouverts en 2015, et à 60 % au titre des exercices ouverts en 2016, 2017, 2018 et 2019.

Les entreprises qui pouvaient prétendre à cette majoration étaient celles dont les bénéficiaires provenaient tout d'abord d'exploitations situées en Guyane, à Mayotte, dans les îles des Saintes, à Marie-Galante, à la Désirade et dans les communes de la Réunion⁷²⁷ ou dans les communes de Guadeloupe et de Martinique.

⁷²⁶ Règlement UE n°651/2014 du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.

⁷²⁷ Les communes de la Réunion éligibles sont définies par l'article 2 du décret n° 78-690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion.

Pour ces deux dernières, des conditions étaient exigées pour le bénéfice de la majoration. En effet les communes de Guyane et de Martinique concernées étaient celles qui sont classées en zone de montagne⁷²⁸, situées dans un arrondissement dont la densité de la population est inférieure à 270 habitants par kilomètre carré⁷²⁹, et dont la population⁷³⁰ était inférieure à 10.000 habitants en 2008.

Ensuite, étaient éligibles à la majoration, les exploitations exerçant une activité dans certains domaines déterminés. Il s'agissait des exploitations situées en Guadeloupe, en Martinique ou à la Réunion exerçant leur activité principale dans l'un des secteurs définis à l'article 44 quaterdecies du code général des impôts, à savoir la recherche et le développement, les technologies de l'information et de la communication, le tourisme, l'agro-nutrition, l'environnement, ou encore les énergies renouvelables.

Enfin, la majoration pouvait être appliquée pour les bénéficiaires qui proviennent des exploitations situées en Guadeloupe, en Martinique ou la Réunion sous certaines conditions.

Aussi, il fallait que les entreprises, soit signent avec un organisme public de recherche ou une université⁷³¹ une convention⁷³² portant sur un programme de recherche dans le cadre d'un projet de développement sur l'un ou plusieurs des territoires concernés, si les dépenses⁷³³ de recherche engagées dans le cadre de cette convention représentent au moins 5% des charges totales engagées par l'entreprises au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué ; soit bénéficient du régime de transformation⁷³⁴ sous douane prévu aux articles 130 à 136 du règlement établissant le code des douanes

⁷²⁸ Voir la loi n°85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne.

⁷²⁹ La densité de la population est déterminée sur la base des populations légales en vigueur au 1^{er} janvier 2009.

⁷³⁰ Voir l'article L.2334-2 du code général des collectivités territoriales.

⁷³¹ Les organismes de recherches et les universités peuvent être étrangers.

⁷³² Cette convention doit être agréée une autorité administrative.

⁷³³ Voir article 244 quater B du code général des impôts.

⁷³⁴ Selon l'article 130 du règlement n° 2913/92, « le régime de la transformation sous douane permet de mettre en œuvre sur le territoire douanier de la communauté des marchandises non communautaires pour leur faire subir des opérations qui en modifient l'espèce ou l'état et sans qu'elles soient soumises aux droits à l'importation ni aux mesures de politique commerciale, et de mettre en libre pratique aux droits à l'importation qui leur sont propres les produits résultant de ces opérations. Ces produits sont dénommés produits transformés ».

communautaires⁷³⁵, sous réserve qu'au moins un tiers du chiffre d'affaires de l'exploitation résulte d'opérations mettant en œuvre des marchandises ayant bénéficié de ce régime⁷³⁶.

L'abattement fiscal en faveur des entreprises implantées dans les zones franches des territoires d'outre-mer pouvait s'appliquer aux bénéfices et plus-values réalisés par l'exploitation située en zone franche urbaine, à l'exclusion des plus-values de réévaluation d'éléments d'actif.

Néanmoins, les plus-values en report d'imposition étaient prises en compte, pour l'abattement, au titre de l'exercice au cours duquel elles devenaient imposables.

L'abattement s'appliquait aux bénéfices et plus-values qui auraient été imposés si les dispositions de l'article 44 quaterdecies n'avaient pas été adoptées, autrement dit, après déduction des déficits reportables tels qu'ils ont été déclarés à la clôture de l'exercice précédent.

Les contribuables soumis à un régime réel d'imposition devaient déposer une déclaration sur laquelle est porté le montant de l'abattement. Tandis que pour ceux relevant du régime « micro BIC » et du régime déclaratif spécial ou « micro-BNC », le revenu imposable à faire figurer sur la déclaration des revenus tenait directement compte de l'abattement.

Le régime de faveur était facultatif. Cependant, dans le cas où l'entreprise ferait application de l'abattement, son application était globale.

Un entrepreneur individuel ne pouvait pas en effet appliquer l'abattement à ses bénéfices imposés au barème de l'impôt sur le revenu sans l'appliquer aux moins-values à long terme qu'il aurait réalisées au cours du même exercice. L'entreprise devait également l'appliquer à l'ensemble de ses exploitations qui y sont éligibles.

Au contraire, lorsqu'elle pouvait prétendre à plusieurs taux d'abattement ou lorsque l'intégralité de son activité ne pouvait bénéficier de l'abattement, l'entreprise devait répartir son bénéfice global entre ses différentes exploitations. C'était le cas si l'entreprise disposait d'une exploitation dans une zone donnant droit à un abattement et d'une autre exploitation dans une zone n'y donnant pas droit.

⁷³⁵ Règlement CEE n°2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaires.

⁷³⁶ Cette condition doit être effective au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué.

La ventilation du bénéfice pouvait être effectuée selon toute méthode économiquement pertinente (telle qu'une comptabilité analytique ou une clef de répartition au prorata des chiffres d'affaires respectifs de chaque exploitation)⁷³⁷.

La loi de finances pour 2019⁷³⁸ est venue supprimer le dispositif en ne le limitant qu'aux investissements réalisés jusqu'au 31 décembre 2018⁷³⁹, et en le remplaçant par le régime des zones franches d'activité nouvelle génération (ZFANG).

Selon les motifs évoqués dans le projet de loi de finances pour 2019, la décision de réformer le régime fiscal des zones franches d'activité des territoires d'outre-mer est liée aux conclusions du livre bleu des outre-mer publié à la suite des Assises des outre-mer.

L'objectif de la réforme est la simplification et l'amélioration de la compétitivité des entreprises ultra-marines.

Elle consiste d'une part à supprimer les dispositifs « zone de revitalisation rurale » (ZRR) et « zone franche urbaine – territoire entrepreneur » (ZFU-TE) dans ces territoires. D'autre part, à créer des « zones franches d'activité nouvelle génération » (ZFANG) mieux ciblées et renforcées.

En effet, la multiplication des dispositifs fiscaux zonés dans les territoires ultra-marins entraîne une grande complexité, mais aussi des difficultés de mise en cohérence des objectifs poursuivis par chacun d'eux.

Le projet de loi de finances pour 2019 constate également que si les aides fiscales en ZFU-TE et en ZRR sont à l'origine d'importants effets d'aubaine résultant de relocalisations d'activité, notamment de la part de certaines professions dans le secteur des services, les ZFA participerait, au contraire, à améliorer la rentabilité des entreprises concernées. Néanmoins, le dispositif est insuffisamment ciblé, encore trop complexe et a perdu en efficacité du fait de la réduction progressive des taux d'exonération.

Le dispositif fiscal des zones franches d'activité nouvelle génération est plus épuré que celui des zones franches d'activité des territoires d'outre-mer, cela se constate notamment dans sa longueur.

⁷³⁷ Instruction relative aux mesures en faveur des entreprises implantées dans les zones franches d'activités situées dans les départements d'outre-mer, préc.cit.

⁷³⁸ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

⁷³⁹ La loi n° 2017-256 du 28 février 2017, de programmation relative à l'égalité réelle outre-mer et portant autres dispositions en matière sociale et économique, avait initialement prolongé le dispositif jusqu'en 2019.

Effectivement, il s'agissait, dans le cadre de la réforme de simplifier et de mettre en cohérence les dispositifs zonés, en conservant un unique dispositif d'exonération zoné, visant à améliorer la compétitivité des entreprises.

De ce fait, le régime fiscal des ZFANG prévoit un abattement des bénéfices des entreprises provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à Mayotte ou à La Réunion, lorsque les entreprises concernées respectent un certain nombre de conditions, à savoir : elles emploient moins de deux cent cinquante salariés et ont réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros ; l'activité principale de l'exploitation relève de l'un des secteurs d'activité éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B ; elles sont soumises soit à un régime réel d'imposition, soit à l'un des régimes définis aux articles 50-0, 64 bis⁷⁴⁰ et 102 ter.

Aussi, les deux premières conditions s'apprécient à la clôture de chaque exercice au titre duquel l'abattement est pratiqué. Tandis que la troisième condition doit être satisfaite pour chaque exercice au titre duquel cet abattement est pratiqué.

Les bénéfices visés, à l'exception des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actifs, font l'objet, dans la limite de 150 000 €, d'un abattement au titre de chaque exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2008.

Le taux de l'abattement est fixé à 50 %, mais il peut être majoré dans certains cas : pour les bénéfices provenant d'exploitations situées en Guyane et à Mayotte ; pour les bénéfices provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion et qui exercent leur activité principale dans certains secteurs (recherche et développement ; technologies de l'information et de la communication ; tourisme, y compris les activités de loisirs et de nautisme s'y rapportant ; agro-nutrition ; environnement ; énergies renouvelables ; bâtiments et travaux publics ; transformation de produits destinés à la construction et production cosmétique et pharmaceutique).

Les zones franches qu'elles soient urbaines ou relevant des départements d'outre-mer, ne sont pas les seules à bénéficier de mécanismes d'abattement. En effet, des mesures d'aménagement territorial existent en vue d'encourager la création d'emplois sur certaines parties du territoire.

⁷⁴⁰ Micro-exploitation.

C- Les exonérations destinées aux entreprises implantées dans les bassins à redynamiser et à dynamiser

Initialement, la loi fiscale ne consacrait que les bassins d'emploi à redynamiser (1), mais depuis le 1^{er} janvier 2018, ont été créés les bassins urbains à dynamiser (2).

1- Les bassins d'emploi à redynamiser

Le dispositif d'exonération en faveur des entreprises créant une activité dans les bassins d'emplois à redynamiser fût institué par l'article 130 de la loi de finances rectificative pour 2006⁷⁴¹.

Les bassins d'emplois à redynamiser ont été délimités par le code officiel géographique et définies par le décret fixant la liste des bassins d'emplois à redynamiser⁷⁴². L'article 42 de la loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire⁷⁴³ en donne quelques éléments de définition.

Ils doivent remplir trois conditions cumulatives. Il faut d'une part qu'il y ait un taux de chômage au 30 juin 2006 supérieur à trois points au taux national.

D'autre part, il faut que la variation annuelle moyenne négative de la population entre les deux derniers recensements connus soit supérieure en valeur absolue à 0,15 %.

Enfin, la variation annuelle moyenne négative de l'emploi total entre 2000 et 2004 doit être supérieure en valeur absolue à 0,75 %.

Le décret n° 2007-228 du 20 février 2007 délimite les zones concernées. Elles sont au nombre de deux, à savoir la zone d'emploi de la Vallée de la Meuse et la zone d'emploi de Lavelanet.

La mise en œuvre initiale du régime prévoyait des exonérations en faveur des entreprises créées entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2011. Il a été à plusieurs reprises renouvelé, et est aujourd'hui applicable aux entreprises créant des activités dans les bassins d'emploi à redynamiser entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2020.

⁷⁴¹ Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006.

⁷⁴² Décret fixant la liste des bassins d'emploi à redynamiser et les références statistiques utilisées pour la détermination de ces bassins d'emploi n°2007-228 du 20 février 2007.

⁷⁴³ N°95-115 du 4 février 1995.



Pour ce faire, l'article 44 duodecies CGI prévoit une exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices provenant des activités implantées dans le bassin d'emploi et réalisés jusqu'au terme du quatre-vingt-troisième mois suivant le début d'activité dans le bassin d'emploi. De même, les contribuables qui créent des activités à compter du 1er janvier 2014 bénéficient de l'exonération mentionnée à la première phrase à raison des bénéfices provenant des activités implantées dans le bassin d'emploi et réalisés jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant le début d'activité dans le bassin d'emploi.

Le bénéfice de l'exonération se perd cependant en cas de distribution. Ainsi, à compter de l'exercice au cours duquel ils procèdent à une distribution de dividendes à leurs actionnaires, les contribuables qui créent leur activité à partir du 1^{er} janvier 2014 perdent le bénéfice de l'exonération.

L'objectif de cette mesure est sans doute d'inciter les entreprises à réinvestir leurs bénéfices.

Toutes les formes d'entreprises sont concernées par cette exonération. Elle s'applique, sous réserve de satisfaire aux conditions aux entreprises individuelles, aux sociétés de personnes et assimilées, aux sociétés à responsabilité limitée, aux sociétés anonymes et aux sociétés en commandite par actions⁷⁴⁴.

Le bénéfice de l'exonération est réservé aux activités de nature industrielle, commerciale ou artisanale⁷⁴⁵, à l'exception des activités de crédit-bail mobilier et de location d'immeubles à usage d'habitation ou agricole.

L'exonération s'applique, dans les mêmes conditions et limites, aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant une activité professionnelle non commerciale⁷⁴⁶.

⁷⁴⁴ Elle est également applicable aux associations exerçant une activité lucrative qui les rend passibles de l'impôt sur les sociétés au taux normal.

⁷⁴⁵ Il s'agit au sens de l'article 34 CGI des bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale. Il s'agit également au sens du 5^o du I de l'article 35 CGI des activités de location d'immeubles à usage industriel ou commercial munis de leur équipement sous réserve que ces immeubles soient situés dans le périmètre d'un bassin d'emploi à redynamiser.

⁷⁴⁶ Ces activités s'entendent des professions libérales (activités pour lesquelles l'activité intellectuelle est prépondérante et qui consistent en l'exercice à titre indépendant d'une pratique personnelle, d'une science ou d'un art), activités procurant des revenus liés à l'exploitation des charges et offices dont les titulaires

Par ailleurs, l'entreprise créant une activité dans le périmètre géographique d'un bassin d'emploi à redynamiser doit y être réellement localisée. Les moyens d'exploitation permettant l'exercice de la profession et l'exercice effectif de l'activité doivent y être matériellement implantés.

Seuls les bénéfices provenant des activités implantées dans les bassins d'emploi à redynamiser sont exonérés. Toutefois, l'article 44 duodecies tient compte du cas où une activité non sédentaire⁷⁴⁷ est implantée dans un bassin d'emploi à redynamiser, mais est exercée en tout ou en partie en dehors de ce bassin.

Dans ce contexte, l'exonération s'applique si ce contribuable emploie au moins un salarié sédentaire à plein temps, ou équivalent, exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité ou si ce contribuable réalise au moins 25 % de son chiffre d'affaires auprès des clients situés dans un tel bassin d'emploi.

L'exonération est limitée par deux types de plafonnements alternatifs.

Ainsi, lorsque l'activité est créée dans une zone d'aide à finalité régionale, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 14 du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission, du 17 juin 2014, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité. Sinon, il est subordonné au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à

n'ont pas la qualité de commerçant, ainsi que celles procurant des profits provenant de toutes occupations, exploitations lucratives ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

⁷⁴⁷ D'après l'instruction du 3 mai 2007 BOI 4 A-6-07 relative aux dispositions diverses (BIC, IS, dispositions communes, abattements et déductions bénéficiant à certaines entreprises) « Une activité non sédentaire se caractérise par son exercice en grande partie à l'extérieur des locaux professionnels. Il s'agit donc en pratique des entreprises dont l'activité s'exerce principalement voire exclusivement chez leurs clients ou patients ou dans des espaces publics, le bureau implanté en zone pouvant n'avoir qu'une fonction administrative le plus souvent très accessoire compte tenu de sa taille. Sont notamment concernés :

- les entrepreneurs du bâtiment ;
- les activités de services aux entreprises et aux particuliers (exemple : activité de gardiennage, services à la personne) ;
- les activités immobilières (exemple : agent immobilier, marchand de biens) lorsque les conditions d'exploitation rendent l'activité non sédentaire ;
- les activités de commerce non sédentaire (exemple : agent commercial, intermédiaire de commerce, commerçant ambulant et exploitant d'activités foraines) ;
- les exploitants de taxi ;
- l'activité de commerce électronique dès lors que celui qui exerce l'activité agit en qualité d'agent commercial ou d'intermédiaire de commerce et ne dispose pas de local de stockage des biens vendus ».

l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

Bien avant 2007, la France avait déjà eu à expérimenter un dispositif basé sur des zones d'emplois.

Dans la région Provence-Alpes-Côte d'Azur, les industries maritimes se sont développées grâce à la construction navale. Trois chantiers navals ont été respectivement créés à La Ciotat en 1836, La Seyne-sur-Mer en 1856 et Port-de-Bouc en 1900.

En décembre 1982, l'État décida la fusion des chantiers navals de Dunkerque, La Seyne et La Ciotat, donnant ainsi naissance aux Chantiers du Nord et de la Méditerranée (NORMED).

Eu égard à la crise de la NORMED, matérialisée par des pertes d'emplois, le ministre de l'industrie de l'époque imagina un programme de diversification économique⁷⁴⁸. Compte tenu des « expériences et des résultats obtenus à l'étranger »⁷⁴⁹, ce programme était axé sur la création de « zones d'entreprises ».

La première mesure visant à créer ces zones fût le paragraphe 5 de l'article 2 de la loi d'habilitation du 2 juillet 1986 qui dispose « *Le Gouvernement pourra, en vue d'inciter à la création d'emplois consentir, pour une période limitée, aux entreprises situées dans certaines zones où la situation de l'emploi est particulièrement grave, des exonérations ou des réductions d'impôts d'État ou de cotisations sociales, ou encore modifier les règles d'assiettes des impôts d'Etat auxquels ces entreprises sont assujetties* ».

L'ordonnance du 15 octobre 1986⁷⁵⁰ relative aux avantages consentis aux entreprises créées dans certaines zones permis d'énumérer les bassins d'emplois qui devaient être ultérieurement créés par décret. Selon l'article 1^{er} « *Les zones sont délimitées en tenant compte des éléments de nature à faciliter l'implantation d'entreprises et notamment des infrastructures existantes, des possibilités d'aménagement et des conditions de la maîtrise des sols. La superficie totale des terrains inclus dans chaque zone ne peut dépasser 300 hectares* ».

⁷⁴⁸ MARTINS DIAS (R.), TIXIDOR (M.), « Les difficultés de la reconversion à La Ciotat et à La Seyne sur-Mer », Rives nord-méditerranéennes, 4/2000, mis en ligne le 07 décembre 2012, consulté le 04 avril 2018. URL : <http://rives.revues.org/109> ; DOI : 10.4000/rives.109.

⁷⁴⁹ HEURTEUX (C.), préc.cit.

⁷⁵⁰ N°86-1113.

Trois bassins furent par conséquent créés.

Les premiers, à savoir Dunkerque d'une part et Aubagne/La Ciotat d'autre part, furent institués par décret pris en Conseil d'État, le 13 février 1987. Et le troisième, Toulon/La Seyne, par le décret du 15 juillet 1987⁷⁵¹.

La création des zones d'entreprises visait principalement quatre objectifs : « 1) *Rendre la France compétitive par rapport à la Grande-Bretagne et la Belgique. Il s'agissait de lutter à armes égales avec ces pays en matière d'implantations d'entreprises extra-européennes. (...) 2) Imaginer un nouvel instrument d'aménagement du territoire capable de répondre aux impératifs économiques des entreprises les plus performantes. 3) Mettre en place un système susceptible, par sa simplicité, son automaticité et son efficacité, de créer des emplois là où la crise en faisait disparaître. 4) Créer avec les zones d'entreprises, de véritables laboratoires d'un libéralisme économique et social moderne* »⁷⁵².

La mesure s'appliquait à toutes personnes morales soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun qui, dans les cinq ans de l'institution de l'une des zones, devaient être créées pour y exploiter une entreprise. L'avantage fiscal était constitué d'une exonération de l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés jusqu'au terme du cent vingtième mois suivant la création de l'entreprise, et de l'imposition forfaitaire annuelle⁷⁵³. En étaient exclus, les personnes morales créées dans le cadre d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistant dans la zone ou pour la reprise de telles activités.

Les sociétés devaient remplir un certain nombre de conditions afin de prétendre à cet avantage.

Tout d'abord, le siège social, les activités et les moyens d'exploitation devaient être implantés dans une des zones concernées.

⁷⁵¹ Le décret portant création d'une zone d'entreprise dans le bassin d'emploi d'Aubagne – La Ciotat crée une zone d'entreprise d'une superficie totale de 202 hectares 19 ares. Celui créant une zone d'entreprise dans le bassin d'emploi de Dunkerque crée une zone d'une superficie de 174 hectares 9 ares 23 centiares. Enfin, le décret du 15 juillet 1987, créant une zone d'entreprise dans le bassin d'emploi de Toulon-La Seyne institue une zone d'une superficie totale de 205 hectares 85 ares et 78 centiares.

⁷⁵² HEURTEUX (C.), préc.cit.

⁷⁵³ Supprimée au 1^{er} janvier 2014, l'imposition forfaitaire annuelle était due par les sociétés et organismes non exonérés de l'IS existant au 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition.



Ensuite, les activités devaient être industrielles et commerciales au sens de l'article 34 du code général des impôts.

Cependant, l'exonération ne s'appliquait pas si l'entreprise exerçait à titre principal ou accessoire une activité de stockage ou de distribution indépendante des unités de production industrielle situées dans la zone ; une activité de services qui n'est pas directement nécessaire à une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers ; une activité bancaire, financière, d'assurances, de location ou de gestion d'immeubles ou de travaux immobiliers ; une activité relevant des secteurs de la sidérurgie, fibres synthétiques, textile-habillement, construction navale, verre plat, poudre de lait, beurre, sucre, isoglucose.

Enfin, l'effectif de salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée ou d'une durée de six mois au moins devait être égal ou supérieur à dix au cours de chaque exercice de la période d'exonération.

En cas de variation en cours d'exercice, l'effectif était calculé compte tenu de la durée de présence des salariés en cause pendant l'exercice. Partant, Si l'effectif minimal n'était pas atteint au cours des deux premiers exercices, l'exonération était accordée sous réserve que l'effectif soit d'au moins dix (10) salariés au cours du troisième exercice.

Toutefois, au-delà du troisième exercice, si la personne morale cessait de remplir la condition d'effectif, elle ne pouvait plus bénéficier des exonérations à compter de l'exercice au cours duquel cette condition avait cessé d'être remplie.

Le dispositif incitatif était prévu pour ne s'appliquer que pour 5 ans. À la fin de 1992, dernière année d'exercice des exonérations fiscales en zones d'entreprises, on comptabilisait dans la zone d'emploi de Toulon-La Seyne, 3 000 nouveaux emplois, et 4 800 dans celle de La Ciotat-Aubagne.

In fine, le nombre d'emplois créés était sensiblement égal au nombre d'emplois perdus par les deux chantiers du sud de la France au moment de la crise⁷⁵⁴.

Depuis le 1^{er} janvier 2018, un nouveau dispositif d'incitation fiscale a été créé. Il concerne les entreprises implantées dans les bassins urbains à dynamiser.

⁷⁵⁴ MARTINS DIAS (R.), TIXIDOR (M.), préc.cit.



2- Les bassins d'emploi à dynamiser

Un nouveau dispositif d'exonération est instauré dans les zones désignées comme des « bassins urbains à dynamiser » (BUD). Elles répondent à certains critères de densité de population, de revenu médian et de taux de chômage.

Ce dispositif a été créé afin de soutenir « *de façon cohérente un bassin étendu géographiquement et densément peuplé devant faire face à d'importants handicaps économiques, c'est-à-dire un territoire dont aucune partie n'est en mesure, par son dynamisme économique, de soutenir l'activité des territoires environnants* »⁷⁵⁵.

Aussi, sont considérées comme classées dans un bassin urbain à dynamiser, les communes appartenant à un ensemble d'établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre contigus rassemblant au moins un million d'habitants dont : la densité de population de la commune est supérieure à la moyenne nationale ; le revenu disponible médian par unité de consommation de la commune est inférieur à la médiane nationale des revenus médians ; le taux de chômage de la commune est supérieur au taux national ; 70 % de la population de chaque EPCI vit dans des communes relevant des critères précédents.

Le classement des communes en bassin urbain à dynamiser est fixé au 1er janvier 2019, pour une durée de deux ans par arrêté des ministres chargés du budget et de l'aménagement du territoire⁷⁵⁶.

Codifiée à l'article 44 sexdecies, l'exonération en faveur des entreprises implantées dans les bassins urbains à dynamiser a été instituée par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2017 du 28 décembre 2017⁷⁵⁷.

Les modalités d'application de ce nouveau dispositif sont fortement inspirées de celles d'autres exonérations « zonées », telle que celles prévues aux articles 44 sexies et 44

⁷⁵⁵ Projet de loi de finances rectificative pour 2017, Evaluations préalables des articles du projet de loi.

⁷⁵⁶ Il était, au moment de sa mise en place, fixé au 1er janvier 2018, pour une durée de trois ans.

⁷⁵⁷ Loi n° 2017-1775.



quindecies du CGI pour les entreprises nouvelles implantées en zone d'aide à finalité régionale (AFR) ou en zone de revitalisation rurale (ZRR)⁷⁵⁸.

Les entreprises créées entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2020 et qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale sont en effet exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés, à l'exception des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif, jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création.

De plus, les bénéfices visés ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés que pour le quart, la moitié ou les trois quarts de leur montant selon qu'ils sont réalisés, respectivement, au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de douze mois suivant cette période d'exonération.

Toute entreprise souhaitant bénéficier de cette exonération doit remplir certaines conditions.

Primo, elle doit être une petite ou moyenne entreprise au sens de l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, c'est-à-dire être une entreprise qui emploie moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou le total du bilan n'excède pas 43 millions d'euros.

Cette condition exclut les entreprises de taille intermédiaire et les grandes entreprises du champ de l'exonération.

Secundo, le siège social de l'entreprise, ainsi que l'ensemble de son activité et ses moyens d'exploitation doivent être implantés dans les bassins concernés.

Dans le cas où l'entreprise exercerait une activité non sédentaire réalisée en partie en dehors des bassins précités, la condition d'implantation est réputée satisfaite dès lors qu'elle réalise au plus 15 % de son chiffre d'affaires en dehors de ce bassin. Au-delà de 15 %, les bénéfices réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans

⁷⁵⁸ V. Régimes particulier, Régimes de faveur dans certaines zones, dossier fiscal n°1079, Instauration d'un nouveau dispositif d'exonération dans les bassins urbains à dynamiser, LexisNexis SA, la semaine juridique notariale et immobilière, n°4, 26 janvier 2018.

les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des bassins.

Tertio, le capital de l'entreprise ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés.

Le capital d'une société nouvellement créée est détenu indirectement par d'autres sociétés lorsque soit un associé exerce en droit ou en fait une fonction de direction ou d'encadrement dans une autre entreprise, lorsque l'activité de celle-ci est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire, soit un associé détient avec les membres de son foyer fiscal 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise dont l'activité est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire.

Quarto, l'entreprise doit être effectivement nouvelle. Elle ne doit pas avoir été créée dans le cadre d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration, d'une restructuration ou d'une extension d'activités préexistantes.

Lorsqu'une entreprise nouvellement créée bénéficie de l'assistance d'un contrat ayant pour objet d'organiser un partenariat en matière entre autres d'utilisation d'une enseigne, d'un nom commercial, d'une marque ou d'un savoir-faire, de conditions d'approvisionnement, ou de modalités de gestion administrative, contentieuse, commerciale ou technique, dans des conditions telles que cette entreprise est placée dans une situation de dépendance (franchise), ce contrat caractérise l'extension d'une activité préexistante.

Enfin, l'entreprise doit favoriser l'emploi local. A la date de clôture de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel l'exonération s'applique, soit le nombre de salariés dont le contrat de travail est à durée indéterminée ou a été conclu pour une durée déterminée d'au moins douze mois et résidant dans le bassin urbain à dynamiser est égal au moins à la moitié du total des salariés employés dans les mêmes conditions⁷⁵⁹, soit le nombre de salariés embauchés à compter de la création de l'entreprise est égal au moins à la moitié du total des salariés embauchés dans les mêmes conditions, au cours de la même période.

⁷⁵⁹ Les salariés employés à temps partiel sont pris en compte au prorata de la durée du travail prévue à leur contrat.

Aux termes de l'article 17 VI de la loi de finances rectificative pour 2017, le gouvernement devra remettre au Parlement, avant le 1er septembre 2020, un rapport évaluant le coût de ce dispositif d'exonération fiscale pour l'État, les collectivités territoriales et les EPCI concernés ainsi que l'efficacité de ce dispositif au regard des objectifs fixés. Le rapport portera également sur d'éventuelles évolutions, notamment sur l'opportunité d'étendre le dispositif sur le territoire national. Le même rapport devra également évaluer le coût pour les finances publiques et, au regard de leurs objectifs, l'efficacité des dispositifs en faveur des zones de revitalisation rurale, des bassins d'emploi à redynamiser, des quartiers prioritaires de la politique de la ville, des zones franches urbaines-territoires entrepreneurs, des zones d'aides à finalité régionale, des zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises, des zones franches d'activité des départements d'outre-mer et des zones de restructuration de la défense. Il identifie les pistes d'évolutions de ces dispositifs.

D'autres territoires tels que les zones de restructuration de la défense et de revitalisation rurales permettent aux entreprises qui y créent leur activité de bénéficier d'un certain nombre d'exonérations fiscales.

D- Les autres mécanismes d'incitations en faveur du développement de certains territoires

Le code général des impôts prévoit des aides pour les entreprises implantées dans les zones de restructuration de la défense (1) et de revitalisation rurale (2). Tout comme les dispositifs précédents, ces mesures visent à permettre le développement économique de ces territoires.

1- Les zones de restructuration de la défense

Les zones de restructuration de la défense peuvent être classées en deux catégories.

La première catégorie⁷⁶⁰ regroupe les territoires dans lesquels la majorité des actifs résident et travaillent, et qui incluent une ou plusieurs communes, déterminées par une perte d'au moins cinquante emplois directs du fait de la réorganisation des unités

⁷⁶⁰ Territoires caractérisés par le décret n°2009-555 du 19 mai 2009 et visés à l'article 42 de la loi n°95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

militaires et établissements du ministère de la défense sur le territoire national, et dont le territoire est couvert par un contrat de redynamisation de site de défense.

Par ailleurs, les territoires appartenant à cette catégorie doivent, soit avoir un taux de chômage supérieur de trois points à la moyenne nationale, soit avoir une variation annuelle moyenne négative de la population entre les deux derniers recensements connus supérieure en valeur absolue à 0,15 %, soit avoir une variation annuelle moyenne négative de l'emploi total sur une période de quatre ans supérieure ou égale en valeur absolue à 0,65 %, ou encore qu'il y ait un rapport entre la perte locale d'emplois directs du fait de la réorganisation des unités militaires sur le territoire national et la population salariée d'au moins 5 %.

La deuxième catégorie⁷⁶¹ concerne les communes définies par une perte d'au moins cinquante emplois directs du fait de la réorganisation des unités militaires et établissements du ministère de la défense sur le territoire national et dont le territoire est couvert par un contrat de redynamisation de site de défense.

Les entreprises qui créent une activité entre 2009 et 2019 pendant une période de trois ans, dans les territoires reconnus comme des zones de restructuration de la défense, sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices tirés de cette activité jusqu'au terme du 59^{ème} mois suivant le début d'activité dans cette zone. Les bénéfices résultant des activités implantées dans les zones de restructuration de la défense sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à concurrence d'un tiers de leur montant au cours de la première période de douze mois suivant la période d'exonération et de deux tiers pour la période de douze mois suivants.

2- Les zones de revitalisation rurale

Les entreprises créées dans les zones de revitalisation rurale⁷⁶² entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2020 et soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats et qui exercent une activité industrielle, commerciale,

⁷⁶¹ Article 42 de la loi n°95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

⁷⁶² Ces zones sont délimitées par l'article 1465 A CGI.

artisanale, bénéficiant d'un régime d'allègement fiscal prévu par l'article 44 quinquies du code général des impôts.

En effet, elles sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés⁷⁶³, jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui de leur création ou de leur reprise.

Par ailleurs, leurs bénéfices ne seront soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés que pour le quart, la moitié ou les trois quarts de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de douze mois suivant cette période d'exonération.

Afin de jouir de cet allègement, les entreprises doivent satisfaire à certaines conditions. En effet, le siège social de l'entreprise ainsi que l'ensemble de son activité et de ses moyens d'exploitation doivent être implantés dans les zones de revitalisations rurales⁷⁶⁴. De même, L'entreprise doit employer moins de onze salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée ou d'une durée d'au moins six mois à la date de clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application de l'article 44 quinquies, et si l'effectif varie en cours d'exercice, il est calculé compte tenu de la durée de présence des salariés en cause pendant l'exercice.

L'entreprise ne doit pas exercer une activité bancaire, financière, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles, de pêche maritime. Pour le reste, le capital de l'entreprise créée ou reprise ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés. Et, l'entreprise ne doit pas être créée dans le cadre d'une extension d'activités préexistantes.

En 2014, un rapport d'information déposé par la commission du développement durable et de l'aménagement du territoire⁷⁶⁵ sur les zones de revitalisation rurale a permis d'avoir un aperçu sur l'impact de ce dispositif.

⁷⁶³ « A l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif » art 44 quinquies CGI.

⁷⁶⁴ Si l'entreprise exerce une activité non sédentaire, la condition d'implantation est a priori satisfaite dès lors qu'elle réalise au plus 25 % de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones.

⁷⁶⁵ Assemblée nationale.



En effet, le rapport d'information souligne que de manière générale, les diverses dispositions législatives, ainsi que les exonérations applicables, correspondent aux objectifs assignés aux ZRR.

En effet, le législateur a souhaité « *assurer aux habitants de ces zones des conditions de vie équivalentes à celles ayant cours sur les autres parties du territoire* », en mettant en œuvre des politiques articulées autour des sept objectifs suivants : développer les activités économiques, assurer un niveau de service de qualité et de proximité, améliorer la qualité de l'habitat et l'offre de logement, notamment locatif, lutter contre la déprise agricole et forestière et maintenir des paysages ouverts, assurer le désenclavement des territoires, développer la vie culturelle, familiale et associative, valoriser le patrimoine rural.

Par ailleurs, ce rapport constate qu'estimer l'efficacité de ces mesures est une question d'autant plus complexe que les objectifs sont sans doute trop ambitieux pour des territoires qui connaissent des difficultés fortes.

Cette idée est entre autres renforcée par le fait qu'il n'existe que peu d'évaluations récentes de l'impact économique des exonérations spécifiquement prévues pour la création et le maintien d'activités entrepreneuriales.

Néanmoins, une appréciation sur les mesures applicables a été apportée.

Aussi, selon tous les rapports disponibles, les effets de ces exonérations seraient limités. Même si celles-ci permettent de sécuriser les projets en phase de démarrage en leur donnant une meilleure lisibilité financière et de pérenniser les activités en accompagnant dans la durée les petites entreprises, elles sont principalement utilisées pour les activités artisanales ou commerciales, surtout lorsque les entrepreneurs éprouvent des difficultés d'accès au crédit.

Toujours selon le rapport d'information, « *les aides apportées sont considérées comme « un plus », voire généreraient des effets d'aubaine, mais se montrent insuffisantes pour impulser un véritable développement économique. Elles constitueraient davantage un filet de sécurité, qu'un véritable outil d'attractivité et de vitalité des territoires zonés. Elles ne contribuent pas, en effet, à créer une dynamique propre aux ZRR. Les exonérations constituent un « package », apporté au créateur d'entreprise, au même titre que d'autres aides. Elles sont devenues un acquis, auquel il convient de ne pas toucher, sans que l'on s'intéresse réellement à l'efficacité des aides allouées* ».

Comme cela a été constaté, la France dispose d'un dispositif assez répandu d'aides territoriales. L'ensemble de ces aides permettent probablement aux entreprises de se retrouver dans l'une ou l'autre des situations ouvrant droit au bénéfice de ces mesures. Cependant, dans tous les cas, ces aides sont plafonnées conformément à la ligne directrice émanant de la Commission européenne.

A l'instar de la France, le Gabon a également institué des mesures fiscales dérogatoires applicables à certaines zones du territoire : il s'agit des zones économiques à régime privilégié.

§ 2 - Les zones économiques gabonaises à régime privilégié

Pris comme modèles, les zones économiques spéciales de Chine ont inspiré plusieurs pays en développement. En effet, la Chine est le pays ayant eu les plus grands succès dans l'utilisation des zones économiques spéciales (ZES), en vue du développement de ses capacités industrielles.

Depuis les années 80, ces zones ont servi de levier dans l'ouverture du marché chinois. Elles représentent 45% des investisseurs directs étrangers, et 60% des exportations. De même, elles ont permis de créer plus de 30 millions d'emplois.

En 2006, le gouvernement chinois qui poursuivait l'expansion des politiques de soutien au commerce et aux investissements à l'étranger⁷⁶⁶ annonçait compter établir jusqu'à cinquante zones de coopération économique et commerciale à travers le monde. Un engagement sur trois à cinq ZES en Afrique a été ainsi pris lors du sommet de Beijing du Forum sur la Coopération Chine-Afrique (FOCAC) de novembre de la même année. Les pays concernés sont l'île Maurice, l'Éthiopie, la Zambie, le Nigéria, l'Algérie.

Les ZES semblent avoir été efficaces à l'île Maurice.

En effet, si l'on se réfère au classement Doing business de la Banque mondiale, Maurice est l'économie la mieux classée de la région pour le climat et la facilité des affaires, avec son rang mondial de 32 (1er en Afrique subsaharienne).

Il est premier en Afrique subsaharienne dans la catégorie paiement des taxes et impôts. Pour l'Éthiopie et le Nigéria, les résultats ne sont pas probants. Le rapport Doing les

⁷⁶⁶ La politique de Going Global ou Zouchuqu.



classe en effet, respectivement 146^{ème} mondial (20^{ème} en Afrique subsaharienne) et 169^{ème} mondial (36^{ème} en Afrique subsaharienne).

Loin de reprendre à la lettre le modèle chinois, le Gabon a, en partenariat avec le groupe singapourien OLAM, réalisé son projet de zones économiques spéciales.

Aussi, loin de la forme et des objectifs français, des zones spéciales ont été créées en 2011. Les ambitions ont été ouvertement énoncées : attirer un maximum d'investisseurs étrangers.

Ces zones spéciales prennent la forme de zones économiques à régime privilégié (ZERP). Les zones économiques à régime privilégié sont définies par l'article 2 de la loi portant réglementation des zones économiques a régime privilégié en République gabonaise⁷⁶⁷ comme « *des espaces déterminés du territoire douanier national où les activités industrielles commerciales et de services qui y sont implantées sont, aux trois quarts (3/4) au moins, destinées à l'exportation et sont soumises à la réglementation douanière, fiscale, des changes et du commerce extérieur dans les conditions et limites fixées par la présente loi* ». Le même article précise que les activités exercées dans les ZERP bénéficient, en ce qui concerne les bénéfices et revenus qu'elles génèrent, des avantages fiscaux prévus par la présente loi.

La gestion et l'aménagement, l'organisation et la promotion de chaque ZERP est confiées à l'Organe d'aménagement et de gestion⁷⁶⁸. Il s'agit d'un organisme de droit public ou privé à qui l'État vend ou concède sur la base d'un cahier des charges définissant les droits et obligations de l'acquéreur ou du concessionnaire, les tâches qui lui incombent⁷⁶⁹. L'Organe d'aménagement et de gestion est notamment chargé de la délivrance de l'agrément d'admission au bénéfice des avantages de la ZERP aux investisseurs.

Il est également institué dans chaque ZERP une autorité administrative⁷⁷⁰ constituée par le regroupement géographique et fonctionnel de l'ensemble des administrations et

⁷⁶⁷ Loi n°010/2011.

⁷⁶⁸ Il est désigné par le décret qui crée la zone économique concernée.

⁷⁶⁹ Ordonnance n°017/PR/2013 portant modification de certaines dispositions de la loi n°010/2011 du 18 juillet 2011 portant réglementation des zones économiques à régime privilégié en République gabonaise.

⁷⁷⁰ L'autorité administrative est dirigée par un administrateur général nommé par décret pris en conseil des ministres, parmi certains agents de l'Etat (catégorie A, hiérarchie A1, parmi les spécialités telles que

services de l'État intervenant dans le processus de création, de supervision, et de gestion de la zone.

L'autorité administrative veille à l'application et au respect de la législation en vigueur non seulement par l'Organe d'aménagement et de gestion, mais aussi par tous les investisseurs et intervenants dans la zone économique.

De même, elle constitue, sous son autorité, au sein de la ZERP, un guichet unique⁷⁷¹, chargé, à titre exclusif, de l'accomplissement de l'ensemble des formalités et démarches administratives relatives à l'implantation et à l'exploitation des investissements dans la ZERP.

Peut être admis au bénéfice du régime de la ZERP, toute personne, physique ou morale, gabonaise ou étrangère créant une entreprise dans la zone concernée et devant exporter hors du Gabon au moins 75% de sa production.

L'admission à la ZERP est subordonnée à l'obtention d'un agrément délivré par l'Organe d'Aménagement et de Gestion.

Plusieurs conditions sont nécessaires à l'obtention d'un agrément : remplir les formalités et effectuer les démarches administratives nécessaires à l'implantation dans la ZERP auprès du guichet unique ; l'investissement projeté doit permettre la création d'une entreprise et la création d'emplois, l'investissement projeté doit correspondre à l'objet de la zone économique⁷⁷² ; l'investisseur doit avoir adhéré au cahier des charges de la ZERP.

l'économie, le droit, l'administration), et assisté d'un administrateur général adjoint nommé dans les mêmes formes et conditions.

⁷⁷¹ Le guichet unique est composé de tout ou partie de représentants des administrations suivantes : la Direction générale des impôts ; la Direction générale des douanes et droits indirects, la Direction générales des hydrocarbures, la Direction générales de la concurrence et de la consommation, la Direction générale de l'environnement et de la protection de la nature ; le centre de développement des entreprises ; la Caisse nationale de sécurité sociale (CNSS) ; la Direction générale du travail et de l'emploi et de la main-d'œuvre ; le Greffe du tribunal de commerce compétent ; la Direction général de la documentation et de l'immigration ; la Direction générale des affaires consulaires ; le Conseil gabonais des chargeurs ; la Direction générale de l'Energie et l'autorité de régulation du secteur ; la Direction générale des ressources hydrauliques, la Direction générale des infrastructures ; la Direction générale de l'urbanisme. Cette liste n'est pas exhaustive, le guichet unique pouvant être complété par toute entité administrative, selon les besoins.

⁷⁷² L'objet de chaque zone économique est défini par le décret portant création de celle-ci.

L'agrément est délivré sous quinze (15) jours, à compter de la date de dépôt du dossier. Par ailleurs, toute décision non conforme doit être motivée. En cas de silence, l'agrément est réputé accordé.

Quant à l'autorité administrative, elle délivre, dans le délai de quinze jours et dans les sept (7) jours de sa saisine par l'Organe d'aménagement et de gestion, un visa de conformité sur toute demande d'agrément.

A défaut de réponse écrite de l'autorité administrative dans le délai de sept jours, elle est réputée avoir délivré le visa de conformité. De même, tout refus de visa doit être motivé.

L'agrément détermine les délais dans lesquels les projets objet de la demande doivent être réalisés, ainsi que les conditions particulières de réalisation de l'investissement⁷⁷³.

La loi portant réglementation des zones économiques à régime privilégié en République gabonaise garantit la liberté, pour l'entreprise, de transférer les revenus ou produits de toute nature résultant de son exploitation, de toute cession d'éléments d'actifs ou de sa liquidation.

Cette garantie s'étend aux investisseurs, entrepreneurs ou associés, personnes physiques ou morales, non nationaux, concernant leurs parts de bénéfices, le produit de la vente de leurs droits d'associés, la reprise d'apport en nature, leurs parts de partage du boni après liquidation⁷⁷⁴.

Les personnes physiques et morales admises au régime de la ZERP peuvent librement rapatrier les profits générés par leurs activités dans la ZERP, effectuer des opérations de change, et investir, emprunter, prêter et distribuer des bénéfices.

En outre, les entreprises admises au régime de la ZERP peuvent prétendre à un certain nombre d'exonérations fiscales.

⁷⁷³ L'agrément est retiré, à défaut de réalisation des investissements dans le délai imparti, par l'Organe d'aménagement et de gestion, après avis de l'autorité administrative, rendu dans un délai de quinze jours à compter de sa saisine par l'Organe d'aménagement et de gestion ou le Comité de suivi.

⁷⁷⁴ Le "boni de liquidation" est une expression par laquelle on désigne les sommes que se partagent les associés d'une société dissoute, après que les actifs aient été réalisés, que les créanciers et le personnel aient été payés et que les apports aient été repris. Le "boni" représente les bénéfices qui n'ont pas été distribués au cours de la vie de l'entreprise. V. <https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/boni-de-liquidation.php>, consulté le 04 septembre 2019.

Elles bénéficient d'une exonération totale de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pendant les dix (10) premières années à compter de la première vente réalisée par l'entreprise, y compris de l'impôt minimum.

A partir de la onzième année suivant la première vente, les entreprises sont assujetties à l'impôt sur les BIC au taux de 10% pour les cinq années suivant la période initiale de dix ans d'exonération.

Les entreprises bénéficient ensuite de l'exonération de la TVA pour une durée de vingt-cinq (25) ans à compter de la date d'obtention de l'agrément d'admission, uniquement pour les ventes faites à l'intérieur de la ZERP⁷⁷⁵.

L'exonération de l'impôt sur les dividendes pour une durée de vingt-cinq ans, à compter de la première vente de l'entreprise, est également prévue. De même que l'exonération de toutes retenus à la source, pour une durée de vingt-cinq ans, à compter de la première vente de l'entreprise.

Les entreprises ont droit à l'exonération des contributions foncières des propriétés bâties et non bâties, pour une durée de vingt-cinq ans à compter de leur immatriculation au registre de conservation foncière et des hypothèques.

Enfin, toute cession de biens, transfert ou apports entre entreprises admises au régime de la ZERP, est exonéré des droits de mutation et d'enregistrement ainsi que de l'impôt sur les plus-values, pour une durée de vingt-cinq ans, à compter de la première vente réalisée par l'entreprise.

Les entreprises admises au régime de ZERP peuvent vendre jusqu'à 25% de leur production vers le territoire douanier national, sans perdre le bénéfice des exonérations. En revanche, si les entreprises viennent à vendre plus de 25% de leur production vers le territoire douanier national, elles sont soumises aux droits de douane applicables au Gabon sur la base d'une assiette comprise entre 90 et 100%.

Dans un souci de sécurité (juridique et des investissements), les entreprises bénéficient d'un préavis de dix (10) ans, en cas de suspension éventuelle du régime des ZERP. Le préavis commence à concourir à compter de la signification de la décision de suspension du bénéfice du régime privilégié.

⁷⁷⁵ Les crédits de TVA font l'objet d'un remboursement dans un délai de trente jours à compter de la demande.

Il existe deux principales ZERP au Gabon : la ZERP de Nkok et la ZERP de Port-Gentil.

Créée par le décret du 10 octobre 2012⁷⁷⁶, la ZERP de Nkok est ouverte à toutes les activités touchant au développement des activités consistant à la transformation et à l'exportation du bois ; aux prestations de services en rapport avec les activités liées à la filière bois ; à la fabrication, à l'assemblage, au stickage de produits finis et d'autres biens issus du traitement et de la transformation du bois brut ; à la transformation des ressources naturelles et à la production de l'énergie électrique.

Elle s'étend sur une superficie de mille trois cent quatre-vingt-dix hectares (1 390).

Dans le cadre de la ZERP de Nkok, l'Organe d'aménagement et de gestion est la société de droit gabonais GABON SPECIAL ECONOMIC ZONE SA (GSEZ SA), à qui l'État a concédé pour une durée de 45 ans, l'aménagement, l'organisation, la promotion et la gestion de la ZERP de Nkok.

S'agissant des avantages fiscaux, l'exonération de la retenue à la source applicable jusqu'au terme des vingt-cinq ans suivant la première vente réalisée par l'entreprise⁷⁷⁷ concerne la retenue de 10% sur les paiements au profit notamment de prestataires non-résidents et établissements stables installés au Gabon et appartenant à une société de capitaux dont le siège est à l'étranger⁷⁷⁸.

La retenue à la source concerne également les précomptes⁷⁷⁹ de 9,5% de l'impôt sur les revenus des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés des entreprises non

⁷⁷⁶ Décret n°0461/PR/MPITPHTAT portant création et organisation de la zone économique à régime privilégié de Nkok.

⁷⁷⁷ Supra.

⁷⁷⁸ Cette disposition s'applique également aux sociétés affiliées ZERP (société ou toute autre entreprise opérant exclusivement dans la ZERP de Nkok qui contrôle un ou plusieurs investisseurs agréés par l'Organe d'aménagement et de gestion ; ou qui est contrôlée par un ou plusieurs investisseurs agréés par l'Organe d'aménagement et de gestion ; ou qui est contrôlée par une entité qui contrôle elle-même l'investisseur agréé par l'Organe d'aménagement et de gestion. Le contrôle doit être direct ou indirect à plus de 50%) et sous-traitant ZERP (société ou toute autre entreprise opérant exclusivement dans la ZERP de Nkok pour le compte d'un ou plusieurs affiliés ZERP ou d'un ou plusieurs de leurs sous-traitants ZERP agréés par l'Organe d'aménagement et de gestion), ainsi qu'à l'Organe d'aménagement et de gestion, ses sous-traitants et ses sociétés affiliées.

⁷⁷⁹ Le précompte est une évaluation chiffrée provisoire d'une somme, à payer avant sa régularisation ultérieure. En France, le précompte en matière fiscale était un impôt payé jusqu'en 2005 par les entreprises sur les dividendes distribués, en contrepartie de l'avoir fiscal des actionnaires.

assujetties à la TVA, le précompte de 5% sur les importations de marchandises, et le précompte forestier sur les ventes et les achats de grumes de bois.

En revanche, l'exonération de retenue à la source ne concerne pas les retenues sur salaires.

La ZERP de Port-Gentil a quant à elle été créée par le décret de 2013 portant création et organisation de la zone économique à régime privilégié de Port-Gentil⁷⁸⁰. Elle s'étend sur une superficie globale de 22,22 hectares⁷⁸¹.

La ZERP est ouverte à toutes activités économiques et principalement celles touchant au développement des activités liées aux hydrocarbures, et notamment les activités pétrochimiques ; aux prestations de services en rapport avec les activités liées aux hydrocarbures ; à la fabrication, à l'assemblage, au stockage de produits finis et d'autres biens issus du traitement et de la transformation du pétrole brut ; à la fabrication d'engrais et autres fertilisants.

L'administration et la gestion de la ZERP de Port-Gentil ont été confiées à la société de droit gabonais dénommée société de la zone économique de Port-Gentil SA (SZES POG).

Pour le reste, le régime fiscal demeure le même que celui de la ZERP de Nkok.

Si l'idée des ZERP est bonne, elle engendre cependant quelques inquiétudes.

L'un des avantages accordés par ces zones est une exonération de l'impôt sur les sociétés pendant dix ans. Il s'agit donc d'une exemption fiscale accordée pendant une période assez longue.

La Banque mondiale considère que les congés fiscaux ont un impact limité sur l'investissement. De plus, ils limitent les recettes budgétaires.

Actuellement, il n'est pas possible de terminer l'efficacité de ZERP au Gabon.

En comptabilité, le précompte est une retenue à la source, par exemple des cotisations de sécurité sociale, qui seront ajustées par la suite en fonction des salaires effectivement versés, primes incluses.

Le précompte peut également désigner un appel de cotisations, ou encore un prélèvement effectué par un organisme sur une personne débitrice d'un tiers. Les sommes précomptées seront ensuite remises au tiers créancier. V. <https://www.boursedescredits.com/lexique-definition-precompte-3511.php>, consulté le 04 septembre 2019.

⁷⁸⁰ Décret n°0126/PR/MPITPTHTAT.

⁷⁸¹ Cet espace a fait l'objet d'une expropriation pour cause d'utilité publique.

Selon les chiffres officiels, près quatre-vingts (80) entreprises de nationalités différentes seraient installées dans la zone économique à régime privilégié de Nkok.

Cependant, cela ne suffit pas à établir un bilan sur son efficacité. Les coûts ne sont pas publiés, et il est difficile de savoir si toutes les entreprises bénéficiant de ce régime se conforment aux modalités qui veulent que l'entreprise exporte $\frac{3}{4}$ de la production des biens ou de services, et que l'investissement proposé puisse permettre la création d'une activité et la création d'emplois.

Ce dispositif n'a jamais fait l'objet d'une véritable évaluation, ce qui laisse subsister des doutes quant à son efficacité.

Théoriquement, les exemptions fiscales ne constituent pas un outil efficace pour attirer les entreprises étrangères. Des études ont montré que les entreprises bénéficiant de ces avantages fiscaux ont tendance à vendre leur affaire à la fin de la période d'exemption, pour ouvrir une autre structure, qui elle aussi en tant que « nouvelle » entreprise, bénéficierait de l'exemption fiscale.

Aussi, il est nécessaire qu'une évaluation triennale ou quinquennale soit effectuée sur ces ZERP.

A priori, la zone de Nkok n'a pas pour l'instant permis à l'économie gabonaise d'être performante. En effet, le Gabon se positionne en 2016 à la 162^{ème} place sur 189 pour le climat des affaires, dans le classement Doing business de la Banque mondiale. Il est 31^{ème} dans le classement général en Afrique subsaharienne, et 30^{ème} pour ce qui concerne le paiement des taxes et impôts (sur 47 pays).

L'évaluation des mécanismes d'incitations fiscales ne se limite pas seulement à leur capacité à attirer des entreprises étrangères et à leur coût, il faut également considérer les effets réels de ces investissements sur les pays d'accueil.





Chapitre 2 - Les incitations spéciales à l'investissement des entreprises étrangères

Les politiques fiscales d'attractivité des États peuvent être ciblées. L'objectif est d'encourager les entreprises à investir dans des domaines ou des secteurs jugés prioritaires.

Les incitations fiscales ciblées (sur des secteurs ou des domaines d'avenir) sont généralement admises par les organisations internationales et régionales auxquelles appartiennent le Gabon et la France, comme nous avons pu préalablement le constater.

Aussi, le domaine entrant le plus souvent dans le cadre de ces politiques fiscale ciblées est la recherche et l'innovation.

Pour ce faire, nous examinerons les mesures fiscales en faveur de la recherche, le développement et l'innovation (Section 1).

En outre, le Gabon a institué une politique fiscale axée sur l'octroi de mesures dérogatoires par secteurs d'activités (Section 2).

Section 1 - Les incitations fiscales en faveur de la recherche, le développement et l'innovation

S'il existe en France une politique fiscale en faveur de la recherche, du développement et de l'innovation (Paragraphe 1), au Gabon, elle est lacunaire (Paragraphe 2).

§ 1 - Les incitations françaises en faveur de la recherche, du développement et de l'innovation

Les premières incitations à la recherche en France remontent à 1958. Ces avantages fiscaux visent à atteindre plusieurs objectifs « *favoriser la science certes et en premier lieu, mais aussi permettre le développement des entreprises françaises, leur accorder des facilités en ce qui concerne leurs liquidités, permettre la concentration et la compétitivité des sociétés et empêcher également la fraude* »⁷⁸².

Le discours politique actuel se positionne en faveur de la recherche, la compétitivité et l'emploi. Cependant, en marge des promesses politiciennes, des mesures en vue de propulser l'investissement dans ces axes sont codifiées. Elles concernent le crédit

⁷⁸² HERVOUËT (F.), « Les régimes fiscaux de la recherche industrielle et scientifique », *Economic*, 1981, p. 22.

d'impôt recherche (A), les jeunes entreprises innovantes(B), ainsi que les cessions de brevets (C).

A- Le crédit d'impôt recherche et les zones de recherche et développement d'un pôle de compétitivité

Les dispositifs fiscaux incitatifs en faveur des entreprises ne visent pas dans leur ensemble des objectifs futiles ou difficiles, voire impossibles à atteindre.

Outre les incertitudes sur la mise en œuvre, le coût et les effets sur le comportement des acteurs économiques éligibles, le but poursuivi par ces mesures permet de dégager celles qui dès le départ étaient vouées à l'échec de celles qui peuvent potentiellement rendre la France attractive et compétitive.

Les mesures en faveur de la recherche et le développement (R&D) font partie de la deuxième catégorie. Leur objectif est louable, mais leur aménagement et leur utilisation peut réduire largement leur efficacité.

En France, le dispositif fiscal visant à inciter et à faciliter la recherche et le développement des entreprises le plus connu est le crédit d'impôt recherche (CIR).

Institué par la loi de finances pour 1983⁷⁸³, le crédit d'impôt recherche (CIR) a été instauré en faveur des entreprises industrielles et commerciales, en vue de les inciter à un effort croissant en matière de recherche⁷⁸⁴.

A sa création, il équivalait à 25 % de l'accroissement des dépenses de recherche d'une entreprise d'une année sur l'autre et était plafonné à 457 347 euros (3 millions de francs). Entraient dans le champ du CIR, les dépenses de personnel de recherche, les amortissements des dépenses immobilisées en vue d'opérations de recherche, des frais de fonctionnement (fixés forfaitairement à 55 % des dépenses de personnel), ainsi que les frais de prise et de maintenance de brevets et les dépenses externalisées en direction d'acteurs publics.

A l'origine, il s'agissait d'un dispositif temporaire destiné à s'appliquer aux dépenses de recherche pour les années 1983 à 1987. Puis, le dispositif fut prorogé à plusieurs reprises :

⁷⁸³ Loi de finances pour 1983, n°82-1126 du 29 décembre 1982, art 67.

⁷⁸⁴ V. BOUCHER (D.), Le crédit d'impôt recherche, LexisNexis, 2^{ème} éd., 2015.

d'abord jusqu'en 1988, ensuite pour des périodes pluriannuelles. Ce n'est qu'en 2004 que le CIR est devenu une mesure permanente.

Par ailleurs, il a connu plusieurs évolutions.

La loi relative à la recherche et au développement technologique⁷⁸⁵ relève, en 1985, le taux du CIR à 50% et son plafond à 762 245,09 euros (5 million de francs). Trois ans plus tard, l'assiette est étendue aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche. Les dépenses de normalisation seront ajoutées en 1990.

Avec la loi de finances pour 1991, le calcul du CIR est porté sur la différence entre les dépenses de l'exercice et la moyenne des deux années précédentes. Les frais de fonctionnement sont relevés à 75 % des dépenses de personnel et le plafond est rehaussé à 6 097 960,69 euros (40 millions de francs).

Le CIR est accordé en contrepartie d'activités pouvant relever de la recherche et développement (R&D). Il a été élargi à la création textile en 1992⁷⁸⁶.

Si certains avaient sollicité une extension du crédit d'impôt recherche aux dépenses d'innovation, d'autres y avaient émis des réserves. En effet, pour ces derniers, *« si cette idée est séduisante, elle doit toutefois être écartée : le concept d'innovation demeure excessivement complexe et aucune définition n'est satisfaisante. Autant dire que le risque pour les entreprises bénéficiaires du dispositif élargi d'être redressées par les services fiscaux priverait cette mesure de l'essentiel de son caractère incitatif »*⁷⁸⁷.

Le volet innovation sera néanmoins créé, près de vingt (20) ans suivant l'institution du CIR. L'article 71 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 étend le régime du crédit d'impôt recherche prévu à l'article 244 quater B du code général des impôts (CGI) à certaines dépenses d'innovation en faveur des entreprises qui répondent à la définition des micros, petites et moyennes entreprises au sens du droit communautaire.

⁷⁸⁵ Loi n° 85-1376 du 23 décembre 1985.

⁷⁸⁶ Le législateur a ajouté des volets au dispositifs initial, plutôt que de créer des crédits d'impôt distincts. Le volet collection a été ajouté en 1992.

⁷⁸⁷ Rapport au premier ministre sur l'Attractivité du territoire français, CHARZAT Michel (parlementaire en mission), HANOTAUX Pierre, WENDLING Claude, Juillet 2001.



D'un taux de 20 % et avec une assiette plafonnée à 400 000 euros, il a pour but d'inciter les PME à industrialiser leur innovation au sortir du projet de R&D, en intégrant des facteurs d'innovation comme le design ou l'éco-conception.

Le CIR est un mécanisme d'incitation fiscale au développement de l'effort de recherche scientifique et technique des entreprises. Il s'applique aux entreprises industrielles et commerciales ou agricoles⁷⁸⁸ imposées selon le régime réel de plein droit ou sur option, qu'elles relèvent de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu⁷⁸⁹.

Le CIR avait été plébiscité par les entrepreneurs, à l'occasion de la consultation nationale lancée en 2002.

Ces derniers demandaient toutefois la modification de sa formule de calcul. L'obtention du CIR dépendait en effet de l'augmentation des dépenses de recherche (ou l'élaboration de nouvelles collections).

En raison des situations iniques pouvant en découler (les entreprises n'ont pas majoritairement la capacité d'accroître indéfiniment le montant de leurs dépenses de recherche), la réforme intervenue par le biais de l'article 69 de la loi de finances pour 2008, dans l'optique de réduire l'imposition des entreprises, a quelque peu modifié l'ossature du dispositif. Le crédit d'impôt est dorénavant entièrement établi sur le volume des dépenses, la part calculée sur l'accroissement des dépenses de recherche et développement étant supprimée. Son taux est établi à 30 % pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 millions d'euros et de 5 % pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant⁷⁹⁰.

Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont : les dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations

⁷⁸⁸ Le bénéfice du CIR a été ouvert aux entreprises agricoles en 1992.

⁷⁸⁹ Le bénéfice du crédit d'impôt recherche est compatible avec l'exonération des articles 44 sexies, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 duodécies, 44 terdecies et 44 quindécies.

⁷⁹⁰ Actuellement, le taux de 30% est porté à 50 % pour les dépenses de recherche exposées à compter du 1er janvier 2015 dans des exploitations situées dans un département d'outre-mer. Pour les dépenses exposées par les micros, petites et moyennes entreprises, le taux du crédit d'impôt est de 20 %. Ce même taux est porté à 40 % pour les dépenses exposées, à compter du 1er janvier 2015, dans des exploitations situées dans un département d'outre-mer.

pilotes ; les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations⁷⁹¹; les autres dépenses de fonctionnement exposées dans les mêmes opérations ; les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à certains organismes et institutions prédéfinis⁷⁹² et les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions.

Concernant les organismes de recherche établis dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, l'agrément peut être délivré par le ministre français chargé de la recherche ou, lorsqu'il existe un dispositif similaire dans le pays d'implantation de l'organisme auquel sont confiées les opérations de recherche, par l'entité compétente pour délivrer l'agrément équivalent à celui du crédit d'impôt recherche français ; les frais de prise et de maintenance de brevets et de certificats d'obtention végétale ; les frais de défense de brevets et de certificats d'obtention végétale, ainsi que, dans la limite de 60 000 euros par an, les primes et cotisations ou la part des primes et cotisations afférentes à des contrats d'assurance de protection

⁷⁹¹ Lorsque ces dépenses se rapportent à des personnes titulaires d'un doctorat, au sens de l'article L. 612-7 du code de l'éducation, ou d'un diplôme équivalent, elles sont prises en compte pour le double de leur montant pendant les vingt-quatre premiers mois suivant leur premier recrutement à condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif du personnel de recherche salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente.

⁷⁹² Organismes de recherche publics ; établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master ; fondations de coopération scientifique agréées ; établissements publics de coopération scientifique ; fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées ; associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association ayant pour fondateur et membre d'un organisme ou des sociétés de capitaux dont le capital ou les droits de vote sont détenus pour plus de 50 % par l'un de ces mêmes organismes. Ces associations et sociétés doivent être agréées conformément au d bis et avoir conclu une convention en application de l'article L. 533-3 du code de la recherche ou de l'article L. 762-3 du code de l'éducation avec l'organisme précité. Les travaux de recherche doivent être réalisés au sein d'une ou plusieurs unités de recherche relevant de l'organisme ayant conclu la convention ; instituts techniques liés aux professions mentionnées à l'article L. 830-1 du code rural et de la pêche maritime, ainsi qu'à leurs structures nationales de coordination ; communautés d'universités et établissements ; stations ou fermes expérimentales dans le secteur de la recherche scientifique et technique agricole, ayant pour membre une chambre d'agriculture départementale ou régionale.

juridique prévoyant la prise en charge des dépenses exposées, à l'exclusion de celles procédant d'une condamnation éventuelle, dans le cadre de litiges portant sur un brevet ou un certificat d'obtention végétale dont l'entreprise est titulaire ; les dotations aux amortissements des brevets et des certificats d'obtention végétale acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental ; les dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise⁷⁹³ ; les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir⁷⁹⁴ ; les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections confiée par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir à des stylistes ou bureaux de style agréés selon des modalités définies par décret ; les dépenses de veille technologique exposées lors de la réalisation d'opérations de recherche, dans la limite de 60 000 euros par an ; les dépenses exposées par les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du TFUE⁷⁹⁵.

⁷⁹³ Ces frais sont définis pour la moitié de leur montant de la façon suivante : les salaires et charges sociales afférents aux périodes pendant lesquelles les salariés participent aux réunions officielles de normalisation ; les autres dépenses exposées à raison de ces mêmes opérations (ces dépenses sont fixées forfaitairement à 30 % des salaires) ; dans des conditions fixées par décret, les dépenses exposées par le chef d'une entreprise individuelle, les personnes soumises en leur nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels ou commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux, et les mandataires sociaux pour leur participation aux réunions officielles de normalisation, à concurrence d'un forfait journalier de 450 € par jour de présence auxdites réunions.

⁷⁹⁴ Il s'agit des dépenses de personnel afférentes aux stylistes et techniciens des bureaux de style directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits et aux ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ; des dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la réalisation d'opérations visées au premier point ; des autres dépenses de fonctionnement exposées à raison de ces mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 75% des dépenses de personnel ; des frais de dépôt des dessins et modèles ; des frais de défense des dessins et modèles, dans la limite de 60 000 € par an.

⁷⁹⁵ Ces dépenses concernent : les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits autres que les prototypes et installations pilotes ; les dépenses de personnel directement et exclusivement affecté à la réalisation des opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits autres que les prototypes et installations pilotes ; les autres dépenses de fonctionnement exposées (ces dépenses sont fixées forfaitairement à la somme de 75 % des dotations aux amortissements et de 50 % des dépenses de personnel) ; les dotations aux amortissements, les frais de prise et de maintenance de brevets et de certificats d'obtention végétale ainsi

L'entreprise, au regard de la réglementation, doit s'assurer que ses activités entrent dans le champ des opérations de recherche scientifique ou technique éligibles au crédit d'impôt recherche. Les activités en question concernent la recherche fondamentale, la recherche appliquée et le développement expérimental.

L'administration précise que la définition des opérations de recherche éligibles au crédit d'impôt s'appuie sur le Manuel de Frascati⁷⁹⁶, méthode type proposée pour les enquêtes sur la recherche et le développement expérimental, élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

Toute entreprise peut solliciter le bénéfice du crédit d'impôt recherche, à condition évidemment de satisfaire aux conditions d'éligibilité.

Par ailleurs, le dispositif s'applique quel que soit le mode d'exploitation de l'entreprise. Il peut de ce fait s'agir d'une entreprise individuelle, d'une société, mais aussi d'une association ou d'un groupement d'intérêt économique (GIE).

Concernant les entreprises étrangères, l'établissement stable d'une entreprise étrangère peut également bénéficier du CIR.

Néanmoins, une société n'ayant pas disposé d'une entreprise exploitée en France, ni exercé un cycle commercial complet au sens des dispositions de l'article 209, I du CGI, ne peut prétendre au bénéfice du CIR, dès lors que, dans ces circonstances, elle n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés en France⁷⁹⁷.

En 2013, la Cour des comptes a publié un rapport soulevant des interrogations sur l'efficacité du CIR⁷⁹⁸.

que les frais de dépôt de dessins et modèles relatifs aux opérations citées plus haut, les frais de défense de brevets, de certificats d'obtention végétale, de dessins et modèles relatifs ; les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations précédemment citées, confiées à des entreprises ou des bureaux d'études et d'ingénierie agréés selon des modalités prévues par décret.

⁷⁹⁶ Le Manuel de Frascati constitue la référence internationale pour la définition du périmètre des activités de recherche et développement (R&D) et leur mesure par les statistiques nationales.

⁷⁹⁷ CAA Paris, 2^{ème} chambre, 31 mai 2017, n° 16PA03327, SARL CPMIX.

⁷⁹⁸ Cour des comptes, « L'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche », juillet 2013.

Selon ses conclusions, le CIR permet à la France, au vu du classement de l'OCDE, de se positionner dans le peloton de tête des pays membres finançant le plus la recherche et développement. Il représentait à cet effet 26% du PIB en 2013.

Depuis sa création, le nombre d'entreprises bénéficiaires n'a cessé de croître. Selon un rapport de 2011 du ministère de l'Éducation nationale, de l'Enseignement supérieur et de la recherche, le nombre d'entreprises ayant souscrit au CIR en 1983 était inférieur à 2000. Entre 1990 et 1993, il a dépassé les 6000, pour frôler les 20.000⁷⁹⁹ en 2011.

De même, la cour des comptes rappelle que les réformes successives du CIR ont conduit à multiplier par deux et demi le nombre d'entreprises concernées et par dix l'avantage fiscal accordé au titre du CIR.

En moyenne, entre 1991 et 2003, la créance constituée par les entreprises était de 500 millions d'euros pour 7 200 déclarants. À la suite des réformes de 2004 et 2006, le nombre de déclarants s'est établi à 9 800 en 2007 et le droit à crédit d'impôt à 1,8 milliard d'euros. Avec la refonte du dispositif en 2008, la créance est passée à 4,5 milliards d'euros dès 2008 pour 13 400 déclarants. En 2011, 19 700 entreprises déclaraient le CIR pour un droit à crédit d'impôt de 5,2 milliard d'euros⁸⁰⁰.

L'examen de l'efficacité du CIR consiste à savoir si les incitations fiscales accordées ont effectivement permis de stimuler les dépenses en recherche et développement des entreprises bénéficiaires.

Les études économétriques ne sont pas concluantes et les méthodes utilisées pas encore au point. Néanmoins, certains considèrent que les mécanismes tels que le CIR constituent un effet d'aubaine pour les grandes entreprises qui utilisent ces baisses d'impôts afin de réduire considérablement leur charge fiscale.

En effet, le CIR n'est pas plafonné, est remboursable et génère donc des flux de trésorerie.

Les travaux de l'OCDE vont dans une certaine mesure dans ce sens. Les effets du CIR sur l'optimisation internationale des grands groupes seraient sous-estimés.

⁷⁹⁹ Plus précisément 19 700.

⁸⁰⁰ Cour des comptes, « L'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche », Communication à la Commission des finances de l'Assemblée nationale, juillet 2013.

Les dispositifs en faveur de la R&D sont très souvent mis en avant par le gouvernement et les organismes de promotion des investissements tels que Business France, pour promouvoir le Site France.

Le tableau de bord de l'attractivité⁸⁰¹ élaboré par Business France révèle que la fiscalité française de R&D est, grâce au CIR, la plus avantageuse du monde. Plus de 15 000 entreprises en auraient bénéficié en 2012.

De même, l'intensité de la recherche des entreprises ont depuis 2007 augmenté de 15%, sachant que sur l'ensemble des dépenses en R&D engagées par les entreprises, 27% représentent celles des entreprises étrangères.

Pour Business France, « *La France est jugée particulièrement attractive sur les dimensions liées au capital humain : la qualité des personnels en R&D, et la collaboration avec la recherche académique recueillent ¾ d'opinions favorables parmi les décideurs étrangers. Le Crédit impôt recherche et les pôles de compétitivité demeurent a priori de réels leviers d'implantation* »⁸⁰².

Par ailleurs, le crédit d'impôt recherche participe à la promotion de la recherche industrielle, surtout auprès des PME/PMI.

Un rapport datant de 2001 constatait que malgré de nombreuses réformes, le CIR concourt à offrir un environnement relativement stable à l'innovation technologique des entreprises françaises. Son effet d'entraînement est significatif en orientant les entreprises vers la mise en œuvre d'activités technologiques rentables.

Il est par conséquent considéré comme le premier révélateur de l'engagement des sociétés dans des activités de recherche et de développement.

En effet, plus de la moitié du public potentiellement concerné (3 271 entreprises sur 6 600) en avait effectivement bénéficié⁸⁰³.

De même, le CIR est depuis 2008, la première source de soutien public des dépenses de R&D des entreprises. C'est également le mode de financement de la R&D qui touche le plus grand nombre d'entreprises, des petites et très petites entreprises en particulier⁸⁰⁴.

⁸⁰¹ Business France, « Tableau de bord de l'attractivité », novembre 2015.

⁸⁰² Supra.

⁸⁰³ CHARZAT Michel (parlementaire en mission), rapport au premier ministre sur l'Attractivité du territoire français, Juillet 2001.

S'agissant des entreprises étrangères, entre 2001 et 2007, la R&D effectuée par les filiales d'entreprises étrangères a représenté en moyenne 21,5 % du total de la dépense intérieure de recherche et développement des entreprises (DIRDE)⁸⁰⁵.

On constate ainsi une évolution, oscillant entre 19,4 et 23,5%. En 2017, les entreprises sous contrôle étranger ont réalisé 16 % de la valeur ajoutée et 22 % des dépenses de recherche et développement de l'ensemble des secteurs marchands non agricoles et non financiers⁸⁰⁶.

Les dépenses de recherche en France des entreprises étrangères entre 2005 et 2010

Millions d'euros	2005	2006	2007	2008	2009	2010
DIRDE des filiales sous contrôle étranger	5 286	4 999	5 161	5 808	7 420	7 912
DIRDE	22 503	23 911	24 753	25 761	26 426	27 403
Part de la DIRDE étrangère dans la DIRDE en France	23%	21%	21%	23%	28%	29%

Source : MESR, Sies Enquêtes R&D

À l'instar de la France, plusieurs pays ont adopté des règles incitatives fiscales afin de stimuler la recherche et le développement.

Selon l'OCDE, en 2011, 27 des 34 pays membres apportent un soutien indirect aux dépenses R&D des entreprises au travers des aides fiscales. C'est également le cas des

⁸⁰⁴ QUEMENER (J.), OUDOT (J.-M.), « Les dépenses de R&D de la base industrielle et technologique de défense : une évaluation par le crédit impôt recherche », Le bulletin de l'Observatoire économique de la défense (SGA/DAF/OED), n°74, novembre 2015.

⁸⁰⁵ Les dépenses intérieures de recherche et de développement des entreprises s'inscrivent dans le cadre de la dépense intérieure de recherche et développement (DIRD) correspondant aux travaux de recherche et développement exécutés sur le territoire national quel que soit l'origine des fonds. A côté des travaux de recherche et développement exécutés par les entreprises, la dépense intérieure de recherche et de développement concerne également les travaux de recherche et développement exécutés par les administrations. La DIRD comprend les dépenses courantes (masse salariale des personnels de R&D et dépenses de fonctionnement) et les dépenses en capital (achats d'équipements nécessaires à la réalisation des travaux internes à la R&D et opérations immobilières réalisées dans l'année). Définition Insee.

⁸⁰⁶ Insee Focus, n° 109, 01/02/2018.

pays non-membres tels que Singapour, l’Afrique du Sud, le Brésil, l’Inde ou encore la Chine.

L’OCDE considère que « *La popularité des incitations fiscales en faveur de la R&D tient essentiellement au fait qu’à cause des exceptions des accords internationaux (par exemple, de l’OMC et de l’UE), les subventions allouées au titre de la R&D sont l’un des rares instruments dont les pouvoirs publics disposent pour aider les entreprises nationales à renforcer leur compétitivité sans leur verser d’aide directe*⁸⁰⁷. Ils doivent également soutenir la R&D (...) pour stimuler la croissance de la productivité et compenser le déclin de R&D dû à la crise économique, ainsi que pour encourager les entreprises engagées dans la R&D à mener ces activités sur le territoire national en vue de favoriser les retombées du savoir »⁸⁰⁸.

Les mécanismes en faveur de la R&D sont déclinés différemment selon les pays.

Au Pays Bas et en Belgique par exemple, il existe des réductions de taxe sur les salaires consistant à exempter les charges et les impôts sur les salaires des employés travaillant sur les projets de recherche et de développement. Un autre mécanisme utilisé dans près de huit (8) pays de l’OCDE⁸⁰⁹ autorise les entreprises à déclarer un montant de recherche et développement supérieur aux dépenses réellement engagées, pour l’établissement de leur résultat fiscal : il s’agit de la « super-déduction »⁸¹⁰.

Au Royaume-Uni, la recherche privée est évaluée à 1,07 % du PIB en 2010, les filiales d’entreprises étrangères effectuant 47 % du total de la DIRDE.

Avant l’exercice budgétaire 2013/2014, il existait un système de « super-déduction »⁸¹¹. Ainsi, pour 100 euros de dépenses de R&D, les PME et les entreprises de taille moyenne⁸¹² pouvaient déduire de leur bénéfice fiscal 225 euros et les grandes entreprises 130 euros.

⁸⁰⁷ Les aides directes sont des aides financières qui s’inscrivent directement dans les comptes de l’entreprise, tandis que les aides indirectes sont celles qui favorisent le développement de l’entreprise de façon moins directement comptable. Elles se traduisent donc par un décaissement immédiat de la part des pouvoirs publics au profit de l’entreprise. (Cahier juridique UME, 2005).

Selon l’article L.1511-2 du Code général des collectivités territoriales « *les aides directes revêtent la forme de subventions, de bonification d’intérêts ou de prêts et d’avances remboursables à taux nul ou à des conditions plus favorables que celles du taux moyen des obligations* ».

⁸⁰⁸ OCDE, “Maximiser les avantages des incitations fiscales à la R-D en faveur de l’innovation”, 2013.

⁸⁰⁹ Tels que le Royaume-Uni, les Pays-Bas, le Danemark, l’Autriche ou encore le Canada.

⁸¹⁰ V. Infra.

⁸¹¹ La « superproduction » permet aux entreprises, pour l’établissement de leur résultat fiscal, de déclarer un montant de dépenses de R&D supérieur aux dépenses réellement exposées.

Pour les PME, cette super-déduction est remboursable. 10 700 entreprises ont bénéficié du dispositif en 2010-2011, dont 8 000 PME et entreprises moyennes. La dépense fiscale s'élevant pour 2010-2011 à 1,1 milliard d'euros, dont 750 millions pour les grandes entreprises.

La réforme du CIR amorcée s'est inscrite dans le cadre de l'allègement de l'IS dont le taux est ramené progressivement de 28 % en 2008 à 20 % en 2015. Elle a été incluse dans les mesures du budget 2013/2014 visant à soutenir l'innovation et l'attractivité, à rendre notamment le dispositif plus favorable pour les grandes entreprises.

Le nouveau système prévoit un crédit d'impôt remboursable, équivalent à 10 % des dépenses de R&D.

La réforme du CIR est complétée par la mise en place d'un nouveau système dit « Patent Box », qui permettra à une entreprise d'être imposée au taux de 10 % sur les bénéfices issus de la propriété intellectuelle⁸¹³.

L'évaluation des mesures fiscales incitatives n'est pas chose aisée. La prise en compte de leur importance sur l'implantation des entreprises n'est pas non plus facile à déterminer. En effet, les avis contrastent. Un panel d'entreprises n'est pas dans l'ensemble représentatif et ne permet pas d'affirmer que les dispositifs incitatifs existant orientent le comportement de toutes les entreprises. La position de Business France montre d'ailleurs une certaine prudence.

En effet, pour reprendre leur conclusion concernant l'étude de l'impact du CIR sur l'attractivité, précédemment mentionnée, il est écrit que « *Le crédit impôt recherche et les pôles de compétitivité demeurent a priori de réels leviers d'implantation* ».

L'utilisation de la locution « a priori » révèle un jugement en amont de la situation, traduisant une incertitude quant au réel impact du CIR sur l'implantation d'entreprises étrangères.

Pour plus de précisions, on parle de pôle de compétitivité⁸¹⁴, lorsqu'il y a regroupement sur un même territoire d'entreprises, d'établissements d'enseignement supérieur et

⁸¹² Total du bilan jusqu'à 86 M€ ou chiffre d'affaires inférieur à 100 M€.

⁸¹³ V. à ce sujet le rapport de la Cour des comptes, « L'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche », Communication à la Commission des finances de l'Assemblée nationale, juillet 2013.



d'organismes de recherche publics ou privés qui ont vocation à travailler en synergie pour mettre en œuvre des projets de développement économique pour l'innovation. Il existe des mécanismes d'abattement pour les entreprises implantées au sein de ces pôles.

Deux conditions existent dans ce cadre, permettant ainsi aux entreprises qui les remplissent de bénéficier d'un régime fiscal favorable. Elles doivent non seulement être implantées dans les zones de recherche et de développement des pôles de compétitivité, mais également participer, au 16 novembre 2009, à un projet de recherche et de développement agréé par les services de l'État.

Par ailleurs, les entreprises remplissant ces conditions peuvent avoir droit à une exonération totale d'impôt sur les bénéfices pour les résultats des trois premiers exercices bénéficiaires puis, à hauteur de 50 %, au titre des deux exercices bénéficiaires suivants. Elles peuvent en sus bénéficier d'une exonération totale de l'imposition forfaitaire annuelle pendant une durée maximale de cinq ans et d'une exonération de cotisation foncière des entreprises et de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant cinq ans.

A côté de ces dispositifs, un régime spécial en faveur des jeunes entreprises innovantes a été créé.

B- Le régime fiscal des jeunes entreprises innovantes

Est qualifiée de jeune entreprise innovante (JEI), au sens de l'article 44 sexies-0 A, une entreprise qui réalise des projets de recherche et de développement et qui, à la clôture de l'exercice, remplit simultanément certaines conditions.

Il doit s'agir d'une petite ou moyenne entreprise employant moins de 250 personnes⁸¹⁵ et qui a soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice,

⁸¹⁴ Article 24 de la loi de finances pour 2005 n°2004-1484 du 30 décembre 2004.

⁸¹⁵ L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice. Pour ce calcul, sont pris en compte d'une part pour une unité, les salariés sous contrat à durée indéterminée, les travailleurs à domicile et les travailleurs handicapés employés dans l'entreprise et d'autre part, au prorata de leur temps de présence au cours des douze mois précédents, les salariés sous contrat à durée déterminée, contrat de travail intermittent ou mis à disposition par une entreprise extérieure, y compris les travailleurs temporaires (sauf s'ils remplacent un salarié absent ou dont le contrat de travail est suspendu avec versement de rémunération). Les salariés à temps partiels sont pris en compte au prorata de

ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit un total du bilan inférieur à 43 millions d'euros hors taxe.

L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice.

Elle doit également avoir été créée depuis moins de huit ans et avoir réalisé des dépenses de recherches prévues à l'article 244 quater B⁸¹⁶, représentant au moins 15 % des charges fiscalement déductibles au titre de cet exercice, ou être dirigée ou détenue directement à hauteur de 10 % au moins, seuls ou conjointement, par des étudiants, des personnes titulaires depuis moins de cinq ans d'un diplôme conférant le grade de master ou d'un doctorat, ou des personnes affectées à des activités d'enseignement ou de recherche, et elle doit avoir pour activité principale la valorisation de travaux de recherche auxquels ces dirigeants ou ces associés ont participé, au cours de leur scolarité ou dans l'exercice de

leurs temps de présence. Les salariés absents ou dont le contrat de travail est suspendu sont pris en compte dans l'effectif à la condition qu'ils perçoivent une rémunération. Ne sont pas en compte dans le calcul de l'effectif : les apprentis, les titulaires d'un contrat de qualification, d'orientation, d'adaptation à l'emploi, jusqu'au terme prévu au contrat ou, à défaut, à l'expiration d'une période de deux ans à compter de sa conclusion ; pendant toute la durée du contrat, les bénéficiaires d'un contrat emploi-consolidé, d'un contrat emploi-solidarité, d'un contrat d'accès à l'emploi et d'un contrat d'insertion - revenu minimum d'activité ; enfin, les titulaires du contrat de professionnalisation jusqu'au terme prévu par le contrat lorsque celui-ci est à durée déterminée ou jusqu'à la fin de l'action de professionnalisation lorsque le contrat est à durée indéterminée. En outre, l'effectif de l'entreprise qui se crée est déterminé en fin d'exercice au prorata de la durée d'activité des salariés au cours de cet exercice (Instruction du 21 octobre 2004 BOI 4 A-9-04 Mesures en faveur des jeunes entreprises innovantes réalisant des projets de recherche et de développement).

⁸¹⁶ Il s'agit des dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes (en cas de sinistre touchant les immobilisations susmentionnées, la dotation aux amortissements correspondant à la différence entre l'indemnisation d'assurance et le coût de reconstruction et de remplacement) ; les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations (lorsque ces dépenses se rapportent à des personnes titulaires d'un doctorat, au sens de l'article L. 612-7 du code de l'éducation, ou d'un diplôme équivalent, elles sont prises en compte pour le double de leur montant pendant les vingt-quatre premiers mois suivant leur premier recrutement à condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif du personnel de recherche salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente) ; les rémunérations supplémentaires et justes prix au profit des salariés auteurs d'une invention résultant d'opérations de recherche ; les autres dépenses de fonctionnement exposées dans les mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à la somme de 75 % des dotations aux amortissements et de 50 % des dépenses de personnel.

leurs fonctions, au sein d'un établissement d'enseignement supérieur habilité à délivrer un diplôme conférant au moins le grade de master.

Les conditions dans lesquelles est organisée cette valorisation sont fixées dans une convention conclue entre l'entreprise et l'établissement d'enseignement supérieur, dont le contenu et les modalités sont précisés par décret en Conseil d'État.

Ce décret définit notamment la nature des travaux de recherche qui font l'objet de la convention, les prestations dont peut bénéficier l'entreprise et les modalités de la rémunération de l'établissement d'enseignement supérieur.

La condition de la détention est également un critère déterminant pour le bénéfice du régime de JEI. Le capital de l'entreprise doit être détenu de manière continue à 50% au moins, par des personnes physiques, ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques, ou par des sociétés de capital-risque (SCR), des fonds communs de placement à risques (FCPR), des fonds professionnels de capital investissement, des fonds professionnels spécialisés⁸¹⁷, des sociétés de développement régional (SDR), des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (SUIR), à condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

L'entreprise peut également être détenue par des associations ou fondations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique, ou des établissements publics de recherche et d'enseignement ou leurs filiales ; ou par une société qualifiée elle-même de jeune entreprise innovante.

Enfin, l'entreprise ne doit pas avoir été créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou d'une reprise de telles activités⁸¹⁸.

Toutes les formes d'entreprises peuvent bénéficier du statut de « jeune entreprise innovant », à condition de satisfaire aux conditions.

Dès lors que les exigences sont remplies, les entreprises peuvent bénéficier d'une exonération⁸¹⁹ à 100 % d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu sur les bénéfices

⁸¹⁷ Article L. 241-37 du code monétaire et financier.

⁸¹⁸ Article 44 sexies CGI.

réalisés au titre du premier exercice bénéficiaire, puis à 50 % au titre de l'exercice bénéficiaire suivant ; cette période ne pouvant pas dépasser douze mois.

L'exonération sur une seule année peut paraître insuffisante, même s'il est vrai que l'année bénéficiaire qui suit la période d'exonération n'est imposée qu'à moitié, et que si cette année est déficitaire, elle n'est pas imposée.

Selon une étude engagée par le ministère du redressement productif⁸²⁰, depuis sa mise en place en 2004, le dispositif JEI connaît un véritable succès. De 1 300 à la création du dispositif, les entreprises bénéficiant de cette mesure étaient plus de 2 600 en 2010. Fin 2010, le dispositif JEI a concerné 4 400 entreprises qui ont bénéficié de près de 724 millions d'euros d'exonérations de charges sociales et de 74 millions d'euros d'exonérations de charges fiscales⁸²¹. Et, en 2014, 2 775 entreprises bénéficiaient de ces exonérations, représentant près de 12 700 salariés.

En outre, Le récent rapport de Business France, précédemment cité, indique qu'en 2017, la France enregistre 125 décisions d'investissement dans les fonctions de R&D, ingénierie et design.

En 2014, le statut a décroché la première place (parmi les pays membres) des mesures fiscales les plus efficaces en matière de soutien à la recherche et développement (R&D) dans l'Union européenne, titre décerné par la Commission européenne.

Afin de pérenniser ce dispositif dont l'efficacité est reconnue à l'échelle européenne, le projet de loi de finances pour 2017 proposait de le proroger de 3 ans, soit jusqu'au 31 décembre 2019.

⁸¹⁹ Le bénéfice de l'exonération est tenu au respect du règlement (CE) n°1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité des aides de Minimis.

⁸²⁰ HALLEPEE (S.), HOULOU GARCIA (A.), Évaluation du dispositif JEI, Ministère du redressement productif, sept. 2012 ; Liaisons sociales quotidien n°16186, 21 sept. 2012.

⁸²¹ Cour des comptes, Les dispositifs de soutien à la création d'entreprises, Communication au président de l'Assemblée nationale pour le comité d'évaluation et de contrôle des politiques publiques, Tome 1 et Tome 2, déc. 2012 ; Liaisons sociales quotidien no 16290, 21 févr. 2013.

La Cour des comptes déplore cependant que les aides aux entreprises innovantes privilégient trop souvent la dimension technologique par rapport à l'innovation d'usage et sont très concentrées sur la valorisation de la recherche publique⁸²².

C- La fiscalité des cessions de brevets, d'inventions brevetables, de droits de possession industrielle et de marques de fabrique

La fiscalité des cessions de brevets a connu une modification significative depuis la loi de finances pour 2019. Cette modification fait notamment suite aux remarques de l'OCDE selon lesquelles le régime français de cession de brevets ne respectait pas la condition du lien qui exige la présence d'activités substantielles dans un régime de propriété intellectuelle.

Néanmoins, l'analyse de la fiscalité des cessions de brevets nécessite d'une part d'avoir un aperçu sur l'état de droit avant la loi de finances pour 2019 (1).

D'autre part, au-delà de l'attractivité, cette fiscalité a un impact attendu sur le transfert de technologie entre les entreprises bénéficiaires et le pays d'accueil (2).

1- État des lieux de la fiscalité des cessions de brevets

Un brevet est un titre de propriété industrielle protégeant une invention, délivré pour une durée de vingt ans à compter du dépôt de la demande, par une décision du directeur de l'institut national de la propriété industrielle (I.N.P.I.).

Il est délivré au terme de la procédure prévue aux articles 19 et 20 de la loi du 2 janvier 1968⁸²³ qui donne lieu à l'établissement d'un rapport de recherche destiné à établir l'état de la technique. La décision de délivrance d'un brevet est publiée au Bulletin officiel de la propriété industrielle et notifiée au demandeur⁸²⁴.

Depuis 1965, la France a mis en place un régime de taxation réduite des produits tirés de l'exploitation des droits de propriété industrielle, dans l'objectif d'encourager l'innovation technologique de ses entreprises.

⁸²² Rapport Cour des Comptes, supra.

⁸²³ Loi n°68-1.

⁸²⁴ V. Instruction du 2 juin 1992, Plus-values et moins-values (BIC-IS-Dispositions communes). Définition des plus-values à long terme. Propriété industrielle. Régime applicable aux cessions et aux concessions de brevets ou d'inventions brevetables (art. 100 de la loi de finances pour 1992 n° 91-1322 du 30 décembre 1991). (CGI, art. 39 terdecies-1 et 1 bis).

La loi de finances pour 1992 (art 100) a introduit à l'article 39 terdecies CGI, l'application du régime des plus-values⁸²⁵ de cession⁸²⁶ de brevets ou d'inventions brevetables, ainsi qu'au résultat net de la concession de licences d'exploitation des mêmes éléments.

Cette disposition a également été étendue à la plus-value de cession ou au résultat net de la cession d'un procédé de fabrication industriel qui remplit certaines conditions, à savoir : le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ; il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable; il doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat que celui-ci.

Ces dispositions d'une part, ne s'appliquent pas lorsque que les éléments concernés ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif immobilisé ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

D'autre part, elles ne sont applicables qu'aux entreprises ainsi que, le cas échéant, à leurs mères et filiales, dont le chiffre d'affaires total dépasse 20 millions de franc (4 334 519,53 euros).

Présentement, le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values de cession de brevets, d'inventions brevetables ou de perfectionnements qui y ont été apportés, ainsi qu'au résultat net de la concession de licences d'exploitation des mêmes éléments.

⁸²⁵ Aux termes de l'article 38-1 (CGI) le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. De même, le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. Cette définition exclut toute distinction entre profits ou pertes en capital ou en revenu (BOFIP : BOI-BIC-PVMV-10-20120912). Par conséquent, le bénéfice imposable réalisé par les entreprises industrielles, commerciales ou artisanales qui relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels ou commerciaux ainsi que, le cas échéant, par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés doit être déterminé en tenant notamment compte des pertes ou profits exceptionnels nés de toute cession d'un élément quelconque de l'actif, y compris les plus-values réalisées ou les moins-values subies sur les éléments, corporels ou incorporels, utilisés par l'entreprise d'une manière durable comme instruments de travail (éléments de l'actif immobilisé).

⁸²⁶ Il s'agit de toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire sortir un élément de l'actif de l'entreprise (vente volontaire ou forcée, échange, apport, retrait d'actif, etc.).

Ce régime est également applicable à la plus-value de cession ou le résultat net de la concession d'un procédé de fabrication industriel remplissant plusieurs conditions, à savoir le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ; il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ; il doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat que celui-ci.

En revanche, ce régime ne s'applique pas aux plus-values de cession des éléments, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire⁸²⁷ ; lorsque les éléments faisant l'objet de la cession ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif immobilisé ; ou ont été pris en concession, sauf si l'entreprise concédant la licence d'exploitation prise en concession est la première entreprise bénéficiant à ce titre du régime des plus-values à long terme et si celle-ci apporte la preuve que les opérations mentionnées au présent alinéa, d'une part, sont réelles et ne peuvent être regardées comme constitutives d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française et, d'autre part, créent une valeur ajoutée du chef de cette entreprise sur l'ensemble de la période d'exploitation de la licence concédée.

Cette preuve est établie dans le cadre d'une documentation présentant l'économie générale de l'exploitation de la licence. Un décret précise les conditions d'établissement de cette documentation.

Les produits de redevances de concession et de plus-values de cession tirés des brevets et des droits de la propriété industrielle assimilés (inventions brevetables, certificats d'obtention végétale, procédés de fabrication industriels, perfectionnements apportés aux inventions) bénéficiaient jusqu'en 2018 du taux réduit d'imposition applicable aux plus-values à long terme, soit 12,8%.

Les dispositions de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts s'appliquent également aux brevets délivrés dans un pays étranger. Plusieurs cas sont à relever.

⁸²⁷ 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 ; lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies dans le premier point, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

Concernant d'une part les brevets délivrés dans le cadre de la procédure relative au « brevet européen » prévue par la convention de Munich du 5 octobre 1973, ils sont assimilés aux brevets français. Ils répondent en effet aux mêmes critères de brevetabilité et sont délivrés au terme d'une procédure d'examen de ces critères.

Cette procédure unique conduite par l'Office européen des brevets (O.E.B.) donne lieu à la délivrance de titres qui confèrent les mêmes droits que des brevets nationaux délivrés dans chacun des Etats contractants désignés lors du dépôt de la demande.

D'autre part, les brevets délivrés par la voie nationale dans les pays étrangers entrent dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts, s'ils concernent une invention qui a également fait l'objet de la délivrance d'un brevet français. A défaut, l'invention brevetée à l'étranger doit être appréciée au regard des critères de brevetabilité au sens du droit français⁸²⁸.

Le bénéfice du régime fiscal relatif aux cessions de brevets est très concentré. Le nombre de bénéficiaires s'élève à 150 environ.

En 2017, 125 décisions d'investissement dans les fonctions de R&D, ingénierie et design ont été recensées, telles que les projets de l'entreprise américaine ZenDesk, parmi les leaders mondiaux dans le développement de solutions logicielles.

Toutefois, la Cour des comptes s'interroge sur la logique économique sous-jacente d'une mesure fiscale incitant à la cession de brevets, dans un contexte où une part de ces cessions de brevets est effectuée vers l'étranger, au détriment de la valorisation en France.

La direction de la législation fiscale estime pour sa part que la suppression de cet avantage fiscal pour les cessions de brevets pourrait conduire à des délocalisations vers des pays à fiscalité plus avantageuse que la France, dès lors que l'entreprise a pris la décision de céder ses actifs.

Comme le CIR, la fiscalité des brevets aurait un effet d'aubaine sur les grandes entreprises. Le rapport sur les niches fiscales en 2011 estimait que « *le dispositif français [de taxation réduite pour les brevets] peut s'accompagner d'optimisation fiscale au sein de groupes internationaux, au travers d'un choix adéquat de facturation interne de R&D* ».

⁸²⁸ Instruction du 2 juin 1992, préc cit.



Pour le reste, il est généralement attendu des entreprises qu'elles transmettent au pays d'accueil, dans la mesure du possible, leur savoir-faire : cet échange est communément appelé « transfert de technologie ».

2- Le transfert de technologie entre les entreprises et le pays d'accueil

Le transfert de technologie peut se définir comme l'« ensemble des phénomènes de mobilité internationale du progrès technique »⁸²⁹ ou encore comme « le fait de procéder, de façon volontaire répétée, à l'acquisition, à la livraison et au partage de machines, de techniques, de compétences, de savoirs, de droits de propriété intellectuelle, de systèmes de fonctionnement, de dessins et de modèles et d'installations, et à l'octroi des licences d'exploitation correspondantes en vue de la fabrication d'un produit, de l'application d'un procédé ou de la prestation d'un service »⁸³⁰.

Le transfert de technologie peut se faire entre pays, soit par cession de brevet ou de licence d'une société à sa filiale, soit par achat de brevet ou de licence d'exploitation d'une entreprise à une autre, soit par constitution d'une joint-venture, ou encore par l'envoi à l'étranger de techniciens en charge de former la main d'œuvre locale⁸³¹.

Dans les pays industrialisés comme la France, les transferts de technologies s'effectuent de façon privilégiée dans le cadre de collaborations ou de partenariats public-privé ou privé-privé.

Pourtant, il a été longtemps reproché à la France de ne pas maximiser ses potentialités en matière d'innovation, à cause notamment d'une législation et de mesures ne favorisant pas l'implication des acteurs de la recherche publique dans le monde industriel, et vice versa.

⁸²⁹ Dictionnaire d'économie et de sciences sociales, Nathan 2013.

⁸³⁰ Septième réunion annuelle conjointe de la Conférence des ministres africains, de la planification et du développement économique de la Commission économique pour l'Afrique et de la Conférence des ministres de l'économie et des finances de l'Union africaine, Innovations et transfert de technologie au service du renforcement de la productivité et de la compétitivité en Afrique, "L'industrialisation au service du développement inclusif et de la transformation en Afrique", mars 2014. La définition retenue opère une distinction entre le transfert de technologie et la diffusion de technologie qui est une opération non commerciale, parfois involontaire consistant à diffuser des techniques ou des compétences et permet au pays importateur d'apprendre à mettre au point sa propre technologie à partir de celle qu'il a acquise.

⁸³¹ Dans le cadre de manœuvres prohibées, les pays peuvent également imiter les techniques étrangères via l'espionnage industriel ou le plagiat.

À l'occasion de la session du 22 décembre 1999 relative à présentation du projet de loi sur l'innovation et la recherche, le ministre de l'Éducation nationale, de la recherche et de la technologie de l'époque constatait que « *la France souffre du décalage entre la qualité de sa recherche scientifique et technique et la faiblesse du transfert de connaissances du monde de la recherche au monde de l'entreprise* ». Aussi selon lui, « *si la France dispose d'un fort potentiel en matière d'innovation, son développement reste entravé par les règles qui régissent les personnels et les établissements ainsi que par l'insuffisance des coopérations entre la recherche publique et le monde économique* ».

Dans son rapport de 2004⁸³², l'OCDE relevait également que « *la contribution du secteur de la recherche publique à l'efficience des investissements privés dans la R&D est insuffisante* ».

La loi sur l'innovation et la recherche⁸³³ et, plus récemment, la loi sur l'enseignement et la recherche de 2013 tendent pourtant à pallier ces insuffisances et à encourager le transfert de technologie dans la sphère publique-privé.

Cela étant, la France demeure tout de même l'un « *des grands pays scientifiques* »⁸³⁴.

Les dépenses intérieures de recherche et développement des entreprises (DIRDE) permettant de déterminer les dépenses en recherche et développement des entreprises implantées sur le territoire français sont relativement élevées. En 2013, la DIRDE était établie à 30,7 milliards d'euros⁸³⁵ (79% de la DIRDE est selon l'Insee⁸³⁶ concentrée dans les branches industrielles. Parmi elles, l'industrie automobile, la construction aéronautique et spatiale ainsi que l'industrie pharmaceutique totalisent ensemble 34 % des dépenses. L'industrie automobile, avec 13 % du montant de la DIRDE, est la première branche de recherche. La France dispose d'un fort dispositif de financement public de la R&D des entreprises, en effet, le soutien public à la DIRDE (financement direct et incitations fiscales) représente 38 % du PIB. La France a opté pour une stratégie incitative afin de soutenir la recherche et l'innovation et de favoriser les transferts de technologie.

⁸³² OCDE, Les partenariats publics-privés pour la recherche et l'innovation : une évaluation de l'expérience française, 2004.

⁸³³ Loi n°99-587 du 12 juillet 1991.

⁸³⁴ "France Europe 2020, Un agenda stratégique pour la recherche, le transfert et l'innovation : Faire face aux défis sociétaux et contribuer à la compétitivité du pays".

⁸³⁵ Soit 65% de la DIRD (47, 5 milliards d'euros).

⁸³⁶ Tableaux de l'économie française, édition 2016.

En 2015, les projets d'investissements étrangers dans les fonctions de R&D, ingénierie et design représentent 9% de l'ensemble des investissements. Les filiales des entreprises étrangères en France contribuent pour 28% des dépenses de R&D en France, avec 8,6 milliards d'euros.

S'agissant des partenariats privé-privé entre les entreprises locales et les entreprises étrangères, chaque partie acquiert de l'autre son savoir-faire. Les partenariats internationaux noués permettent aux petites et moyennes entreprises de se développer et de se positionner sur la scène internationale. Les accords signés contiennent généralement des clauses relatives au transfert de savoir-faire et des technologies. Néanmoins, il existe des inquiétudes quant aux effets à long terme de ces partenariats. La question qui se pose est celle de savoir si les PME françaises ont conscience des risques à moyen et long terme de ces accords. En effet, ces partenariats pourraient occasionner pour les PME la perte du monopole de leur technologie, de leur compétitivité. Dans ce contexte, il est conseillé aux entreprises de faire une prospection à long terme et d'identifier les technologies qui sont transférables et les transferts qui pourraient mettre en péril leur entreprise.

En définitive, la permanence des incitations fiscales⁸³⁷ en France en faveur des activités de recherche, de développement et d'innovation permet d'assurer une certaine stabilité de ce secteur considéré comme un secteur d'avenir, participant à la compétitivité des entreprises.

Contrairement à la France, le Gabon ne dispose pas d'une véritable politique fiscale incitative en faveur de la recherche, le développement et l'innovation.

§ 2 - L'absence d'une véritable politique fiscale gabonaise en matière de recherche et développement

L'internationalisation de l'économie reste un des moyens les plus répandues permettant aux pays d'acquérir de nouvelles technologies. Cette internationalisation passe notamment par l'accueil d'entreprises étrangères. En effet, celles-ci permettent aux pays d'accueil de bénéficier de transferts de connaissances⁸³⁸.

⁸³⁷ A l'inverse des aides provisoires, devant s'appliquer pendant une période déterminée.

⁸³⁸ Voir :

L'innovation joue un rôle important pour le développement économique, voire même social. Les progrès technique et managérial (outils de production, les technologies de l'information et de la communication, les moyens de transports, etc.) transforment les moyens et méthodes de production et favorisent les gains de productivité⁸³⁹.

Il est couramment admis que le transfert de technologies tend plus à se réaliser des pays industrialisés vers les pays en développement⁸⁴⁰. Pour certains économistes⁸⁴¹, le transfert de technologie demeure la voie pour les pays les moins avancés de se développer par l'acquisition de savoirs, d'expérience et d'équipements qui ont fonctionné dans les pays développés. Avec le transfert de technologie, les pays peuvent devenir plus compétitifs, innover, accroître leur productivité, s'industrialiser.

L'implantation de firmes multinationales constitue un moyen pour les pays d'accueil de bénéficier de ces transferts de technologie, car les multinationales utilisent des techniques et des compétences de gestion très élaborées. Elles sont à la pointe de l'innovation et constituent, par leur implantation mondiale, un mode important de transmission du savoir dans les pays en développement⁸⁴².

Toutefois, il est important de signaler que le transfert de technologie n'est pas systématique. Dans les pays en voie de développement, il dépend de la capacité

- ROMER (P.), « Ideas gap and object gaps in economic development », *Journal of Monetary Economics*, 32, 1993, p. 543-573.

- FELDSTEIN Martin, « Aspects of global economic integration outlook for the future », Annual Conference of The Federal Reserve Bank of Kansas City. 2000.

⁸³⁹ Ensemble des économies réalisées dans le processus de production.

⁸⁴⁰ Les transferts sud-sud sont quasi inexistantes car ces pays sont au même stade de développement et cherchent à acquérir des technologies venant des pays du nord pour se développer. Les transferts nord-nord existent mais sont également moins fréquents dans la mesure où généralement, ces pays disposent des mêmes avancées technologiques.

⁸⁴¹ -RUTTAN (V. W.), *Technology, Growth and Development : An Induced Innovation Perspective*, New York, Oxford University Press, 2001.

- FERGUSON (N.), *Civilization : The West and the Rest*, New York, Penguin Press, 2011.

⁸⁴² Banque Mondiale, *Rapport sur le développement dans le monde, 1998/1999*.

d'absorption locale, de l'adéquation de la technologie aux besoins du pays, des compétences des salariés, et de bien d'autres facteurs⁸⁴³.

Afin que le transfert de technologie soit efficient, les pays d'accueil doivent ainsi être prêts à accueillir un tel transfert. Il faut une main d'œuvre formée et capable non seulement de comprendre, mais également de reproduire les compétences acquises.

Les entreprises locales doivent pouvoir bénéficier de moyens leur permettant de collaborer au mieux avec les entreprises étrangères, et ces collaborations doivent être fructueuses. Car, « *les liens que les filiales étrangères nouent avec les entreprises locales influent de façon décisive sur les avantages que les pays d'accueil peuvent tirer de ces investissements. Les relations en amont ainsi tissées sont des moyens importants de transférer des actifs incorporels et corporels des premiers vers les seconds* »⁸⁴⁴.

Le pays doit enfin être doté d'infrastructures lui permettant de recevoir, d'assimiler, de développer et d'utiliser lesdites technologies.

Les pays d'accueil doivent également pouvoir rassurer les entreprises en adoptant des règles protégeant la propriété intellectuelle et encadrant le transfert de technologies, car les firmes multinationales peuvent dans certains cas avoir des réserves à vulgariser leurs techniques auprès de personnes ou d'entreprises tierces.

Selon les économistes Blomström, Globerman et Kokko⁸⁴⁵, les multinationales sont moins disposées à transférer des technologies avancées dans le cas d'entreprises jointes, à cause du risque élevé d'une appropriation par la concurrence, que dans le cas d'entreprises à capitaux 100% étrangers.

Les enjeux de développement durable et les préoccupations engendrées par le réchauffement climatique amènent également les États à initier des projets et des stratégies visant à encourager les transferts de technologies à faible émission de carbone. Les réflexions s'accroissent sur les relations entre le nord et le sud. Ces questions sont d'autant plus importantes que les pays en développement doivent mettre en place des

⁸⁴³ CHUDNOVSKY (D.), LOPEZ (A.), *Globalization and developing countries : Foreign direct investment and growth and sustainable human development*, paper prepared for the UNCTAD/UNDP Global programme on "Globalization, liberalization and sustainable development", 1999.

⁸⁴⁴ Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED), *Rapport sur l'investissement dans le monde : Vers de nouvelles relations interentreprises*, 2001.

⁸⁴⁵ BLOMSTRÖM (M.), GLOBERMAN (S.), KOKKO (A.), « The determinants of host country spillovers from foreign direct investment », CEPR Discussion Paper, 2350, janvier 2000.

mesures visant à encadrer et à contrôler les politiques environnementales des entreprises qu'elles accueillent.

C'est depuis les années 80 qu'au Gabon la propriété intellectuelle ainsi que les mécanismes de transfert de technologies sont encadrées. En effet, partie à l'Accord de Bangui relatif à la création d'une Organisation africaine de la propriété intellectuelle (OAPI)⁸⁴⁶, le Gabon est depuis 1982 membre de l'OAPI.

Toutefois, ce n'est qu'en 2005 que le pays s'est doté d'un organisme assigné à la promotion et à la consolidation de transferts de technologies. Il s'agit du Centre de normalisation et de transfert de technologies.

Il est chargé de « *la promotion de la politique nationale en matière de normalisation, d'invention, d'innovation, d'industrialisation, de recherche et de transfert des technologies* »⁸⁴⁷, et a entre autres pour mission de veiller à la promotion et à la protection de l'invention et de l'innovation technologiques, de contribuer au renforcement de la compétitivité des petites et moyennes entreprises et de l'artisanat, et à l'information, à la formation et à l'encadrement des inventeurs et des personnels des organismes de recherche, et d'établir un partenariat tripartite avec les institutions internationales spécialisées et le secteur privé.

Le Gabon n'a cependant pas encore véritablement tiré profit sur le plan technologique de la présence d'entreprises étrangères. Il n'y a pas de structures scientifiques et techniques fonctionnelles aptes à hisser le Gabon au rang de pays innovant. La recherche et le développement demeurent pour l'instant à un stade embryonnaire.

Des moyens financiers et humains devraient être mis en place, et des partenariats entre ces institutions scientifiques et les entreprises locales et étrangères devraient permettre au Gabon non seulement d'avoir accès et de générer une technologie avancée, mais également d'accélérer son développement.

⁸⁴⁶ L'accord de Bangui date du 2 mars 1977. Le 28 février 2002, il fût révisé par l'Accord relatif à la création d'un Office Africain et Malgache de la Propriété Industrielle.

⁸⁴⁷ Article 4, ordonnance n°85/PR/2005 portant création et organisation du Centre de normalisation et de transfert des technologies.



La fiscalité n'est pas non plus très avantageuse en la matière. Le Gabon taxe en effet les produits tirés de la propriétés intellectuelle à un taux réduit de 25%, le taux normal étant à 30%.

Cette mesure ne devrait constituer que les prémices d'une politique véritablement attractive en matière de propriété intellectuelle. Pour ce faire, le Gabon devrait envisager une réglementation plus élaborée et détaillée, visant les différents produits de la propriété intellectuelle.

De même, concernant la recherche, le développement et l'innovation, le Gabon devrait s'inspirer d'un crédit d'impôt recherche à l'image de celui de la France, et l'adapter à son contexte socio-économique, ou bien à l'image de celui institué par un de ses voisins les plus proches, le Cameroun.

En effet, la loi de finances pour 2017 camerounaise⁸⁴⁸ a institué un crédit d'impôt recherche.

Aussi, les entreprises qui relèvent du régime du réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 15 % des dépenses de recherche et d'innovation qu'elles exposent. Le plafond est fixé à 50.000.000 F CFA⁸⁴⁹.

Le CIR camerounais est imputable dans la limite des trois exercices clos suivant celui au titre duquel les dépenses ont été engagées.

Les dépenses éligibles sont : les dotations aux amortissements des immobilisations acquises à l'état neuf et affectées aux opérations de recherche scientifique et technique ; les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations ; les dons et libéralités effectués au profit des chercheurs indépendants ; les dépenses liées à l'acquisition des droits d'exploitation des inventions des chercheurs camerounais ; les dépenses exposées pour la réalisation des opérations de recherche et d'innovation confiées à des organismes de recherche public ou privé, des établissements d'enseignement supérieur ou à des chercheurs indépendants agréés par le ministère en charge de la Recherche.

La difficulté de la mise en place d'un tel dispositif au Gabon résidera dans la détermination des activités de recherche éligibles.

⁸⁴⁸ Loi n°2016/018 du 14 décembre 2016 portant loi de finances pour 2017.

⁸⁴⁹ 76 225 euros.



Il faudra à cet effet créer un organisme indépendant capable de déterminer, sur la base de critères objectifs, les activités aptes à bénéficier du CIR ou de toute autre avantage fiscal en faveur des dépenses de recherche.

Si dans le cadre des incitations spéciales à l'investissement des entreprises étrangères le Gabon ne dispose pas de véritable politique en matière de recherche, développement et innovation, il a tout de même institué une politique fiscale sectorielle, axée sur différents secteurs d'activités.

Section 2 - Les incitations fiscales gabonaises fondées sur les secteurs d'activités

L'économie gabonaise est principalement axée sur l'exploitation des matières premières (Paragraphe 1). Cependant, compte tenu des différentes chutes des cours, et avec la question de la pérennité de ces matières, la politique actuelle tend à diversifier les entrées économiques. Ainsi, des textes ont été pris en vue de favoriser l'essor d'autres secteurs d'activités (Paragraphe 2).

§ 1 - Les incitations en faveur de l'investissement dans le secteur des matières premières

Le Gabon regorge de plusieurs ressources naturelles dont l'exploitation est en majorité réalisée par des entreprises étrangères.

Après l'accession à l'indépendance, les pouvoirs publics avaient implicitement admis que les exportations des matières premières formeraient le moteur principal de la croissance. A cet effet, le premier plan quinquennal⁸⁵⁰ avait entrepris de consolider les secteurs clés tels que le bois et le pétrole⁸⁵¹. Quant au second plan quinquennal⁸⁵², il a été orienté de façon à privilégier les industries de valorisation des matières premières exportables en « favorisant l'installation d'unités industrielles fortement capitalistiques et notamment en aval des exploitations minières, pétrolières et forestières ».

A ce titre, les entreprises industrielles, minières et forestières ont été exonérées, au titre des deux premières années d'exercice, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et du minimum forfaitaire. De même, ces entreprises bénéficiaient d'une

⁸⁵⁰ 1966-1970.

⁸⁵¹ V. MINKO (H.), La fiscalité gabonaise du développement, préc. Cit.

⁸⁵² 1971-1975.



réduction de moitié du taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux au cours de la troisième année.

Aujourd'hui encore, les activités liées à l'exploitation des matières premières bénéficient de mesures préférentielles touchant aussi bien le secteur forestier (A) que celui des hydrocarbures et des mines (B).

A- Le secteur forestier

La forêt recouvre 85% du territoire⁸⁵³ gabonais, et constitue l'un des secteurs clés de l'économie du pays.

En 2008, les principaux clients du bois gabonais étaient la Chine et la France⁸⁵⁴. Mais, depuis 2012, les pays de l'Union européenne sont devenus les premiers clients, avec notamment 42% des exportations.

Le Gabon a ouvert le marché du bois aux entreprises, celles-ci pouvant exploiter et commercialiser les produits forestiers sur toute l'étendue du territoire, à l'exception des produits faisant partie du monopole de l'État⁸⁵⁵.

Le secteur forestier⁸⁵⁶ est régi par la loi du 31 décembre 2001 portant code forestier en République gabonaise⁸⁵⁷, qui fixe les modalités de gestion durable du secteur des eaux et forêts « *en vue d'accroître sa contribution au secteur économique, social, culturel et scientifique du pays* »⁸⁵⁸, modifiée par l'ordonnance du 25 février 2010⁸⁵⁹.

Cependant, depuis 2009, les tentatives visant à adopter un nouveau code forestier tenant compte des principes de développement durable n'ont pas pour l'instant abouti. Néanmoins, le 26 février 2019, un projet de loi portant code des eaux et forêts a été présenté à l'occasion du conseil des ministres.

⁸⁵³ Soit 22 millions d'hectares, dont 12,5 millions sont exploitables.

⁸⁵⁴ En 2008, les exportations de bois du Gabon vers la Chine s'élevaient à 1.103.274 m³ et vers la France à 277.675 m³.

⁸⁵⁵ Il s'agit de l'okoumé et de l'ozigo.

⁸⁵⁶ Le secteur forestier regroupe, au sens du code forestier, l'ensemble des ressources naturelles du domaine forestier et des activités économiques, environnementales, sociales, culturelles et scientifiques y relatives à l'exclusion de celles des secteurs agricole et minier.

⁸⁵⁷ Loi n°16/01.

⁸⁵⁸ Article 2 du code forestier gabonais.

⁸⁵⁹ Ordonnance n°008/PR/2010 portant modification de abrogation de certaines dispositions de la loi de 2010.



En vertu de la loi du 31 décembre 2001, l'exploitation forestière⁸⁶⁰ au Gabon est conditionnée par l'obtention d'un permis. Celui-ci est délivré par la Direction générale des Eaux et Forêts.

Les permis octroyés sont d'une part, la concession forestière sous aménagement durable (CFAD), d'autre part les permis forestiers associés (PFA), et enfin les permis de gré à gré.

La concession forestière sous aménagement durable est attribuée à toute personne physique ou morale. Les titulaires ont l'obligation d'aménager la superficie et de transformer localement les grumes abattues. La superficie des concessions forestières sous aménagement⁸⁶¹ durable varie de 50.000 à 200.000 hectares⁸⁶².

Quant au permis forestier associé, il peut être intégré dans les concessions forestières sous aménagement. Sa superficie ne peut être supérieure à 15.000 hectares lorsqu'il est intégré dans une CFAD et 50.000 hectares lorsqu'il fait l'objet d'un aménagement par le titulaire.

Certaines mesures en faveur de l'exploitation forestière tendent davantage à encourager les nationaux que les étrangers à investir dans ce secteur, à l'exemple du permis forestier associé, qui est un permis réservé aux seuls nationaux. C'est également le cas du permis de gré à gré (PGG), délivré à des fins de transformation locale aux seuls nationaux dans les forêts du domaine forestier rural.

La création de la ZERP de Nkok⁸⁶³ avait probablement entre autres pour objectif d'encourager l'accroissement d'investisseurs étrangers dans ce secteur.

La différenciation entre les permis aménagés et ceux non aménagés a été instituée par la loi de finances pour 2004, pour des raisons de gestion durable des forêts et de protection de l'environnement.

Ainsi, les entreprises forestières sont soumises à une taxe de superficie différenciée entre les permis aménagés et les permis non aménagés.

⁸⁶⁰ Il s'agit de la mise en œuvre de tout ou partie des opérations de production de bois pour la transformation locale et, le cas échéant, des produits autres que le bois ou produits accessoires pour lesquels le ou les titres d'exploitation sont délivrés.

⁸⁶¹ Les concessions aménagées sont des concessions qui ont fait l'objet d'un inventaire total de la ressource et dont le plan d'aménagement a été déposé auprès des services du ministère des eaux et forêts et validé.

⁸⁶² Le total des superficies de plusieurs CFAD attribuées à un même titulaire ne doit pas dépasser 600.000 hectares.

⁸⁶³ V. Supra.



Sont éligibles à cette taxe, les détenteurs de permis forestiers aménagés ou pas⁸⁶⁴. Elle est due pour une année civile et doit être réglée au plus tard le 31 mars de l'année⁸⁶⁵.

Il existe aussi une taxe d'abattage due par les exploitants forestiers, et exigible dès la coupe d'un arbre. Cette taxe est due le 20 du mois qui suit l'abattage de l'arbre. Sa base d'imposition est constituée par la valeur mercuriale à la date de la coupe, avec toutefois un abattement de 15% pour les grumes exportées et de 60% pour les grumes transformées. Les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 500 millions de FCFA⁸⁶⁶ sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ; les ventes locales étant taxées à 18%⁸⁶⁷.

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux sont autorisées à pratiquer l'amortissement accéléré sur les immobilisations neuves, utilisées pour l'exportation forestière dont le coût d'acquisition est supérieur ou égal à 10 millions de franc CFA⁸⁶⁸ et la durée de vie supérieure à 3 ans.

La participation au capital d'une société d'exploitation forestière et la création d'une société nouvelle sont soumises à une autorisation préalable de l'administration des Eaux et Forêts. De même, toute personne physique ou morale, désirant se livrer à l'exploitation forestière et à la transformation du bois, doit obtenir un agrément professionnel. L'administration des Eaux et Forêts dispose d'un délai de trois mois suivant le dépôt du dossier pour notifier au demandeur l'acceptation ou le refus motivé de l'agrément professionnel. Passé ce délai, l'opérateur économique se rapproche de l'administration qui est tenue de lui donner une réponse dans un délai de quinze jours.

A l'issue de ce délai, le silence de l'administration vaut acceptation.

A l'instar des activités forestières, la politique économique du Gabon est orientée depuis plusieurs années déjà vers l'industrialisation de ses principaux secteurs d'activité. Le code

⁸⁶⁴ A l'exception des permis de gré à gré.

⁸⁶⁵ Le montant de la taxe de superficie est de 600fcfa/ha/an (0,91 euros/ha/an) pour les permis non aménagés et 300fcfa/ha/an (0,45 euros/ha/an) pour les permis aménagés.

⁸⁶⁶ 762 195 euros.

⁸⁶⁷ Taux de droit commun.

⁸⁶⁸ 15 244 euros.



forestier conditionne par conséquent, « en vue de garantir le caractère industriel de l'exploitation forestière »⁸⁶⁹, l'obtention des permis forestiers, autres que le permis de gré à gré, à l'examen du « Comité pour l'industrialisation de la Filière Bois », chargé de donner un avis préalable sur tout dossier d'attribution des permis forestiers.

A cette fin, l'arrêté du 25 septembre 2000 portant mesures d'accompagnement à l'industrialisation de la filière bois prévoit, pour les entreprises œuvrant pour l'industrialisation de la filière bois, la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation sur les matériels d'équipement spécifiques à la construction des usines de transformation de bois.

Ces entreprises bénéficient aussi du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé le matériel d'équipement acquis localement à l'état neuf.

Toujours dans l'optique de parvenir d'une part à l'industrialisation de la filière bois, et d'autre part de limiter l'exportation de grumiers, la loi de finances pour 2012 a institué de nombreuses mesures incitatives en faveur des entreprises.

Il a été institué, au bénéfice des industries de transformation du bois, un régime fiscal dérogatoire du droit commun. Ce régime fiscal a pour objet de soutenir l'effort d'investissement des entreprises du secteur forestier.

Il s'agit d'un régime incitatif couvrant les opérations de construction, de montage de l'usine, ainsi que celles relatives à l'exploitation de l'usine pendant une période de cinq ans à compter de la première importation des intrants nécessaires à ladite construction selon un programme d'industrialisation préalablement approuvé par la Commission pour l'industrialisation du secteur forestier.

Peuvent prétendre au bénéfice de ce régime, les entreprises de transformation du bois dont le programme d'industrialisation est agréé par la Commission pour l'industrialisation du secteur forestier, quelle que soit leur forme, leur importance ou leur régime d'imposition.

Les entreprises éligibles sont celles dont l'activité principale consiste à fabriquer à partir de grumes produites ou achetées, des produits finis ou semi finis, présentant un plan d'industrialisation validé par la Commission, lequel prévoit le passage de la 1^{ère} à la 2^{ème} phase de transformation ou le passage de la 2^{ème} à la 3^{ème} phase de transformation.

⁸⁶⁹ Art. 104.



Les entreprises effectuant uniquement des coupes de bois ou des activités de négoce de grumes ne sont pas éligibles au régime fiscal applicable à l'industrie de transformation du bois.

Les industries forestières admissibles au présent régime sont les suivantes : fabrication de placage, de contreplaqués et de produits en bois reconstitué ; menuiseries préfabriquées ; fabrication de contenants et de palettes en bois ; usine de pâte à papier, de papier et de carton ; fabrication de tout autre produit fini du bois.

Les entreprises éligibles sont exonérées, pendant cinq exercices, du minimum de perception et de l'impôt sur les bénéfices.

L'amortissement des biens d'équipement, notamment des matériels et outillages utilisés pour les opérations industrielles liées à la transformation du bois, peut être calculé selon un mode d'amortissement dégressif.

Le bénéfice de l'amortissement dégressif est accordé sur simple demande adressée au directeur général des impôts pour les biens acquis dans le cadre de la mise en œuvre du plan d'industrialisation agréé par la Commission. Une majoration exceptionnelle de 30% du taux d'amortissement dégressif est également appliquée aux matériels de production, de sciage et de valorisation des produits des entreprises de transformation du bois à la date d'acquisition de ces matériels. Il s'agit : des matériels intervenant dans la fabrication de pâte à papier, de panneaux de fibres ou de particules ; des matériels de séchage, d'étuvage, de rabotage, et généralement tout matériel servant à la préservation et à la présentation des sciages, à l'aboutage, au panneautage, au rainurage et au collage ; des matériels de transport et engins de manutention ; des immeubles destinés à accueillir les usines et le stockage des produits transformés ; de tous matériels susceptibles d'adapter les produits de la scierie à la demande des industries en aval ou servant aux opérations accessoires de leur valorisation.

Les entreprises admises au régime fiscal applicable à l'industrie de transformation du bois sont autorisées, à titre exceptionnel, pendant la durée dudit régime, à constituer une provision pour renouvellement des équipements industriels d'usines de transformation. La provision pour renouvellement des équipements industriels d'usines est subordonnée à l'existence d'un engagement d'investir, au terme de la période de cinq ans, le montant de la provision ainsi constituée.



Ce dispositif est très incitatif, car il permet de moderniser l'outil de production.

Les distributions résultant des bénéfices réalisés au cours de la période de cinq exercices d'application du régime fiscal applicable à l'industrie de transformation du bois sont exemptées de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM).

Par ailleurs, toutes les entreprises du secteur des industries forestières qui remplissent les conditions sont dispensées, pendant la période de cinq ans, du paiement de la TVA sur les consommations intermédiaires suivantes : les achats de carburants et des huiles utilisés exclusivement pour le fonctionnement des usines installées et des matériels roulants affectés à l'exploitation de l'entreprise ; les factures de consommation d'électricité lorsque les usines sont alimentées par cette source d'énergie ; les achats de produits chimiques servant aux traitements et à la protection des bois ouvrés (bois de construction avivé, prêt à être utilisé⁸⁷⁰) ; les achats de colle à bois servant à la fabrication de contreplaqués ; les acquisitions sur le marché intérieur ou à l'importation des équipements industriels, des matériels et outillages destinés à la construction ou au montage d'usines de transformation de bois.

Le bénéfice de la dispense de TVA s'étend également aux frais d'assistance technique facturés par l'entreprise mère à sa filiale située au Gabon, ainsi qu'à tous travaux d'entretien ou de réparation des matériels et équipements formant le complexe industriel.

Les terrains situés en dehors des centres urbains et nouvellement affectés à l'installation d'une industrie de transformation du bois bénéficient d'une exemption temporaire sur les contributions foncières des propriétés bâties et les contributions foncières des propriétés non bâties dans la limite de cinq ans suivant la date de leur acquisition ou de leur affectation.

Au terme de la période de cinq exercices prévus pour le bénéfice des incitations fiscales, les entreprises sont automatiquement assujetties aux dispositions de droit commun prévues par le code général des impôts.

En dépit de l'existence de nombreuses mesures incitatives en faveur de l'activité forestière, un rapport de l'OCDE de 2004 relevait la dénonciation, par les forestiers, d'une

⁸⁷⁰ Dictionnaire professionnel des BTP, Editions Eyrolles (www.editions-eyrolles.com/Dico-BTP, consulté le 04 mars 2019).



fiscalité peu incitative. La forte augmentation de la fiscalité (en particulier de la taxe de superficie) prévue par la loi de finances 2002 avait amené les opérateurs à s'engager dans une grève fiscale en 2002 et 2003 (suspendue début 2004).

Ces mécontentements soulèvent un constat : l'assiette d'imposition étant étroite, la politique fiscale incitative se neutralise par le nombre important de taxes prélevées sur un seul secteur d'activité.

Il conviendrait donc d'élargir l'assiette d'imposition, afin de diversifier les sources de recettes fiscales et par là, procéder à une véritable politique fiscale incitative.

Le secteur forestier ne constitue pas la seule source de richesses pour le Gabon. En effet, le pétrole est la première ressource économique et le secteur minier est en plein essor.

B- La fiscalité des hydrocarbures et des mines

Le Gabon est le quatrième producteur de pétrole en Afrique subsaharienne⁸⁷¹. Il compte sept principales sociétés productrices de pétrole et une seule s'agissant de la production du gaz. Cependant, de nombreux sous-traitants pétroliers fournissent des services aux sociétés pétrolières ; ce qui tend à ouvrir ce marché.

S'agissant de l'exploitation minière, il occupe la deuxième place dans la production mondiale de manganèse.

Les entreprises pétrolières et minières sont soumises à une fiscalité particulière. Cependant, la réglementation de ces secteurs d'activités a subi ces dernières années de nombreuses restructurations, se manifestant par l'adoption en l'espace de 5 ans, de deux codes, aussi bien pour le secteur pétrolier que minier.

Aussi, convient-il d'examiner la législation des activités pétrolières et minières à l'issue de l'adoption des codes hydrocarbures et miniers, respectivement en 2014 et 2015 (1).

Ensuite, nous analyserons les réformes engagées en 2019 par l'adoption des nouveaux codes des hydrocarbures et des mines (2).

1- La fiscalité des hydrocarbures et des mines issue des réformes de 2014 et 2015

Nous parlerons successivement des activités pétrolières (a) et minières (b).

⁸⁷¹ Derrière le Nigéria, l'Angola, le Congo Brazzaville et la Guinée Equatoriale.



a- Les activités pétrolières

Les activités pétrolières étaient, jusqu'en 2014, régies par la loi portant réglementation des activités de recherches et d'exploitation pétrolières en République gabonaise⁸⁷² et de la loi portant réglementation des activités de recherches et d'exploitation des hydrocarbures en République gabonaise⁸⁷³.

Ces lois prévoyaient la possibilité, pour les entreprises pétrolières, de signer avec l'État soit une convention d'établissement, négociée par le gouvernement et ratifiée par le Président de la République, soit un contrat d'exploitation et de partage de richesses leur conférant un statut de prestataires de services. En cas de découverte commerciale, elles obtenaient une autorisation exclusive d'exploitation.

Les entreprises ayant une convention d'établissement étaient soumises à un régime de droit commun. Elles étaient également assujetties à une redevance minière proportionnelle qui variait de 15 à 20 % de la valeur départ champ⁸⁷⁴; à une redevance superficière en dollar par kilomètre carré.

Les entreprises ayant signé un contrat d'exploitation et de partage de richesse étaient, quant à elles, tenues à une obligation de partage de production. Ainsi, elles étaient soumises au paiement d'une royauté allant de 3 à 15%; au paiement d'une redevance superficière en dollar au kilomètre carré, ainsi qu'à un taux réduit de 5% sur les importations.

Concernant les entreprises étrangères réalisant des prestations de service pour les sociétés pétrolières, elles pouvaient opter pour un régime fiscal simplifié, c'est-à-dire pour la détermination forfaitaire de la base de l'impôt sur les sociétés et des impôts et taxes sur les salaires en fonction du chiffre d'affaires réalisé.

Afin de bénéficier de ce régime, elles devaient en faire la demande auprès du directeur général des impôts, dans les trois mois qui suivent leur installation au Gabon.

Elles devaient toutefois remplir certaines conditions, notamment être de nationalité étrangère; avoir signé avec une société pétrolière ou avec un contractant direct d'une

⁸⁷² Loi n°14/74 du 21 janvier 1975.

⁸⁷³ Loi n°14/82 du 24 janvier 1983.

⁸⁷⁴ « La valeur départ champ est calculée en fonction d'un prix fixé par le Gouvernement, ou affiché », article 3-b de la loi portant réglementation des activités de recherches et d'exploitation pétrolière.

société pétrolière un contrat temporaire de louage de services; faire appel, pour remplir leurs obligations contractuelles, à un équipement professionnel directement lié à l'activité définie dans le contrat, non disponible sur le marché local et qui nécessite d'importants investissements; avoir obtenu l'agrément des services du ministère du Commerce pour l'exercice d'activités temporaires ; et enfin, être inscrit au registre de commerce et du crédit mobilier.

Concernant les exonérations fiscales, les entreprises ayant signé une convention d'établissement avec l'État pouvaient pratiquer des amortissements accélérés.

La loi du 28 août 2014⁸⁷⁵ a en grande partie modifié la réglementation du secteur des hydrocarbures. L'accès au domaine pétrolier s'opérant à cet effet aux moyens d'appels d'offres ou de consultation directe⁸⁷⁶. Cette loi a également été abrogée par la loi du 16 juillet 2019 portant code des hydrocarbures.

L'article 35 de la loi de 2014 prévoyait cinq (5) types de contrats d'hydrocarbures, à savoir : le contrat de services⁸⁷⁷, le contrat d'évaluation technique⁸⁷⁸, le contrat d'exploration⁸⁷⁹, le contrat de production et de partage de production⁸⁸⁰, et le contrat

⁸⁷⁵ Loi n°011/2014 portant réglementation du secteur des hydrocarbures en République Gabonaise, promulguée par le décret n°0286/PR du 28 août 2014.

⁸⁷⁶ Dans le cadre de la consultation directe, le ministère en charge des hydrocarbures engage toute discussion dans le but de conclure un contrat d'hydrocarbures avec un ou plusieurs soumissionnaires pré-identifiés.

⁸⁷⁷ Il définit les conditions dans lesquelles le prestataire doit réaliser, pour le compte de l'Etat, les études géologiques et géophysiques ou toutes autres prestations visant à promouvoir le domaine pétrolier.

⁸⁷⁸ Il détermine les conditions dans lesquelles le contracteur doit réaliser, à ses frais et à ses risques, pour le compte de l'Etat, les travaux préliminaires de reconnaissance superficielle, entre autres par l'utilisation de méthodes géologiques et géophysiques. Il est conclu pour une durée maximale de dix-huit (18) mois, non renouvelable.

⁸⁷⁹ Le contrat d'exploration fixe les conditions dans lesquelles le contracteur s'engage à réaliser, à ses risques techniques et financiers exclusifs et pour le compte de l'Etat, des activités d'exploration d'hydrocarbures. En cas de découverte d'un gisement d'hydrocarbures, le cocontractant bénéficie d'un droit de préférence sur la négociation du contrat de production et de partage de production pendant un délai d'un an.

⁸⁸⁰ Il définit les conditions dans lesquelles le contracteur s'engage à réaliser, à ses risques techniques et financiers exclusifs, pour le compte de l'Etat, des activités de développement et d'exploitation d'hydrocarbures et reçoit en contrepartie une rémunération sous forme d'attribution d'une part des hydrocarbures produits. Il confère au contracteur le droit exclusif d'exercer les activités de développement et d'exploitation dans la surface couverte par l'autorisation exclusive de développement et d'exploitation.

d'exploration et de partage de production⁸⁸¹. Ces contrats⁸⁸² doivent être approuvés par décret présidentiel, sur proposition du ministre en charge des hydrocarbures.

A l'exclusion du contrat de services, les travaux définis dans les autres contrats d'hydrocarbures ne peuvent débuter que sous réserve d'une autorisation. Les titres pétroliers ou autorisations concernées comprennent : l'autorisation de prospection⁸⁸³, l'autorisation exclusive⁸⁸⁴ d'exploration⁸⁸⁵, et l'autorisation exclusive de développement et d'exploitation⁸⁸⁶.

Le code des hydrocarbures opère une distinction entre les activités amont et les activités aval, pour l'application du régime fiscal et douanier.

Les activités amont sont les activités de prospection, d'exploration, d'exploitation, de stockage et de transport des hydrocarbures jusqu'au point d'enlèvement.

Dans ce cadre, le contracteur est assujéti aux bonus⁸⁸⁷ ; à la redevance superficière ; la redevance minière proportionnelle ; la part de l'État au titre du partage de la production ; à l'impôt sur les sociétés (35%) ; la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; à la contribution foncière sur les propriétés bâties et au droit de mutation.

⁸⁸¹ Ce contrat précise les conditions dans lesquelles le contracteur s'engage à réaliser, à ses risques techniques et financiers exclusifs, pour le compte de l'Etat, des activités d'exploration et d'exploitation d'hydrocarbures et reçoit en contrepartie une rémunération sous forme d'attribution d'une part des hydrocarbures produits. Il confère au contracteur le droit exclusif d'exercer les activités d'exploration dans la surface couverte par l'autorisation exclusive d'exploration et, en cas de découverte, le droit exclusif sur les activités d'exploitation sur la surface couverte par l'autorisation exclusive de développement et d'exploitation.

⁸⁸² Ils doivent comporter l'indication précise du modèle économique et des hypothèses économiques et financières retenus lors de la conclusion, de la modification, du renouvellement du contrat, ainsi qu'une évaluation prévisionnelle des coûts, charges, revenus et bénéfices attendus par l'Etat, et l'estimation prévisionnelle de la rémunération à verser au cocontractant par l'Etat.

⁸⁸³ Elle confère à son titulaire le droit non exclusif de réaliser les travaux prévus dans le contrat de prospection dans une zone délimitée, appelée zone de prospection.

⁸⁸⁴ Les autorisations exclusives couvrent les activités d'utilité publique.

⁸⁸⁵ Elle confère à son titulaire le droit exclusif de réaliser, dans une zone délimitée, appelée zone d'exploration, et pour le compte de l'Etat, les travaux d'exploration (la sismique, les forages d'exploration et d'appréciation).

⁸⁸⁶ L'autorisation exclusive de développement et d'exploitation concède à son titulaire le droit exclusif d'effectuer, au nom et pour le compte de l'Etat, les travaux de développement et de production des hydrocarbures dans la zone d'exploitation.

⁸⁸⁷ Les bonus sont prévus par le contrat d'hydrocarbures.

Le contracteur doit ainsi s'acquitter d'un certain nombre de bonus tels que : le bonus de signature du contrat d'évaluation technique ; le bonus de signature du contrat d'exploration ; le bonus de signature du contrat d'exploration et partage de production ; le bonus de signature du contrat de production et de partage de production ; le bonus d'extension de périodes de l'autorisation exclusive d'exploration ; le bonus de renouvellement de l'autorisation exclusive de développement et d'exploitation ; le bonus pour modifications contractuelles ; le bonus de production, et enfin, le bonus d'incitation à la performance.

Les taux ne sont pas publiés, ce qui confirme le manque de transparence dans la politique fiscale gabonaise, concernant notamment les contrats conclus dans le secteur pétrolier.

Les bonus sont en effet négociables et déterminés en fonction de l'intérêt économique de la zone. Toutefois, ils ne peuvent être inclus dans les coûts pétroliers, et ne constituent pas des charges fiscalement déductibles.

La redevance superficielle est acquittée par le contracteur en raison de la rémunération de la surface mise à sa disposition par l'État pendant toute la durée de validité du titre pétrolier exclusif. Son taux annuel est fixé par voie réglementaire et ne peut être inférieur à cinquante (50) francs CFA⁸⁸⁸ par hectare pour l'exploration et cinq-mille (5 000) francs CFA⁸⁸⁹ par hectare pour l'exploitation.

Le paiement de la redevance doit être effectué au plus tard le 31 janvier de chaque année. Par ailleurs, tout retard entraîne une pénalité de 100% des sommes dues, ainsi qu'une majoration des sommes dues au taux de 10% par jour de retard.

Concernant la redevance minière proportionnelle, elle est assise sur la production totale disponible d'hydrocarbures issue de la zone délimitée. Elle est exigible à compter de la déclaration de mise en production de chaque gisement d'hydrocarbures. Son taux est déterminé dans le contrat d'hydrocarbures, et ne peut être inférieur à 13% (sans pour autant être supérieur à 17%) pour les hydrocarbures produits dans une zone d'exploitation située en zone conventionnelle⁸⁹⁰, et à 9% (sans toutefois dépasser 15%) pour les

⁸⁸⁸ 0,08 euros.

⁸⁸⁹ 7,62 euros.

⁸⁹⁰ Partie du territoire terrestre, et maritime comprise entre 0 et 1000 mètres de profondeur.

hydrocarbures produits dans une zone d'exploitation située en zone off-shore profond⁸⁹¹ et très profond⁸⁹².

Les modalités d'acquittement de la redevance minière proportionnelle sont particulières. En effet, elle peut être versée en numéraire ou en nature, au choix de l'État⁸⁹³. Cette disposition rappelle la dation en paiement⁸⁹⁴ en droit français, qui permet le paiement des droits de succession et de mutation, et de l'impôt sur la fortune immobilière, par la remise à l'État de biens culturels⁸⁹⁵.

En conséquence, lorsque la redevance minière proportionnelle est acquittée en nature, l'opérateur doit la prélever sur la production totale disponible et la mettre à la disposition de l'État.

La redevance ne peut être déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Elle ne peut également en aucun cas constituer un coût pétrolier, ni une charge fiscalement déductible.

Le contracteur est assujéti à l'impôt sur les sociétés à un taux relativement élevé, à savoir 35% pour les activités relevant des hydrocarbures et des mines (le taux de droit commun ayant été ramené à 30%). Cependant, tout comme pour la redevance minière proportionnelle, le contracteur peut, à la discrétion de l'État, s'acquitter de l'impôt sur les sociétés soit en numéraire, soit en nature, par remise à l'État de tout ou partie de la part de production lui revenant au titre du contrat d'hydrocarbures.

Les droits et obligations découlant d'un contrat d'hydrocarbures peuvent être transférés ou cédés par vente, apport, cession ou par le transfert de droits sociaux de personnes morales dont l'actif est constitué majoritairement de tels droits ou de droits détenus directement ou indirectement dans de telles entités.

⁸⁹¹ Zone maritime située entre 1000 et 3000 mètres de profondeur d'eau.

⁸⁹² Zone maritime située au-delà de 3000 mètres de profondeur d'eau.

⁸⁹³ Si l'Etat ne fait pas connaître son choix, il est réputé avoir opté pour le paiement en numéraire.

⁸⁹⁴ Régi par la loi du 31 décembre 1968, et entré en vigueur en 1972, le système de la dation en paiement est codifié à l'article 1716 CGI.

⁸⁹⁵ Œuvres d'art, livres, objets de collection, documents, biens de haute valeur artistique ou historique, immeubles situés dans les zones d'intervention du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres. L'acquittement des droits par la dation ne peut être effective que lorsque le montant des droits que l'intéressé propose d'acquitter par dation est au moins égal à 10 000 €, au titre de chaque imposition considérée.

Le droit de mutation est assis sur la valeur réelle des droits transférés, évaluée à la date du transfert. Son taux est fixé à 3%.

Les activités d'hydrocarbures bénéficient d'une politique avantageuse en matière de TVA. Leur taux est en effet de 0%.

Les biens importés, acquis auprès de fournisseurs étrangers et destinés aux activités d'hydrocarbures sont dédouanés en exonération de TVA⁸⁹⁶. Quant aux acquisitions de biens ou prestations de services effectués localement, elles sont en principe assujettis à la TVA.

En revanche, les acquisitions et les prestations de services effectués auprès de fournisseurs et sous-traitants pétroliers inscrits sur une liste établie et mise à jour par l'administration sont soumis à une TVA à 0%.

Lorsque la TVA a été acquittée durant un mois⁸⁹⁷, une demande de remboursement peut être déposée auprès de l'administration des impôts, au plus tard le vingt (20) du mois suivant. Le remboursement doit normalement intervenir au plus tard soixante (60) jours après la fin du mois au cours duquel la demande de remboursement a été déposée.

Si théoriquement la disposition est claire, elle rencontre des difficultés d'application. L'État gabonais cumule en effet, depuis de nombreuses années, des arriérés importants dans le remboursement des crédits de TVA. En 2015, la créance contractée sur une période de trois (3) ans⁸⁹⁸ auprès de deux grandes entreprises, filiales du groupe français ERAMET⁸⁹⁹, s'élevaient à 23 milliards de francs CFA⁹⁰⁰.

Les difficultés de remboursement ne sont pas une spécificité gabonaise. La TVA souffre en effet, dans les pays africains, de « *l'absence quasi générale de volonté des autorités de*

⁸⁹⁶ Peu importe que ces biens soient importés par le contracteur lui-même, ou sur son ordre et pour son compte par l'un de ses fournisseurs ou sous-traitants inscrits sur une liste établie et mise à jour par l'administration.

⁸⁹⁷ Contrairement à l'exonération, le taux zéro implique le remboursement de la TVA acquittée en amont.

⁸⁹⁸ 2013, 2014, 2015.

⁸⁹⁹ Il s'agit d'une part de la Compagnie Minière de l'Ogooué (COMILOG), deuxième producteur mondial de manganèse, créé en 1953, et détenu à 63,7 % par ERAMET, à 28,9% par la République gabonaise et à environ 7% par la société Carlo Tassara France, et d'autre part de la Société de Mise en Valeur du Bois (SOMIVAB), spécialisée dans la fabrication des traverses pour les chemins de fer et le sciage de bois durs tropicaux, vendue à la société d'exploitation de la zone franche Gabon Special Economic Zone (GSEZ), appartenant au groupe singapourien de l'agro-industrie OLAM.

⁹⁰⁰ 35 060 976 euros.

rembourser les crédits structurels générés par le mécanisme naturel de la taxe. La faiblesse des recettes disponibles a conduit les autorités à opter pour des formules comme la compensation ou tout simplement le blocage des crédits (...). Ce genre de choix peut paraître avantageux sur le plan budgétaire et encore à court terme, mais à long terme, il est extrêmement préjudiciable sur le plan économique car il est la manifestation d'une fiscalité injuste, imprévisible et inéquitable. Toutes choses qui ne sont pas de nature à promouvoir les investissements »⁹⁰¹.

Sur le plan régional, la CEMAC prend des mesures afin de pallier le problème de remboursements de crédits de TVA. Du 5 au 8 mars 2018, s'est tenu, à l'initiative de la Commission de la CEMAC, un atelier régional sur la problématique du remboursement des crédits, ayant pour objectif d'étudier cette question, source de désaccords entre le secteur privé et l'administration publique.

En 2016 déjà, deux mesures avaient été prises dans le cadre du dispositif de surveillance multilatérale : l'impossibilité d'accumuler des arriérés intérieurs par les États et la diminution du stock des arriérés qui existent.

En outre, le code des douanes de la CEMAC en vigueur au Gabon offre un certain nombre d'avantages au contractant. Celui-ci bénéficie ainsi, pendant la durée de validité du contrat d'hydrocarbures, de l'importation sous le régime de l'admission temporaire de tous matériels, matériaux, produits, machines, équipements, pièces détachées et outillages nécessaires aux opérations pétrolières qui ne sont pas la propriété de l'État et à condition que ces biens soient exclusivement destinés et effectivement affectés aux opérations pétrolières et qu'ils soient appelés à être réexportés à la fin de leur utilisation ; de l'admission en franchise⁹⁰² de tous droits et taxes d'entrée des matériels, matériaux, produits, machines, équipements, pièces détachées et outillages exclusivement destinés et effectivement affectés à la prospection et à l'exploration pétrolière sur la zone délimitée ; l'admission au taux réduit de 5% des droits et taxes perçus à l'importation des

⁹⁰¹ ONANGA OPISSINA (V.), « Le remboursement des crédits de TVA en Afrique subsaharienne », Institut International des Sciences Fiscales, <https://www.zisf.org/le-remboursement-des-credits-de-tva-en-afrique-subsaharienne/> consulté le 19 mars 2018.

⁹⁰² La franchise s'applique aux importations effectuées directement par le contracteur lui-même, par des tiers pour son compte et par des tiers pour son compte et ses sous-traitants, sous réserve de produire un certificat d'utilisation finale.

matériels, matériaux, produits, machines, outillages, pièces détachées et équipements, destinés et affectés à la production, au stockage, au traitement, au transport, à l'expédition et à la transformation des hydrocarbures de la zone d'exploitation, à condition qu'ils figurent dans un programme de développement approuvé.

Les effets et objets mobiliers, ayant une destination personnelle et domestique, importés par le personnel étranger et le personnel gabonais du contracteur, de retour d'expatriation, affecté aux activités entrant dans le cadre de la réalisation des opérations pétrolières, à l'occasion de son changement de résidence, sont admis en franchise.

Le bénéfice de la franchise et du taux réduit est soumis à une demande expresse du contractant, adressée pour avis technique au ministère en charge des hydrocarbures, et accordée par l'administration des douanes.

Par ailleurs, les contracteurs et leurs sociétés mères sont exonérés des impôts sur les revenus des capitaux mobiliers.

Quant aux activités aval, elles renvoient aux activités de transformation d'hydrocarbures, d'importation, d'exportation, de transport, de stockage et de distribution de produits pétroliers, gaziers, et leurs dérivés.

Les titulaires d'une autorisation d'exercice d'une activité aval sont assujettis au régime fiscal de droit commun pour chacune de leurs activités.

Contrairement au secteur des hydrocarbures, les investissements réalisés dans le secteur minier bénéficiaient d'une réglementation plus souple.

b- L'exploitation minière

Le Gabon est le deuxième producteur mondial de manganèse avec 25% de la demande mondiale. Il dispose d'un minerai très compétitif par sa qualité, le classant parmi les meilleurs du monde.

L'exploitation minière est principalement réglementée par le code minier⁹⁰³, qui détermine le régime juridique institutionnel, technique, économique, douanier et fiscal de l'exercice des activités ou opérations du secteur minier au Gabon.

⁹⁰³ Loi n°17/2014 du 30 janvier 2015 portant réglementation du secteur minier en République gabonaise.

Une autorisation préalable de l'État est exigée pour les personnes voulant entreprendre sur le territoire gabonais, toute activité de prospection, de recherche, de promotion, d'exploitation, de transformation, de possession, de détention, de transport, de stockage et de commercialisation des substances minérales.

Plusieurs types d'autorisations peuvent être accordées : l'autorisation de prospection⁹⁰⁴ ; l'autorisation d'exploitation artisanale traditionnelle et artisanale semi-mécanisée⁹⁰⁵; l'autorisation d'exploitation temporaire de carrière⁹⁰⁶ ; l'autorisation d'exploitation des zones d'emprunt⁹⁰⁷; l'autorisation d'exploitation de carrière d'utilité publique⁹⁰⁸ ; l'autorisation d'exploitation des rejets⁹⁰⁹ ; et l'autorisation de terrassement⁹¹⁰.

Outre l'exigence de capacités techniques et financières, les demandeurs de titres miniers doivent constituer une société de droit gabonais.

⁹⁰⁴ Il s'agit d'une autorisation permettant une investigation ou une reconnaissance géologique de surface ou de subsurface destinée à reconnaître la composition, la structure et la minéralisation du sous-sol. Cette autorisation ne constitue pas un titre minier. Il est délivré pour une durée d'un an non renouvelable. Pour jouir d'un droit de priorité dans l'attribution du permis de recherche sur la zone objet de l'autorisation de prospection, une demande de permis de recherche doit être formulée avant la fin de la période de validité de l'autorisation.

⁹⁰⁵ Une exploitation artisanale traditionnelle est une opération qui consiste à extraire des substances minérales en utilisant des méthodes et procédés rudimentaires et manuels, tandis qu'une exploitation artisanale semi-mécanisée renvoie à toute opération consistant à extraire des substances minérales en utilisant des équipements et procédés semi-mécanisés dans la chaîne de production. L'autorisation confère à son titulaire le droit de rechercher et extraire les substances minérales objets de l'autorisation ; de détenir et transporter ou faire transporter sa production des lieux d'extraction aux lieux de vente ; et de traiter ou stocker des substances minérales objets de l'autorisation. Seules les nationaux (personnes physiques ou morales) peuvent bénéficier de cette autorisation.

⁹⁰⁶ La carrière est un site d'extraction des matériaux de construction ou des pierres ornementales, tels que le sable, la latérite, le calcaire, les roches à granulats, l'ardoise, le marbre, le granite, le gabbro, le talcschiste, pouvant comprendre, outre le lieu d'extraction des matériaux, les machines servant à traiter la roche extraite, les hangars, les ateliers de transformation des blocs de roches. Par conséquent l'exploitation de carrière renvoie à toute opération consistant à extraire du sol, sous-sol du domaine fluvial et du domaine marin, tous matériaux de carrière. L'autorisation est accordée à toute personne morale dont le capital est majoritairement détenu par des gabonais, pour une période de deux ans, renouvelable.

⁹⁰⁷ La zone d'emprunt est le périmètre sur lequel l'Etat autorise toute personne morale adjudicataire d'un marché public ou personne physique à prélever les matériaux de carrière nécessaires à des fins de travaux d'intérêt public ou d'intérêt privé.

⁹⁰⁸ La carrière d'utilité publique est un site d'extraction des matériaux de construction ou des pierres ornementales destinées aux infrastructures d'utilité publique ou d'intérêt social général.

⁹⁰⁹ Les rejets sont des remblais provenant de l'exploitation minière ou tout résidu solide ou liquide provenant du traitement minéralurgique ou métallurgique.

⁹¹⁰ Il s'agit de travaux de fouille, de nivelage, de régalinge, de déblaiement, de remblai et d'extraction des sols effectués sur un terrain.

Les sociétés autorisées à exercer les activités mentionnées ci-dessus signent avec l'État gabonais une convention. Celle-ci fixe les conditions techniques, juridiques, fiscales, économiques douanières et financières spécifiques ; les obligations et engagements réciproques des parties ; les dispositions que le titulaire du titre minier doit prendre en vue d'assurer la préservation et la protection de l'environnement pendant et après les travaux de mise en valeur de son titre. Cette convention n'est pas inaliénable. Les titulaires de titres miniers peuvent ainsi négocier les termes de la convention⁹¹¹.

Compte tenu de éléments inclus dans cette convention, à savoir les conditions techniques, juridiques, fiscales, économiques douanières et financières spécifiques, il est possible de supposer que la négociation peut concerner le bénéfice de mesures fiscales dérogatoires. Cette situation confirme le caractère discrétionnaire de certaines aides fiscales accordées aux entreprises, qui n'ont pas de base légale. L'article 19 du code minier précise toutefois que la convention ne peut déroger au présent code.

Ces sociétés et leurs sous-traitants⁹¹² sont assujettis, pour leurs activités en régime minier⁹¹³ et de carrière⁹¹⁴, aux impôts, droits et taxes de droit commun. Cependant, les autorisations et les titres miniers sont soumis au paiement de droits fixes⁹¹⁵. De même, tous les titulaires d'un titre minier doivent s'acquitter d'une redevance minière proportionnelle. La valeur taxable de cette redevance dite "ad valorem" est fixée à la fin de l'année pour chaque exploitation, sur la base de la valeur carreau-mine⁹¹⁶ des produits vendus au cours d'un titre considéré.

⁹¹¹ Sous l'autorité du ministre chargé des mines.

⁹¹² Les sous-traitants miniers effectuent des travaux ou prestations sur le territoire gabonais, dans le cadre soit d'une convention unique, soit de conventions successives.

⁹¹³ Le régime minier concerne les activités liées à la prospection, à la recherche et à l'exploitation, ainsi que les activités connexes, des substances sujettes à concession minière. La concession minière étant le droit réel immobilier distinct de la propriété du sol, du sous-sol et susceptible d'hypothèque, octroyé par décret et conférant à son titulaire le droit exclusif de prospection, de recherche, d'exploitation et commercialisation des substances minérales.

⁹¹⁴ Le régime de carrière regroupe l'ensemble des dispositions spécifiques à la prospection, à la recherche et à l'exploitation, ainsi qu'aux activités connexes, des substances non sujettes à concession minière.

⁹¹⁵ V. annexe 8.

⁹¹⁶ Il comprend la mine et ses installation annexes, y compris celles qui sont éloignées du périmètre de la mine. Cette notion s'applique aussi bien dans le régime minier que dans celui des carrières.

Quant aux matériaux de carrières, leur exploitation donne lieu au paiement d'une redevance d'extraction ; le taux étant arrêté à 15% du prix de vente du mètre cube ou la tonne au carreau de la carrière.

Les activités liées à l'exploitation minière sont fortement soumises à des régimes dérogatoires. L'article 4 du code précise explicitement que la politique nationale en matière de mines repose notamment sur les règles telles que l'institution de mesures incitatives aux investissements miniers.

Le code minier met en place des exonérations fiscales en fonction de la nature des permis octroyés, selon qu'il s'agisse d'un permis de recherche⁹¹⁷ ou d'un titre minier d'exploitation⁹¹⁸.

Conformément à l'article 259, les titulaires d'un permis de recherche de substances minérales en régime minier et leurs sous-traitants sont exonérés pendant la durée de la convention minière de la taxe sur la valeur ajoutée; de l'impôt sur les sociétés; de l'impôt minimum forfaitaire; de la contribution des patentes; des contributions foncières applicables aux immeubles, autre que les habitations; ainsi que des droits d'enregistrement sur les actes portant sur les beaux professionnel, à l'exclusion des locaux à usage d'habitation. Ces exonérations sont également applicables aux titulaires d'un permis de recherche en régime de carrières. Elles prennent fin à la signature de la convention minière d'exploitation.

Pour ce qui est des titulaires de titres miniers d'exploitation de substances minérales classées en régime minier et leurs sous-traitants, ils sont exonérés de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt minimum forfaitaire pendant les cinq premières années suivant le début de l'exploitation. Cette exonération est renouvelable pour une période maximum de trois ans, pour les projets s'étendant sur vingt ans au minimum.

Il est à signaler qu'en cas de retour sur investissement pendant les années d'exonération, les titulaires de titres miniers sont redevables de l'impôt sur les bénéfices dès l'année

⁹¹⁷ Le titre minier de recherche est un acte délivré par l'autorité administrative compétente et qui confère à son titulaire le droit exclusif de recherche des substances minérales ou fossiles sur un périmètre donné.

⁹¹⁸ Le titre minier d'exploitation est un acte délivré par le Président de la République et qui confère à son titulaire le droit exclusif d'exploitation des substances minérales ou fossiles sur un périmètre donné. Il est susceptible d'hypothèque.



budgétaire qui suit la réalisation de ce bénéfice. Il est également possible pour ces entreprises non seulement de déduire de leur bénéfice net d'exploitation, des provisions pour reconstitution de gisement⁹¹⁹, mais aussi de pratiquer des amortissements⁹²⁰ accélérés durant toute la période de validité du titre minier.

A côté de ces amortissements, le code minier prévoit la possibilité de déduire, notamment du bénéfice net pour le calcul de l'impôt sur les sociétés, une provision destinée à alimenter un fond de renouvellement du gros matériel, des infrastructures, et de l'équipement minier⁹²¹. Le code minier va plus loin, d'un part en accordant la possibilité de bénéficier du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée des éléments, achetés localement, nécessaires à la réalisation de l'activité minière. D'autre part, en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée, l'importation de certains biens amortissables non fournis sur le territoire national.

Les entreprises titulaires de titres miniers d'exploitation de substances minérales classées en régime de carrières bénéficient quant à eux d'une exonération de deux ans de l'impôt sur les bénéfices et de l'impôt minimum forfaitaire.

En plus de ces exonérations prévues par le code minier, le gouvernement peut décider d'accorder des avantages fiscaux et douaniers « dérogatoires »⁹²². Selon l'article 256 « *le Gouvernement peut décider, par décret pris sur proposition du ministre chargé des mines et le cas, en matière fiscale et douanière, sur proposition conjointe avec le ministre chargé de l'Economie, en cas de nécessité absolue relevant de sa propre appréciation, notamment lorsque les circonstances du moment ne permettent pas de maintenir ou de faire appliquer les obligations techniques ou fiscales auxquelles sont assujetties les opérateurs du secteur, d'accorder à ces derniers des dispenses exceptionnelles se traduisant (...) par l'octroi*

⁹¹⁹ Les provisions pour reconstitution de gisement sont des franchises d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux. Leur plafond et leur période d'utilisation sont déterminés par la convention minière.

⁹²⁰ L'amortissement réalisé est déductible du bénéfice imposable, et son excédent est reportable d'un exercice sur l'autre, sans limitation de durée.

⁹²¹ Cette provision a été établie afin de prévenir la hausse des prix, et doit être consommée dans un délai maximum de trois ans, suivant sa constitution.

⁹²² Les avantages fiscaux constituent des dépenses fiscales. Elles apparaissent comme une dérogation au système fiscal de référence. Cependant dans le système actuel du code minier gabonais, ces avantages fiscaux forment une dérogation aux mesures qui en elles-mêmes sont déjà dérogatoires : il s'agit d'une dérogation à la dérogation.

d'avantages fiscaux et douaniers, en particulier en ce qui concerne l'exécution de grands projets miniers ».

Cette disposition reflète, comme nous l'avons déjà précisé, la réalité du système fiscal gabonais, qui repose sur une base largement discrétionnaire. Les avantages fiscaux sont octroyés en dehors de toute procédure législative. L'inscription de ces mesures dans les lois de finances vient tout simplement leur conférer une légitimité légale.

Au demeurant, si ces dernières sont édictées en des termes généraux dans les lois de finances, elles sont destinées à ne s'appliquer qu'à une ou plusieurs sociétés nommées et prédéfinies, portant ainsi atteinte au principe d'égalité, et surtout à la transparence.

La loi de finances rectificative de 2009 avait introduit la mesure selon laquelle pendant la durée des accords et conventions, toutes les mesures fiscales et douanières, prises par l'État soit dans le cadre d'une loi, d'un règlement, d'un contrat ou d'une concession accordée à d'autres opérateurs se livrant aux activités minières, seront étendues, dans la mesure où elles seraient plus favorables, à ceux qui n'en bénéficieraient pas à la date d'entrée en vigueur de leurs accords et /ou conventions⁹²³. Cette disposition institue une certaine « rétroactivité positive » à l'égard des entreprises.

Afin de moderniser son outil législatif en matière d'hydrocarbures et de mines, le Gabon a entrepris des réformes matérialisées par l'adoption en 2019 d'un nouveau code autant pour le secteur des hydrocarbures que celui des mines.

2- La fiscalité des matières premières à l'issue des réformes de 2019

Le nouveau code des hydrocarbures promulgué le 16 juillet 2019 a pour objet « de définir les droits et obligations des personnes physiques ou morales exerçant leurs activités dans le secteur des Hydrocarbures ; de fixer le cadre institutionnel du secteur des Hydrocarbures ; de définir le régime juridique, fiscal douanier, de changes et de contributions des activités d'hydrocarbures ; de promouvoir le secteur des Hydrocarbures à travers la création d'un tissu industriel national et le renforcement des capacités nationales ; de définir les conditions de fourniture des informations, données des rapports, relatifs aux activités d'hydrocarbures

⁹²³ Art 20.

; de fixer les dispositions relatives au développement du biocarburant dans le secteur des Hydrocarbures ; de fixer les dispositions relatives à la valorisation du gaz »⁹²⁴.

Le but de ce code est d'augmenter le volume des investissements pétroliers et d'accroître les recettes budgétaires, favorisant le développement des activités aval et des entreprises locales.

Aussi, les modifications apportées à l'ancien régime concernent d'abord les types de contrats. Le contrat de production et de partage de production⁹²⁵ est supprimé, laissant place à une nouvelle catégorie de contrat, à savoir la convention d'exploitation⁹²⁶ qui est conclue prioritairement avec l'opérateur national et les entreprises autochtones.

Ce nouveau code offre également plus d'avantages aux acteurs économiques. La loi baisse la part de l'Etat dans les contrats d'exploitation et de partage de production (CEPP), mais aussi sa participation. Le taux minimal des contrats d'exploitation et de partage de production représentant la part de l'Etat était fixé à 55 % pour la zone conventionnelle et 50 % pour la zone offshore profonde et très profonde. Ce taux est désormais fixé respectivement à 45% et 40%.

De même, dans le cadre des contrats d'exploitation et de partage de production, la participation de l'Etat qui s'élevait à 20% en 2014 est désormais arrêtée à 10%.

Par ailleurs, en 2018, le Gabon a mis aux enchères 35 blocs pétroliers et gaziers jusqu'en juin 2020.

Pour l'instant, ces différentes mesures semblent avoir permis de relancer les investissements dans le secteur.

⁹²⁴ Art 2.

⁹²⁵ P. 312.

⁹²⁶ La convention d'exploitation est ouverte exclusivement aux activités d'exploitation d'hydrocarbures sur les découvertes marginales, les champs marginaux et les champs matures. Elle définit les conditions dans lesquelles le contracteur s'engage à réaliser ces activités, à ses risques techniques et financiers exclusifs. Tous les actifs et autres biens nécessaires ou liés à l'exécution de la convention d'exploitation sont la propriété de l'Etat.

La convention d'exploitation confère au contracteur le droit exclusif d'exercer les activités d'exploitation dans la surface couverte par le permis d'exploitation.

En effet, le 2 août 2019, après cinq années sans regain d'attractivité dans le secteur, le Gabon a signé deux contrats d'exploration de blocs au sud du pays, « Yéti » et « Meboun ».

En septembre 2019, la société américaine Vaalco a également annoncé « un vaste programme d'exploration » sur la période 2019-2020.

Le Gabon demeure jusqu'à présent tributaire des matières premières. De ce fait, en 2013, les recettes fiscales ont été stables, en grande partie grâce aux retombées du secteur des ressources naturelles⁹²⁷.

Aussi, l'essentiel des grandes entreprises étrangères reste concentré dans l'exploitation des ressources naturelles.

En raison de sa dépendance aux secteurs liés aux ressources naturelles, la situation budgétaire du Gabon est versatile.

Plusieurs mesures ont été instituées afin de diversifier l'économie. Le tourisme constitue les des principaux secteurs bénéficiant de régimes de faveur à l'endroit des investisseurs, en vue d'atteindre cet objectif de diversification économique.

§ 2 - L'ouverture économique du secteur tertiaire : cas du tourisme

Le cadre juridique du Gabon en matière de tourisme met en lumière l'intention des pouvoirs publics d'en faire une destination touristique. Les mesures contenues dans l'ordonnance portant régime applicable aux investissements touristiques⁹²⁸ démontrent clairement ces ambitions.

En effet, selon l'article 5 de cette ordonnance, les entreprises à vocation touristique⁹²⁹ et les entreprises participant de manière exclusive à un projet homologué par le ministre chargé du tourisme « *bénéficient de facilités en matière administrative, douanière et fiscale* ».

Pour ce faire, l'article 6-13 CGI prévoit une exonération temporaire d'IS et du minimum de perception pour les entreprises ayant une activité hôtelières de tourisme et présentant

⁹²⁷ Rapport de la Banque mondiale, 2013.

⁹²⁸ Ordonnance n°2/2000 du 12 février 2000 portant régime applicable aux investissements touristiques.

⁹²⁹ Ces entreprises doivent être classées et homologuées par le ministère chargé du tourisme.

un nouvel investissement d'au moins 300.000.000⁹³⁰ F. CFA hors taxes. Cette exonération s'impute sur les trois (3) premières années de leur activité.

L'exigence d'un investissement minimum marque également dans ce contexte, une volonté réelle d'attirer de grandes entreprises, capables de réaliser de tels investissements.

Par ailleurs, les entreprises touristiques réalisant un investissement minimum de 300.000.000 F. CFA hors taxes bénéficient : d'une exonération totale de l'impôt sur les sociétés pendant les cinq (5) premières années d'exploitation suivant la fin de la période de construction du projet ; d'une exonération totale de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, lorsqu'elles sont exploitées sous forme d'entreprises individuelles ; d'une exonération partielle de l'impôt sur les sociétés sur la moitié du bénéfice imposable lorsqu'il s'agit de personnes morales (l'avantage est consenti pendant les cinq (5) premières années suivant la fin de la période d'exonération totale) ; d'une exonération partielle de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, sur la moitié du bénéfice imposable lorsqu'elles sont exploitées sous forme d'entreprises individuelles. Le bénéfice de l'avantage est consenti pour cinq (5) ans à compter de la fin de la période d'exonération totale.

Ces entreprises bénéficient également d'une exonération temporaire de la contribution des patentes pendant les cinq (5) premières années d'exploitation.

En matière de contribution foncière, les mesures fiscales sont très attractives.

En effet, la loi prévoit en faveur des entreprises remplissant les conditions énoncées plus haut, une exonération temporaire de la contribution foncière de propriétés bâties (CFPB) pendant 10 ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de leur achèvement.

A l'issue de la période d'exemption, un abattement est prévu. Il équivaut à 80% la première année, 60% la seconde, 40% la troisième et 20% la quatrième.

De même, l'entreprise bénéficiera, à l'issue de la période d'exemption, d'un plafonnement de la contribution à 10% de la valeur locative des immeubles.

Concernant les autres avantages, l'entreprise bénéficie également d'une exonération permanente de la contribution foncière des propriétés non-bâties (CFPNB) et de la taxe

⁹³⁰ 457 317 euros.



spéciale immobilière sur les loyers (TSIL). Il s'agit pour cette dernière d'un prélèvement opéré sur le produit brut des locations ou sous locations, au nom de chaque particulier ou société se livrant à la location d'immeubles (article 384 CGI). Mais aussi, de l'enregistrement gratuit aux droits d'enregistrement des actes passés ; d'une exonération de la taxe sur les contrats d'assurances conclus ; du bénéfice de la stabilisation fiscale pendant la période d'application du régime privilégié ; d'une exonération temporaire de la retenue à la source de 20% pendant la période de construction du projet homologué et les 10 années qui suivent cette période ; d'une exonération de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM).

L'article 11 CGI prévoit une possibilité, pour les entreprises à vocation touristique, d'imputer les pertes constatées pendant les périodes d'exonération sur les bénéfices réalisés lors des trois années suivant la fin de la période d'exonération.

En matière de cession d'éléments de l'actif immobilisé, les entreprises ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu sur les plus-values réalisées.

Il existe également un régime spécial relatif aux obligations déclaratives. En effet, les entreprises à vocation touristique sont exemptées des mesures applicables aux versements, prévues par l'article 159⁹³¹ du code général des impôts, pendant la période de construction du projet, et les dix années suivant cette période.

Certaines dispositions visent expressément les non-résidents. Les employés non-résidents jouissent d'une exonération temporaire de l'impôt sur le revenu pendant la période de construction du projet homologué et la première année suivant cette période. Le taux de l'impôt sur le revenu est réduit de moitié pour les huit années suivantes.

En dépit de toutes ces mesures très attractives, et d'un cadre propice pour le tourisme, l'activité touristique demeure encore timide.

Le Gabon dispose en effet d'une faune et d'une flore très riches : existence de plusieurs animaux tels le gorille à dos argenté, le perroquet du Gabon, les éléphants nains.

⁹³¹ Selon l'article 159 du code général des impôts gabonais, « Les contribuables relevant du régime réel d'imposition sont tenus de souscrire au Centre des impôts dont ils dépendent, chaque année, avant le 30 avril, une déclaration en double exemplaire sur un imprimé fourni par l'Administration dans les mêmes conditions qu'en matière d'Impôt sur les Sociétés. L'un des deux exemplaires est rendu au contribuable dûment daté et visé par l'administration fiscale afin de servir d'accusé de réception ».



Il dispose également de treize parcs nationaux permettant de valoriser l'écotourisme (11% du territoire national).

Cependant, les mesures fiscales incitatives ne permettent pas de palier les nombreuses lacunes existantes dans la régulation de l'activité touristique.

Outre l'absence d'infrastructures, notamment routières, nous pouvons citer un déficit en personnel qualifié. Le Gabon manque en effet d'une main d'œuvre qualifiée dans le secteur touristique (tels que les guides touristiques, les transporteurs, les restaurateurs, etc.).

Conclusion titre

Les dispositifs fiscaux généraux en faveur de l'implantation des entreprises sont, dans les grandes lignes, et à des exceptions près, sensiblement les mêmes en France et au Gabon. Néanmoins, ces dispositifs obéissent selon que l'on se situe dans l'un ou l'autre des pays, à des politiques différentes.

De même, ces dispositifs doivent être, concernant plus spécialement la France, conformes aux objectifs d'intégration régionale.

A côté de ces mécanismes généraux ne s'appliquant pas nécessairement à un domaine ou un secteur en particulier, la France et le Gabon ont institué des incitations fiscales spéciales à l'investissement.

La réglementation des investissements étrangers en France et au Gabon tente de concilier politique fiscale nationale et internationalisation des règles fiscales. A ce titre, la France tout comme le Gabon privilégient d'une part les formes d'investissements moins sujettes (théoriquement) à des pratiques frauduleuses, d'autre part, des investissements durables (à travers notamment les mesures destinées à l'implantation de sièges d'entreprises).

Par ailleurs, les différentes mesures incitatives accordées aux entreprises étrangères mettent l'accent soit sur la forme de l'investissement, soit sur le secteur d'activité, la taille de l'entreprise, ou encore la zone d'implantation.





Partie II - Des mesures fiscales favorables à l'internationalisation des entreprises mais nécessitant une restructuration

« Les stratégies visant à attirer l'IDE consistent donc par définition, à offrir aux investisseurs un environnement dans lequel ils peuvent mener leurs activités de manière rentable sans courir de risques inutiles. En dehors d'un contexte macroéconomique stable permettant notamment l'accès au commerce international et aux ressources suffisantes et accessibles, notamment la présence d'une infrastructure adaptée ainsi que des ressources humaines, une réglementation prévisible et non discriminatoire et, sur un plan plus général, l'absence d'obstacles administratifs à la conduite des activités, doivent être mises en place »⁹³².

Le Gabon, à l'instar de la France, a adopté des mesures fiscales visant à rendre son territoire plus attractif.

Ces mesures ont vocation à attirer des groupes internationaux.

Cependant, au vue des objectifs poursuivis en matière d'attractivité, de compétitivité et de développement économique, les systèmes français et gabonais connaissent des limites qu'il conviendrait de corriger.

Ces limites vont au-delà du système fiscal, et touchent l'ensemble du climat des affaires.

Pour ce faire, nous aborderons dans un premier temps les mesures favorables à l'internationalisation des entreprises (Titre 1).

Ensuite, nous montrerons la nécessité de restructurer certaines de ces mesures (Titre 2).

Titre 1 : Internationalisation et garanties des entreprises

Titre 2 : Des politiques fiscales d'attraction des entreprises étrangères nécessitant une restructuration

⁹³² CHAN (N.), « Institution et Investissement : Impact de l'environnement institutionnel sur l'entrée d'IDE au Cambodge », Thèse de doctorat en Sciences économiques, Sous la direction de Bernard BAUDRY Présentée et soutenue publiquement le 17 Mai 2011, Université Lumière Lyon 2.





Titre 1 - Internationalisation et garanties des entreprises

Les politiques fiscales françaises et gabonaises sont favorables à l'implantation d'entreprises étrangères.

Aussi, des mesures fiscales dérogatoires existent en vue d'encourager ces entreprises dans leur stratégie d'investissement (Chapitre 1).

Cependant, ces politiques fiscales incitatives ne permettent pas à elles seules de rendre un territoire attractif.

En effet, l'attractivité fiscale ne se résume pas à la réduction de la charge fiscale, il importe pour les entreprises de s'assurer que leurs droits seront garantis aussi bien dans leur relation avec l'administration du pays d'accueil, qu'en cas d'éventuel contentieux (Chapitre 2).

Ces garanties sécurisent leurs investissements et favorisent des relations de confiance entre celles-ci et l'administration fiscale du pays d'accueil.

Chapitre 1 : Les mesures favorables à l'internationalisation des entreprises : entre repli et ouverture

Chapitre 2 : Les garanties fondamentales accordées aux entreprises





Chapitre 1 - Les mesures en faveur de l'internationalisation des entreprises : entre repli et ouverture

Les politiques fiscales des États doivent répondre à des objectifs qui sont parfois aux antipodes les uns des autres. L'un des exemples les plus emblématiques est la volonté de concilier l'attractivité du territoire avec la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Au demeurant, l'implantation d'entreprises étrangères peut revêtir plusieurs formes.

En France et au Gabon, il est possible de constater que, selon la législation en vigueur et la stratégie adoptée par l'État, certaines formes d'investissements sont davantage encouragées.

En effet, les entreprises étrangères peuvent réaliser des exploitations directes (succursales) ou indirectes (filiales) (Section 1).

En parallèle, les quartiers généraux, centres de logistiques ou centre de coordination de recherche et développement bénéficient d'un régime fiscal particulier (Section 2).

Section 1 - Les exploitations directes et indirectes réalisées par les entreprises étrangères

Nous traiterons successivement des mesures fiscales de faveur applicables aux exploitations directes (Paragraphe 1) et indirectes (Paragraphe 2) réalisées par les entreprises étrangères.

§ 1 - Les mutations du régime fiscal des implantations directes d'entreprises étrangères : la succursale

Le régime fiscal de la succursale a connu plusieurs évolutions, répondant au besoin pour la France de faire face à une concurrence fiscale progressivement accrue.

Ainsi, le juge, non seulement dans une logique d'interprétation de la volonté du législateur, mais également d'adaptation aux normes internationales, a dégagé le champ d'application de ces implantations directes dans le cadre de la notion d'entreprises « exploitées » ou d'établissements stables (A).

Par ailleurs, l'imposition des implantations directes d'entreprises étrangères a connu des mutations significatives en France et au Gabon (B).



A- Les notions d'entreprise « exploitée » et d'établissement stable

Les entreprises ayant leur siège à l'étranger et réalisant des bénéfices sur le territoire français⁹³³ sont susceptibles d'être assujetties à l'impôt sur les sociétés en France.

Selon l'article 209-I du code général des impôts, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises « exploitées » en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Suivant que l'on se situe en droit interne ou en droit conventionnel, ces entreprises prennent de ce fait soit la forme d'entreprises « exploitées » en France, soit celle d'établissement stable.

Il en ressort un principe d'imposition faisant de la France l'un des derniers pays de l'Union européenne pratiquant en la matière, celui de la territorialité de l'impôt⁹³⁴.

Au Gabon également, c'est le principe de territorialité qui prévaut. L'article 7 du code général des impôts dispose que « *Sous réserve des dispositions des conventions internationales, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte des bénéfices obtenus dans les entreprises exploitées ou sur les opérations réalisées au Gabon* ».

Cette disposition est prise conformément à l'article 3 de la directive de la CEMAC relative à l'impôt sur les sociétés⁹³⁵ qui généralise l'application de la territorialité dans tous les États membres.

Aux termes de cet article, « *sous réserve de l'application des conventions internationales, les bénéfices imposables sont les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées dans un*

⁹³³ Le territoire fiscal français comprend : la France métropolitaine, les collectivités territoriales de Martinique et de Guyane, ainsi que les départements de la Guadeloupe, de La Réunion et de Mayotte. Par ailleurs, n'appartient pas fiscalement à la France les collectivités d'outre-mer dotées de l'autonomie fiscale telles que la Nouvelle-Calédonie, la Polynésie française, Saint-Martin, Saint-Barthélemy, Saint-Pierre-et-Miquelon.

⁹³⁴ Le principe de territorialité s'oppose à celui de la mondialité de l'impôt, ce dernier signifiant qu'un Etat impose une entreprise sur la totalité de ses bénéfices, même celles de source étrangère. Il faut signaler qu'aujourd'hui, en raison de l'utilisation des conventions de double imposition, les Etats font appel à la notion d'établissement stable et n'impose finalement que les bénéfices réalisés sur leur territoire, il s'agit ici d'une "territorialité atténuée" (Voir par exemple l'intervention de M. Jérôme TUROT : DIBOUT P, FOUQUET O, LEPETIT M-C, STREICHENBERGER R, THIRIA P et TUROT J, « L'ordre fiscal interne », Droit fiscal n° 37, 13 Septembre 2007, 820).

⁹³⁵ Préc. cit.

État membre de la Communauté. L'impôt est établi au nom de la personne morale au siège de direction de l'entreprise ou à défaut, au lieu de son principal établissement pour l'ensemble de ses activités imposables exercées dans l'État membre ».

Les notions d'entreprise « exploitée » (1) et d'établissement stable (2) sont souvent utilisées de façon interchangeable. Cependant, il convient de les distinguer.

1- La notion d'entreprise « exploitée »

La notion d'entreprise exploitée en France résulte des articles 2 et 3 de la loi du 31 juillet 1917 instituant pour la première fois en France un impôt cédulaire⁹³⁶ et fut reprise par le décret de 1948, portant création de l'impôt sur les sociétés.

Ne disposant pas de définition législative, le Conseil d'État a progressivement dégagé les principaux éléments d'identification, en estimant tout d'abord que les sociétés étrangères disposant d'un établissement de nature commerciale (centre d'affaires), industrielle (centre de fabrication), ou de simples bureaux d'achat installés en France pouvaient être regardées comme exploitant une entreprise en France, et par conséquent passibles de l'impôt sur leurs bénéfices de source française⁹³⁷.

Ensuite, l'obligation de la présence d'un établissement a finalement été écartée. Le Conseil d'État a considéré que l'opération d'achat-revente réalisée en France par une entreprise étrangère, alors qu'elle n'aurait pas possédé d'installation sur le territoire français, relève d'une entreprise exploitée en France⁹³⁸.

L'élargissement du champ d'identification de la notion d'entreprise exploitée en France a été progressif.

En effet, outre la nécessité pour l'entreprise d'exercer sur le territoire de manière habituelle une activité commerciale soit au travers d'un établissement permanent et autonome, soit par le biais d'un représentant dépourvu de personnalité professionnelle distincte, cette condition peut être également remplie lorsque ladite entreprise réalise sur

⁹³⁶ L'impôt cédulaire est un impôt qui n'atteignait qu'une catégorie de revenus. Il s'agit d'un impôt qui taxe de façon spécifique une opération. Il fut supprimé en 1948.

⁹³⁷ CE, 14 févr. 1930, req. n° 12.546, RO 5419.

⁹³⁸ CE, 8 juin 1937, n° 55.081.



le territoire des opérations formant un cycle commercial complet. Le juge administratif français a notamment adopté cette position dans La jurisprudence SA MARBREK.⁹³⁹.

Dans cette affaire, il avait été saisi en annulation de l'arrêt du 9 février 1993 par lequel la Cour administrative d'appel de Paris a rejeté la requête de la SA MARBREK dirigée contre le jugement du 2 juillet 1991 du tribunal administratif de Paris, qui a récusé sa demande en décharge du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1981.

La SA MARBREK contestait en se fondant sur les dispositions de l'article 209 du code général des impôts, le supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1981, à raison des bénéfices que lui a procurés la vente en Arabie Saoudite de produits de marbre ouvragés achetés hors de France.

Le juge de l'impôt a quant à lui considéré que si ces opérations commerciales étaient matériellement exécutées à l'étranger par la SA MARBREK, l'intégralité des tâches de direction et de gestion y afférentes étaient effectuées en France, où la société a son siège social et son seul établissement.

Ainsi, la Cour administrative d'appel a exactement qualifié les faits, sans les dénaturer, en jugeant que les opérations dont il s'agit ne pouvaient être regardées comme détachables de l'activité de négoce de marbre exercée en France par la société et n'étaient pas constitutives d'un cycle commercial complet à l'étranger ; et en en déduisant que leurs résultats devaient être imposés en France, la Cour n'avait pas commis d'erreur de droit.

Dans le cadre du contentieux, le juge français se positionne en amont sur le droit interne avant de vérifier si les dispositions d'une convention peuvent être appliquées. Le juge regarde premièrement si au regard de la loi nationale, cette imposition est effectivement établie. Dans un second temps, il se réfère à la convention fiscale afin d'examiner l'invocabilité de celle-ci, pour ensuite apprécier la conformité de cette imposition au regard des règles de répartition du droit d'imposer prévues par la convention.

Cette règle soulève la question de la subsidiarité des conventions fiscales.

La subsidiarité des conventions fiscales est affirmée par le juge administratif français.

⁹³⁹ CE, 9e et 8e ss-sect., 4 juillet 1997, n° 146930, SA Marbrek : Dr. fisc. 1997, n° 44, comm. 1153, concl. G. Goulard ; RJF 1997, n° 770.



Le Conseil d'État a en effet considéré que « si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition »⁹⁴⁰. Il ajoutera que « Par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification. Il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale »⁹⁴¹.

Cette position est néanmoins atténuée par la doctrine administrative. Elle considère en effet que les incidences de la définition du domicile fiscal énoncée à l'article 4B du code général des impôts se trouvent atténuées par le jeu des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions, la règle de droit international prévalant toujours sur la loi interne, en vertu de l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 et de la hiérarchie des normes⁹⁴².

2- La notion d'établissement stable

Les premières apparitions de la notion d'établissement stable se situeraient vers la fin du XIX^e siècle, dans des traités non fiscaux signés par la Prusse⁹⁴³, puis, dans un contexte fiscal, dans les traités entre l'Autriche-Hongrie et la Prusse (1899), l'Autriche et le Liechtenstein (1901), et entre l'Autriche et l'Allemagne (1922).

Elle sera d'abord reprise dans les modèles établis par la Ligue des Nations en 1928, ainsi que dans les modèles de conventions fiscales de Mexico et de Londres (1946)⁹⁴⁴.

⁹⁴⁰ CE Ass., Schneider Electric, 28 juin 2002, req. n°232276.

⁹⁴¹ CAA de BORDEAUX, 4^eème chambre (formation à 3), 07/04/2016, 14BX00225, recueil Lebon.

⁹⁴² BOI-IR-CHAMP-10-20160728.

⁹⁴³ Il s'agit d'un ancien Etat de l'Allemagne du Nord, qui fut enrayé de la carte par les Alliés en 1945, à la fin de la seconde guerre mondiale.

⁹⁴⁴ A la question de savoir dans la pratique fiscale internationale, quels sont les faits à raison desquels une entreprise peut être assujettie à l'imposition de ses bénéfices dans un pays étranger ? Le texte de Mexico précise que les bénéfices d'une entreprise sont imposables dans un pays étranger si ladite entreprise a fait

Ensuite, s'inspirant de ces derniers, les auteurs du modèle de convention fiscale de l'OCDE vont emprunter cette notion.

Selon l'article 5 du modèle de l'OCDE, l'expression « établissement stable » désigne « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ».

Il peut s'agir d'un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelle.

Dès la consécration de cette notion dans les modèles de Mexico et de Londres, certaines inquiétudes avaient été émises quant à l'évasion fiscale que celle-ci pourrait engendrer. Les entreprises pourraient essayer d'éviter l'imposition dans un pays en exerçant leur activité dans ce pays sans y maintenir d'établissement stable ou en dissimulant l'existence d'un tel établissement.

Cependant, lors de l'examen du texte de Mexico, les appréhensions avaient été dissipées. Les arguments évoqués étaient d'une part que l'application du critère d'établissement stable n'est pas en elle-même, de nature à faciliter l'évasion fiscale, étant donné que l'assujettissement global d'une entreprise reste généralement le même quelle que soit la proportion dans laquelle ses revenus se répartissent entre son propre pays et le pays étranger dans lequel elle peut faire des affaires.

D'autre part, la recherche des entreprises qui dissimulent leurs transactions aux autorités fiscales est principalement une question d'administration fiscale interne.

Enfin, l'expérience antérieure avait montré qu'il est extrêmement difficile d'imposer de façon efficace et équitable des entreprises étrangères lorsque celles-ci ne possèdent pas d'établissement stable dans un pays⁹⁴⁵.

L'histoire et l'actualité montrent néanmoins que les entreprises usent de plus en plus d'ingénuité afin de payer le moins d'impôt possible.

ses affaires ou exerce son activité dans ce pays, à la condition que les affaires ou l'activité en question ne se soient pas bornées à des transactions isolées ou occasionnelles. Tandis que celui de Londres exige que l'entreprise ait un établissement stable (Comité Fiscal, Modèles de conventions de Londres et De Mexico, commentaire et texte, Société des Nations, Genève, 1946).

⁹⁴⁵ Comité Fiscal, Modèles de conventions de Londres et De Mexico, commentaire et texte, Société des Nations, Genève, Novembre 1946.



La réticence des États à l'égard des implantations directes d'entreprises étrangères incite ces derniers à prendre des mesures, qui plutôt qu'incitatives, seraient davantage de nature dissuasive.

Évidemment, les mesures en faveur de l'implantation des entreprises étrangères, quelle que soit leur forme, ont avant tout un objectif économique.

Outre, la création d'emplois, l'augmentation du pouvoir d'achat ou encore le rayonnement international, la présence d'entreprises constitue une plus-value pour les finances de l'État d'implantation. L'imposition de ces entreprises permet à l'État de percevoir des ressources notamment fiscales.

Cependant, le développement technologique tend à rendre les notions précédemment évoquées difficiles à cerner, voire désuètes. De même, il constitue un véritable manque à gagner pour l'État.

De nombreuses craintes surviennent quant à l'expansion d'entreprises dites « virtuelles » ou spécialisées dans le numérique.

En effet, plusieurs d'entre elles parviennent, grâce à des montages financiers et en raison des vides juridiques, à échapper à leur imposition dans les pays dans lesquelles elles réalisent pourtant des bénéfices.

L'une des affaires françaises les plus célèbres en la matière concerne la société américaine du numérique Google Inc.

De fait, Google Inc. a choisi sa localisation en Irlande⁹⁴⁶. Par conséquent, elle utilise deux filiales irlandaises, à savoir la société Google Ireland Limited (GIL) et Google Ireland Holdings.

La société irlandaise Google Ireland Limited (GIL) commercialise en France entre autres, un service payant d'insertion d'annonces publicitaires en ligne « AdWords », jumelé au moteur de recherche Google.

En France, la société Google France (GF), contrôlée par Google Inc., fournit, aux termes d'un contrat conclu avec GIL, assistance commerciale et conseil à la clientèle française de GIL, constituée d'annonceurs ayant souscrit à son service « AdWords ».

⁹⁴⁶ L'impôt sur les sociétés en Irlande est de 12,5%.



A l'issue d'une vérification de comptabilité et d'une procédure de visite et de saisie diligentées à l'encontre de la SARL Google France, de l'exercice du droit de communication et du droit d'enquête, de demandes d'assistance administrative internationale adressées aux autorités compétentes de l'Irlande, des États-Unis et des Pays-Bas, l'administration fiscale française a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited exerçait en France une activité professionnelle de vente de publicité par l'intermédiaire d'un établissement stable, au sens du c) de l'alinéa 9 de l'article 2 de la convention fiscale franco-irlandaise⁹⁴⁷.

Par conséquent, la société Google Ireland Limited a été assujettie, à concurrence de la part des bénéfices de la SARL Google France attribués à la vente de publicité en cause, à l'impôt sur les sociétés et aux contributions additionnelles à cet impôt.

L'administration a mis à la charge de GIL des impositions au titre des exercices clos de 2005 à 2010 d'un montant total de 307 793 359 euros (droits et majorations)⁹⁴⁸.

Saisi par la société Google Ireland Limited, le tribunal administratif de Paris⁹⁴⁹ a jugé que « *une personne résidente de France contrôlée par une société résidente d'Irlande ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente d'Irlande et si elle exerce habituellement en France des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société* ». Or, si la société Google France n'est effectivement pas indépendante de la société Google Ireland Limited, elle ne peut néanmoins pas engager cette dernière dans une relation commerciale.

Par ailleurs, le juge a déchargé la société irlandaise de la totalité des cotisations d'impôt sur les sociétés, de contribution sur l'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur

⁹⁴⁷ « Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé à l'alinéa d ci-après, est considérée comme "établissement stable" dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise ».

⁹⁴⁸ La totalité du redressement fiscal s'élève à 1 114 803 416 euros, comprenant en dehors de l'impôt sur les sociétés, la TVA, la cotisation minimale de taxe professionnelle (la loi de finances pour 2010 a supprimé la taxe professionnelle. Celle-ci a été remplacée par la contribution économique territoriale) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

⁹⁴⁹ T.A de Paris, 12 juillet 2017, Société GOOGLE IRELAND LIMITED, N° 1505178/1-1.

l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos de 2005 à 2010, et de l'ensemble des majorations y afférentes.

Si cette affaire est avant tout politique, elle a des conséquences juridiques.

Elle démontre d'une part l'impuissance pour les États de parvenir à se prémunir d'un arsenal juridique complet permettant de faire face aux éventuelles manœuvres des entreprises. D'autre part, la France est tenue par les conventions fiscales auxquelles elle est partie. Elle est par ailleurs liée par les dispositions contenues dans celles-ci.

Malgré tout, l'ampleur de l'évasion et de l'optimisation fiscales engendrées par ces entreprises « insaisissables » a incité le législateur français à prendre des mesures visant à enrayer le phénomène.

Le projet de loi de finances pour 2017 prévoyait par exemple un article additionnel à l'article 46 (article 78) intitulé impôt sur « les bénéfiques détournés », insérant à la suite de l'article 209 B du code général des impôts, deux articles 209 C et 209 D.

Ces dispositions appelées « Taxe Google », venant en réponse aux recommandations de l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (OCDE), relatives aux mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable⁹⁵⁰, ont toutefois été censurées par le Conseil constitutionnel⁹⁵¹.

Le juge de la rue Montpensier a dans sa décision examiné les pouvoirs confiés à l'administration.

En octroyant à l'administration l'aptitude de présumer de l'existence d'un établissement stable, et ainsi de choisir parmi les contribuables entrant dans le champ d'application de l'article 209 C, ces dispositions attribuent à l'administration des compétences qui relèvent en principe du législateur et contreviennent à l'article 34 de la Constitution qui dispose que la loi fixe « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* »⁹⁵².

Les États, dont la France, demeurent ainsi désarmés face à l'ampleur de l'évasion fiscale et de l'évitement de l'impôt accentués par la mobilité des investissements, et cela

⁹⁵⁰ OCDE, Consultation publique, BEPS Action : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, 31 octobre 2014 – 9 janvier 2015.

⁹⁵¹ Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016.

⁹⁵² V. Principe d'égalité. p. 401.



d'autant plus que parallèlement à la mondialisation de l'économie, s'est développée une mondialisation des législations. Le droit interne devant être conforme aux principes constitutionnels, tout en étant en adéquation avec le droit européen, et en répondant aux recommandations des organisations régionales ou internationales.

Dans la continuité d'une volonté de réduire l'injustice fiscale qui existerait entre certaines entreprises (les entreprises du numérique, notamment Google, Apple, Facebook, Amazon, seraient imposées à un taux équivalent à 9%, contre 23% pour les entreprises européennes en général), le Premier ministre français a présenté le 6 mars 2019, un projet de loi dite taxe GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon), visant à taxer les géants du numérique.

Aussi, les entreprises du numérique qui font un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros dans le monde et de plus de 25 millions d'euros en France, seront imposées à un taux unique de 3%.

Par ailleurs, afin de ne pas pénaliser les entreprises françaises assujetties à l'impôt sur les sociétés, un mécanisme de déduction a été imaginé, consistant, pour ces dernières, à réduire jusqu'à un tiers du montant de leur taxe.

Les principaux groupes touchés par cette taxe seraient majoritairement américains, chinois, allemands, espagnols et britanniques.

Si certains la qualifient de complexe et risquée, le ministère de l'économie et des finances présente cette taxe comme simple et efficace.

La loi a été adoptée le 11 juillet 2019.

Au-delà de ces difficultés d'identification et de qualification, les États sont confrontés à la nature juridique ambivalente de certains de ces investissements.

En effet, l'une des formes les plus répandues en matière d'investissements directs étrangers est la succursale. Bien que cette dernière ait une personnalité fiscale, sa personnalité juridique lui est toutefois reniée, d'où la complexité à déterminer son bénéfice imposable.

B- Détermination du bénéfice imposable des succursales d'entreprises étrangères

La succursale est une entité de moins en moins utilisée dans le cadre d'implantations d'entreprises. De plus, elle est difficile à cerner (1).



Par ailleurs, si en France, le régime fiscal des succursales est progressivement avantageux, au Gabon la taxation de ces entités s'alourdit (2).

1- L'ambivalence de la notion de succursale

En droit français, le code du commerce ne mentionne pas de façon claire, et ne donne pas de définition de la succursale. Celle-ci est, de fait, appréhendée différemment selon le contexte d'utilisation.

L'absence de définition unique de la notion de succursale pourrait être à l'origine d'une insécurité juridique.

Néanmoins, la succursale est assimilée au sens du droit commercial à un établissement secondaire. L'article R. 123-40 du code de commerce français énonçant que : « *Est un établissement secondaire, au sens de la présente section tout établissement permanent, distinct du siège social ou de l'établissement principal et dirigé par la personne tenue à l'immatriculation, un préposé ou une personne ayant le pouvoir de lier des rapports juridiques avec les tiers* »⁹⁵³.

Ainsi, en tant qu'établissement secondaire d'une entreprise, elle a l'obligation de se faire connaître spécifiquement au registre du commerce soit par une inscription complémentaire, soit par une immatriculation secondaire, de demander un numéro d'identification et d'en faire mention sur ses papiers commerciaux.

Le droit de l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA), dont fait partie le Gabon, donne quant à lui une définition assez précise de la notion de succursale.

Selon l'article 116 de l'acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique⁹⁵⁴, « *La succursale est un établissement commercial ou industriel ou de prestations de services, appartenant à une société ou à une personne physique et doté d'une certaine autonomie de gestion* ».

En outre, aux termes de l'article 117 de l'acte uniforme précité, la succursale n'a pas de personnalité juridique autonome, distincte de celle de la société ou de la personne

⁹⁵³ La définition de l'établissement secondaire peut s'appliquer également à une agence, un bureau, un comptoir de vente, etc.

⁹⁵⁴ Adopté le 30/01/2014 à Ouagadougou (BURKINA FASO) et entré en vigueur le 05/05/2014.

physique propriétaire. De ce fait, les droits et obligations qui naissent à l'occasion de son activité ou qui résultent de son existence sont compris dans le patrimoine de la société ou de la personne physique propriétaire.

De même, l'article 118 énonce que la succursale peut être l'établissement d'une société ou d'une personne physique étrangère. Aussi, elle est soumise au droit de l'État partie dans lequel elle est située.

La succursale constitue ainsi un prolongement de la maison mère. Elle ne dispose ni de personnalité juridique, ni de patrimoine propre.

Pour reprendre les mots de Jean-François MANDELBAUME, « *Par rapport à la maison mère, la succursale ne constitue pas sa fille mais une partie de son propre corps* »⁹⁵⁵.

2- Une fiscalité de la succursale progressivement plus incitative en France qu'au Gabon

En droit fiscal français, les succursales d'entreprises étrangères sont considérées comme des entreprises non-résidentes⁹⁵⁶. Elles sont néanmoins imposées en France dans les conditions de droit commun⁹⁵⁷.

Si la succursale est juridiquement liée à son siège qui est à l'étranger, elle dispose cependant d'une personnalité fiscale, et par conséquent est considérée comme une entreprise autonome traitant dans des conditions de pleine concurrence, et cela même avec le siège.

En raison de leur lien, la succursale et le siège situé à l'étranger peuvent avoir des frais et des charges communs. Leur imputation peut s'avérer délicate lorsqu'il n'existe qu'une seule comptabilité qui enregistre les résultats d'ensemble de l'entreprise.

Il convient dans ce cas de procéder à une ventilation afin de déterminer les frais et charges imputables à l'entreprise exploitée en France et de déduire le bénéfice imposable de cette dernière. La détermination du bénéfice imposable de la succursale peut être imprécise.

⁹⁵⁵ MANDELBAUME (J-F.), La double imposition des succursales à l'étranger, L'Harmattan, 2007, p.21.

⁹⁵⁶ Instruction du 31 juillet 1986 Bureau E1 R.C.M. Dividendes perçus par les établissements stables en France de sociétés ayant leur siège dans la C.E.E. ou hors C.E.E., dans un Etat ou territoire lié à la France par une clause de non-discrimination relative aux établissements stables. Application du régime des sociétés mères ; attribution de l'avoir fiscal ou d'un crédit pour impôt étranger. (CGI, art. 145 et 158 ter) BOI 4 J-1-86.

⁹⁵⁷ Conf. imposition des sociétés, p. 30-38.

Plusieurs mécanismes aboutissent à départager les charges imputables à l'exploitation française de celles de l'entreprise étrangère. Il s'agit de la méthode de répartition proportionnelle et de la méthode de répartition par comparaison.

La méthode de répartition proportionnelle consiste à appliquer, à l'ensemble des résultats n'ayant pu être clairement ventilés, un coefficient afin d'obtenir la part des résultats française et étrangère. Ce coefficient provient du rapport entre deux grandeurs préalablement choisies. La répartition peut s'opérer en tenant compte par exemple des dépenses (achats, salaires, etc.), du bénéfice brut réalisé, du capital investi ou encore par rapport aux articles vendus ou fabriqués en France (nombre, volume, quantité, poids). Quant à la méthode de répartition par comparaison, elle est appliquée pour l'évaluation du bénéfice imputable à une activité ne représentant qu'une fraction du cycle lucratif.

Par exemple le bénéfice réalisé en France par un bureau d'achat d'une entreprise étrangère est obtenu par comparaison avec celui que réaliserait le même bureau s'il réalisait pour le compte de tiers les mêmes opérations accomplies pour l'entreprise dont il dépend⁹⁵⁸.

La succursale offre l'avantage aux entreprises voulant se déployer à l'étranger et découvrir un nouveau marché de s'implanter facilement.

Toutefois, en France, cette forme particulière d'investissement a longtemps été discriminée. Cette différence de traitement a été constatée s'agissant du régime d'imposition.

L'article 119 bis-2 du CGI prévoit l'application d'une retenue à la source sur les revenus distribués à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France.

Pour l'administration fiscale, sous réserve de conventions fiscales, cette retenue devait s'appliquer aux produits perçus par les succursales de sociétés étrangères.

Le Conseil d'État va toutefois faire évoluer cette position.

Dans un arrêt du 19 décembre 1975⁹⁵⁹ relatif à la requête de la société suisse X, tendant à l'annulation du jugement du 13 juillet 1971 par lequel le tribunal administratif a sursis à statuer sur les demandes visant à la restitution de la retenue à la source à laquelle elle a été assujettie à raison des dividendes encaissés en France et à l'annulation du jugement

⁹⁵⁸ V. CASTAGNEDE (B.), Précis de fiscalité internationale, préc. cit.

⁹⁵⁹ Conseil d'Etat, du 19 décembre 1975, n° 84774 et 91895, recueil Lebon.



du 29 mars 1973 du tribunal administratif rejetant les demandes en restitution de la retenue à la source opérée sur les dividendes qu'elle a perçus en France, le Conseil d'État a estimé que les dispositions de l'article 119 bis-2 ont pour objet d'exclure du champ d'application de la retenue à la source les produits des actions qui bénéficient à des personnes soumises à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés à raison d'un revenu comprenant notamment lesdits produits, et par l'application de l'article 209 du code général des impôts, les sociétés étrangères de la nature des sociétés à raison des bénéfices réalisés par leurs établissements situés en France. Par conséquent, l'établissement situé en France d'une société étrangère doit être assimilée à un siège en France.

La France a également refusé pendant longtemps d'appliquer le régime de sociétés mères-filiales⁹⁶⁰ aux succursales françaises d'entreprises étrangères, cela se justifiant par l'absence de personnalité juridique de ces structures vis-à-vis des sociétés étrangères dont elles dépendent.

Ainsi, les dividendes perçus par l'entreprise « exploitée en France » étaient inclus dans les résultats imposables de cette dernière, même s'ils étaient éligibles au régime des sociétés mères filiales prévu aux articles 145 et 216 CGI.

Néanmoins, ces dispositions ont à maintes fois été jugées discriminatoires, notamment en ce qu'elles contrevenaient à la clause de non-discrimination prévue dans les conventions fiscales, dont la rédaction type est énoncée en ces termes : « *L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité* ».

Amené à se prononcer sur la portée d'une telle clause dans le cadre de la convention franco-italienne, le Conseil d'État a jugé que cette disposition permet aux établissements stables en France de sociétés italiennes de bénéficier du régime fiscal des sociétés mères⁹⁶¹.

⁹⁶⁰ Créé en 1920, le régime des sociétés mères filiales constitue le premier cadre offert au traitement fiscal des flux entre sociétés unies par des liens capitalistiques (V. COUDERT (M.-A.), Groupe de sociétés, Jurisclasseur Fiscal, 03 Juillet 2017).

⁹⁶¹ CE, 18 novembre 1985, n° 50643.



Modifiant sa doctrine en la matière, l'administration fiscale précisera que les établissements stables en France de sociétés qui ont leur siège hors de France ne sont pas en principe des sociétés résidentes de France. Cependant, compte tenu des arrêts du Conseil d'État et de la Cour de justice des Communautés européennes⁹⁶², s'appuyant sur certaines dispositions relatives à la non-discrimination, les établissements stables peuvent être assimilés à des résidents de France pour l'imposition des dividendes perçus⁹⁶³.

La loi de finances pour 1989 va adapter le dispositif en supprimant la condition de nationalité.

Le régime de sociétés mères filiales demeure inapplicable aux établissements stables dont le siège est situé dans un territoire non coopératif⁹⁶⁴, à condition que la société mère apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles, et cela en vue de lutter contre la fraude fiscale.

D'une manière générale, les mesures fiscales françaises relatives aux succursales d'entreprises européennes se sont adoucies de façon à exclure toute discrimination fondée sur la nationalité entre ces dernières et les entreprises françaises.

Aux termes de l'article 115 quinquies CGI, les bénéfices⁹⁶⁵ réalisés en France par les sociétés étrangères sont réputées distribuées, au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France.

Toutefois, cette disposition ne s'applique pas lorsque la société étrangère a son siège de direction effective dans un autre État membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen, mais aussi lorsqu'elle y est passible de l'IS sans

⁹⁶² V. CJCE, aff.270/83, DF 1986, n°18.

⁹⁶³ Instruction du 31 juillet 1986 Bureau E1 R.C.M. Dividendes perçus par les établissements stables en France de sociétés ayant leur siège dans la C.E.E. ou hors C.E.E., dans un Etat ou territoire lié à la France par une clause de non-discrimination relative aux établissements stables. Application du régime des sociétés mères ; attribution de l'avoir fiscal ou d'un crédit pour impôt étranger. (CGI, art. 145 et 158 ter) BOI 4 J-1-86.

⁹⁶⁴ Il s'agit des États et territoires non membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze États ou territoires une telle convention (Art 238-0 A du CGI).

⁹⁶⁵ Ces bénéfices sont constitués du montant total des résultats imposables ou exonérés, après déduction de l'impôt sur les sociétés.



possibilité d'option, sans en être exonérée, et sans bénéficier d'une exonération spécifique sur le bénéfice concernés.

Toutefois, les succursales sont perçues comme des extensions d'activités. A ce titre, elles sont exclues du bénéfice de certains régimes de faveur tels que les aides en faveur de certaines entreprises nouvelles⁹⁶⁶.

Au Gabon, et dans les pays membres OHADA, le choix n'est pas tout à fait laissé aux investisseurs.

En effet, l'acte uniforme OHADA prévoit que les succursales ne peuvent avoir une durée de vie supérieure à deux ans. A l'issue de ce délai, elles sont appelées soit à disparaître, soit à être filialisées.

Selon l'article 120 de l'acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, « *Quand elle appartient à une personne étrangère, la succursale doit être apportée à une société de droit, préexistante ou à créer, de l'un des États parties, deux (2) ans au plus tard après sa création, à moins qu'elle soit dispensée de cette obligation par un arrêté du ministre chargé du commerce de l'État partie dans lequel la succursale est située. Sous réserve des dispositions applicables aux sociétés soumises à un régime particulier, la dispense est accordée pour une durée de deux (2) ans, non renouvelable. En cas de non-respect des dispositions visées au premier alinéa du présent article, le greffier ou l'organe compétent de l'État partie procède à la radiation de la succursale du registre du commerce et du crédit mobilier, après décision de la juridiction compétente, statuant sur requête, à sa demande ou à celle de tout intéressé. La décision de radiation donne lieu à la diligence du greffier ou de l'organe compétent de l'État partie à une insertion dans un journal habilité à recevoir les annonces légales de l'État partie* ».

Cette disposition a pour but d'obliger, ou du moins d'encourager, les entreprises étrangères à créer dans les pays membres leurs sièges de direction.

Le code général des impôts gabonais, s'alignant sur le droit OHADA, tend à décourager cette forme d'investissement en alourdissant la fiscalité des succursales de sociétés dont le siège se trouve à l'étranger. C'est le cas concernant l'imposition des non-résidents.

L'article 206 CGI prévoit en effet une retenue à la source.

⁹⁶⁶ V. p. 186.



Cette retenue s'appliquait avant la loi de finances pour 2017, aux sommes versées en rémunération d'une activité déployée au Gabon dans l'exercice d'une profession indépendante ; aux produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ainsi que tous ceux tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ; aux sommes payées en rémunération des prestations de toute nature matériellement fournies ou effectivement utilisées au Gabon ; aux intérêts, arrérages et tous autres produits de placements à revenus fixes ; aux produits nets après taxation à l'impôt sur les sociétés réalisés par un ou plusieurs établissements stables installés au Gabon appartenant à une société par actions ou à responsabilité limitée ayant son siège social à l'étranger. Le taux de la retenue à la source était fixé à 10 %.

En raison de la crise économique que connaît actuellement le Gabon, et afin d'optimiser les ressources fiscales, la loi de finances pour 2017 a d'une part rehaussé le taux de la retenue à la source à 20%. D'autre part, les produits nets après taxation à l'impôt sur les sociétés réalisés par un ou plusieurs établissements stables installés au Gabon appartenant à une société par actions ou à responsabilité limitée ayant son siège social à l'étranger ne font plus l'objet d'une retenue à la source au titre de l'imposition des non-résidents, mais en tant que revenus de capitaux mobiliers, avant appréhension de ces produits par cette société, dont le taux est fixé à 20%.

Plus récemment, dans le cadre de la réglementation des hydrocarbures, la législation gabonaise a marqué sa volonté de s'aligner sur le droit OHADA, concernant l'obligation pour les succursales de sociétés étrangères de se filialiser.

En effet, selon l'article 296 du nouveau code des hydrocarbures entré en vigueur en 2019, « *Les succursales des sociétés étrangères qui exercent des activités d'exploitations d'hydrocarbures et les droits et obligations nés à l'occasion de leurs activités doivent, dès l'entrée en vigueur de la présente loi, être transformées en sociétés de droit gabonais dans un délai n'excédant pas deux ans, sous peine de déchéance de leurs autorisations d'exploitation* ».

Cependant, toutes les sociétés étrangères ne sont pas soumises à cette obligation, particulièrement lorsqu'elles sont encore dans la phase d'exploration ».

A ce titre, toujours selon l'article 296 précité, « *les entreprises qui exercent des activités d'exploration d'hydrocarbures sous la forme des succursales ne sont pas tenues de se*



transformer en sociétés de droit gabonais tant qu'elles n'ont pas sollicité l'attribution d'une autorisation exclusive de développement et de production sans préjudice de l'application des dispositions des textes en vigueur ».

Contrairement à la succursale, les politiques fiscales gabonaises et françaises tendent davantage à encourager les implantations d'entreprises par l'intermédiaire de filiales.

Une partie de la doctrine partage ce sentiment, et constate que les différentes législations tentent de privilégier la filiale à la succursale. Pour d'autres en revanche, ce débat n'a plus lieu d'être en France, en raison des avancées considérables relatives au traitement de ces deux entités.

Pour le professeur DIBOUT par exemple, *« L'égalité de traitement [entre filiales et succursales] est, il faut le reconnaître, d'ores et déjà largement effective en France en vertu soit de conventions fiscales bilatérales, soit du droit interne, voire d'expressions de la doctrine administrative certainement invocables, le cas échéant, sur le fondement de l'article L. 80-A du LPF »*⁹⁶⁷.

Dans tous les cas, le choix de la forme d'implantation reste à la charge des sociétés. Le débat sur l'investissement le plus avantageux demeure cependant ouvert.

§ 2 - Le relatif statut fixe des filiales

La filiale constitue une entité nouvelle par rapport à la société initiale. Elle dispose d'une personnalité fiscale et juridique propres.

En droit commercial, la création d'une filiale implique que celle-ci soit détenue à plus de 50% par la société apporteuse, la responsabilité de cette dernière étant limitée au montant de son apport.

L'autonomie fiscale de la filiale engendre une imposition indépendante de celle des actionnaires⁹⁶⁸. Elle fait remonter ses bénéfices auprès de la société mère à travers la distribution de dividendes.

Par ailleurs, lorsque le capital d'une société est composé d'apports dont la valeur est supérieure à 10% mais inférieure à 50%, il s'agit d'une simple participation.

⁹⁶⁷ DIBOUT (P.), « Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales » : Dr. fisc., 2000, chron. p. 474.

⁹⁶⁸ Il faut cependant relativiser s'agissant des sociétés de personnes qui sont imposés entre les mains des associés.

Souvent utilisée pour des investissements durables, la filiale permet plus aisément de pénétrer le marché local et de lier des partenariats avec des acteurs économiques locaux.

Le traitement de la filiale en droit français (A) est relativement différent qu'en droit gabonais (B).

A- Les dispositifs fiscaux dérogatoires en faveur de la filiale en droit français

La détermination de la nationalité des filiales répond aux mêmes exigences que ceux qui régissent la nationalité de toute société.

En droit Français, le critère déterminant est celui du siège.

Aux termes des articles 1837 du code civil et L2010-3 du code de commerce, la loi applicable à la société est celle en vigueur au lieu où se trouve son siège.

Partant, sera qualifiée d'entreprise française, toute filiale d'un groupe multinational dès lors que « *la localisation de son siège réel, défini comme le siège de la direction effective et présumé* »⁹⁶⁹ est en France.

En tant que société à part entière, la filiale est imposée selon le régime de droit commun. Toutefois, le législateur français a instauré un régime d'imposition spécial et sur option pour les filiales appartenant à un même groupe : il s'agit du régime d'intégration fiscale.

Créé par la loi du 30 décembre 1987, le régime d'intégration fiscale est consacré par les articles 223 A et suivants du CGI.

Celui-ci vise d'une part à compenser les bénéfices et les pertes des entités membres du groupe en autorisant la réduction de la charge fiscale globale, et d'autre part à favoriser la neutralité fiscale des opérations réalisées au sein du groupe.

Une société mère peut ainsi devenir redevable de l'impôt sur les sociétés correspondant à l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et par les sociétés dont elle détient directement ou indirectement au moins 95 % du capital.

L'intégration fiscale se heurte à deux visions antinomiques, reflétant le dilemme de la politique fiscale actuelle : le repli et l'ouverture⁹⁷⁰.

⁹⁶⁹ Cass. ass. plén., 21 déc. 1990 : Rev. crit. DIP 1992, p. 70, note Duranton ; D. 1991, II, 305, concl. Dontenwille.

⁹⁷⁰ Voir : DINH (E.), « Le régime d'intégration fiscale et le droit de l'Union européenne : la cohérence rompue », La Semaine Juridique Entreprise et Affaires n° 15, 14 Avril 2016, 1230.

Ce régime s'applique aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en France. Il s'inscrit par conséquent dans la lignée du principe de territorialité de l'impôt, faisant émerger un certain repli de la France en la matière.

Dans une affaire de 2008, dite décision « Papillon », le juge du Luxembourg avait estimé que le régime d'intégration fiscale français applicable au moment des faits portait atteinte à la liberté d'établissement⁹⁷¹.

En l'espèce la société française Papillon détenait à 100% le capital de la société hollandaise APC, qui elle-même détenait 100% de la SARL française KIRON. La société PAPIILLON avait intégré la SARL KIRON.

L'administration fiscale avait refusé le bénéfice de l'intégration au motif que la société APC, qui en l'occurrence était une société intermédiaire, était située aux Pays-Bas.

La société avait contesté le refus de l'administration en alléguant que le régime était contraire au principe de la liberté d'établissement.

La Cour de justice avait donné raison à cette dernière en considérant que le droit communautaire « s'oppose à la législation d'un État membre en vertu de laquelle un régime d'imposition de groupe est accordé à une société mère résidente de cet État membre qui détient des filiales et des sous-filiales également résidentes dudit État, mais est exclu pour une telle société mère si ses sous-filiales résidentes sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale résidente d'un autre État membre ».

La loi de finances rectificative pour 2009⁹⁷² a modifié l'état du droit en intégrant au régime, les sous-filiales détenues via des filiales étrangères⁹⁷³.

D'autres décisions⁹⁷⁴ du juge européen ont contraint le législateur fiscal français à revoir le régime d'intégration fiscale en instaurant une intégration dite « horizontale », c'est-à-

⁹⁷¹ Article 49 TFUE « les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre. La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés [...], dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux ».

⁹⁷² Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

⁹⁷³ La société intermédiaire étrangère reste néanmoins exclue du groupe intégré.

⁹⁷⁴ CJUE, 12 juin 2014, aff. Jointes C-39/13, C-40/13 et C-41/13, Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen, ECLI:EU:C:2014:1758.

dire l'intégration des résultats de sociétés sœurs d'un même État membre détenues par une société mère résidente dans un autre État membre.

La loi de finances rectificative pour 2014⁹⁷⁵ permet ainsi à une société mère, dont le capital est détenu de manière continue au cours de l'exercice à 95 % au moins par une société ou un établissement stable soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales⁹⁷⁶ directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés ou d'établissements stables détenus à 95 % au moins par l'entité mère non-résidente et soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans les mêmes États⁹⁷⁷, de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés détenues par l'entité mère non résidente, directement ou indirectement par l'intermédiaire de la société mère, de sociétés étrangères, de sociétés intermédiaires ou de sociétés membres du groupe.

En outre, une consultation publique a été lancée par la direction de la législation fiscale du ministère de l'Économie et des Finances du 24 avril au 11 mai 2018 sur la réforme de l'impôt sur les sociétés. Cette consultation s'inscrit dans le contexte des projets de réformes de l'impôt sur les sociétés visant à s'aligner sur les évolutions du droit européen et des travaux de l'OCDE relatifs à la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS).

Il s'agit de la réforme du régime fiscal des produits de la propriété industrielle, portant principalement sur les brevets, des règles de l'intégration fiscale et de la déductibilité des charges financières (intérêts d'emprunt).

Le gouvernement envisageait de faire figurer ces trois mesures dans le projet de loi de finances pour 2019. Pour chacun des dispositifs, des axes de réflexion ont été établis : concernant particulièrement le régime d'intégration fiscale, l'objectif était de savoir comment réduire l'insécurité juridique perçue par les différents acteurs concernés ?

⁹⁷⁵ Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

⁹⁷⁶ Entité mère non-résidente.

⁹⁷⁷ Sociétés étrangères.



Aussi, la loi de finances pour 2019⁹⁷⁸ a poursuivi l'aménagement du régime d'intégration dans le but de répondre aux exigences de l'Union européenne.

L'article 12 du projet de loi de finances pour 2019 apporte une double justification à cet aménagement.

D'une part, les récentes remises en cause par plusieurs arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), jugeant contraires à la liberté d'établissement des législations nationales réservant des avantages aux régimes de groupes nationaux, dès lors que ces avantages ne concernaient que des sociétés résidentes.

D'autre part, dans son rapport « Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte » (décembre 2016), le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) a estimé, concernant le régime de groupe français, que « *la question de la compatibilité des principaux mécanismes de neutralisation se pose [...] avec force* ».

Aussi, la loi de finances pour 2019 aménage le régime d'imposition des dividendes. Elle met fin à la neutralisation des subventions et abandons de créances entre membres du groupe ainsi qu'à la neutralisation de la quote-part des frais et charges (QPFC) sur les plus-values de cession, entre sociétés du groupe, de titres de participation relevant du taux d'impôt sur les sociétés de 0 %. Enfin, les cas de sortie ou de cessation du groupe font l'objet de mesures d'assouplissement. Cela, afin notamment d'atténuer les conséquences du Brexit⁹⁷⁹.

Le régime d'intégration fiscale constitue, selon le CPO, l'un des principaux facteurs d'attractivité du système français d'imposition des bénéficiaires.

En 1991, on comptait 5 092 sociétés-mères et 12 526 filiales intégrées. Le nombre d'entreprises appartenant à une intégration fiscale était d'environ 48 700, en 2001 ; 110 000 en 2014⁹⁸⁰.

Le seuil de détention exigé en France est plus élevé qu'en Allemagne et en Italie (50%), en Espagne (75%), aux États-Unis (80%) et au Portugal (90%). Il est toutefois le même qu'au Luxembourg, aux Pays-Bas et en Pologne.

⁹⁷⁸ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

⁹⁷⁹ V. FUMENIER (P.), Aménagement du régime de l'intégration fiscale, *Revue de droit fiscal*, n° 1-2. LexisNexis, 3 janvier 2019.

⁹⁸⁰ Annexe au PLF 2016, Evaluation des voies et moyens, tome II- Dépenses fiscales. v. également CPO, adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, préc. cit.

Contrairement à la France qui permet d'appliquer le régime de plein droit sur option, certains États tels que l'Espagne, le Luxembourg ou les Pays-Bas, conditionnent le bénéfice de la consolidation des pertes et profits à un agrément de l'administration fiscale.

Lors de sa création en 1988, le régime d'intégration fiscale avait pour objectif d'une part, d'assurer une neutralité au sein des groupes et, d'autre part, faire de l'intégration fiscale un outil de compétitivité des entreprises françaises.

En 2008, le régime d'intégration fiscale n'avait donné lieu qu'à cinq arrêts du Conseil d'État, alors qu'il avait déjà vingt ans et qu'il concernait des dizaines de milliers de sociétés en France. Ce nombre très réduit de décisions pourrait être justifié par le fait que le régime conçu au départ était un régime cohérent dont le principe et les règles fondatrices avaient été bien conçus⁹⁸¹.

Sur le plan européen, l'examen de conformité du régime de l'intégration fiscale au droit de l'Union européenne se limitait à des questions de périmètre des groupes intégrés. Ces décisions de jurisprudence étaient plutôt perçues comme susceptibles d'offrir des ouvertures, des opportunités⁹⁸².

Aujourd'hui, en raison de l'intervention de la CJUE, certains craignent une fragilisation, de certaines règles du dispositif.

En effet, à sa création, le régime est strict, notamment en raison de craintes que pouvaient nourrir le législateur et le gouvernement au regard des risques d'abus de l'intégration fiscale. A ce titre, le régime comportait au départ, pour éviter que les groupes puissent faire entrer des filiales et les faire ressortir quasi immédiatement, le temps de réaliser une opération intragroupe neutralisée, des règles de conservation des sociétés intégrées pendant une période de cinq ans, mais également des règles de remise en cause des déficits, en cas de sortie au cours de cette même période.

Le dispositif a progressivement été assoupli. Aussi, entre 1995 et 1997, une réforme permet de faciliter les opérations de fusion, de prise de contrôle, ou de scission des sociétés têtes de groupes. A la suite à l'arrêt Papillon, l'intégration de sous-filiales

⁹⁸¹ L'intégration fiscale : un régime menacé ? - Actes du 29e colloque annuel du CEFEP, tenu le 22 juin 2016.

⁹⁸² Actes du 29e colloque annuel du CEFEP, préc. cit.



françaises détenues par des sociétés intermédiaires situées dans l'Union européenne est admise.

Le dispositif est encore modifié en 2014, afin de permettre l'intégration horizontale. A nouveau, en 2016, le législateur met fin à la neutralisation de la quote-part de frais et charges afférentes aux distributions à l'intérieur du groupe. Cette modification est une conséquence de l'arrêt Steria de la CJUE⁹⁸³.

Malgré toutes ces modifications, et en dépit d'un risque réel de fragilisation, le régime d'intégration fiscal demeure l'une des mesures phares de la France en vue d'attirer les sièges de direction des groupes.

B- L'inclination pour la filiale en droit gabonais

Le droit gabonais n'est pas en marge des questions liées à la meilleure forme d'investissement. Il encourage, au contraire, l'essor de la filiale par rapport à la succursale, à travers un certain nombre de mesures obligatoires ou de faveur. C'est le cas dans certains secteurs clés tels que les mines.

Les personnes titulaires d'un titre minier⁹⁸⁴ doivent obligatoirement constituer une société de droit gabonais.

Pareillement, le code des hydrocarbures autorise les transferts ou cession de droits et obligations découlant d'un contrat d'hydrocarbures⁹⁸⁵, opérés par vente, apport ou cession.

Néanmoins, les transferts réalisés entre les sociétés de droit gabonais, filiales d'un contracteur, sont exonérés du droit d'enregistrement et de tous autres impôts et taxes. L'exonération s'applique aussi aux transferts effectués par les sociétés mères étrangères au profit de leurs filiales de droit gabonais⁹⁸⁶.

En 2011, le Gabon s'est doté d'un régime d'intégration fiscale, institué par la loi de finances pour 2011, au profit des groupes de sociétés.

⁹⁸³ Affaire C-386/14, du 2 septembre 2015, ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE introduite par la cour administrative d'appel de Versailles (France), par décision du 29 juillet 2014, parvenue à la Cour le 13 août 2014.

⁹⁸⁴ Infra.

⁹⁸⁵ Infra.

⁹⁸⁶ Conf. la fiscalité pétrolière, p. 310.



Le groupe de sociétés se définissait au moment de l'institution du dispositif comme « l'ensemble formé par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ou un impôt étranger équivalent, quelle qu'en soit la forme, unies entre elles par des liens capitalistiques directs ou indirects d'au moins 10% et qui permettent à l'une d'elles ou à plusieurs d'entre elles, conjointement, de contrôler les autres ».

Le contrôle est réputé exister en cas : de détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre société ; de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre société ; du droit d'exercer une influence dominante sur une société en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires (l'influence dominante sur une société est présumée lorsqu'une société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction égale à 15 % de droits de vote de cette autre société).

Cette définition du groupe de sociétés est conforme à celle prévue par le droit OHADA qui définit le groupe de sociétés comme l'ensemble formé par des sociétés unies entre elles par des liens divers qui permettent à l'une d'elles de contrôler les autres.

Le contrôle d'une société apparaissant comme la détention effective du pouvoir de décision au sein de cette société.

En outre, selon l'article 175 de l'Acte uniforme révisé relatif aux au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, une personne physique ou morale est présumée détenir le contrôle d'une société : lorsqu'elle détient, directement ou indirectement ou par personne interposée, plus de la moitié des droits de vote ; lorsqu'elle dispose de plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord ou d'accords conclus avec d'autres associés.

La loi de finances pour 2014 a modifié les conditions de détention.

Cette nouvelle disposition définit le groupe de société comme « l'ensemble formé par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ou un impôt étranger équivalent, quelle qu'en soit la forme, unies entre elles par des liens capitalistiques directs ou indirects d'au moins 50% et qui permettent à l'une d'elles ou à plusieurs d'entre elles, conjointement, de contrôler les autres ».

Les modalités de contrôle ont ainsi été modifiées, passant à 50%.



Le régime d'intégration fiscale tel qu'appliqué au Gabon a vocation à encourager les sociétés gabonaises voulant se déployer à l'étranger. Il vise également à attirer les sièges de direction de sociétés étrangères.

En effet, le statut de groupes de sociétés ne s'applique que lorsque la société dispose de son siège au Gabon et contrôle des sociétés installées au Gabon et/ou à l'étranger. Les titres de participations doivent avoir été souscrits à l'émission ou, à défaut lors d'acquisition ultérieure de titres sociaux, et la personne morale participante doit avoir pris l'engagement de les conserver pendant au moins deux ans. Seules les sociétés soumises à l'IS sont éligibles à ce régime.

L'adhésion au régime fiscal du groupe doit être notifiée par écrit par la société tête de groupe au directeur général des impôts, accompagnée de la liste des sociétés rentrant dans le périmètre fiscal du groupe. Elle doit être effectuée au plus tard au jour du dépôt de la déclaration annuelle des résultats des sociétés imposables à l'impôt sur les sociétés et est applicable à compter de l'exercice objet de ladite déclaration.

Contrairement à l'intégration française, le régime de faveur en droit gabonais ne s'applique pas lorsque les sociétés sont contrôlées par une société tête de groupe dont l'objet se borne exclusivement à la détention des participations dans les autres sociétés. Partant, la société tête de groupe doit exercer une activité au profit des autres sociétés du groupe relevant exclusivement des domaines tels que: les prestations de services de nature notamment technique, comptable, financière, administrative, informatique, juridique, ressources humaines, et commerciale correspondant à des fonctions de direction, de gestion, de coordination et de contrôle des sociétés du groupe ; recherche et développement au seul profit du groupe ; gestion de la trésorerie intra groupe. L'aide fiscale est ainsi appliquée aux transactions intra-groupe.

Pour ce faire, chaque société du groupe reste responsable de ses déclarations fiscales périodiques applicables à son activité.

Néanmoins, aux fins de calcul et de contrôle des déclarations, chacune des déclarations statistiques et fiscales annuelles afférentes à l'impôt sur les sociétés de chaque société membre du groupe doit être regroupée et déposée en même temps par la société mère tête de groupe auprès du centre des impôts dont elle relève.



Les sociétés éligibles bénéficient d'une taxation à titre libératoire au taux réduit de 20% des plus-values nettes réalisées au titre d'opérations intra groupes au cours d'un exercice par les sociétés imposables à l'impôt sur les sociétés.

Le régime permet également de déduire à l'intérieur du groupe, les frais de siège et d'assistance technique déterminés forfaitairement suivant des conditions de répartition de la charge entre sociétés membres du groupe définies préalablement avec l'administration fiscale ; l'intégralité des intérêts des comptes courants d'associés dans la seule limite du taux des avances de la Banque des Etats de l'Afrique Centrale (BEAC), majoré de deux points ; les locations de biens meubles effectuées à l'intérieur du groupe par la société mère ou entre sociétés du même groupe. Les sociétés tête de groupe sont aussi exonérées du paiement de la contribution des patentes.

L'article 206 du code général des impôts gabonais prévoit une retenue à la source sur les non-résidents⁹⁸⁷.

Pour sa part, le régime d'intégration fiscale exonère de toute retenue à la source, que le pays du bénéficiaire des rémunérations ait conclu ou non une convention tendant à éliminer les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu avec la République gabonaise, les sommes versées en rémunération d'une activité déployée au Gabon dans l'exercice d'une profession indépendante⁹⁸⁸.

La loi de finances pour 2011 exonère les sociétés du groupe bénéficiaire de revenus de capitaux mobiliers (IRCM) d'origine gabonaise de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, lorsque les revenus sont payés à une société membre du groupe. Mais, les

⁹⁸⁷ Donnent ainsi lieu à l'application de la retenue à la source, lorsqu'ils sont payés par un débiteur établi au Gabon à des personnes ou sociétés relevant de l'IR ou de l'IS, qui n'y ont pas dans cet État d'installation professionnelle permanente : les sommes versées en rémunération d'une activité déployée au Gabon dans l'exercice d'une profession indépendante ; les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ainsi que tous ceux tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ; les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature matériellement fournies ou effectivement utilisées au Gabon ; les intérêts, arrérages et tous autres produits de placements à revenus fixes.

⁹⁸⁸ Le régime d'intégration fiscale exonérait également de la retenue à la source, au titre de l'imposition des non-résidents, les produits nets, après taxation à l'impôt sur les sociétés réalisés par un ou plusieurs établissements stables installés au Gabon appartenant à une société par action ou à responsabilité limitée ayant son siège social à l'étranger. Cependant, depuis la loi de finances pour 2017, cette disposition a été abrogée.

paiements effectués par la société tête de groupe au profit de ses associés, personnes physiques ou morales, supportent l'IRCM au taux uniforme libératoire de 10%.

Pour le reste, les revenus de capitaux mobiliers de source étrangère ayant donné lieu dans le pays d'origine à une taxation de même type donnent droit à l'octroi d'un crédit d'impôt au Gabon d'égal montant imputable sur l'impôt sur les sociétés de l'exercice de perception et des deux exercices suivants. Ce crédit d'impôt au Gabon s'applique que le pays d'origine des revenus des capitaux mobiliers ait conclu ou non une convention tendant à éliminer les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu avec la République gabonaise.

L'application de la TVA fait l'objet d'une différence de traitement entre les sociétés tête et les sociétés membres du groupe.

Les premières sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (y incluses les opérations de locations et sous-locations immobilières à l'intérieur du groupe).

Tandis que les secondes peuvent, sur option⁹⁸⁹, considérer certaines prestations de services rendues à l'intérieur du groupe de sociétés comme étant hors champ d'application de la TVA. Il s'agit : des prestations de services de nature notamment technique, comptable, financière, administrative, informatique, juridique, ressources humaines, et commerciale ; des frais d'études ; de la mise à disposition de personnel ; de la gestion de la trésorerie.

Le régime d'intégration fiscale gabonais se distingue du régime français, car il ne se limite qu'aux opérations intra-groupe : il s'agit principalement de neutraliser les opérations réalisées au sein du groupe. Cependant, la société mère ne peut devenir redevable de l'impôt sur les sociétés correspondant à l'ensemble des résultats du groupe.

Le régime d'intégration fiscale au Gabon est assimilable au régime des sièges sociaux, qui accordent un traitement préférentiel aux contribuables qui fournissent certains services tels que la gestion, la coordination ou le contrôle d'activités industrielles et commerciales pour un groupe ou les membres d'un groupe dans une zone géographique spécifique. Selon l'OCDE, ces régimes peuvent soulever des préoccupations relatives au

⁹⁸⁹ L'option doit être formulée par les contribuables concernés sur demande expresse adressée au Directeur Général des Impôts.



cantonnement ou à une définition artificielle de la base d'imposition dans la mesure où les bénéfices d'une entité sont déterminés à partir de « coûts majorés » alors que certains coûts sont exclus de l'assiette et les circonstances particulières ne sont pas prises en compte⁹⁹⁰.

In fine, la filiale constitue pour les États, le canal par excellence d'implantation étrangère. Les mesures fiscales incitatives en faveur des entreprises le démontrent parfaitement. D'autres formes d'implantations d'entreprises sont également encouragées. C'est le cas des quartiers généraux, des centres de logistique et des centres de coordination de recherche et développement.

Section 2 - Les mesures en faveur des quartiers généraux, centres de coordination de recherche et développement ou centres de logistique

Nous examinerons successivement les mesures en faveur des quartiers généraux et des centres de logistique (Paragraphe 1), et la fiscalité applicable aux centres de coordination de recherche et développement (Paragraphe 2).

§ 1 - Les quartiers généraux et les centres de logistique

Un quartier général est, selon la doctrine administrative française⁹⁹¹, une société dont le siège est en France ou un établissement stable situé en France d'une société dont le siège est à l'étranger, qui dépend d'un groupe international contrôlé depuis la France ou l'étranger, et qui exerce au seul profit de ce groupe des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle. Il peut ainsi s'agir juridiquement d'une société de droit français, d'un simple établissement d'une société étrangère, ou d'un département ou d'une division adjoint à une branche d'activité industrielle ou commerciale d'une entreprise préexistante ou à une société holding.

Il existe également un régime spécifique appliqué au quartier général au Gabon.

La définition du quartier général en France et au Gabon est sensiblement la même.

⁹⁹⁰ OCDE, Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, préc. cit.

⁹⁹¹ BOFIP : BOI-SJ-RES-30-10-20120912.



L'article 29 du code général des impôts gabonais définit en effet le quartier général comme une installation fixe appartenant à une entreprise ou à un groupe international dont le siège est situé à l'étranger et exerçant des fonctions au seul profit de l'entreprise ou du groupe dans un secteur géographique déterminé. Le quartier général peut revêtir la forme d'une société de droit gabonais, d'une succursale ou d'une filiale.

En France, l'activité du quartier général consiste en la fourniture de prestations de service qui correspondent à des fonctions de nature essentiellement administrative, non susceptibles de donner lieu à une commercialisation à des tiers. Il s'agit des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle⁹⁹².

Ces fonctions doivent être exercées exclusivement pour le compte des entreprises du groupe.

Aussi, si un quartier général fournit des services à des entreprises étrangères au groupe, les bénéficiaires correspondants doivent être déterminés dans les conditions de droit commun.

Sont ainsi considérées comme appartenant à un même groupe, les sociétés françaises ou étrangères placées sous le contrôle d'une société mère française ou étrangère. La notion de contrôle s'appréciant au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce⁹⁹³.

⁹⁹² Ces fonctions sont exercées dans les domaines suivants : services à caractère administratif et services informatiques relatifs à la gestion administrative interne du groupe ; services à caractère « stratégique » (ex : participation à la définition de la politique du groupe dans différents domaines) ; services de ressources humaines tels que la gestion du personnel, la formation, la mise au point des systèmes de paie ou la gestion de la paie ; services de communication ou de relations publiques (y compris la publicité) et services en charge de la fourniture et du rassemblement d'informations.

⁹⁹³ « Une société est considérée, pour l'application des sections 2 et 4 du présent chapitre, comme en contrôlant une autre : 1° Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ; 2° Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ; 3° Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ; 4° Lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société. II. - Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne. III. - Pour l'application des mêmes sections du présent chapitre, deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale ».

Les activités du quartier général sont par nature spécifiques aux groupes. Il est par conséquent difficile de les évaluer et de leur donner une valeur marchande.

La doctrine administrative précise que la nature des services rendus par le quartier général (fonctions de direction, gestion, coordination ou contrôle) et la qualité du bénéficiaire (entités appartenant au même groupe), qui rendent difficile la détermination par l'entreprise d'une valeur marchande des services du quartier général et sa ventilation entre les diverses entités qui en bénéficient exposent l'entreprise à des remises en cause de son résultat imposable en cas de contrôle.

Les quartiers généraux ont en conséquence la possibilité d'obtenir a priori de l'administration, par le biais du rescrit fiscal⁹⁹⁴, l'assurance que le montant de leurs bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés ne sera pas remis en cause s'ils le déterminent en fonction d'une marge bénéficiaire pour l'ensemble des activités qui relèvent des fonctions « quartier général », calculée en appliquant un pourcentage donné au montant des charges d'exploitation courantes. Ces charges sont déterminées selon les règles de droit commun de l'impôt sur les sociétés. Elles s'entendent des frais divers engagés au cours de l'exercice figurant au débit des comptes de charges, y compris les charges d'intérêt liées au fonctionnement et les amortissements pratiqués selon le mode linéaire ou le mode dégressif.

Ces charges n'incluent pas les débours⁹⁹⁵ qui font l'objet de remboursements au quartier général lorsque ce dernier agit en tant qu'intermédiaire pour le compte de commettants qui sont des sociétés membres du groupe.

Par ailleurs, ces débours doivent revêtir pour le quartier général un caractère occasionnel et accessoire (montant n'excède pas 10 % des charges d'exploitation courantes hors débours). Il doit de ce fait s'agir de dépenses ponctuelles engagées pour le compte d'un petit nombre de sociétés du groupe ou de l'une d'entre elles, indépendamment de l'exercice des fonctions normales du quartier général dont bénéficient par hypothèse toutes ces sociétés.

⁹⁹⁴ V. p.367.

⁹⁹⁵ Les entreprises peuvent avancer des frais pour le compte de leurs clients et se les faire rembourser par la suite. Lorsque les frais sont refacturés à l'euro près, il s'agit de débours. Lorsqu'ils sont refacturés sous forme de forfaits, ils correspondent à des remboursements de frais. (<https://www.compta-facile.com/comptabilisation-debours-frais-engages-compte-client/>, Consulté le 12 mars 2019).

En cas de sous-traitance, la totalité des frais correspondants sont pris en compte dans les charges⁹⁹⁶. Néanmoins, dans ses analyses, la Commission européenne regarde comme des éléments d'aides d'État certains aspects du régime français des quartiers généraux⁹⁹⁷. Aussi, afin de se conformer à ces considérations, l'administration a ajouté à son commentaire que « *selon les circonstances, il pourra être approprié de déterminer un taux de marge spécifique pour les frais de sous-traitance, reflétant dans ce cas la seule activité d'intermédiaire du quartier général (ou du centre de logistique)* »⁹⁹⁸.

Par ailleurs, certaines mesures applicables aux quartiers généraux en France ont été regardées par le groupe « Code de conduite »⁹⁹⁹ comme des éléments de concurrence fiscale dommageables.

En conséquence, la France a été conduite à apporter les modifications de nature à assurer au régime de quartiers généraux, une meilleure compatibilité avec le droit de l'Union européenne. C'est le cas du taux de marge admis.

Le taux de marge retenu est fixé au cas par cas, en fonction des caractéristiques de l'activité du quartier général et de ses conditions d'exercice, au niveau qui correspond le mieux au profit qui aurait été réalisé par une entreprise indépendante dans le respect du principe de pleine concurrence. Ce taux se situe entre 6% et 12% (le plus souvent, entre 8% et 10%)¹⁰⁰⁰.

Dans une instruction du 11 octobre 2002¹⁰⁰¹, l'administration a décidé, afin de tenir compte des observations du « Code de conduite », que « *Le taux de marge originellement admis n'est pas intangibles pour toute la durée d'existence du quartier général, mais fixé*

⁹⁹⁶ Voici un exemple donné par l'administration pour le calcul de la base soumise à l'application du taux de marge :

- Charges d'exploitation totales : 1 200
dont débours : 200
dont frais de sous-traitance : 500
- Charges d'exploitation hors débours : 1 000 (1 200 – 200)
- Détermination du plafond des débours : 1 000 x 10 % = 100
- Débours à prendre en compte : 100 (200 – 100)
Base soumise à l'application du taux de marge : 1 100 (1 000 + 100)

⁹⁹⁷ COM (2003) 1483 final du 13 mai 2003.

⁹⁹⁸ BOFIP : BOI-SJ-RES-30-10-20120912, n° 320 et 330.

⁹⁹⁹ Supra, p. 77.

¹⁰⁰⁰ CASTAGNEDE (B.), Précis de la fiscalité internationale, préc. cit.

¹⁰⁰¹ N°175/ BOI 4 C-5-02.



dans le cadre de la procédure de négociation, pour une période qui ne pourra être inférieure à 3 ans, ni supérieure à 5 ans. Il est par ailleurs susceptible d'être modifié, avant l'expiration de ce délai, en fonction des changements intervenus dans la nature ou les conditions d'exercice des activités et à compter de l'exercice au titre duquel interviennent ces changements. Il incombe aux entreprises titulaires des accords de signaler à l'administration de tels changements dans le délai d'un mois ». La marge appliquée doit ainsi faire l'objet d'une révision périodique.

Le quartier général est éligible au régime de groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, sous réserve évidemment qu'il remplisse les conditions fixées pour l'application de ce régime.

En outre, lorsque le quartier général constitue une branche d'activité distincte au sein d'une société holding qui regroupe des participations françaises, cette circonstance n'empêche pas cette société d'opter pour le régime de groupe si elle remplit les conditions fixées pour l'application de ce régime.

Les centres de logistique sont sur certains points assimilables aux quartiers généraux.

Les centres de logistique répondent en effet aux mêmes caractéristiques que les quartiers généraux, concernant leur forme juridique, leur dépendance par rapport à un groupe international, l'identité des bénéficiaires de leurs prestations, qui doivent être des entreprises du groupe.

Toutefois, les centres de logistique se distinguent des quartiers généraux par la nature de leurs fonctions. Ils doivent exercer au seul profit du groupe des fonctions de stockage, de conditionnement, d'étiquetage ou de distribution de produits et les activités administratives liées à ces fonctions¹⁰⁰².

De même, contrairement à un quartier général, le centre de logistique ne peut être adjoint à une branche d'activité industrielle ou commerciale d'une entreprise existante afin d'éviter tout risque de confusion entre ses activités propres et celle de l'entreprise. Il ne peut pas non plus être adjoint à une société holding. Il peut en revanche être adjoint à un quartier général.

¹⁰⁰² CASTAGNEDE (B.), Précis de la fiscalité internationale, préc. cit.



Le régime fiscal applicable aux salariés qui viennent de l'étranger en France pour exercer leur activité professionnelle au sein d'un quartier général ou un centre de logistique bénéficie d'un traitement spécifique. Ce régime varie en effet selon les catégories d'indemnités susceptibles de leur être versées.

Concernant les indemnités liées au surcoût du logement et au supplément d'impôt et de cotisations sociales, un régime spécifique peut être appliqué à ces indemnités, sur demande du quartier général.

Le remboursement du surcoût du logement constituant la résidence du salarié expatrié en France et celui de l'excédent d'impôt et de cotisations obligatoires de sécurité sociale payés en France par rapport à ceux du pays d'origine (« tax-equalization ») sont exonérés d'impôt sur le revenu à condition d'une part que le salarié n'ait pas été domicilié fiscalement en France au cours des cinq années civiles précédant celle de son arrivée en France, et d'autre part que le quartier général ou le centre de logistique n'opte pas pour l'assujettissement de ces deux indemnités à un impôt calculé au taux normal de l'impôt sur les sociétés et aux contributions y afférentes en lieu et place de l'impôt sur le revenu au nom du salarié.

En revanche, le transfert auprès d'un quartier général ou d'un centre de logistique de personnels déjà employés en France n'est pas concerné par ce régime spécial.

Lorsque le quartier général ou le centre de logistique choisit cette option et acquitte les impôts concernés, ces sommes n'ont pas à être comprises par leurs bénéficiaires dans leur déclaration des revenus¹⁰⁰³.

Ce régime peut être cumulé avec le régime prévu pour les salariés « impatriés » à l'article 155 B du CGI qui dispose que « *les salariés et les personnes mentionnées aux 1^o, 2^o et 3^o du b de l'article 80 ter appelés de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ne sont pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation ou, sur option, et pour les salariés et personnes autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre État, à hauteur de 30 % de leur rémunération* ».

¹⁰⁰³ Les indemnités et remboursements de frais demeurent soumis à la contribution sociale généralisée (CSG) et à la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) dans les conditions de droit commun et aux diverses cotisations sociales.



Lorsque le salarié réunit à la fois les conditions pour bénéficier du régime des salariés « impatriés » et de celui des quartiers généraux ou de centres de logistiques, il doit effectuer, au plus tard lors du dépôt de la déclaration annuelle des revenus souscrite au titre de la première année de mise en œuvre du dispositif, une option irrévocable pour l'un ou l'autre de ces régimes.

Quant au remboursement de frais personnels, il s'agit d'indemnités, en application du 1^o de l'article 81 du CGI, correspondant à la prise en charge par l'entreprise du surcoût résultant pour les bénéficiaires de l'exercice temporaire de leur activité en France. Ces indemnités sont exonérées d'impôt sur le revenu.

Cette exonération est de droit commun. Elle concerne, outre les salariés détachés auprès d'un quartier général, tous les salariés qui, n'ayant pas été domiciliés fiscalement en France l'année civile précédant celle de leur arrivée en France, viennent exercer leur activité auprès d'une entreprise établie en France pour une durée n'excédant pas six années¹⁰⁰⁴.

Tout comme en France, l'activité du quartier général au Gabon consiste en la fourniture de prestations de services qui correspondent à des fonctions essentiellement administratives, non susceptibles de donner lieu au Gabon à une commercialisation.

Les quartiers généraux installés au Gabon sous forme de sociétés par actions ou de succursales rendant des services correspondant à des fonctions de direction, de gestion ou de contrôle exclusivement à des sociétés de groupe dont ils sont issus, sont soumis à l'IS.

La base imposable passible de l'impôt sur les sociétés est déterminée en fonction d'une marge de bénéfices calculée en appliquant un pourcentage donné au montant des charges d'exploitation courante. Le taux de ce pourcentage est fixé sur proposition du directeur général des impôts, par un arrêté du ministre chargé des finances. Il varie suivant la nature et les conditions de l'activité du quartier général. Ce taux ne peut en

¹⁰⁰⁴ Ces indemnités et remboursements sont à exclure de l'assiette de la CSG et de la CRDS chaque fois qu'elles remplissent les conditions fixées par l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, pour être exonérées de cotisations de sécurité sociale. Ils doivent néanmoins être ajoutés à la rémunération imposable de leurs bénéficiaires dans l'hypothèse où ces derniers opteraient pour la déduction des frais réels ou, le cas échéant, pour l'application d'une déduction forfaitaire supplémentaire.

revanche être inférieur à 5% ni supérieur à 12% des charges¹⁰⁰⁵ d'exploitation du quartier général.

Les salariés de quartiers généraux bénéficient pour certains de leurs revenus d'un régime particulier.

Les salariés du quartier général sont en effet imposables à l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans les conditions de droit commun sur leurs rémunérations et indemnités versées.

Cependant, les rémunérations, les indemnités et les remboursements de dépenses d'ordre personnel versés par le quartier général sont imposables après abattement de 50%.

Afin de bénéficier de cet avantage, les salariés doivent remplir certaines conditions : ne pas avoir été domiciliés au Gabon au sens de l'article 74 CGI¹⁰⁰⁶ l'année précédant la date de leur arrivée dans le quartier général ; être employés pour une durée n'excédant pas six ans en qualité de salarié dans le quartier général ; avoir une fonction de cadre dans le quartier général.

Ces conditions sont restrictives, notamment en ce que d'une part, elles ne semblent concerner que les contrats à durée déterminée (CDD). D'autre part, seuls les cadres peuvent prétendre à ce régime.

Ces restrictions peuvent découler de la volonté du Gabon de favoriser davantage l'embauche d'une main d'œuvre locale.

Néanmoins, en termes de durée, le régime gabonais est sensiblement plus avantageux que celui de la France (6 ans contre 5 ans).

Par ailleurs, certains groupes utiliseraient les quartiers généraux afin de se soustraire à toute imposition.

¹⁰⁰⁵ Ces charges sont déterminées selon les règles de droit commun de l'impôt sur les sociétés, elles s'entendent des : frais divers engagés au cours de l'exercice tels qu'ils figurent au débit des comptes de charges de la classe 6 du système comptable OHADA y compris les amortissements pratiqués par le quartier général ; frais de sous-traitance lorsqu'une partie des activités du quartier général est sous-traitée ; indemnités et remboursements de frais versés aux salariés.

¹⁰⁰⁶ Sont considérées comme ayant au Gabon une résidence habituelle : les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires ; les personnes qui, sans disposer au Gabon d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent, y ont néanmoins le lieu de leur séjour principal ou leur centre d'intérêt ou d'affaires.



A ce sujet, selon l'OCDE « les régimes des centres de distribution soulèvent des préoccupations quant à leurs caractéristiques en termes de cantonnement, et parce qu'ils peuvent donner lieu à une définition artificielle de la base d'imposition. Bien que les facteurs existants puissent répondre à ces objections, des préoccupations concernant la substance pourraient subsister »¹⁰⁰⁷.

Le code général des impôts gabonais ne prévoit cependant pas une fiscalité applicable aux centres de logistique, et encore moins aux centres de coordination de recherche et développement.

§ 2 - Les centres de coordination, de recherche et développement

Un « centre de coordination de recherche et développement » est une société dont le siège est en France ou un établissement stable en France d'une société dont le siège est à l'étranger, qui dépend d'un groupe au sens économique du terme, contrôlé depuis la France ou l'étranger et qui exerce au seul profit de ce groupe des opérations de coordination de recherche.

Il peut être juridiquement constitué sous la forme d'une société de droit français ; d'un simple établissement, sans personnalité juridique, d'une société étrangère ; d'un département ou d'une division adjoint à une branche d'activité industrielle ou commerciale d'une entreprise préexistante ou à une société holding¹⁰⁰⁸.

Les centres de coordination recherche et développement éligibles doivent être passibles en France de l'impôt sur les sociétés. Le régime fiscal applicable est réservé aux fonctions exercées exclusivement pour le compte des entreprises du groupe.

Tout comme le quartier général et le centre de logistique, si le centre de coordination de recherche fournit des services à des entreprises extérieures au groupe, les résultats correspondants doivent être déterminés dans les conditions de droit commun.

Les activités éligibles au régime consistent en la fourniture au sein d'un groupe de prestations de coordination de la recherche, non susceptibles de donner lieu à commercialisation auprès de tiers. Il s'agit d'activités de centralisation et coordination de

¹⁰⁰⁷ OCDE, Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, préc. cit.

¹⁰⁰⁸ BOFIP : BOI-SJ-RES-30-30-20120912.



la recherche scientifique ; planification et développement de programmes de recherche concernant des produits, procédés, et méthodes de production ; coordination, centralisation et standardisation des procédures de contrôle de qualité, sans intervention opérationnelle ; création et gestion administrative de laboratoires, suivi et évaluation de leur activité.

Les activités de recherche opérationnelle¹⁰⁰⁹ ne sont pas éligibles au régime de centres de coordination de recherche. C'est également le cas de l'exploitation d'actifs incorporels (marques, brevets ...) et des activités financières.

En raison de la difficulté à déterminer la valeur marchande des activités de coordination et de gestion de recherche réalisées par une entité au profit exclusif des sociétés du groupe international auquel elle appartient (ces activités ne sont pas directement susceptibles de commercialisation auprès de tiers), l'administration reconnaît aux centres de coordination de recherche la possibilité d'utiliser la méthode du prix de revient majoré dans le cadre de leurs relations commerciales intra-groupe, lorsque cette dernière s'avèrera la plus appropriée pour respecter le principe de pleine concurrence, compte tenu des caractéristiques des transactions concernées.

Le régime des centres de coordination recherche et développement a été conçu afin d'offrir aux groupes exerçant des activités de recherche et développement un régime fiscal amélioré et sécurisé. Aussi, les centres de coordination de recherche, dont les activités ne sont pas directement susceptibles de commercialisation auprès de tiers,

¹⁰⁰⁹ La mission du centre de coordination de recherche doit être distinguée de celles des unités opérationnelles de recherche. Les activités de recherche opérationnelle s'entendent des opérations de recherche scientifique ou technique telles que définies à l'article 49 septies F de l'annexe III au CGI à savoir : les activités ayant un caractère de recherche fondamentale, qui pour apporter une contribution théorique ou expérimentale à la résolution des problèmes techniques, concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser, au moyen de schémas explicatifs ou de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse ; les activités ayant le caractère de recherche appliquée qui visent à discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale ou à trouver des solutions nouvelles permettant à l'entreprise d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance (le résultat d'une recherche appliquée consiste en un modèle probatoire de produit, d'opération ou de méthode); les activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services, ou en vue de leur amélioration substantielle. Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes et qui présentent un caractère de nouveauté.

pourront obtenir a priori de l'administration l'assurance que le montant de leurs bénéficiaires imposables à l'impôt sur les sociétés, déterminé selon la méthode du « coût de revient majoré »¹⁰¹⁰, ou de toute autre méthode dont la pertinence aurait été démontrée, ne sera pas remis en cause.

Les modalités d'imposition des centres de coordination recherche et développement (détermination de la base, fixation du taux de marge, compensation, établissement de l'impôt) sont identiques à celle du régime des quartiers généraux.

Par ailleurs, une même société peut bénéficier simultanément du régime des quartiers généraux et centres de logistique pour certaines de ses activités et du dispositif applicable pour ses opérations de coordination de recherche.

In fine les mesures fiscales en faveur de l'internationalisation des entreprises jouent un rôle sur l'attractivité des territoires.

Toutefois, parallèlement à ces avantages, les entreprises demeurent également sensibles aux garanties qui leur sont accordées.

¹⁰¹⁰Dans le cadre des prix de transfert, la méthode du coût de revient majoré consiste à déterminer le coût de revient du bien ou du service vendu ou fourni à une entreprise liée, et à y ajouter une marge bénéficiaire de pleine concurrence, obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix obtenu est considéré comme le prix de pleine concurrence qui doit être pratiqué pour la transaction entre les deux entreprises liées.

Elle nécessite par conséquent de déterminer : les coûts de production directs (ex : coût d'achat des matières premières) et indirects (ex : frais de réparation et d'entretien) ; les autres charges d'exploitation (ex : frais de vente, frais généraux et frais administratifs).

Dans le domaine de la production, cette méthode est particulièrement adaptée aux prestataires de services et aux sous-traitants qui ont des fonctions et des risques réduits et donc des perspectives de résultats limitées. Elle est également recommandée lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises liées (BOI-BIC-BASE-80-10-10).





Chapitre 2 - Les garanties fondamentales accordées aux entreprises

Dans la mesure où « *la politique fiscale internationale est principalement façonnée par les gouvernements et les fonctionnaires, les droits de l'homme ou les droits des contribuables qui soumettent l'administration à un contrôle judiciaire ne sont pas toujours une priorité* »¹⁰¹¹.

Les mesures fiscales incitatives ne permettent pas à elles seules d'assurer l'attractivité fiscale d'un territoire, les entreprises ayant besoin d'être rassurées sur la protection de leurs investissements.

En règle générale, c'est la notion de sécurité juridique qui est mise en avant, qu'il s'agisse de l'accessibilité et de la pérennité de la règle de droit, de la non-rétroactivité de celle-ci, des relations des entreprises avec l'administration, ou encore des garanties juridictionnelles en cas de contentieux. Ce constat est autant vrai en France qu'au Gabon.

Il s'avère dès lors indéniable que l'administration fiscale joue un rôle essentiel en matière d'attractivité (Section 1).

Par surcroît, les décisions des juridictions, qu'elles soient nationales ou internationales, régulant les politiques fiscales des États, assurent la protection des principes fondamentaux reconnus aux contribuables (Section 2).

Section 1 - Garanties administratives et attractivité du territoire

L'administration fiscale désigne l'ensemble des organismes de l'État ayant pour rôle non seulement d'établir l'assiette des impôts directs et indirects, et de les percevoir, mais aussi de contrôler les contribuables soupçonnés d'échapper au prélèvement de l'impôt, et de réaliser le recouvrement de ce dernier.

Au Gabon, elle est composée principalement de la Direction générale des impôts¹⁰¹² et de la Direction générale des douanes et des droits indirects. Du Côté de la France, elle

¹⁰¹¹ MALHERBE (P.), préc. cit.

¹⁰¹² Avant la réforme de 2002, trois entités administratives différentes coexistaient, à savoir la Direction Générale des Contributions Directes et Indirectes, la Direction Générale des Domaines, de l'Enregistrement et du Timbre et le Commissariat Général chargé de la Conservation de la Propriété Foncière et des Hypothèques, respectivement chargées de la gestion des impôts, des domaines et du foncier. Compte tenu des évolutions et des standards internationaux, une réforme fût engagée en 2000, aboutissant à la création de la Direction Générale des Impôts (DGI) par décret n°1139/PR/MEFBP du 18 décembre 2002 portant

comprend la Direction générale des finances publiques et la Direction générale des douanes et des droits indirects.

L'administration est le principal interlocuteur des entreprises, concernant les procédures et les modalités d'obtention et d'application des aides fiscales. Elle est au cœur des mécanismes fiscaux incitatifs. Elle peut de ce fait jouer un rôle déterminant dans la décision d'investir, à travers les informations qu'elle met à disposition des entreprises ou des futurs entrepreneurs (Paragraphe 1).

L'implication de l'administration dans le dispositif incitatif lui confère en outre la possibilité de veiller au respect, par les entreprises, des règles fiscales en vigueur (Paragraphe 2).

§ 1 - Le rôle de l'administration dans la mise en œuvre des incitations fiscales

Le rôle de l'administration fiscale se matérialise par la mise à disposition des informations concernant les aides fiscales existantes (A), et par l'octroi de celles-ci (B).

A- Le rôle d'information et d'accompagnement à l'égard des entreprises

L'administration fiscale est amenée à se positionner, c'est-à-dire à interpréter, rendre accessible et appliquer les dispositions fiscales existantes (1). Dès lors, cette prise de position lui est opposable (2), permettant ainsi d'assurer la sécurité juridique des entreprises.

1- Les prises de position de l'administration

La doctrine de l'administration fiscale joue un rôle fondamental pour la sécurité juridique des contribuables. Cette assertion n'est tangible que si la doctrine administrative est accessible, c'est-à-dire facilement consultable et intelligible¹⁰¹³.

création et organisation de la Direction Générale des Impôts. Il s'agit de la fusion entre les anciennes Directions Générales des Contributions Directes et Indirectes, des Domaines, de l'Enregistrement et du Timbre et le Commissariat Général chargé de la Conservation Foncière et des Hypothèques. Le décret du 18 décembre 2002 sera finalement abrogé par le décret 0122/PR/MECIT du 18 février 2012 portant réorganisation de la Direction Générale des Impôts.

¹⁰¹³ ESCLASSAN (M.-C.), « L'accessibilité de la doctrine administrative en matière fiscale », Revue française de finances publiques, 01/11/2017, n° 140, page 105.



Les prises de position de l'administration peuvent être générales (a) ou formelles (b). Dans tous les cas, elles engagent l'administration. Cette mesure a pour ambition de protéger les contribuables contre les risques d'insécurité juridique.

a- L'accessibilité de la doctrine fiscale générale de l'administration

Pour le doyen CARBONNIER, « on entend par doctrine les opinions émises par les auteurs dans leurs ouvrages (...) ou, si l'on a égard au contenant plus qu'au contenu, la doctrine est l'ensemble des ouvrages juridiques, la littérature du droit »¹⁰¹⁴.

La doctrine fiscale administrative peut quant à elle se définir comme l'ensemble des commentaires que l'administration produit ainsi que les directives qu'elle adresse à ses agents relativement à l'interprétation et à l'application de ces textes¹⁰¹⁵.

Au demeurant, dans le cadre du mouvement de transparence administrative, la loi française du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal¹⁰¹⁶ avait contraint l'administration fiscale à publier régulièrement et sous une périodicité au moins trimestrielle, les instructions, circulaires ou encore les notes et réponses ministérielles comportant une interprétation du droit positif ou une description des procédures administratives.

Aujourd'hui, l'accessibilité de la doctrine administrative se traduit, à l'ère des nouvelles technologies, par la dématérialisation de l'information. Comme le souligne Emmanuel CARTIER, l'accessibilité du droit constitue « l'enjeu principal de la dématérialisation des données juridiques et elle conduit à un bouleversement des schémas classiques des rapports de l'administration avec les administrés »¹⁰¹⁷.

La doctrine administrative est disponible en France sur le site de la Direction générale des finances publiques au bulletin officiel des finances publiques (BOFIP), et au Gabon sur le site de la Direction générale des impôts (www.dgi.ga).

¹⁰¹⁴ CARBONNIER (J.), Droit civil, Introduction, Thémis, 1974, p. 162.

¹⁰¹⁵ MEHL (L.), BELTRAMME (P.), Science et technique fiscales, P.U.F. 1984, p. 595.

¹⁰¹⁶ N° 78-753.

¹⁰¹⁷ CARTIER (E.), « Publicité, diffusion et accessibilité de la règle de droit dans le contexte de la dématérialisation des données juridiques, AJDA 2005, p. 1092.



Les entreprises ou les futurs entrepreneurs peuvent ainsi, préalablement à la procédure du rescrit fiscal¹⁰¹⁸, avoir une vision d'ensemble sur les règles de fiscalité applicables, ainsi que les différents allègements fiscaux auxquels ils pourront prétendre. Cette dématérialisation est particulièrement nécessaire et efficace pour les investisseurs étrangers, car elle rend l'information directement accessible par-delà les frontières.

L'accessibilité de la doctrine administrative permet d'assurer une certaine transparence. La transparence est en effet un des principes fondamentaux prônés au sein de l'Union européenne. En matière d'octroi d'aides, elle constitue « *une composante essentielle de la modernisation* »¹⁰¹⁹.

La Commission européenne rappelle que la transparence favorise la responsabilisation et permet aux citoyens d'être mieux informés au sujet des politiques publiques. Une meilleure information du public contribue évidemment à favoriser un meilleur dialogue entre les citoyens et les fonctionnaires de l'État et conduit les pouvoirs publics à prendre de meilleures décisions.

La transparence est importante dans le domaine des aides d'État. Elle contribue au « *respect des règles, réduit les incertitudes et permet aux entreprises de vérifier si les aides dont bénéficient leurs concurrents sont légales* ».

De même, elle facilite la garantie « *des conditions de concurrence égales pour tous les États membres et toutes les entreprises dans le marché intérieur* ».

Enfin, « *elle facilite la mise en œuvre des règles par les autorités nationales et régionales en donnant un meilleur aperçu des aides octroyées à divers niveaux, permettant en cela un meilleur contrôle et un meilleur suivi aux niveaux national et local* »¹⁰²⁰.

Dans sa communication du 27 juin 2014¹⁰²¹, la Commission européenne précise qu'en vue de garantir la transparence « *les États membres créeront, au niveau régional ou national,*

¹⁰¹⁸ Infra.

¹⁰¹⁹ Communication de la Commission du 27 juin 2017 modifiant les communications de la Commission concernant respectivement les lignes directrices de l'Union européenne pour l'application des règles relatives aux aides d'État dans le cadre du déploiement rapide des réseaux de communication à haut débit, les lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020, les aides d'État en faveur des œuvres cinématographiques et autres œuvres audiovisuelles, les lignes directrices relatives aux aides d'État visant à promouvoir les investissements en faveur du financement des risques et les lignes directrices sur les aides d'État aux aéroports et aux compagnies aériennes, 2014/C 198/02.

¹⁰²⁰ Communication de la Commission, 2014/C 198/02, préc.cit.

des sites internet exhaustifs consacrés aux aides d'État, sur lesquels seront publiées les informations relatives aux mesures d'aide et à leurs bénéficiaires, la création de tels sites constituant une condition de conformité des aides octroyées avec les lignes directrices applicables. (...) L'exigence de transparence s'applique à toutes les aides d'État en général, à l'exception des aides dont le montant est inférieur à 500 000 euros ».

Depuis le 1er juillet 2016, pour chaque octroi d'une aide d'État d'un montant supérieur à 500 000 euros, les États membres sont par conséquent tenus de publier, entre autres, l'identité du bénéficiaire et sa catégorie, PME ou grande entreprise ; son lieu d'établissement et son secteur d'activité ; le montant et l'objectif de l'aide ; l'instrument et la date d'octroi de l'aide ; la base juridique de l'octroi de l'aide.

Au Gabon, la mise à disposition de l'information par la voie dématérialisée n'est pas encore totalement efficace. Le site internet de la Direction générale des impôts a été créé en 2012. Les informations étaient mal renseignées, et le site n'était pas structuré de façon à permettre aux investisseurs de se faire une idée claire et précise de ce qui se fait sur le territoire gabonais en termes de fiscalité, et plus précisément de régimes fiscaux dérogatoires.

En raison de dysfonctionnements et d'informations non mises à jour, une refonte du site a été entreprise, rendant ce dernier inaccessible pendant des mois. Le nouveau site internet, disponible depuis 2017 est plus abouti que la première version en termes d'informations. L'évolution est allée plus loin, en rendant accessible les instructions administratives¹⁰²², ce qui n'était pas le cas avant.

Contrairement au site de la Direction générale des impôts (Gabon), le site de la Direction des Finances publiques (France)¹⁰²³ est mieux structuré et très détaillé. Il permet aux investisseurs d'avoir une connaissance plus ou moins étendue des différents régimes fiscaux applicables aux entreprises. Cependant, en raison de la densité et des

¹⁰²¹ JO C 198 du 27.06.2014, préc.cit.

¹⁰²² V. liste exhaustive des instructions publiées sur le site internet de la Direction générale des impôts, annexe 9.

¹⁰²³ Bofip.impots.gouv.fr



modifications régulières des dispositions fiscales, certaines informations présentes sur le site sont caduques.

En dehors de ses prises de position d'ordre général, l'administration fiscale peut également être expressément sollicitée par les contribuables dans le cadre de la procédure du rescrit fiscal.

b- Les prises de position formelles de l'administration fiscale

L'administration fiscale prend formellement position principalement par la voie du rescrit. Le rescrit est un acte administratif émanant d'une autorité dans son domaine de compétence propre, qui répond à une question posée par une personne physique ou morale.

Dans le domaine fiscal, le rescrit est une prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'interprétation d'un texte fiscal ou sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal¹⁰²⁴. Il peut se définir comme « *une interprétation de la situation juridique par l'administration fiscale de manière à construire un dialogue non contentieux* »¹⁰²⁵.

Il sert normalement à appliquer et clarifier le droit existant, et non à le modifier. Il a pour objectif de permettre aux contribuables de bénéficier de garanties sur l'application de la législation fiscale à leur situation particulière dans une logique de transparence.

Le rescrit a pour conséquence d'engager l'administration fiscale vis-à-vis des contribuables qui l'ont sollicitée.

Néanmoins, lorsqu'il est publié, il a des effets de droit pour les autres contribuables placés dans la même situation.

¹⁰²⁴ Cour des comptes, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, février 2012.

¹⁰²⁵ BEZZINA (A.-C.), « À propos du nouveau recours pour excès de pouvoir contre le rescrit : retour sur les paradoxes de la subjectivisation du droit fiscal », *Revue française de finances publiques*, 01/05/2017, n° 138, page 277.



La technique du rescrit est à la croisée de différents principes généraux tels que la légalité de l'impôt, l'égalité devant la loi, la sécurité juridique, la confiance légitime¹⁰²⁶, la bonne foi, et la bonne administration¹⁰²⁷.

Au Gabon, les garanties du contribuable en matière d'assiette sont prévues dans différentes lois et règlements et reprises par la « charte du contribuables ».

L'article P-866 du livre de procédure fiscale donne la possibilité aux contribuables, et notamment aux entreprises d'obtenir de l'administration une prise de position formelle.

De même, en matière de prix de transfert par exemple, les sociétés qui sont sous la dépendance, de droit ou de fait, d'entreprises ou groupes d'entreprises situées hors de la CEMAC, ou pour celles qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de la Communauté, peuvent conclure des accords préalables avec l'administration fiscale. Ces accords définissent les transactions visées, les méthodes de valorisation retenues et la durée de leur application.

Cette disposition a été instituée par la loi de finances pour 2014. Elle vise entre autres à encadrer l'utilisation des prix de transfert et à limiter la fraude qui pourrait en découler.

En France, les prises de position de l'administration ont été étendues aux situations de fait en 1987¹⁰²⁸. Par la suite, plusieurs régimes particuliers ont été institués. C'est le cas des rescrits relatifs aux abus de droit (1987), aux entreprises nouvelles (1996), au CIR (1997), aux jeunes entreprises innovantes et à l'établissement stable (2004)¹⁰²⁹.

Les entreprises d'origine étrangère implantées en France ou souhaitant s'y implanter, peuvent sécuriser par le recours au rescrit, les régimes d'aide fiscale dont elles sont susceptibles de bénéficier.

¹⁰²⁶ Souvent rattaché au principe de sécurité juridique, le principe de la confiance légitime, développé par le juge européen, renvoie à l'attente de la part du justiciable d'une prévisibilité et d'une stabilité des normes émanant des autorités. Il n'a pas cependant été consacré par le juge français.

¹⁰²⁷ MALHERBE (P.), préc. cit. V. également ROMANO (C.), *Advance tax ruling and principles of law - Towards a European tax ruling system ?* I.B.F.D, 2002.

¹⁰²⁸ Avant cette période, les prises de position de l'administration avaient un caractère général (instructions, circulaires).

¹⁰²⁹ D'autres régimes ont également été institués : valeur (1998), prix de transfert (1999), organisme d'intérêt général ou d'utilité publique (2003), rescrit en cours de contrôle (2004), pôles de compétitivité (2005), qualification d'une activité au regard de catégories de revenus ou d'impôts (2008).

Les entreprises peuvent au préalable s'informer sur les différentes aides fiscales qui existent et interroger l'administration fiscale sur les exonérations fiscales qui s'appliquent à leur situation. Cette garantie est notamment prévue en France par l'article 12 de la loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier¹⁰³⁰.

Par conséquent, les personnes¹⁰³¹ désirant par exemple créer une nouvelle entreprise peuvent faire une demande auprès de l'administration fiscale, afin de savoir si elles remplissent les conditions leur permettant de prétendre au bénéfice des allègements prévus en faveur des entreprises nouvelles.

Elles doivent adresser leur demande au correspondant entreprises nouvelles de la Direction régionale ou départementale des Finances publiques dont dépend le service auprès duquel elles devront déposer les déclarations de résultat de leur entreprise.

Par ailleurs, la demande doit être faite avant le début de l'activité. L'administration fiscale met à disposition des futurs créateurs d'entreprises un modèle de questionnaire, à l'aide duquel le rescrit est émis. Il est nécessaire que la demande soit adressée par lettre recommandée avec accusé de réception ou par remise directe contre décharge au service concerné.

L'administration dispose d'un délai de trois mois afin de se prononcer. Passé ce délai, le silence vaut accord tacite. Cette disposition vise à renforcer l'efficacité de la procédure de rescrit.

Il est à préciser que le rescrit déposé après la création de l'entreprise est également traité par l'administration. Ces demandes postérieures peuvent bénéficier d'une sécurité juridique.

En revanche, elle n'entrent pas dans le champ du 2° de l'article L. 80 B du LPF et ne peuvent donc pas bénéficier d'un accord tacite en l'absence de réponse de l'administration dans le délai de trois mois.

Toutefois, elles peuvent être examinées sur le fondement du 1° de l'article L. 80 B du LPF relatif à l'opposabilité de la doctrine administrative, sous réserve que l'entreprise n'ait pas appliqué de plein droit les dispositions du régime concerné par la demande, c'est-à-dire qu'elle n'ait pas déjà rempli ses obligations déclaratives en considérant sous sa

¹⁰³⁰ Loi n°96-314 du 12 avril 1996.

¹⁰³¹ Physiques ou morales.



responsabilité qu'elle entraine dans le champ de ce régime. En effet, seule une prise de position expresse de l'administration fiscale l'engage¹⁰³².

Prévu par la loi de finances pour 1997, le rescrit en matière de crédit d'impôt recherche permet, quant à lui, à une entreprise de s'assurer qu'un projet de recherche ouvre droit au CIR.

L'entreprise peut saisir d'une demande de rescrit soit l'administration fiscale¹⁰³³, soit le ministère chargé de la recherche ou un organisme chargé de soutenir l'innovation¹⁰³⁴. L'ambition affichée au moment de l'élargissement du rescrit au CIR était de rendre ce dernier plus attractif pour les entreprises.

De même, afin d'écartier tout risque de requalification d'une filiale en établissement stable, l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 2004¹⁰³⁵ a étendu le bénéfice du rescrit aux demandes relatives à l'existence d'établissements stables. En effet, selon l'article L.80 B 6° du livre des procédures fiscales, la garantie prévue au premier de l'article L.80 A est également applicable « *lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ou d'une base fixe au sens de la convention fiscale liant la France à l'État dans lequel ce contribuable est résident* ». Cette garantie est cependant exclusivement réservée au contribuable résident d'un État lié à la France par une convention fiscale internationale.

Par ailleurs, contrairement aux autres domaines, le caractère préalable du dépôt de la demande avant l'opération n'est pas exigé¹⁰³⁶.

¹⁰³² BOFIP : BOI-SJ-RES-10-20-20-10-20150603.

¹⁰³³ Article L. 80 B 3 du livre des procédures fiscales.

¹⁰³⁴ A savoir, l'Agence nationale de la recherche (ANR). Il était également possible pour les entreprises de solliciter en matière de rescrit OSEO (entreprise privée avec délégation de service public, finançant les PME françaises pour l'emploi et la croissance : innovation, investissement, international, création et transmission), devenu en 2013 la Banque publique d'investissement (BPI France). Le décret n° 2015-1412 du 4 novembre 2015 modifiant la liste des organismes compétents pour apprécier l'éligibilité des projets de recherche au crédit d'impôt pour dépenses de recherche a retiré BPI France de la liste, en raison « *de l'existence d'un potentiel conflit d'intérêt entre ses missions* ».

¹⁰³⁵ N°2004-1485 du 30 décembre 2004.

¹⁰³⁶ BOFIP : BOI-SJ-RES-10-20-20-50-20120912.



L'administration peut également être interrogée sur les allègements fiscaux auxquels peuvent prétendre les entreprises en raison notamment de l'activité exercée ou du lieu d'implantation. Aussi, s'agissant des jeunes entreprises innovantes, elles ont la possibilité d'interroger à tout moment les services fiscaux compétents afin de s'assurer qu'elles remplissent les conditions ouvrant droit au bénéfice de ce statut.

L'article L80 A du livre des procédures fiscales français précise que les interprétations faites par l'administration fiscale lient cette dernière. Il en ressort que l'administration fiscale ne saurait par exemple revenir sur une décision d'attribution des exonérations fiscales à une entreprise de bonne foi. Cette disposition est une garantie pour les entreprises car elle permet de maintenir un climat juridique sécurisé.

2- L'opposabilité de la doctrine administrative garant de la sécurité juridique des entreprises

Le principe de l'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal est en France consacré aux articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales (LPF). L'article L. 80 A dispose en son premier alinéa : « *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* ».

Il résulte de ces dispositions que le contribuable peut opposer à l'administration fiscale sa propre interprétation des textes législatifs, à condition de démontrer que celle-ci a été « *formellement admise* »¹⁰³⁷.

Certains auteurs relèvent l'inconstitutionnalité de ce principe au motif qu'il donne à l'administration dans une certaine mesure le pouvoir de légiférer, portant ainsi atteinte au principe de légalité.

Pour ce faire, il convient alors de s'interroger sur la nécessité de l'existence de la doctrine administrative fiscale.

¹⁰³⁷ RABAULT (H.), « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L. 80 A du Livre des procédures civiles », Petites affiches, 15/06/2012, n° 120, page 20.

En effet, le rôle de l'administration est très important. La doctrine administrative ne saurait se résumer à une simple récitation de la loi, le législateur n'étant pas toujours précis quant à l'esprit de la loi.

L'interprétation de l'administration favorise non seulement une meilleure compréhension des textes par les agents et les contribuables, mais est nécessaire pour l'application de la loi.

Toutefois, on ne saurait laisser à l'administration la faculté de revenir sur sa position. ; cela porterait atteinte à la sécurité juridique des contribuables et créerait un véritable climat de méfiance.

S'agissant par exemple du rescrit fiscal, lorsque l'administration est sollicitée par une entreprise sur son éligibilité à l'exonération prévue pour les entreprises nouvelles, il serait inique de demander à cette dernière de rembourser les aides perçues au motif d'une erreur d'appréciation de l'administration.

Pour autant, les vides juridiques et les imprécisions des textes législatifs laissent une très grande marge de manœuvre à l'administration, pouvant occasionner des dérives d'interprétation, au cas par cas, différente par administration ou par service, et octroyant *in fine* à l'administration un pouvoir relativement discrétionnaire.

L'intervention du Conseil d'État n'a pas eu pour conséquence d'atténuer ces craintes.

En effet, s'il précise dans un premier temps que « *Les dispositions de l'article L. 80 A du LPF n'ont ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi. Elles instituent (...) un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration* ». Il ajoute toutefois « (...) même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit »¹⁰³⁸.

Si l'opposabilité de la doctrine administrative est généralement admise, il s'est longtemps posé la question de savoir s'il est possible de reprocher à un contribuable « d'abuser » de la doctrine administrative lorsque celle-ci accorde un avantage fiscal non prévu par la loi

¹⁰³⁸ Avis du Conseil d'Etat, Section, 8 mars 2013, n° 353 782, ECLI:FR:CESEC:2013:353782.20130308.



elle-même ? Cette question s'est notamment posée à l'occasion d'une affaire qualifiée de « "casse" fiscal du siècle »¹⁰³⁹, dite affaire des « Fonds turbo ».

Dans les faits, les fonds communs de placement étaient régis par la loi n°79-594 du 13 juillet 1979, situant légalement les porteurs de parts dans la même situation que si chacun gérait lui-même son portefeuille de valeurs mobilières, tout en reconnaissant qu'un fonds commun de placement est créé sur l'initiative de deux fondateurs, juridiquement distincts, qui assurent les fonctions de gérant et de dépositaire de fonds. L'une étant généralement la filiale de l'autre¹⁰⁴⁰.

Selon l'article 7 de la loi du 13 juillet 1979, abrogé le 31 décembre 1988¹⁰⁴¹ « *les souscriptions de parts sont reçues et les rachats effectués à la prochaine valeur liquidative* ». Cette disposition permettait de faciliter la répartition des revenus entre les porteurs de parts, produits chaque année sous forme de dividendes¹⁰⁴² et d'intérêts¹⁰⁴³, en incorporant les revenus déjà acquis à la date de la souscription, à la valeur de la part. Les sommes ou valeurs réparties au titre de chaque année par un fonds constituant des revenus de capitaux mobiliers perçus par les porteurs de parts à la date de cette répartition, le souscripteur est imposé sur des sommes « *qu'il a lui-même apportées avant de les percevoir, c'est-à-dire sur un revenu fictif* »¹⁰⁴⁴. Les revenus des titres détenus par le fonds commun de placement étaient assortis d'un crédit d'impôt visant à éviter une double imposition, en raison de l'imposition subie avant leur distribution, sous forme d'impôt sur les sociétés pour les dividendes d'actions et de prélèvements à la source pour les revenus d'obligations.

Le montant des revenus attribués aux souscripteurs étant le même, l'administration, dans un souci d'équité, a autorisé, dans le texte de l'instruction du 13 janvier 1983, aux gérants et dépositaires de fonds communs de placement, à attribuer « *aux parts supplémentaires créées entre la clôture de l'exercice et la date de mise en paiement des produits, un crédit d'impôt unitaire de même montant que celui alloué aux parts existant à la clôture de*

¹⁰³⁹ COZIAN (M.), Haro sur le baudet..., BF Lefebvre 3/97, p.182.

¹⁰⁴⁰ V. les conclusions du Commissaire du Gouvernement GOULARD (G.), RJF 5/98, éd. Francis Lefebvre.

¹⁰⁴¹ Loi n°88-1201 du 23 décembre 1988 - art. 44 JORF 31 décembre 1988.

¹⁰⁴² Pour les actions.

¹⁰⁴³ Pour les obligations.

¹⁰⁴⁴ V. les conclusions du Commissaire du Gouvernement GOULARD (G.), préc. cit.



l'exercice ». Cette mesure consistait à autoriser les gérants et dépositaires de fonds communs de placement à « *émettre des certificats de crédits d'impôt qui ne trouvaient leur contrepartie dans aucun impôt déjà acquitté au profit du Trésor public, c'est-à-dire des crédits d'impôt fictifs* »¹⁰⁴⁵.

Des établissements financiers avaient délictueusement mis au point un montage qui consistait à souscrire des parts de fonds communs de placement dans les jours précédant la répartition des produits de ceux-ci, à encaisser un crédit d'impôt lors de la répartition des produits, puis à céder les parts une fois l'objectif atteint.

Selon un rapport de la Cour des comptes de 1993, ce mécanisme avait entraîné un manque à gagner pour l'État, pendant une dizaine d'années, de huit milliards de francs¹⁰⁴⁶.

Ce dispositif fût abrogé en 1989 pour les personnes morales, et en 1993 pour les personnes physiques. L'administration se basant sur les dispositions de l'article L64 LPF dans sa rédaction en vigueur au moment des faits selon lequel « *Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéficiaires ou de revenus (...) L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement* », pour sanctionner les souscripteurs des fonds incriminés, appelés « fonds turbo ».

Saisi d'un recours de la société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (S.D.M.O.) tendant à la réduction de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 1989, le tribunal administratif d'Orléans avait posé une question préjudicielle au Conseil d'État, faisant suite à la position de l'administration qui s'était placée sur le terrain de l'abus de droit :

¹⁰⁴⁵ GOULARD (G.), préc. cit.

¹⁰⁴⁶ Soit 1 698 034 610,70 Euros en 2017 (la conversion a été faite sur le site de l'INSEE, qui tient compte de l'érosion monétaire due à l'inflation).



« l'administration est-elle en droit de faire usage de la procédure de répression des abus de droit à l'encontre d'un contribuable qui a appliqué à la lettre une doctrine contenue dans une instruction publiée et non rapportée à la date des opérations en cause ? ».

La réponse du Conseil d'État fût négative. Il donna la priorité à la garantie de l'article L. 80 A sur la répression de l'abus de droit, en affirmant « Dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas appliqué les dispositions mêmes de la loi fiscale mais a seulement entendu se conformer à l'interprétation contraire à celle-ci qu'en avait donnée l'administration dans une instruction ou une circulaire, l'administration ne peut faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales et recourir à la procédure de répression des abus de droit en se fondant sur ce que ce contribuable, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait. Elle peut seulement, le cas échéant, contester que le contribuable remplissait les conditions auxquelles l'instruction ou la circulaire subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle donne »¹⁰⁴⁷.

La loi de finances rectificative pour 2008¹⁰⁴⁸ constitue pourtant un revirement à la position du Conseil d'État et permet de relancer le débat entre l'opposabilité de la doctrine fiscale et l'abus de droit.

En effet, selon le nouvel article L64 LPF « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

¹⁰⁴⁷ Conseil d'Etat, Avis Assemblée, du 8 avril 1998, 192539, publié au recueil Lebon.

¹⁰⁴⁸ Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008.



Cette disposition permet sans doute aujourd'hui de tenter de concilier l'octroi des allègements fiscaux et la lutte contre certaines optimisations agressives, à la limite de l'illégalité. Elle soulève également la question de la bonne foi en droit fiscal.

La bonne foi en droit fiscal est une notion qui jusqu'à lors était plutôt présumée. Cependant, en vertu de l'article 2/1/2° de la loi pour un État au service d'une société de confiance¹⁰⁴⁹, qui reconnaît « un droit à l'erreur », le législateur a indirectement consacré et généralisé la notion de « bonne foi », dans les relations entre l'administration et les usagers.

Aussi, la loi précitée n'a pas une approche positive, mais négative, en donnant une définition de la mauvaise. Est ainsi de mauvaise foi « toute personne ayant délibérément méconnu une règle applicable à sa situation ». Par ailleurs, « en cas de contestation, la preuve de la mauvaise foi et de la fraude incombe à l'administration ».

En outre, l'administration fiscale essaye de parfaitement informer les contribuables sur les régimes d'exonération, afin d'éviter les utilisations erronées, mais de bonne foi de ces régimes.

Néanmoins, l'administration peut redresser, mais ne peut sanctionner les contribuables qui ont utilisé un dispositif fiscal avantageux sans en remplir les conditions, s'il est déterminé qu'ils sont de bonne foi.

Suivant la position du Conseil d'État, un contribuable ne remplissant pas les conditions d'exonération prévues par l'article 44 quater ne peut être regardé, par ce seul fait, comme étant de mauvaise foi¹⁰⁵⁰.

Par conséquent, la mauvaise foi n'est donc pas établie par le seul fait que le contribuable s'est considéré comme relevant du champ d'application des entreprises nouvelles.

En revanche, les erreurs commises par les contribuables disposant de compétences dans le domaine fiscal ou juridique sont regardées comme relevant de la mauvaise foi¹⁰⁵¹.

Au Gabon, ce n'est que récemment que l'opposabilité des prises de position formelles de l'administration a été consacrée.

¹⁰⁴⁹ Loi n°2018-727 du 10 août 2018, JORF n°0184 du 11 août 2018.

¹⁰⁵⁰ CE 29 janv. 2003, req. n°232005, Sté Cofadis, Dr. fisc. 2003, no 20, comm. 372.

¹⁰⁵¹ CE 24 nov. 1976, req. no 94105, Dr. fisc. 1976, no 52, comm. 1988.



La loi de finances pour 2014 a introduit un article P-866 au livre de procédures fiscales visant à garantir la sécurité juridique des contribuables à l'occasion de contrôles fiscaux.

En effet, aux termes de l'article P-866 LPF, « *Il ne peut être procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause de celui-ci résulte d'un différend portant sur une interprétation par le contribuable de bonne foi, d'une disposition fiscale à l'époque des faits formellement admise par l'administration fiscale* ».

Par ailleurs, lorsque le contribuable a, préalablement à la conclusion d'une opération telle qu'un contrat ou un acte juridique, sollicité l'avis de l'administration fiscale sur le régime fiscal applicable à cette opération, il ne peut se voir imposer une position contraire par cette même administration, notamment à l'occasion des contrôles fiscaux.

Cependant, la garantie des droits du contribuable se trouve limitée par certaines dispositions du LPF gabonais.

En vertu de son article P-818, les contribuables ou les entreprises qui ont commis une erreur ou une omission dans une déclaration relative à l'établissement de leurs impôts ont la faculté de souscrire une déclaration rectificative¹⁰⁵² (sauf en matière de TVA).

Toutefois, cette rectification ne peut s'opérer lorsqu'elle a pour conséquence une minoration de l'impôt préalablement déclaré.

Cette règle implique donc que la rectification n'est possible que lorsqu'elle avantage l'administration.

On pourrait alors s'interroger sur la règle applicable lorsque le contribuable a de bonne foi, mais sur une base erronée, demandé à l'administration l'interprétation d'une disposition fiscale. Et mieux encore, lorsque la rectification de l'erreur commise par le contribuable entraîne une baisse de sa charge fiscale.

L'article P-866 du LPF répond à notre sens à cette question.

En effet, concernant les accords préalables conclus entre l'administration fiscale et certaines sociétés visées par l'utilisation des prix de transfert, ces accords garantissent

¹⁰⁵² La recevabilité de cette déclaration rectificative par l'administration est limitée dans un délai de trois (3) mois suivant la date de dépôt de la déclaration initiale. Celle-ci est considérée comme couvrant l'inexactitude des indications initialement fournies si elle est déposée ou remise avant l'expiration des délais impartis pour la production de la déclaration.



l'entreprise contre toute remise en cause par l'administration de la méthode de fixation des prix pour les exercices concernés, sauf en cas de présentation erronée des faits, de dissimulation d'informations, d'erreurs ou omissions imputables au contribuable, de non-respect des obligations contenues dans l'accord ou de manœuvres frauduleuses.

Cette position du législateur concernant les accords préalables en matière de prix de transfert pourrait ainsi être transposée au rescrit fiscal. La bonne pourrait être assimilée au vue de ce qui précède à une absence d'erreur, même involontaire.

La restriction aux garanties du contribuable peut par ailleurs se justifier par la difficulté pour l'administration de prouver la bonne ou la mauvaise foi du contribuable.

Dans ce sens, la législation devrait être améliorée. Afin d'accroître la sécurité juridique des contribuables, la loi devrait prévoir l'ensemble des éléments de preuves destinés à prouver la bonne ou la mauvaise foi du contribuable.

Cette amélioration aura pour effet d'accentuer l'attractivité du territoire et de rassurer les entreprises quant à la performance du système fiscal.

De plus, cette mesure permettra d'établir une relation de confiance entre les entreprises et l'administration. Car, parallèlement à son rôle d'information, l'administration fiscale met en application la loi en accordant les allègements fiscaux aux entreprises.

B- L'octroi des allègements fiscaux

L'obligation déclarative en France, ainsi que les documents¹⁰⁵³ accompagnant cette déclaration, permettent aux entreprises de prétendre au bénéfice des différentes aides fiscales, sans pour autant avoir à effectuer d'autres formalités. Cependant, si en France, certains régimes de faveur doivent exceptionnellement faire l'objet d'un agrément (1), au Gabon, la procédure d'octroi des allègements fiscaux apparaît plus équivoque (2).

1- La procédure d'octroi en France

La procédure d'octroi est différente selon que le bénéfice de l'aide fiscale ne nécessite pas ou est assujettie à une autorisation préalable.

¹⁰⁵³ S'agissant par exemple des exonérations dans les zones franches urbaines, les entreprises doivent joindre à la déclaration de résultat, un état de détermination du bénéfice exonéré.



Le régime général d'octroi des avantages fiscaux en France est foncièrement lié aux obligations déclaratives auxquelles doivent se soumettre les entreprises.

En effet, lorsqu'une entreprise souhaite par exemple bénéficier du statut d'entreprise nouvelle, celle-ci n'a aucune demande particulière à faire, du moment qu'elle remplit les conditions ouvrant droit au bénéfice de ce régime.

Il est toutefois à signaler que l'entreprise doit elle-même spécifier le régime sous lequel elle veut se placer.

Aussi, elle peut au préalable, par le biais de la procédure du rescrit, adresser une demande à l'administration afin de savoir si elle est éligible.

Informée sur son éligibilité, l'entreprise doit, en vue de bénéficier de l'exonération et en vertu de ses obligations fiscales, renseigner le régime sous lequel elle se place sur le tableau de détermination de résultats.

Ainsi par exemple, s'il s'agit d'une nouvelle entreprise créée dans une zone à finalité régionale, elle doit se placer sous le régime de l'article 44 sexies du code général des impôts. Cette information est à retranscrire sur le tableau de détermination du résultat fiscal¹⁰⁵⁴.

Lorsqu'une entreprise est éligible à plusieurs régimes, elle doit notifier à l'administration le régime sous lequel elle désire se placer. C'est le cas d'une entreprise créée dans une zone franche urbaine-territoire entrepreneur qui remplit également les conditions pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles. Elle doit, si elle veut se placer sous le régime des ZFU- territoires entrepreneurs, opter pour ce régime dans un délai de 6 mois suivant celui de son début d'activité. Il est à noter que cette option est irrévocable.

Cependant, le bénéfice de certains régimes particuliers est soumis à une demande préalable. Il est donc obligatoire dans ce cas que les entreprises obtiennent un agrément fiscal¹⁰⁵⁵.

¹⁰⁵⁴ Une ligne est prévue à cet effet.

¹⁰⁵⁵ Actes administratifs unilatéraux dont l'objet est de subordonner à des décisions individuelles, l'application de régimes fiscaux prévus par la loi (CE, 16 avril 2010, SNC Les trois Salazes, Req. n°322260 ; CE, 4 avril 2012, M. Jean A., Req. n°326760).



En effet, la sécurité juridique constitue, selon l'administration fiscale, une face importante de la relation entre les usagers et les administrations modernes.

Aussi, elle permet aux acteurs économiques, particuliers et professionnels, de prendre des décisions dans un contexte juridico-fiscal stable¹⁰⁵⁶.

Pour ce faire, l'agrément fiscal, au même titre que le rescrit et les accords préalables, permet d'atteindre cet objectif de sécurité juridique.

L'agrément fiscal est « *la décision par laquelle l'administration fiscale autorise un contribuable à faire application d'un régime fiscal plus avantageux que le droit commun* »¹⁰⁵⁷.

L'agrément se distingue de la doctrine administrative, pouvant être invoquée sur le fondement de l'article L.80 A du LPF par l'ensemble des contribuables. Il ne produit d'effet juridique qu'à l'égard de son titulaire, seul apte à faire application des mesures fiscales avantageuses.

En outre, son bénéfice est exclusivement réservé aux opérations que le législateur a entendu encourager.

Ces opérations peuvent être classées en cinq catégories : les agréments concernant la rénovation de la structure des sociétés; les agréments prévus en faveur du développement régional, de l'amélioration des structures et de la reprise d'entreprises en difficulté; les agréments délivrés dans le cadre de l'aide fiscale aux investissements réalisés dans les départements d'outre-mer, les collectivités d'outre-mer et autres collectivités ; les agréments en faveur du patrimoine artistique national; et les agréments divers, qui ne peuvent être rattachés à aucune des catégories précédentes.

Au fil des années, les conditions d'octroi de certains régimes de faveur ont été progressivement assouplies. De même, des régimes dérogatoires soumis à un agrément préalable ont été supprimés. C'est le cas des mesures visant les personnes non-salariées exerçant temporairement leur activité en France (impatriés).

En effet, l'article 155 B du CGI, dans sa rédaction en vigueur du 1^{er} novembre 2016 au 1^{er} janvier 2017, prévoyait, sur agrément, une exonération d'impôt à hauteur de 30% pour la

¹⁰⁵⁶ BOI-SJ-20120912.

¹⁰⁵⁷ CHAYVIALLE (N.), Agréments fiscaux : Procédure et contentieux, JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 770, 1^{er} Décembre 2010 (dernière mise à jour : 20 Mars 2015).



rémunération des personnes non salariées qui établissent leur domicile fiscal en France au plus tard le 31 décembre 2011 et qui remplissent certaines conditions, à savoir procéder à un investissement économique direct en France au sens du 7° de l'article L. 313-20 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile ; ou exercer à titre principal une activité figurant sur une liste fixée par décret en raison du caractère spécifique des compétences requises ou de difficultés de recrutement ; ou souscrire, à compter du 1er janvier 2008 et dans les conditions définies à l'article 885 I ter, au capital de sociétés, pour un montant excédant la limite inférieure de la première tranche du barème de l'impôt de solidarité sur la fortune, et prendre l'engagement de conserver les titres souscrits pendant la durée de l'agrément et, en cas de cession, de réinvestir le produit de la cession dans des titres de même nature.

Cette disposition n'a pas été prorogée.

L'agrément fiscal est accordé par le ministre chargé du budget¹⁰⁵⁸, celui-ci pouvant déléguer cette tâche à la Direction générale des finances publiques¹⁰⁵⁹.

Dans le cadre de décisions déconcentrées, les directions régionales ou départementales des finances publiques peuvent également examiner les demandes d'agréments.

L'entreprise qui dépose une demande d'agrément doit le faire préalablement à l'opération qui fait l'objet de la demande.

Dans le cas où l'administration ne serait pas informée en amont, l'entreprise se verra opposer la forclusion.

La demande peut être faite soit par voie postale¹⁰⁶⁰, soit par un dépôt direct auprès de l'administration. La demande d'agrément doit au minimum spécifier l'identité complète du demandeur, la nature de l'opération prévue, ainsi que l'avantage fiscal demandé.

Après la réception de la demande, l'administration s'assure tout d'abord de la recevabilité de cette dernière, avant d'examiner la demande. La décision d'octroyer, ou non l'agrément, est prise sur la base de textes légaux.

¹⁰⁵⁸ Article 1649 nonies CGI.

¹⁰⁵⁹ Article 1649 nonies I CGI.

¹⁰⁶⁰ Le cachet de la poste faisant foi de la date d'envoi.



L'administration dispose d'un délai de quatre mois afin de se prononcer sur la demande. En cas de refus, l'entreprise demanderesse a le droit d'être informée sur les raisons de la décision défavorable¹⁰⁶¹.

Dans la même logique, les décisions de refus d'agrément aux entreprises qui remplissent pourtant les conditions doivent être motivées¹⁰⁶².

L'agrément n'est pas accordé lorsque la demande a été déposée tardivement. De même, lorsque le contribuable ne remplit pas les conditions relatives au domaine de l'agrément, celui-ci est refusé.

Lorsqu'à l'issue des différentes déclarations et demandes, l'entreprise obtient le bénéfice de l'avantage fiscal, l'administration fiscale peut procéder à différents contrôles afin notamment de s'assurer de la bonne foi de cette entreprise.

Le titulaire de l'agrément fiscal est tenu de respecter certaines conditions subordonnées à l'octroi de l'agrément. L'agrément fiscal peut ainsi être qualifiée de décision conditionnelle. De ce fait, il n'est créateur de droits que si les conditions assorties à son octroi sont respectées¹⁰⁶³.

Aussi, la jurisprudence, suivie par le législateur ont reconnu à l'administration le pouvoir de retirer un agrément fiscal dès l'instant où les conditions de sa délivrance ne sont plus respectées par le titulaire¹⁰⁶⁴. L'article 1649 nonies A du code général des impôts dispose en effet que *« L'inexécution des engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif ou le non-respect des conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné entraîne le retrait de l'agrément, la déchéance des avantages fiscaux qui y sont attachés et l'exigibilité des impositions non acquittées du fait de celui-ci assorties de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, décompté de la date à laquelle ces impôts auraient dû être acquittés. (...) Lorsque le bénéficiaire d'avantages fiscaux accordés du fait d'un agrément administratif ou d'une convention passée avec l'État se rend coupable, postérieurement à la date de l'agrément ou de la signature de la convention, d'une infraction fiscale reconnue*

¹⁰⁶¹ Article 1^{er} de la loi n°79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public.

¹⁰⁶² CE, 24 février 1988 n°76603.

¹⁰⁶³ CE, 25 juill. 1986, n° 22692, SA Grandes Distilleries "Les fils d'Auguste Peureux" : Rec. CE 1986, p. 340 ; RJF 11/1986, n° 1025 ; RFD adm. 1986, concl. O. Fouquet.

¹⁰⁶⁴ CE, sect., 10 mars 1967, n° 64509, Min. c/ société Samat et Cie.



frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée, il est déchu du bénéfice desdits avantages et les impôts dont il a été dispensé depuis la date de l'infraction deviennent immédiatement exigibles, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et décompté de la date à laquelle ils auraient dû être acquittés ».

Plusieurs avantages assujettis à agrément ont pour objectif d'encourager le développement de certaines parties du territoire. C'est le cas des agréments prévus par les articles 217 undecies et 199 undecies A à C du code général des impôts, délivrés dans le cadre de l'aide aux investissements réalisés dans les départements d'outre-mer, les collectivités d'outre-mer, ainsi que dans d'autres collectivités.

L'agrément est également utilisé pour la sous-traitance dans le cadre du CIR. Il est accordé par le ministère de l'Enseignement supérieur et de la recherche à des entités installées en France ou dans l'Espace économique européen. L'agrément informe le donneur d'ordres que l'entreprise a le potentiel requis pour faire de la recherche. Les dépenses sous-traitées à des entreprises qui ne bénéficient pas d'un agrément sont exclues de l'assiette du CIR¹⁰⁶⁵.

L'agrément est réputé acquis pour les opérateurs publics de recherche, les universités, les établissements privés et publics d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant le grade de Master, et les établissements publics de coopération scientifique. Les autres entités doivent demander leur agrément au ministère de l'Enseignement supérieur et de la recherche¹⁰⁶⁶. Ce dernier vérifie, sur présentation d'un dossier (comprenant une description de l'activité de la société, de son personnel, des projets de recherche qu'elle a antérieurement menés), qu'elles ont la capacité de faire de la recherche.

Afin d'éviter toute incertitude sur la catégorie dont relèvent certaines entités, créées notamment dans le cadre du programme des investissements d'avenir, la liste des structures dispensées de l'agrément doit être régulièrement actualisée.

Il est possible de constater que l'agrément est une activité récurrente du ministère chargé de la recherche. Entre 2010 et 2012, il a agréé en moyenne 2 400 entités par an.

¹⁰⁶⁵ Cour administrative d'appel de Versailles, SA BP France, 29 novembre 2007.

¹⁰⁶⁶ Cette demande peut être faite par voie postale ou par voie dématérialisée.



En outre, dans le cadre de l'article 209 quinquies du CGI, qui a été supprimé, aménageant le régime du bénéfice mondial ou consolidé, les sociétés françaises, titulaires de l'agrément étaient autorisées à tenir compte du résultat de leurs exploitations directes ou indirectes situées en France ou à l'étranger.

Contrairement à la France, la législation gabonaise assujettit le bénéfice de toutes les aides fiscales à, non seulement une demande formelle des contribuables, mais également un accord express de l'administration.

2- Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale gabonaise

L'octroi d'une aide fiscale obéit obligatoirement au Gabon à un accord préalable de l'administration, il s'agit de l'agrément fiscal.

Pour commencer, ne peuvent prétendre à cet agrément que les entreprises étant à jour au regard de leurs obligations déclaratives et fiscales (immatriculation, déclaration annuelle des résultats, obligations comptables¹⁰⁶⁷).

Elles doivent également soumettre à l'administration fiscale les documents demandés, en fonction de leur situation.

Le code général des impôts gabonais signale, pour chaque avantage fiscal prévu, l'obligation de déposer une demande préalable en vue de bénéficier du dispositif.

S'agissant par exemple des nouvelles entreprises, elles sont soumises à une approbation préalable lorsqu'elles font une demande en vue de bénéficier des incitations fiscales.

Selon l'article 197 CGI, les avantages en faveur des entreprises nouvelles sont « *accordés par décision du directeur général des impôts sur demande du contribuable présentée avant le début de l'installation de l'entreprise* ».

Concernant les exemptions de douanes, les entreprises doivent déposer les demandes d'exemption auprès de la Direction générale des douanes. Celle-ci les assigne par la suite à la Direction des régimes économiques et privilégiés.

Le Gabon connaît une spécificité dans l'octroi des aides fiscales.

¹⁰⁶⁷ Les entreprises industrielles et commerciales exerçant leur activité au Gabon sont assujetties à la tenue de leur comptabilité suivant le système comptable OHADA. Les comptabilités non tenues selon la nouvelle normalisation seront considérées par l'Administration fiscale comme irrégulières en la forme et non probantes (Art 17 et 18 CGI).



En effet, suivant l'article 3 CGI, « Sont nuls et de nul effet, tous avantages fiscaux, toutes exonérations d'impôts, droits et taxes non prévus par la loi ».

Cependant, la loi fiscale gabonaise autorise la création d'aides fiscales au cas par cas. Ces aides fiscales sont généralement négociées entre les grandes entreprises et l'État.

Par ailleurs, afin d'uniformiser la procédure d'octroi de ces aides fiscales discrétionnaires et personnalisées, une commission spéciale a été créée en 2008 par un arrêté¹⁰⁶⁸ du ministre de l'Économie : il s'agit de la Commission spéciale chargée de l'examen des demandes des avantages fiscaux et douaniers.

Cette Commission est composée du directeur général des impôts ou de son représentant, du directeur général des douanes et droits indirects ou de son représentant, d'un représentant du cabinet du ministre en charge des finances et du budget, de deux représentants de la Direction générale des impôts, de deux représentants de la Direction générale des douanes et des droits indirects, d'un représentant de la Direction générale de la concurrence et de la consommation, d'un représentant de la Direction générale de l'économie, un représentant de la Direction générale des statistiques et des études économiques.

Elle est mandatée pour examiner les dossiers de demandes d'agrément au bénéfice d'allègements fiscaux et douaniers non prévus par les lois en vigueur, notamment sous la forme d'exemptions, d'exonérations, de réductions d'impôts ou de taux d'imposition ou sous toutes autres formes.

La fonction de la Commission est très étendue car, elle peut déclarer la recevabilité ou non des dossiers de demandes d'agrément à l'octroi des avantages fiscaux et douaniers. De même, elle a la faculté de proposer, dans le cadre des projets d'agrément, les engagements et obligations auxquels les demandeurs d'avantages fiscaux et douaniers seront soumis.

Il est ainsi possible de constater que cette Commission dispose d'un large pouvoir discrétionnaire.

En outre, elle doit garantir la stricte conformité des avantages fiscaux et douaniers sollicités aux dispositions légales.

¹⁰⁶⁸ Arrêté n° 0001438/MEFBP/CAB-ME.



Lorsque la Commission déclare une demande d'aide fiscale recevable, elle doit émettre des avis motivés sur les dossiers de demandes avant de les soumettre à la signature du ministre des finances.

L'article 3 du code général des impôts dispose à ce titre que « *le ministre chargé des finances est obligatoirement saisi, pour visa préalable, de tout projet de texte ayant pour effet de créer de nouveaux impôts, droits, taxes ou redevances. Il en est de même de tout texte octroyant des avantages fiscaux* ».

En effet, elle agit avant l'intervention du législateur, les allègements fiscaux autorisés par la Commission et approuvés par le ministre des Finances devant en principe être par la suite intégrés dans la loi.

Aussi, l'article 4 de la loi de finances pour 2018 modifiant l'article 3 bis du code général des impôts précise que les avantages fiscaux accordés par la commission spéciale ne sont acquis qu'après inscription dans une loi de finances.

Il était à déplorer que le texte instituant la Commission ne déterminait pas les critères d'attribution ou non de ces avantages fiscaux. Il précisait juste que la Commission « *juge de la recevabilité des demandes sur la base d'études impacts économiques, sociaux et financiers pour les comptes de la Nation et des garanties présentées par les requérants* »¹⁰⁶⁹.

Cette situation renforçait le caractère discrétionnaire de ces mesures, affectant les recommandations des organismes internationaux visant à promouvoir une certaine transparence du système fiscal.

Il n'est pas en effet nécessaire de rappeler que la transparence participe inéluctablement à l'attractivité d'un territoire.

La loi de finances pour 2018 a apporté quelques précisions quant aux conditions d'octroi de certains avantages fiscaux. Selon son article 4 précédemment cité « *des avantages fiscaux peuvent être consentis en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée ainsi que de la retenue à la source y afférente. Les avantages fiscaux visés à l'alinéa 1 ci-dessus consistent en l'exonération de l'IS et de la TVA exclusivement pendant la phase d'investissement ou de construction et pour une durée n'excédant pas cinq ans. L'octroi des desdits avantages est subordonné à l'établissement, par le requérant, d'un dossier de demande d'agrément, soumis à l'examen de la commission spéciale créée par l'arrêté n°1438*

¹⁰⁶⁹ Article 3 de l'arrêté susmentionné.



du 8 septembre 2008 et à l'engagement : de réaliser un investissement supérieur ou égal à dix milliards de francs CFA, créer au moins 100 emplois au profit des personnes physiques de nationalité gabonaise ; de construire un siège social ; de ne pas être bénéficiaire d'un régime dérogatoire quelconque ».

Le rôle de la commission et la procédure qui l'entoure engendrent un certain nombre de préoccupations.

Les aides fiscales sont créées au cas par cas. Elles ne tiennent pas compte de l'ensemble des entreprises se trouvant dans une situation similaire, mais le sont pour une entreprise préalablement identifiée. Ce qui constitue une véritable atteinte au principe d'égalité.

L'article 256 de l'ancien code minier¹⁰⁷⁰ fait référence à ces avantages fiscaux « dérogatoires » accordés en dehors de toute base légale. Toutefois, la Commission n'est pas expressément citée dans le cadre de cette disposition. Les avantages fiscaux sont en effet accordés par décret du gouvernement, pris sur proposition du ministre chargé des mines, ou en matière fiscale et douanière, sur proposition conjointe avec le ministre chargé de l'économie.

Par ailleurs, au Gabon et en France, les garanties administratives en matière d'assiette sont également accompagnées de garanties en matière de contrôle.

§ 2 - Le contrôle des entreprises

L'administration fiscale procède au contrôle des déclarations faites par les entreprises, dans le but de s'assurer de l'exactitude de ces déclarations. En matière d'avantages fiscaux, ce contrôle peut être différent selon qu'il s'agisse d'un avantage ayant nécessité d'un accord préalable (A) ou non (B).

A- Le contrôle des aides requérant un agrément

Il ressort de l'étude de la législation gabonaise que les avantages fiscaux sont en général accordés par le biais d'agréments fiscaux.

L'octroi de ces agréments s'effectue sur la base des différentes informations fournies à l'administration fiscale par les entreprises.

¹⁰⁷⁰ Abrogé en 2019.



Pour ce faire, l'administration peut effectuer un contrôle afin de s'assurer que les entreprises ont été de bonne foi, et remplissent bel et bien les conditions liées à l'octroi de l'agrément.

Il convient de déterminer d'une part les conséquences encourues par les entreprises en raison du contrôle. Et d'autre part, les garanties découlant du contrôle.

S'agissant des conséquences, elles se résument principalement au retrait de l'agrément, si à l'issue du contrôle les entreprises ne remplissent pas ou plus les conditions d'octroi.

Pour les entreprises placées sous le régime d'entreprises nouvelles, l'article 197 du code général des impôts gabonais prévoit que si après avoir reçu l'agrément du directeur général des impôts, l'entreprise ne remplit pas les conditions relatives à l'obtention de cet agrément, l'impôt sur les bénéfices réalisés depuis le début de l'exploitation devra être établi selon le régime de droit commun. L'entreprise sera ainsi déchue du régime de faveur.

En dehors de cette déchéance, l'article 197 précise que l'entreprise pourra également se voir appliquer les pénalités et sanctions prévues aux articles P-996 et suivants du livre des procédures fiscales. L'article P-996 intervient en cas d'insuffisances, d'omissions ou d'inexactitude des déclarations faites par l'entreprise, qui affectent la base ou les éléments d'imposition.

Dans ce cadre, l'administration fiscale gabonaise est amenée à effectuer des redressements donnant lieu à l'application d'un intérêt de retard de 1,5% par mois, plafonné à 50% et calculé sur la base des droits mis à la charge du contribuable.

L'administration fiscale effectue en sus des redressements fondés sur le degré mauvaise foi de l'entreprise.

Selon l'article P-997 du livre des procédures fiscales, *« Il y a mauvaise foi lorsque : le service prouve que le contribuable a eu connaissance des faits ou des situations qui motivent les redressements ; la récidive est dûment constatée. Est notamment considéré comme ayant effectué des manœuvres frauduleuses, le contribuable qui, sciemment, a omis de passer des écritures comptables ou qui a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives dans les livres, registres et documents professionnels dans l'intention de minorer ou d'éluder l'impôt.*

Il en est de même de celui qui produit des pièces fausses ou reconnues inexactes mais ayant donné lieu à facturation ou à déduction de la Taxe sur la Valeur Ajoutée ».

Ces redressements donnent lieu, en plus de l'intérêt de retard, à l'application d'une majoration de 100% en cas de mauvaise foi, et de 150% en cas de manœuvres frauduleuses¹⁰⁷¹.

Les agréments dépendants de la Commission spéciale chargée de l'examen des demandes des avantages fiscaux et douaniers sont contrôlés par elle.

La Commission est par conséquent chargée de veiller au respect des engagements et des obligations par les bénéficiaires de ces agréments.

En cas de non-respect des obligations et engagements contractés par les entreprises bénéficiaires, la Commission peut proposer l'annulation ou le retrait des avantages fiscaux faisant l'objet de l'agrément.

En outre, s'agissant par exemple des avantages fiscaux octroyés aux entreprises à vocation touristique, les manquements aux obligations donnant accès à ces avantages, ou des manœuvres ayant pour effet des exonérations indues, conduisent à la déchéance du droit aux exonérations et autres avantages prévus, soit à titre définitif, soit à titre temporaire. C'est le ministre chargé du tourisme qui a la compétence de prononcer la déchéance desdits avantages.

Les garanties sont davantage spécifiées concernant le contrôle sur place.

L'entreprise bénéficie du droit d'être informé d'un contrôle sur place avant l'intervention de l'administration et de se faire assister d'un conseil de son choix ; du droit à un débat oral et contradictoire avec le vérificateur ; de l'information sur les conséquences financières dans la proposition de rectification ; de la limitation de la durée de la vérification sur place ; de l'impossibilité pour l'administration de procéder à un nouveau contrôle sur une période déjà vérifiée.

Le bénéfice d'un agrément fiscal engage l'entreprise bénéficiaire à respecter les engagements et obligations liés à cet agrément. La procédure de contrôle des agréments

¹⁰⁷¹ En cas de manœuvres frauduleuses, l'entreprise encoure, à côté de la majoration de 150%, à des poursuites pénales.

fiscaux en France obéit également à cette règle. En effet, à l'issue du contrôle, l'administration fiscale peut décider soit le retrait, soit la déchéance de l'agrément.

Le manquement aux conditions générales prévues par les textes et/ou aux conditions particulières relatives à l'agrément, par l'entreprise bénéficiaire, entraîne son retrait.

Par ailleurs, en raison du principe de parallélisme des formes, seule l'autorité qui a octroyé l'agrément peut en prononcer le retrait¹⁰⁷².

L'administration fiscale est tenue, avant de se prononcer sur la déchéance de l'agrément, de permettre à l'entreprise de se défendre en présentant ses observations sur la situation dans les trente jours¹⁰⁷³. La décision de retrait a pour conséquence l'exigibilité des impôts dont l'entreprise bénéficiaire avait été dispensée. Les intérêts de retard sont également exigibles¹⁰⁷⁴.

Les bénéficiaires défaillants peuvent, à défaut du retrait de l'agrément, encourir la déchéance des avantages fiscaux liés à cet agrément.

La déchéance est appliquée lorsque les infractions fiscales ont été commises postérieurement à la date de l'agrément, et ont été reconnues frauduleuses par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée¹⁰⁷⁵.

En conséquence, cette situation entraîne d'une part la déchéance des avantages fiscaux attachés à l'octroi de l'agrément¹⁰⁷⁶. D'autre part, l'exigibilité immédiate des impôts dont le bénéficiaire de l'agrément a été dispensé. Et enfin, l'application d'intérêts de retard¹⁰⁷⁷.

Le contrôle de l'administration fiscale ne se limite pas seulement aux avantages fiscaux conditionnés par l'octroi d'un agrément. En France, des aides sont accordées de plein droit aux entreprises remplissant les conditions. L'administration est dans ce cadre aussi chargée de vérifier la bonne foi des bénéficiaires.

¹⁰⁷² Sauf pour certains agréments, notamment ceux faisant l'objet d'une déconcentration (arrêté du 16 décembre 1983 relatif à la délégation du pouvoir en matière d'agréments fiscaux).

¹⁰⁷³ CE, 25 octobre 1985, Société des plastiques d'Alsace, Req. n°29116 ; CE, 16 décembre 1991, Monsieur Lucien X, Req. n°82230.

¹⁰⁷⁴ Article 1727 du CGI.

¹⁰⁷⁵ Article 1649 nonies A-2 du CGI.

¹⁰⁷⁶ La déchéance est de plein droit et ne nécessite pas le retrait de l'agrément.

¹⁰⁷⁷ Les intérêts de retard en cas de déchéance sont calculés dans les mêmes conditions que les retards en cas de retrait d'agrément.

B- Le contrôle des aides non subordonnées à un agrément

Le contrôle des avantages fiscaux ne nécessitant pas un agrément fiscal est effectué sur la base des différentes déclarations et documents transmis par les entreprises bénéficiaires à l'administration fiscale. La vérification se fait en amont et en aval.

Dès sa création l'entreprise doit remplir les conditions lui permettant d'être placé sous le régime auquel elle se prévaut.

Afin d'être par exemple placée sous le régime d'entreprise nouvelle, elle doit joindre à sa déclaration de résultats un état de sa situation et, s'il s'agit d'une société, de celles de ses associés. Cet état est établi sur papier libre et doit être conforme au modèle établi par l'administration.

L'entreprise doit remplir à tout moment de son existence les conditions d'application du régime des entreprises nouvelles. L'administration vérifie les informations en sa possession. Ainsi, si dès sa création l'entreprise ne satisfait pas aux conditions, elle ne peut pas bénéficier des avantages fiscaux, et cela même si par la suite elle parvient à les remplir.

L'administration fiscale vérifie chaque année les déclarations faites par les entreprises, afin de s'enquérir du changement ou non de situation. L'entreprise perdra le bénéfice des exonérations pour l'avenir si elle ne satisfait plus à une ou plusieurs conditions. Cependant, il est à préciser que les avantages précédemment obtenus ne seront pas remis en question, à moins que l'administration fiscale démontre qu'une des conditions n'était pas remplie bien avant l'obtention de l'avantage.

Cette non-rétroactivité relative en matière d'avantages fiscaux permet de maintenir une certaine sécurité pour les entreprises et leurs investissements.

Il est parfois reproché à l'administration de cultiver une suspicion de fraude à l'endroit des entreprises bénéficiaires d'avantages fiscaux. C'est le cas du crédit d'impôt recherche (CIR).

Certaines entreprises ou représentants d'entreprises ont l'impression que les services fiscaux engagent une procédure de contrôle fiscal dès qu'une entreprise dépose une déclaration de CIR.

Pourtant, le CIR constitue l'un des dispositifs fiscaux phares de la France en matière d'attractivité fiscale.



Concrètement, la déclaration de CIR est adressée par l'entreprise au service des impôts des entreprises où elle dépose sa déclaration d'impôt sur les sociétés. Les services fiscaux opèrent un examen, en la forme et au fond, de la déclaration. L'examen diffère selon que l'entreprise sollicite la restitution de sa créance ou qu'elle demande son imputation ou son report. L'imputation¹⁰⁷⁸ s'effectue au moment du paiement de l'impôt dû¹⁰⁷⁹. L'administration fiscale ne procède pas automatiquement au contrôle de la déclaration lors de l'imputation de la créance sur l'impôt sur les sociétés.

S'agissant de la restitution, la Cour des comptes constate que la mise en œuvre d'une procédure contentieuse en cas de demande de restitution peut effectivement prêter à confusion, même si les contrôles effectués dans ce cadre n'ont rien à voir avec ceux qui sont réalisés en cas d'un contrôle fiscal ou a posteriori.

Or si l'emploi du mot « contrôle » peut être source de confusion pour l'entreprise, elle renvoie à deux réalités distinctes. D'un côté, le contrôle a priori ou « contrôle sur pièces », est effectué par les agents de l'administration fiscale depuis leur bureau, notamment pour les demandes de remboursements. Les agents fiscaux procèdent aux vérifications de la déclaration produite ou de la demande de remboursement effectuée. Ils peuvent avoir recours à l'assistance d'experts du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche pour s'assurer que les dépenses déclarées par l'entreprise s'inscrivent dans un vrai projet de R&D. Leur rôle est déterminant pour se prononcer sur l'éligibilité du projet de recherche, mais il n'est que consultatif, l'administration fiscale garantissant les droits du contribuable vérifié durant la procédure de contrôle. Des documents et justificatifs complémentaires peuvent être demandés à l'entreprise, en cas d'anomalie constatée, et sans qu'il n'y ait une intervention dans les locaux de l'entreprise.

D'un autre côté, le contrôle fiscal, encore nommé « contrôle sur place » ou contrôle a posteriori, est un contrôle externe. L'administration adresse un avis de vérification à l'entreprise lui informant qu'elle souhaite intervenir sur place, pour examiner sa comptabilité.

¹⁰⁷⁸ Articles 199 ter B et 220 B du code général des impôts.

¹⁰⁷⁹ Après avoir calculé l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice, l'entreprise devra imputer tout d'abord les créances fiscales de l'exercice à caractère non restituable, puis les créances fiscales reportables (dont le CIR), enfin les créances fiscales restituable (article 49 septies L de l'annexe II au code général des impôts).



Le contrôle fiscal en matière de CIR a vu l'essor d'un nombre important de redressements. On récite principalement trois motifs de rectification, à savoir l'éligibilité des projets de recherche et développement, le calcul des dépenses de personnel éligibles et l'établissement des dépenses de sous-traitance.

L'entreprise doit pouvoir fournir, à l'appui de sa demande de crédit d'impôt recherche, un dossier décrivant le contexte scientifique de ses travaux de recherche, identifiant les objectifs visés et les performances à atteindre, analysant l'état de l'art existant et disponible au moment des travaux, indiquant les aléas et incertitudes scientifiques et techniques, les verrous technologiques et les problèmes techniques à résoudre, et montrant en quoi l'état de l'art précédemment analysé ne permettait pas de les résoudre. L'administration ne peut rejeter un dossier en raison de l'absence de l'état de l'art. C'est à l'administration que revient la charge de démontrer que le projet n'est pas de la recherche et développement (R&D).

La Cour des comptes fait à juste titre remarquer que la constitution d'un tel dossier paraît parfois difficile au sein de l'entreprise, notamment en ce qui concerne la démonstration que les travaux menés par l'entreprise vont au-delà des connaissances existantes. Pourtant, lors d'un contrôle fiscal, le CIR ne pourra être sécurisé que sur la base d'un tel dossier.

Pour ce qui est de la sous-traitance dans le contexte du CIR, elle apparaît, pour la Direction générale pour la recherche et l'innovation, comme une source de fraude potentielle. Elle déplore en effet qu'il soit difficile de vérifier si les dépenses confiées au sous-traitant sont de véritables opérations de R&D.

Le contrôle des grandes entreprises s'avère encore plus laborieux. Des centaines de projets de recherche et des dizaines de contrats d'externalisation doivent être analysés. Cette difficulté est effective que le sous-traitant soit en France ou situé dans un pays de l'Union européenne.

Rappelons qu'une entreprise ne peut déclarer une sous-traitance qu'à la condition que le sous-traitant ait été agréé par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche. La Cour des comptes alerte sur le fait que ce n'est pas parce qu'une entreprise a été agréée que toutes les prestations qu'elle réalise sont des travaux de R&D (et non du conseil, de l'ingénierie, des développements informatiques, ou de la production, etc.).

Plusieurs contrats peuvent de ce fait être passés entre l'entreprise donneuse d'ordre et une même entreprise sous-traitante pour des travaux de recherche, ou d'autres motifs.

A l'occasion d'enquêtes effectuées par les services de la Direction nationale d'enquêtes fiscales en 2009 et 2010, sept des neuf sociétés appartenant au même groupe déclaraient avoir bénéficié de prestations de recherche et développement de la part de l'une des sociétés dudit groupe, pour un montant global de 6 900 000 euros. Chacune de ces entreprises a demandé à bénéficier du CIR. Toutefois, à l'occasion de différents contrôles, il s'est avéré que 7 des 9 entreprises créées ne l'avaient été que pour l'obtention du CIR. Il s'agissait de sociétés fictives. Le montant de la fraude s'élevait à 2 700 000 euros.

Le contrôle fiscal de l'administration s'effectue dans un contexte légal. Néanmoins, sur quelle base se fonde l'administration lorsqu'elle considère qu'une entreprise ne remplit pas les conditions lui permettant de bénéficier d'un avantage fiscal.

En 2005, à l'occasion de questions au gouvernement, un député avait appelé l'attention du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie de l'époque sur les arguments développés par des agents des services fiscaux, lors de contrôles effectués au sein d'entreprises installées en zone franche, dans le cadre de l'article 44 octies du code général des impôts issu de la loi n° 96-987 du 14 décembre 1996 relative à la mise en œuvre du « pacte de relance pour la ville ».

Le député affirmait que lors de contrôles d'entreprises installées en zone franche, les agents du fisc prétextent parfois de l'insuffisance, voire de l'absence de contribution significative à la dynamisation de l'activité économique ou à la création d'emplois dans la zone franche des entreprises contrôlées, afin de les redresser. Relevant le caractère arbitraire de cette remise en cause, il interrogea d'une part le ministre sur les critères permettant aux fonctionnaires des impôts de dire si la contribution d'une entreprise à la dynamisation d'une activité économique est significative ou non. Et d'autre part, il voulait savoir si l'esprit de la loi et la volonté du législateur de revitaliser les quartiers sensibles, classés en zone franche, doivent être interprétés par les seuls agents des impôts et quelles mesures il entend prendre afin que soient définis des critères fiables pour que les entreprises installées en zone franche ne soient plus à l'avenir redressées de façon arbitraire¹⁰⁸⁰.

¹⁰⁸⁰ Assemblée nationale du 27 décembre 2005.

Le ministre répondit en ces termes « les opérations de contrôle que l'administration fiscale est susceptible de mener afin de vérifier que ces avantages fiscaux ont été dûment accordés ne visent nullement à apprécier la capacité d'une entreprise implantée dans une zone franche urbaine à dynamiser l'activité au sein de cette zone. Ces contrôles permettent de s'assurer que l'entreprise respecte les conditions d'implantation, d'activité et d'emploi, expressément mentionnées à l'article 44 octies du code général des impôts et précisées par la doctrine et la jurisprudence administrative¹⁰⁸¹. Par exemple, en ce qui concerne les entreprises implantées dans des zones franches urbaine de première génération, l'administration fiscale peut, entre autres, vérifier que ces entreprises exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale éligible au régime fiscal prévu par la loi, qu'elles emploient moins de cinq salariés lorsqu'elles sollicitent une exonération d'impôts dégressive de neuf années, ou qu'elles n'ont pas été créées dans le cadre d'un transfert d'une activité précédemment exercée dans une zone de revitalisation rurale. Par conséquent, la remise en cause du régime spécial ne résulte pas d'une démarche arbitraire de l'administration fiscale mais de l'appréciation d'une situation particulière au regard de critères légaux, doctrinaux et jurisprudentiels parfaitement connus des contribuables. Ces derniers disposent en tout état de cause de voies de recours amiables ou contentieuses en cas de désaccord »¹⁰⁸².

Les garanties accordées aux contribuables à l'occasion de contentieux, viennent ainsi en appui de ceux prévus en amont dans le cadre de la relation entre ces derniers et l'administration fiscale.

Section 2 - Garanties juridictionnelles

L'intervention juridictionnelle garantit la protection des droits des contribuables. Les entreprises peuvent ainsi se faire une idée sur la cohérence ou non du système juridique et judiciaire du pays hôte.

En France, ces garanties ont été renforcées par la loi organique du 10 décembre 2009 relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution, introduisant le recours à la question prioritaire de constitutionnalité, qui permet à tout justiciable le droit de voir

¹⁰⁸¹ V. par exemple :

Cour administrative d'appel, VERSAILLES, Chambre 3, 17 Janvier 2012, n° 10VE03756.

Cour d'appel, Toulouse, 1re chambre, 1re section, 15 Octobre 2012, n° 11/02834.

¹⁰⁸² Assemblée nationale du 2 mai 2006, Question écrite n° 81760, Ministère de l'Economie.



examiner, à sa demande, le moyen tiré de ce qu'une disposition législative paraît contraire aux droits et libertés garanties par la Constitution.

Bien avant la France, le Gabon a institué depuis 1991, à côté du contrôle a priori, un contrôle a posteriori. En effet selon l'article 85-2 de la Constitution du 26 mars 1991¹⁰⁸³ « Les autres catégories de loi (excepté les lois organiques) (..) ainsi que les ordonnances, peuvent être déférées à la Cour constitutionnelle (...) par tout citoyen ou toute personne morale lésée par la loi ou l'ordonnance querellée ». L'article 86 du même texte ajoute que « tout justiciable peut, à l'occasion d'un procès devant un tribunal ordinaire, soulever une exception d'inconstitutionnalité à l'encontre d'une loi ou d'une ordonnance qui méconnaîtrait ses droits fondamentaux. Le juge du siège saisit la Cour constitutionnelle par voies d'exception préjudicielle ».

Le système gabonais permet ainsi, a posteriori, une double protection. D'une part, la Cour constitutionnelle peut être saisie directement par tout citoyen ou personne morale, et d'autre part, elle peut être saisie par voie préjudicielle, à l'occasion d'un procès.

Les principales garanties en matière fiscales ont valeur constitutionnelle. Elles sont, à ce titre, consacrées pour certaines comme des principes fondamentaux. Il s'agit essentiellement des principes de légalité et d'égalité (§1), ainsi que celui de sécurité juridique (§2).

§ 1 - Les principes de légalité et d'égalité

Nous examinerons d'abord l'interaction entre mesures fiscales d'attractivité et respect du principe de légalité (A), avant d'analyser la question de l'attractivité fiscale sous l'angle du principe d'égalité (B).

A- Attractivité fiscale et principe de légalité

Le droit fiscal est un droit fondamentalement légal. Les articles 34 et 47 des Constitutions française et gabonaise disposent à ce titre que « la loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures »¹⁰⁸⁴.

¹⁰⁸³ Loi n°3-91, modifiée dernièrement le 10 janvier 2018 par la loi portant révision de la Constitution de la République gabonaise.

¹⁰⁸⁴ Il peut toutefois exister des démembrements du pouvoir fiscal. En France, en vertu du principe de la libre administration des collectivités territoriales, celles-ci peuvent fixer elles-mêmes le taux d'imposition de

Le principe de légalité de l'impôt découle lui-même de celui du consentement à l'impôt, qui veut que les citoyens, au travers de leurs représentants, c'est-à-dire les parlementaires, autorisent l'État à collecter l'impôt.

Selon l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 (DDHC), « *Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

Les règles relatives aux incitations fiscales rentrent ainsi dans le cadre des compétences octroyées au législateur par la Constitution. L'article 3 du code général des impôts gabonais précise à cet effet que les avantages fiscaux et les exonérations non prévus par la loi ne peuvent avoir d'effet.

Théoriquement, les entreprises étrangères ne peuvent que se référer à la loi fiscale et aux textes relatifs aux investissements afin de s'enquérir du système fiscal en vigueur et de l'environnement des affaires (exemption faite des mesures fiscales dérogatoires négociées entre l'État et les entreprises).

Cette légalité a plusieurs conséquences : elle permet de rassurer les investisseurs sur l'état de droit, tout en luttant contre les décisions discriminatoires, la corruption et le clientélisme.

En France, le régime fiscal de la totalité des domaines de l'activité économique est prévu dans le code général des impôts¹⁰⁸⁵. En effet, le principal arsenal législatif en matière de fiscalité est le code général des impôts (et le livre des procédures fiscales)¹⁰⁸⁶. Il regroupe les principales dispositions en matière fiscale, et constitue la « Bible » de la fiscalité nationale. Ce code fixe entre autres les règles d'imposition applicables aux entreprises telles que l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu, la TVA, la fiscalité des collectivités

certaines de leurs impôts (taxe d'habitation, taxe foncière sur les propriétés non bâties, taxe foncière sur les propriétés bâties et, lorsqu'elles ne sont pas membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité professionnelle unique (FPU, la cotisation foncière des entreprises (CFE)). Le pouvoir des collectivités locales est limité. Le législateur en fixe le cadre et les limites.

¹⁰⁸⁵S'agissant par exemple de la fiscalité touristique ; le code du tourisme fait des renvois constants au code général des impôts.

¹⁰⁸⁶ Le premier regroupe les textes législatifs aux impôts directes, aux droits d'enregistrement, à la TVA et aux contributions indirectes, tandis que le second regroupe les règles propres aux procédures suivies pour le calcul, le contrôle et le recouvrement de l'impôt, et les garanties offertes aux contribuables.

territoriales, et prévoit une panoplie d'exonérations pour les contribuables¹⁰⁸⁷. Quelle que soit leur nationalité, les entreprises peuvent bénéficier de ces allègements, à condition évidemment de remplir les conditions¹⁰⁸⁸.

Cependant, le principe de légalité n'exclut pas une intervention fiscale du pouvoir réglementaire¹⁰⁸⁹ (1). Ce partage de compétences a été à maintes reprises rappelé par le juge constitutionnel français. Par ailleurs, la jurisprudence constitutionnelle française tend à s'assurer de la légalité des sanctions fiscales (2).

1- Le partage de compétences entre la loi et le règlement

Le juge constitutionnel français reconnaît au législateur un pouvoir très étendu concernant la détermination des mesures fiscales. En revanche, le principe de légalité fiscale ne prive pas le pouvoir réglementaire d'intervenir sur des questions d'ordre fiscal, dans les limites fixées par la loi. Le législateur doit, afin de permettre au pouvoir réglementaire d'intervenir, préciser les règles qui relèvent de son domaine de compétence.

S'agissant par exemple du taux d'imposition, le législateur n'est pas tenu de fixer lui-même le taux de chaque impôt, mais doit « (...) *déterminer les limites à l'intérieur desquelles le pouvoir réglementaire est habilité à arrêter le taux d'une imposition* »¹⁰⁹⁰.

Il est à noter qu'au Gabon tout comme en France, les règles fiscales à l'investissement des entreprises étrangères sont contenues dans les mêmes textes que celles relatives aux entreprises locales. Il n'existe pas sur ce plan une véritable différence. Il est même constaté que plusieurs principaux mécanismes applicables aux entreprises nationales le sont également aux entreprises étrangères ; ceci dans le but, certainement, de ne pas déroger aux principes de non-discrimination et d'égalité.

¹⁰⁸⁷ Entreprises et particuliers.

¹⁰⁸⁸ Les entreprises doivent être déclarées auprès du centre de formalités des entreprises. Le choix du régime d'imposition s'opère selon le type d'activité et du montant du chiffre d'affaires. Le choix du régime d'imposition peut également s'effectuer sur option. Au moment de l'implantation ou de la création, d'autres formalités doivent également être accomplies, selon qu'il s'agisse d'un établissement stable ou non. Les exonérations accordées aux entreprises sont subordonnées au lieu d'implantation du siège, à l'investissement réalisé, ou encore au type d'activités.

¹⁰⁸⁹ Article 37 de la Constitution française et 51 de la Constitution gabonaise.

¹⁰⁹⁰ Déc, n° 2000-442 DC du 28 déc. 2000, § 32.

Le pouvoir d'accorder des avantages fiscaux n'échappe pas à cette règle de partage de compétences. En effet, si les principaux textes déterminant les allègements fiscaux sont de nature législative, il n'en demeure pas moins que le gouvernement, ainsi que l'administration fiscale ne sont pas totalement dénués de pouvoir dans ce domaine. Cependant, l'administration fiscale française ne dispose pas d'un pouvoir discrétionnaire. Sa compétence est liée.

Le juge constitutionnel français a eu le loisir de le confirmer dans un arrêt du 30 décembre 1987¹⁰⁹¹.

Il avait été saisi entre autres sur l'article 68 de la loi de finances pour 1988 relatif à la fiscalité des groupes de sociétés. Cet article qui insérait dans le code général des impôts les articles 223-A à 223-Q, avait pour objet de réformer les règles fiscales applicables aux groupes de sociétés. Parmi ces dispositions, l'article 223-L prévoyait, dans un paragraphe 6 a), alinéa premier, que les déficits dont le report a été autorisé par le ministre compétent, en application des articles 209-II et 1649 nonies du code, à la suite d'une fusion de sociétés ou d'une opération assimilée effectuée à compter du 16 septembre 1987 et qui n'ont pas été déduits par la société bénéficiaire des apports avant son entrée dans le groupe, sont reportables sur les bénéfices ultérieurs de cette société « *sur agrément du ministre chargé du budget et dans la limite définie par cet agrément* ». De même, selon le deuxième alinéa du paragraphe 6 a) de l'article 223-L, lorsqu'une société du groupe reçoit des apports d'une autre société, les déficits de la société apporteuse ou de la société bénéficiaire de l'apport qui n'ont pas été déduits avant la fusion ou l'opération assimilée, ou sa date d'effet, peuvent être reportés sur les bénéfices ultérieurs de la société du groupe, « *sur agrément du ministre chargé du budget et dans la limite définie par cet agrément* ».

Les auteurs de la saisine critiquaient les dispositions de l'article 223-L en ce qu'elles conféraient au ministre chargé du budget le « pouvoir d'agrément fiscal ». Ils soutenaient ainsi qu'il y a là une méconnaissance de l'article 34 de la Constitution car le législateur « *subdélègue son pouvoir fiscal* ».

Le juge constitutionnel n'ira pas dans ce sens. Il va au contraire considérer « *qu'à défaut d'autres critères fixés par la loi, l'exigence d'un agrément n'a pas pour conséquence de*

¹⁰⁹¹ Déc, n°87/237 DC du 30 décembre 1987.

conférer à l'autorité ministérielle le pouvoir, qui n'appartient qu'à la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution, de déterminer le champ d'application d'un avantage fiscal ; qu'au cas considéré, l'exigence de l'agrément confère seulement au ministre chargé du budget le pouvoir de s'assurer, conformément à l'objectif poursuivi par le législateur, que l'opération de restructuration, de regroupement ou d'apport en cause satisfait aux conditions fixées par la loi ; qu'ainsi, les dispositions contestées par les députés auteurs de la saisine qui tendent seulement à charger l'autorité ministérielle de prendre les mesures individuelles nécessaires à l'application de la loi ne méconnaissent pas l'article 34 de la Constitution qui réserve au législateur la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Par conséquent, la faculté pour le ministre de refuser ou d'accepter un agrément ne contrevient pas au principe de légalité, car le législateur en avait suffisamment précisé les modalités.

En dépit du principe de légalité, l'administration fiscale, parce que les textes qu'elle est tenue d'appliquer ne sont pas toujours suffisamment clairs, ou parce qu'ils lui laissent une certaine marge de manœuvre lorsqu'ils ont un caractère général, est tout de même conduite à donner sa propre interprétation¹⁰⁹² et à agir en fonction de celle-ci.

Bien que soumise au principe de légalité, cette fonction interprétative de l'administration aboutit à lui conférer un réel pouvoir en matière fiscale, en ce sens qu'elle en vient à disposer parfois d'une véritable « fonction autonome d'interprétation des textes fiscaux »¹⁰⁹³.

Contrairement au juge constitutionnel français, les « sages » du Gabon n'ont pas eu à se prononcer sur le principe de légalité des mesures fiscales dérogatoires. Cette absence de jurisprudence en la matière résulte d'une absence de saisine relative à cette question. Cette situation est étonnante compte tenue d'une part des diverses voies de recours dont disposent les contribuables. D'autre part, du système fiscal gabonais pouvant être qualifié de discrétionnaire.

L'absence de saisine de la Cour constitutionnelle peut avoir une double justification : soit les entreprises bénéficiant des régimes de faveur sont satisfaites de la procédure d'octroi,

¹⁰⁹² A travers des circulaires, instructions, notes de service, directives ou encore au travers de réponses ministérielles à des questions écrites.

¹⁰⁹³ AMSELEK (P.), Préface, in Ph. MARCHESSOU, « L'interprétation des textes fiscaux », Economica, 1980.

ce qui constitue un point positif en termes d'attractivité ; soit ces entreprises n'ont aucunement confiance au système juridique, jugé lui-même inique et discrétionnaire.

D'une manière générale, certains auteurs justifient l'absence de jurisprudence en matière fiscale au Gabon.

Selon M. Serge Bertrand ABESSOLO, « *Le droit fiscal applicable au Gabon se distingue [...] par l'absence de sources jurisprudentielles. Le juge n'intervient pratiquement pas dans l'élaboration du droit fiscal, parce que le contentieux en cette matière est essentiellement un contentieux à l'amiable, géré par les administrations fiscale et douanière* »¹⁰⁹⁴.

Le contrôle de la légalité des mesures fiscales incitatives est une garantie pour les contribuables, et en l'occurrence pour les entreprises. Dans cette logique, le juge constitutionnel français s'attèle à vérifier la légalité des sanctions fiscales en vigueur.

2- Le contrôle de la légalité des sanctions fiscales

Avant d'entamer notre propos, il est d'abord nécessaire de définir la notion de sanction (a), et d'expliquer en quoi la légalité des sanctions fiscales participe à l'attractivité (b).

a- La notion de sanction fiscale

Le mot « sanction » revêt plusieurs significations. Dans le sens qui nous intéresse, la sanction peut communément se définir comme « *une mesure répressive infligée par une autorité pour l'inexécution d'un ordre, l'inobservation d'un règlement, d'une loi* »¹⁰⁹⁵.

S'agissant des sanctions administratives, elles apparaissent tout simplement comme de « *véritables punitions infligées par l'administration* »¹⁰⁹⁶.

De ce fait, les sanctions fiscales constituent des punitions pécuniaires, infligées par l'administration fiscale.

Le Conseil d'État français va plus loin en les définissant comme des pénalités, majorations ou amendes « *qui présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération*

¹⁰⁹⁴ ABESSOLO (S. B.), *Éléments de fiscalité internationale des entreprises au Gabon*, thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Assas (Paris II), 5 juillet 1995.

¹⁰⁹⁵ Le petit Larousse.

¹⁰⁹⁶ Lexique des termes juridiques, *prec. cit.*

des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation pécuniaire d'un préjudice »¹⁰⁹⁷.

Pourtant, la notion de sanction fiscale est parfois à double titre difficile à appréhender. D'une part, l'administration fiscale, suivie des juridictions françaises tendent à distinguer les pénalités fiscales des sanctions. D'autre part, en droit interne (gabonais et français) la notion de sanction fiscale existe en marge de celle de sanction pénale, contrevenant ainsi à la règle « non bis in idem » (nul ne peut être poursuivi et puni deux fois pour les mêmes faits), consacrée article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'Homme (CEDH), ainsi que par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

En France, le Conseil constitutionnel a pendant longtemps estimé que le cumul d'une sanction pénale et d'une sanction administrative, même si celle-ci présentait en réalité un caractère répressif, n'était pas, par principe, contraire à la Constitution sous réserve que le montant global des sanctions ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues¹⁰⁹⁸.

A ce titre, l'article 1741 du code général des impôts français prévoit, indépendamment des sanctions fiscales, des sanctions pénales à l'encontre de toute personne qui s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse. Les personnes concernées sont passibles d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction. Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen entre autres : soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes

¹⁰⁹⁷ V. :

- CE, sect., avis, 31 mars 1995, SARL Méric.

- CE, sect., avis, 5 avril 1996, Houdmond.

¹⁰⁹⁸ Décision 2014-418 QPC, du 8 octobre 2014.

établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ; soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger.

Au Gabon, c'est l'article P-1024 qui, parallèlement aux sanctions fiscales, prévoit également des sanctions pénales à l'encontre de certaines infractions.

Selon ce dernier « Sont passibles d'un emprisonnement de quinze jours à un an ou d'une amende de 500.000¹⁰⁹⁹ à 5.000.000 FCFA¹¹⁰⁰ ou de l'une de ces deux peines seulement, quiconque : se soustrait frauduleusement ou tente de se soustraire frauduleusement à l'établissement, au paiement, au reversement total ou partiel des impôts, droits et taxes visés dans le Code Général des Impôts ; refuse expressément de faire sa déclaration dans les délais prescrits ; dissimule une part des sommes sujettes à l'impôt ; organise son insolvabilité ou fait obstacle au recouvrement de l'impôt ».

Or, au regard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme (CEDH), les mêmes faits ne peuvent donner lieu à deux décisions définitives infligeant une sanction présentant un « caractère pénal » au sens de la CEDH, autrement dit un caractère répressif indépendamment de sa qualification en droit interne¹¹⁰¹. De même, la CJUE, dans son interprétation des principes posés par la Charte des droits fondamentaux à la lumière de la jurisprudence de la CEDH, a confirmé cette règle dans un arrêt du 26 février 2013¹¹⁰².

Cependant, ces deux juridictions vont assouplir leur jurisprudence. Pour la CEDH, le cumul des sanctions pénales et fiscales à caractère répressif est désormais possible dès lors que les différentes sanctions ont des finalités complémentaires et n'aboutit pas à un résultat disproportionné¹¹⁰³. Quant à la CJUE, elle considère qu'il peut exister des limitations au principe non bis in idem. De ce fait, les législations nationales peuvent prévoir un cumul de sanctions à finalité répressive, à condition qu'il existe un motif d'intérêt général et que les sanctions ont des objectifs complémentaires. Néanmoins, ce cumul n'est possible que dans le respect du principe de proportionnalité¹¹⁰⁴.

¹⁰⁹⁹ 762 euros.

¹¹⁰⁰ 7 621 euros.

¹¹⁰¹ CEDH, 4 mars 2014, n°18640/10, Grande Stevens et autres c/ Italie.

¹¹⁰² CJUE, 26 février 2013, C-617/10.

¹¹⁰³ CEDH, 15 novembre 2016, n°24130/11 et n°29758/11, A. et B. c/ Norvège.

¹¹⁰⁴ CJUE, 20 mars 2018, C-537/16.



Pour ce qui est du Conseil constitutionnel, il tend également à assouplir progressivement sa jurisprudence. En effet, s'il maintient la constitutionnalité du cumul des sanctions fiscales et pénales, il émet tout de même quelques réserves¹¹⁰⁵.

Aussi, il considère dans un premier temps que l'article 1741 du code général des impôts ne doit pas permettre la condamnation du chef de fraude fiscale d'un contribuable ayant déjà fait l'objet d'une décision juridictionnelle devenue définitive, pour un motif de fond. Ensuite, il estime que « *les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission déclarative frauduleuse* ».

Par conséquent, le cumul des dispositions litigieuses, bien que complémentaires car poursuivant des finalités différentes et assurant « *ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive* », n'est possible que lorsque les faits ont atteint une certaine gravité.

Enfin, ce cumul concernant les faits les plus graves trouve sa limite avec le principe de proportionnalité, lequel impose que « *le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* ».

b- L'imbrication de la légalité des sanctions fiscales sur l'attractivité du territoire

La fragilité des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables se pose souvent concernant les différents contrôles fiscaux et les sanctions qui en découlent.

De plus, en raison de la mondialisation et des pratiques frauduleuses agressives d'une certaine catégorie de contribuables, la répression fiscale s'accroît.

Néanmoins, afin de protéger les droits des contribuables, les sanctions fiscales infligées doivent être légales, c'est-à-dire découler de la loi. Ce qui traduit la formule généralement utilisée en droit pénal « *Nullum crimen, nulla poena sine lege* »¹¹⁰⁶.

L'effectivité des garanties accordées aux contribuables passe ainsi par le contrôle de la légalité des sanctions fiscales.

¹¹⁰⁵ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC.

V. aussi GALLOIS (J.), Sanctions pénales et fiscales : cumul possible mais toujours sous réserves, Dalloz, 07 décembre 2018.

¹¹⁰⁶ « *Il n'y a pas de crime, il n'y a pas de peine sans loi* ».

Au Gabon, l'article 47 de la Constitution dispose qu'en dehors des cas expressément prévus par la Constitution, la loi fixe les règles concernant « *la détermination des crimes et délits ainsi que des peines qui leur sont applicables, la procédure pénale, le régime pénitentiaire et l'amnistie* ». Cette disposition s'étend aux sanctions fiscales.

La légalité des sanctions fiscales s'inscrit dans le principe de la légalité des délits et des peines, prévu par l'article 8 de la DDHC, qui dispose que « *la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* ».

La jurisprudence constitutionnelle française consacre cette exclusivité législative s'agissant des sanctions fiscales.

Selon le juge constitutionnel, « *le législateur tient de l'article 34 de la Constitution, ainsi que du principe de légalité des délits et des peines, l'obligation de fixer lui-même le champ d'application de la loi pénale et de définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis; (...) cette exigence s'impose non seulement pour exclure l'arbitraire dans le prononcé des peines, mais encore pour éviter une rigueur non nécessaire lors de la recherche des auteurs d'infractions* »¹¹⁰⁷. Le juge exige ainsi que les textes légiférant en la matière soient clairs.

En dehors de cette exigence de clarté, le contrôle de constitutionnalité a pour but d'éradiquer des sanctions fiscales irrationnelles et disproportionnées. Les peines encourues par les contribuables doivent être en adéquation avec les infractions commises.

Le principe de légalité des sanctions fiscales a ici pour objectif de lutter contre toute forme d'arbitraire et de discrimination dans le prononcé des sanctions par l'administration.

A ce titre, certains auteurs militent pour un renforcement du contrôle constitutionnel des sanctions fiscales. C'est le cas de Daniel GUTMANN qui parle de la nécessité d'un contrôle constitutionnel des sanctions fiscales. Cette nécessité résulte d'un double constat : « *Premièrement, les sanctions fiscales sont en nombre très élevé (...) [il en existait plus de deux cents avant l'adoption de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005].*

¹¹⁰⁷ Déc. n° 2004-492 DC du 2 mars 2004, § 5.



Deuxièmement, leur rendement budgétaire est très substantiel : en 2010, les droits nets réclamés au terme d'un peu moins de 52 000 de contrôles sur place (incluant les vérifications de comptabilité et les examens de situation fiscale personnelle) s'élèvent à environ 7,9 milliards étant précisé que les pénalités additionnelles recouvrées à cette occasion se chiffrent à environ 2,4 milliards. Si l'on compare ces 52 000 procédures administratives au petit millier annuel de procédures pénales au sens strict, il apparaît que la sanction fiscale constitue le moyen privilégié d'inciter les contribuables au respect de leurs obligations fiscales »¹¹⁰⁸. Ainsi, une « protection particulière du contribuable s'impose ».

Le contrôle de la légalité, voire de la proportionnalité et de la rationalité des sanctions fiscales implique une personnalisation des sanctions. La personnalisation des peines pouvant s'appliquer aux personnes morales.

Le Conseil d'Etat a eu à se prononcer sur la personnalisation des personnes aux personnes morales.

A l'occasion d'un renvoi préjudiciel par le tribunal administratif de Paris concernant une société qui s'est vue infligée des pénalités fiscales pour des faits commis par la société avec laquelle elle a fusionné, le Conseil d'Etat a dû répondre à la question de savoir si la nature juridique des pénalités fiscales fait obstacle à ce qu'un contribuable juridiquement distinct puisse se voir infliger de telles pénalités pour des faits commis par un autre contribuable aux droits desquels il vient à l'occasion d'une opération de fusion ou de scission ou si l'objet des pénalités fiscales peuvent être mises à la charge de la société absorbante.

Dans un avis du 4 décembre 2009¹¹⁰⁹, le Conseil d'Etat considère que les pénalités fiscales, qui présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation pécuniaire d'un préjudice, constituent, même si le législateur a laissé le soin de les établir et de les prononcer à l'autorité administrative, des accusations en matière pénale au sens des stipulations de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Il en résulte que le contribuable, personne physique ou personne morale, qui conteste devant le juge de l'impôt les pénalités fiscales

¹¹⁰⁸ GUTMANN (D.), Sanctions fiscales et Constitution », Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel 2011/4 (N° 33), pages 41 à 53.

¹¹⁰⁹ Conseil d'État, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, avis, 4 décembre 2009, n° 329173.

qui lui ont été infligées peut invoquer la méconnaissance des stipulations du paragraphe 2 de cet article pour critiquer l'application de ces pénalités.

Toutefois, la nécessité de préserver le caractère effectif et dissuasif des pénalités fiscales impose d'appliquer le principe de personnalité des peines en tenant compte des spécificités des personnes morales, qui peuvent notamment décider de se transformer et de poursuivre leurs activités, sous une nouvelle forme juridique, à l'occasion d'opérations de restructuration. Dès lors, eu égard aux objectifs de prévention et de répression de la fraude et de l'évasion fiscale auxquels répondent les pénalités fiscales, le principe de la personnalité des peines ne fait pas obstacle à ce que, à l'occasion d'une opération de fusion ou de scission, ces sanctions pécuniaires soient mises, compte tenu de la transmission universelle du patrimoine, à la charge de la société absorbante, d'une nouvelle société créée pour réaliser la fusion ou de sociétés issues de la scission, à raison des manquements commis, avant cette opération, par la société absorbée ou fusionnée ou par la société scindée.

Au Gabon, la personnalisation des peines est prévu par l'article P-1028 LPF qui dispose que *« lorsque le délinquant est une société ou une association, les peines prévues aux articles P-1024 et suivants ci-dessus sont applicables personnellement aux présidents, directeurs généraux, directeurs, gérants et, en général, à toute personne ayant qualité pour représenter la société ou l'association s'il est établi qu'elle a participé en tant qu'auteur ou co-auteur des actes frauduleux »*.

La légalité des sanctions fiscales fait intervenir une certaine image de justice et de stabilité.

Pourtant, cette légalité ne fait aucunement obstacle à la sévérité des sanctions, même si là encore la notion de proportionnalité intervient.

D'ailleurs en France, le constat qui se dégage est celui d'une aggravation progressive des sanctions.

Concernant les peines pénales de la fraude fiscale, la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière les avait fixées à sept (7) ans d'emprisonnement et à 2 000 000 euros d'amendes. Plus récemment, la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a, afin de renforcer les moyens alloués à la lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière,

rehaussé le montant de ces peines. Celles-ci s'élèvent désormais à 500 000 euros d'amende, toujours indépendamment des pénalités fiscales applicables.

Néanmoins, si le montant de la peine pécuniaire s'accroît, la privation des libertés est quant à elle réduite à cinq (5) ans¹¹¹⁰.

Le défi auquel les Etats sont confrontés aujourd'hui est celui de concilier justice et répression ; attractivité et sanction ; légalité et modulation.

Pour ce qui est notamment de la répression de la fraude fiscale et de l'attractivité, un système trop répressif peut décourager les investisseurs étrangers. Néanmoins, un système trop large peut encourager une fraude massive.

Le choix, semble-il, adopté par beaucoup d'Etats est celui d'un système hybride.

En France par exemple, si la législation demeure répressive pour les cas avérés de fraude ou de tentative de fraude, elle a pris état des cas et des circonstances dans lesquelles un contribuable se retrouverait involontairement dans une situation contraire à la loi.

La loi relative à la fraude fiscale précédemment citée a ainsi été élaborée afin de tenir compte de la complexité du système de prélèvements fiscaux et sociaux, en appelant l'administration à avoir un traitement bienveillant à l'égard d'un contribuable de bonne foi ayant commis une erreur ou un oubli.

Les différentes mesures édictées dans ce sens ont ainsi pour objectif d'atténuer le caractère trop répressif que renvoie le système fiscal français à l'endroit des contribuables.

Le principe de légalité n'est pas le seul à être invoqué devant le juge constitutionnel. Il est également souvent saisi pour statuer des potentielles atteintes au principe d'égalité.

B- L'égalité de traitement des entreprises

Le juge constitutionnel garantit non seulement l'égalité des citoyens devant la loi, mais aussi l'égalité devant l'impôt. Le principe d'égalité revêt ainsi plusieurs réalités. Il énonce que la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* », et que « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une*

¹¹¹⁰ Excepté lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités dans certaines circonstances. Dans ce contexte, les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction.

contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

Les avantages fiscaux accordés aux entreprises semblent par conséquent porter atteinte au principe d'égalité, car ils encouragent un traitement différent des contribuables.

Cependant, comme le souligne Didier RIBES « *Le principe constitutionnel d'égalité devant la loi ne saurait être conçu en matière fiscale, comme dans toute autre matière, comme interdisant au législateur d'établir des distinctions entre les destinataires de la loi. Il est ainsi libre de différencier le régime fiscal qu'il crée ou modifie en fonction du but qu'il poursuit. Le principe d'égalité devant l'impôt prescrit, pour sa part, à l'auteur de la loi fiscale de répartir la charge en fonction de la capacité contributive* »¹¹¹¹. D'autres auteurs vont plus loin en estimant que « *Les différenciations en matière fiscale, loin de n'être que des exceptions au principe d'égalité, sont en effet la condition de sa réalisation* »¹¹¹².

Le juge constitutionnel français considère en effet que le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que des différences de traitement soient instituées par le législateur dès lors qu'elles correspondent à des situations différentes et ne sont pas incompatibles avec l'objet de la loi. Il a affirmé dans sa décision du 7 janvier 1988¹¹¹³ que « *le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit* ».

Les différences de traitements instituées par le législateur peuvent poursuivre un objectif d'intérêt général. Le juge constitutionnel reconnaît la possibilité d'évoquer les motifs d'intérêt général s'agissant notamment de la fiscalité incitative.

En effet, parallèlement à la taxation équitable et au rendement financier, la fiscalité à but incitatif vient s'ajouter, générant sa propre logique de différenciation. Par conséquent, tous ces dispositifs fiscaux font coexister plusieurs dynamiques de différenciation¹¹¹⁴.

¹¹¹¹ RIBES (D.), « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *Revue juridique de l'économie publique*, n° 650, Février 2008, étude 2.

¹¹¹² FONBAUSTIER (L.), *Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt* : Arch. phil. dr. 2002, p. 82-83.

¹¹¹³ Déc., n° 87-232 DC du 7 janvier 1988.

¹¹¹⁴ RIBES (D.), préc. cit.

Le Conseil constitutionnel a à ce titre reconnu que « *le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs* »¹¹¹⁵.

Le juge constitutionnel veille à ce que les différences de traitements soient conformes à la loi et aux « critères objectifs et rationnels » du législateur. Il a à ce propos déclaré dans une décision de 2005¹¹¹⁶, concernant la requête visant à annuler l'article 26 de la loi de finances pour 2006 en ce qu'il conférait un « avantage fiscal exorbitant », que « *l'exonération partielle que prévoit la disposition critiquée repose sur des critères objectifs et rationnels en relation directe avec les fins poursuivies par le législateur ; que doit être, dès lors, rejeté le grief tiré de la violation du principe d'égalité* ».

Lorsque les requérants invoquent une différence de traitement, il revient au juge de vérifier la réalité de cette différence.

De ce fait, quand plusieurs impositions font l'objet de la saisine, le juge n'examine pas toutes les impositions dans leur globalité. Le contrôle s'opère sur chacune des impositions. En effet, « *Le juge ne saurait comparer entre elles des contributions dont l'assiette est différente, pour apprécier si l'ensemble des charges qui pèsent sur les contribuables est également réparti, sans sortir du rôle qui doit être le sien* »¹¹¹⁷. Dès lors, « *pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément* »¹¹¹⁸.

Dans tous les cas, qu'il s'agisse d'une mesure incitative ou d'une imposition ne touchant qu'une certaine catégorie de contribuables, le juge, comme cela a été mentionné plus haut, vérifie si la disposition poursuit un objectif d'intérêt général, notamment si le traitement est différent en raison du siège de direction d'une société.

L'absence d'intérêt général a justement été à l'origine de la suppression de la taxe additionnelle sur les dividendes. En effet, la loi de finances rectificative pour 2015¹¹¹⁹

¹¹¹⁵ Déc., n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003.

¹¹¹⁶ Déc., n°2005-530 DC du 29 décembre 2005.

¹¹¹⁷ MORANGE (G.), Le principe de l'égalité devant l'impôt, D. 1951, chron. XXIV, p. 25.

¹¹¹⁸ Cons. const., 28 déc. 1990, n° 90-285 DC, Contribution sociale généralisée, cons. 28 : Rec. Cons. const. 1990, p. 95 ; RJC 1990, I, p. 424.

¹¹¹⁹ N° 2015-1786 du 29 décembre 2015.

instituait une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués. Le premier alinéa du paragraphe I de article 235 ter ZCA, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2015 disposait à cet effet que « *Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion des organismes de placement collectif mentionnés au II de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité sont assujettis à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 109 à 117 du présent code* ».

Saisi à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité¹¹²⁰ au motif que ces dispositions méconnaissent le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, en ce qu'elles instituent d'une part une différence de traitement injustifiée entre les redistributions de dividendes provenant de filiales selon que ces dernières sont établies dans un État membre de l'Union européenne, auquel cas elles sont exonérées de la contribution, ou qu'elles sont établies en France ou dans un État tiers, auquel cas elles y sont soumises. D'autre part, les dispositions contestées institueraient également une différence de traitement injustifiée entre les sociétés redistribuant des dividendes reçus de leurs filiales établies dans des États membres de l'Union européenne et celles redistribuant des dividendes prélevés sur leur propre profit d'exploitation.

La position du Conseil¹¹²¹ est somme toute sans surprise. Il a considéré qu'en instituant la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués, « *le législateur a entendu compenser la perte de recettes pérenne provoquée par la suppression de la retenue à la source sur les organismes de placement collectif en valeurs mobilières. Il a ainsi poursuivi un objectif de rendement. Un tel objectif ne constitue pas, en lui-même, une raison d'intérêt général de nature à justifier la différence de traitement instituée entre les sociétés mères qui redistribuent des dividendes provenant d'une filiale établie dans État*

¹¹²⁰ Le Conseil constitutionnel a été saisi le 10 juillet 2017 par le Conseil d'État (décision n° 399757 du 7 juillet 2017).

¹¹²¹ Décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017.

membre de l'Union et celles qui redistribuent des dividendes provenant d'une filiale établie en France ou dans un État tiers à l'Union européenne. Il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques »¹¹²².

La portée de cette décision va au-delà de la sphère nationale. Elle entre dans une lignée des récentes décisions du juge français visant à se conformer à la réglementation du droit européen relative aux principes de non-discrimination et de neutralité.

Le contrôle des règles fiscales par le juge constitutionnel reste primordial concernant la garantie des droits des contribuables.

Malheureusement, la position du juge constitutionnel gabonais sur le principe d'égalité n'est surtout connue que sous l'angle du contentieux électoral.

Néanmoins, le principe d'égalité est consacré par la Constitution. Selon le point 20 de son premier article « *la Nation proclame la solidarité et l'égalité de tous devant les charges publiques, chacun doit participer, en proportion de ses ressources, au financement des dépenses publiques* ». De même, la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen fait partie intégrante du bloc de constitutionnalité. De ce fait, l'article 13 de ce texte est applicable au Gabon.

Par ailleurs, la Cour constitutionnelle a été amenée à se prononcer sur le principe général d'égalité à l'occasion du 1^{er} congrès de l'Association des Cours constitutionnelles ayant en partage l'Usage du Français (ACCPUF), qui s'est tenue à Paris en avril 1997.

Dans le cadre des travaux préparatoires, la Cour a été sollicitée afin de répondre à un questionnaire relatif à la place du principe d'égalité au Gabon, et à sa consécration comme principe fondamental par le juge constitutionnel gabonais.

Aussi, concernant l'analyse du principe d'égalité comme principe objectif ou subjectif ou les deux, la Cour constitutionnelle considère que « *Le principe d'égalité s'analyse à la fois*

¹¹²² Cette décision a eu des conséquences budgétaires pour l'État évaluées par les services de Bercy aux alentours de 10 milliards d'euros à la suite des remboursements du principal et des intérêts moratoires qu'elle entraîne en faveur des contribuables. Aussi, le Gouvernement a proposé l'adoption de deux contributions exceptionnelles afin de faire face à cette charge, à savoir une contribution exceptionnelle de 15 % sur le montant de l'impôt sur les sociétés (IS) dû par les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros, mais également une contribution additionnelle s'ajoutant à cette dernière dont le taux est de 15 % sur le montant de l'IS dû par les personnes morales dont le chiffre d'affaires est supérieur à 3 milliards d'euros. Ces mesures sont instituées par la première loi de finances rectificative pour 2017.



comme un droit objectif et comme un droit subjectif. En tant que droit objectif, il s'impose à tous, sans autres discriminations que celles qui sont autorisées par les normes constitutionnelles ou justifiées par le juge. En tant que droit subjectif, il permet aux titulaires ou bénéficiaires des droits fondamentaux de faire protéger ceux-ci en s'adressant à la juridiction compétente, car ils ont droit à la protection constitutionnelle du principe d'égalité ».

A la question de savoir si en vertu du principe d'égalité, des situations différentes peuvent-elles exiger des inégalités de traitement ? Le principe d'égalité nécessite-t-il que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente ? la Cour estime que « Le fait que tous les citoyens gabonais soient égaux en droit, n'implique pas nécessairement qu'ils soient dans des situations identiques. Il est donc normal que des situations aussi différentes exigent des inégalités de traitement. Ne dit-on pas à juste titre qu'il y a égalité à traiter inégalement des choses inégales ? De fait, si la différenciation des conditions humaines légitime des règles distinctes elle justifie également, dans une République qui se veut (article 2 de la Constitution de la République gabonaise), des dispositions qui corrigent, tant soit peu, ce qu'il y a de plus choquant dans les disparités sociales. On peut donc dire que porter atteinte à l'égalité formelle pour se rapprocher de l'égalité réelle, c'est aussi servir l'égalité. Ainsi une loi qui fixe des obligations différentes à des citoyens se trouvant dans des situations différentes n'est pas nécessairement contraire au principe d'égalité. Les deux faces de l'égalité sont donc contradictoires, un peu comme les deux visages de Janus: l'une, formelle, est ce qu'il y a de plus beau, elle impose l'égalité dans la loi; l'autre, matérielle, est ce qu'il y a de plus aléatoire, elle conduit à se rapprocher de l'égalité par la loi ».

Bien que ces réponses ne fassent pas directement référence à la fiscalité, elles pourraient tout à fait lui être applicable. Dans ce cas, il y a concordance avec la position du juge constitutionnel français concernant le traitement différent des contribuables se trouvant dans des situations différentes.

En outre, s'agissant des bénéficiaires du principe d'égalité (personnes physiques ou morales), la Cour constitutionnelle précise que « les bénéficiaires du principe d'égalité sont aussi bien les citoyens, l'ensemble des personnes physiques que les personnes morales.

L'étendue des droits qui en résultent varie suivant les situations et les conditions dans lesquelles ces personnes se trouvent ».

Par ailleurs, sur l'existence des différences du point de vue de la prise en compte du principe d'égalité entre ressortissants nationaux et étrangers, des différences existent, mais celle-ci sont prévues par la loi. Elles concernent précisément certains domaines, à savoir le droit au travail et à l'emploi ; les droits civiques et politiques ; l'accès aux emplois publics. Par conséquent, la différenciation du traitement fiscal n'est pas effective en raison de la nationalité. Les critères de différenciation sont plus objectifs. On ne saurait dès cet instant opérer une discrimination entre entreprises en se fondant sur leur origine.

Pourtant, si une part importante de mesures fiscales gabonaises est instituée par les textes et est applicable aux entreprises sur une base objective, l'existence de nombreuses conventions signées entre l'Etat et certaines entreprises constitue une atteinte au principe d'égalité.

Il est à déplorer qu'il n'y ait pas une jurisprudence permettant d'avoir un réel aperçu du traitement par le juge constitutionnel gabonais du principe d'égalité en matière fiscale.

Cette jurisprudence aurait permis un meilleur contrôle de la loi fiscale. De même, ce contrôle de l'égalité de traitement des contribuables aurait contribué à assainir le système fiscal gabonais.

Le juge constitutionnel gabonais doit parvenir à exercer un contrôle effectif sur les garanties accordées aux contribuables, ce contrôle contribuera, dans une certaine mesure à assurer la sécurité juridique des contribuables, et par extension des entreprises.

§ 2 - La sécurité juridique

La sécurité juridique a pour objectif des règles claires et lisibles (A), ainsi que la stabilité de celles-ci (B).

A- La clarté et la lisibilité de la norme

« *Plurimae leges, pessima civitas* »¹¹²³.

¹¹²³ « Plus nombreuses sont les lois, pire est l'État ».



Cette citation suffit à elle seule à justifier la nécessité d'établir un principe de sécurité juridique visant à protéger les intérêts des citoyens, et dans le cadre de notre étude les contribuables.

En effet, le souci de limiter la prolifération des règles juridiques engendrant un maquis législatif à la fois complexe, illisible, changeant, a conduit à instituer un principe visant à protéger les citoyens : il s'agit du principe de sécurité juridique.

Le principe de sécurité juridique implique que les textes fiscaux se doivent d'être clairs, nets et précis. Ils doivent permettre aux contribuables de connaître les droits et obligations auxquels ils sont assujettis. Cette nécessité de clarté a été consacrée par le juge constitutionnel français.

Dans une décision du 29 décembre 2005 relative au plafonnement de niches fiscales, le Conseil constitutionnel a rappelé que *« l'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la Déclaration de 1789 et "la garantie des droits" requise par son article 16 ne seraient pas effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des règles qui leur sont applicables et si ces règles présentaient une complexité excessive au regard de l'aptitude de leurs destinataires à en mesurer utilement la portée ; qu'en particulier, le droit au recours pourrait en être affecté ; que cette complexité restreindrait l'exercice des droits et libertés garantis tant par l'article 4 de la Déclaration, en vertu duquel cet exercice n'a de bornes que celles qui sont déterminées par la loi, que par son article 5, aux termes duquel " tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas" »*. Il ajoute que *« la complexité du dispositif [...] pourrait mettre une partie des contribuables concernés hors d'état d'opérer les arbitrages auxquels les invite le législateur ; que, faute pour la loi de garantir la rationalité de ces arbitrages, serait altérée la justification de chacun des avantages fiscaux correspondants du point de vue de l'égalité devant l'impôt »*.

Le principe de sécurité juridique est également consacré par la Cour de justice de l'Union européenne, qui considère que *« le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le*



cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités »¹¹²⁴.

Le principe de sécurité juridique figure parmi les principes généraux du droit. Il assure la stabilité, la prévisibilité, la clarté et l'accessibilité du droit¹¹²⁵.

Il est souvent reproché à la France le risque d'insécurité juridique causé par la complexité de son système fiscal. De même, comme le souligne Jean-Pierre LIEB « *lors de la phase de création de la norme, l'absence de sécurité rime avec crainte d'une remise en cause des avantages acquis, des mesures de tempérament existantes, des solutions particulières à certains secteurs ou professions mais aussi avec oubli de la prise en compte de certaines situations singulières, de traitement non exhaustif des différents cas de figure ou encore avec imperfection technique potentielle* »¹¹²⁶. Toutefois, la véritable garantie offerte aux contribuables demeure la possibilité d'opposer à l'administration sa doctrine.

La sécurité juridique « *impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités* »¹¹²⁷. Dans le domaine de la fiscalité, le principe de sécurité juridique traduit en conséquence que les règles de droit fiscales appliquées aux contribuables doivent être prévisibles.

La complexité des règles fiscales est à l'origine de l'insécurité juridique. L'incertitude à laquelle sont confrontées les entreprises favorise cette insécurité.

B- La stabilité de la norme

Il existe un décalage parfois très important entre le moment où une loi est votée et la date de sa mise en application¹¹²⁸.

¹¹²⁴ Conclusions de l'avocat général Fintan-Duff, 15 février 1996. En ce sens, CJCE, 16 juin 1993, aff. C-325/91, France c/ Commission, § 26, Rec. 1993, p. I-3283

¹¹²⁵ V. PHILIP (P.), Procédures fiscales et garanties du contribuables, Economica, 2011.

¹¹²⁶ LIEB Jean-Pierre, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », Revue française de finances publiques, 01/11/2010, n° 112, page 57.

¹¹²⁷ CJCE, 16 juin 1993, aff. C-325/91, France c/ Commission § 26., Rec. 1993, p. I-3283.

¹¹²⁸ V. par exemple le CICE, dont la suppression a été votée en 2017, et qui devra être converti en baisse de charges patronales. Les effets de cette disposition ne commenceront à courir qu'en 2019.

En 2010, le Sénat avait relevé que 75% des textes portant sur la fiscalité étaient mis en application par publication des décrets, dans le six (6) mois. Tandis que 25% des textes restants le sont plus de six mois après avoir été votés¹¹²⁹. Les entreprises sont ainsi obligées d'être en alerte et de faire régulièrement des veilles juridiques. Une telle situation est contre-productive et engendre des coûts, parfois difficilement supportables par les petites entreprises. Elles doivent soit assigner un de leur salariés à cette tâche, soit, là encore, utiliser les services d'experts afin d'être régulièrement informées des modifications et des nouvelles lois. Dans un tel contexte, leur compétitivité peut en être affectée.

Un autre problème auquel doivent faire face les contribuables est la rétroactivité des règles fiscales.

On parle de rétroactivité d'une loi, lorsque celle-ci s'applique à des situations juridiques constituées avant son entrée en vigueur, ainsi qu'aux effets passés de cette situation.

La question de la rétroactivité n'est pas propre à la matière fiscale. En droit civil, le principe de la non-rétroactivité est consacré. L'article 2 du code civil français dispose en effet « *La loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a point d'effet rétroactif* ». Ce principe apparaît également à l'article 16 du code civil gabonais¹¹³⁰ en ces termes : « *La loi ne statue que pour l'avenir ; elle ne peut avoir d'effet rétroactif sans une manifestation expresse de la volonté du législateur* ».

En droit administratif, le principe général de droit de non-rétroactivité des actes administratifs qui s'imposent au pouvoir réglementaire a été dégagé par le juge administratif français. Dans l'arrêt Société du Journal l'Aurore¹¹³¹, le Conseil d'État pose pour la première fois de façon explicite le principe selon lequel les règlements ne disposent que pour l'avenir.

Ce principe comporte cependant des exceptions, qu'il s'agisse des lois interprétatives ou encore d'une rétroactivité prévue expressément par le législateur. Le juge constitutionnel français a lui-même admis cette rétroactivité relative.

¹¹²⁹ Sénat, "Le système fiscal français à l'épreuve de la crise", Rapport d'information n°75 (2008-2009).

¹¹³⁰ Loi N°15/72 du 29 juillet 1972 portant adoption de la première partie du Code Civil.

¹¹³¹ CE, 25 juin 1948, Société du Journal l'Aurore.



Dans sa décision du 22 juillet 1980¹¹³², il avait été saisi afin de statuer sur la constitutionnalité de la loi portant validation d'actes administratifs. Cette loi prononçait d'une part la non validation des dispositions du décret n° 77-679 du 29 juin 1977 relatives à la désignation des représentants du personnel au comité technique paritaire central des enseignants de statut universitaire annulées par une décision du Conseil d'État statuant au contentieux en date du 18 avril 1980, et d'autre part, la validation des décrets pris après consultation dudit comité technique paritaire central ainsi que celle des actes réglementaires et non réglementaires pris sur la base de ces décrets. Pour le juge constitutionnel, « *sauf en matière pénale, la loi peut comporter des dispositions rétroactives ; qu'il n'était donc pas interdit au législateur de valider, rétroactivement, les décrets pris après consultation du comité technique paritaire central des personnels enseignants de statut universitaire institué par le décret du 29 juin 1977* ». Le Conseil constitutionnel ne considère donc pas le principe de non-rétroactivité comme un principe à valeur constitutionnelle.

En matière fiscale, ce principe n'est pas non plus strictement appliqué. Dans sa décision du 29 décembre 1984¹¹³³, il avait été saisi afin de se prononcer sur la conformité de la loi de finances pour 1985 avec la Constitution. À propos de l'article 86 de cette loi qui prévoyait que pour la détermination du résultat fiscal, ne sont pas déductibles les provisions constituées par une entreprise en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou en préretraite de membres ou anciens membres de son personnel ou de ses mandataires sociaux et conférait à cette disposition un caractère interprétatif, les sénateurs auteurs de la saisine, en référence à l'article 47 de la Constitution et aux articles 2 et 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, estimaient qu'une loi de finances de l'année ne saurait compléter les ressources de l'État au titre d'un exercice antérieur et qu'ainsi, la modification rétroactive par une loi de finances de l'année d'une disposition fiscale demeurerait contraire à la « sécurité juridique qui fonde le droit des personnes dans une démocratie ».

¹¹³² Cons. Const., déc. n°80-119 DC, 22 juillet 1980.

¹¹³³ Con. Cont., déc. n°84-184 DC, 29 déc. 1984.



Le juge va rester conforme à sa position de 1980¹¹³⁴. Il va refuser de consacrer un principe de non-rétroactivité des lois en droit fiscal : *« Considérant qu'aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce qu'une disposition fiscale ait un caractère rétroactif ; que la circonstance qu'une telle disposition soit contenue dans une loi de finances ne saurait interdire une telle rétroactivité ; que les textes invoqués n'ont pas pour objet d'y faire obstacle ; que, dès lors, les moyens présentés pour critiquer l'article 86 ne sauraient être accueillis »*.

La rétroactivité de la loi fiscale est source d'insécurité et d'instabilité juridiques. Plusieurs tentatives avortées avec pour objectif de consacrer constitutionnellement le principe de non-rétroactivité fiscale.

En 2007, le Comité de réflexion et de proposition sur la modernisation et le rééquilibrage des institutions de la Ve République, dit Comité Balladur¹¹³⁵, avait proposé de rajouter un additif à la fin de l'article 34 de la Constitution, formulé comme tel : *« Sauf motif déterminant d'intérêt général, la loi ne dispose que pour l'avenir »*. Cette formule n'a pas été retenue, au motif qu'elle constitutionnaliserait une exception au principe de non-rétroactivité de la loi fiscale, ce qui pourrait devenir une exception au principe de non-rétroactivité de la loi pénale la plus sévère.

Le rapport Fouquet sur l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables¹¹³⁶ constate que *« Si seulement 17% des chefs d'entreprise interrogés jugent la sécurité juridique "plutôt supérieure" à celle des autres pays industrialisés tandis que 33% l'estiment "plutôt inférieure", ce sentiment mitigé résulte : de l'instabilité et de la complexité de la loi fiscale en France, première préoccupation des dirigeants d'entreprise et première source d'erreur des petites entreprises et des particuliers ; de la méfiance réciproque qui subsiste entre les contribuables et l'administration et qui se traduit notamment dans les difficultés qu'ils rencontrent lorsqu'ils cherchent à obtenir une prise de position de l'administration »*.

¹¹³⁴ Supra.

¹¹³⁵ Créé par décret du 18 juillet 2007.

¹¹³⁶ « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : Une nouvelle approche », Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, Juin 2008.

Il est en effet difficile pour les contribuables de se projeter dans le cadre de leurs activités économiques, lorsqu'ils sont confrontés non seulement aux changements fréquents de la loi, mais aussi à son interprétation.

Le rapport Fouquet avait formulé des recommandations afin de réduire la rétroactivité. Il préconisait soit d'inscrire dans le préambule de la Constitution le principe de sécurité juridique, soit d'inscrire le principe de non-rétroactivité pour les dispositifs défavorables.

En 2013, le rapport de la Commission des lois constitutionnelles, sur la proposition de loi constitutionnelle (n°567) et la proposition de loi organique (n°568) tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales, comportait un titre intitulé « la nécessité de prolonger l'encadrement jurisprudentiel croissant des lois fiscales rétroactives par une révision constitutionnelle ».

La complexité des règles fiscales peut les rendre inaccessibles pour les contribuables. En 2005, l'effet de la complexité fiscale sur l'insécurité juridique du contribuable a été soulevé par le juge constitutionnel français¹¹³⁷, saisi le 21 décembre 2005 sur la conformité de loi de finances pour 2006 avec la Constitution.

À propos du plafonnement des niches fiscales, le I de l'article 78 a inséré, dans la section V du chapitre 1er du titre 1er de la première partie du livre 1er du code général des impôts, un II bis intitulé : " Plafonnement de certains avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu ", comportant un article 200-0 A, le juge estime dans le cadre de la fiscalité que, lorsque la loi est complexe au point de devenir inintelligible pour le citoyen, elle méconnaît dans ce cas l'article 14 de la DDHC de 1989 qui stipule que « *Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ». Ce qui était le cas en l'espèce, dans la mesure où comme l'indique le juge, « *la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte à d'autres dispositions elles-mêmes imbriquées ; que les incertitudes*

¹¹³⁷ Cons. Const., déc. n°2005-530 DC, 29 décembre 2005.



qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux ».

Le juge de la rue Montpensier va, par voie de conséquence, déclarer l'article 78 inconstitutionnelle en considérant « *qu'il résulte de tout ce qui précède que la complexité de l'article 78 de la loi de finances pour 2006 est à la fois excessive et non justifiée par un motif d'intérêt général suffisant* ».

Par cette jurisprudence, le Conseil constitutionnel consacre le principe d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi fiscale, en dégagant l'exigence de non-complexité excessive des règles fiscales, sauf s'il y a un motif d'intérêt général suffisant.

Le constat est pourtant acerbe. Les règles fiscales loin de se simplifier tendent toujours à devenir plus complexes. Et, les incitations fiscales, bien qu'instituées afin de rendre le territoire attractif, participent à cette complexité, devenant par cette occasion dissuasives pour certaines entreprises.

S'agissant du Gabon, la question de la sécurité juridique se pose s'agissant particulièrement des régimes fiscaux dérogatoires.

En effet, le code général des impôts prévoit une imposition rétroactive lorsqu'une entreprise ayant reçu un agrément au bénéfice d'un régime de faveur ne remplit plus les conditions liées à l'octroi de celui-ci.

Concernant notamment le régime fiscal des entreprises nouvelles¹¹³⁸, l'article 197 CGI dispose que « *Les avantages prévus à l'article 196 ci-dessus sont accordés par décision du Directeur général des impôts sur demande du contribuable présentée avant le début de l'installation de l'entreprise. (...) Si, après avoir reçu l'agrément du Directeur général des impôts, l'entreprise bénéficiaire ne remplit pas toutes les conditions énumérées ci-dessus, l'impôt afférent aux bénéfices réalisés depuis le début de l'exploitation sera établi selon le régime de droit commun sans préjudice des pénalités et autres sanctions prévues aux articles P 996 et suivants du présent code* ».

Cette disposition vise sans doute à lutter contre toute forme de fraude ou de tentative de fraude. Cependant elle pénalise les personnes de bonne foi ayant omis certains aspects de leur situation.

¹¹³⁸ P.186.

Le législateur devrait tenir compte de ces différents aspects, et ainsi établir une rétroactivité seulement en cas avéré de mauvaise foi.

Quant aux personnes de bonne foi, elles se verraient appliquer l'imposition à compter de la constatation de l'absence d'éligibilité.

Cette révision de la loi permettrait de garantir une meilleure sécurité juridique, et participerait à rendre le territoire plus attractif.

Conclusion titre

Les politiques fiscales gabonaises et françaises visent à encourager l'internationalisation des entreprises à travers l'institution de mesures fiscales attractives. Ces mesures encouragent les implantations directes et indirectes d'entreprises étrangères. Néanmoins, certaines formes d'implantations sont davantage encouragées.

Tous ces mécanismes ont des objectifs variés, raison pour laquelle leur complexité est parfois relevée.

En effet, outre, l'attractivité territoriale, les États cherchent également à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, ainsi que de l'effet d'aubaine que certains dispositifs de faveur pourraient engendrer, tout en étant tenus par leurs engagements internationaux et régionaux.

Cependant, toutes ces mesures sont prises et accordées dans le respect des droits des entreprises, les contribuables bénéficiant de certaines garanties reconnues par les juridictions et appliquées par les différentes administrations.

Les modalités de l'encadrement administratif et juridictionnel des mesures fiscales incitatives diffèrent entre la France et le Gabon.

En effet, au Gabon l'administration fiscale s'arroge un pouvoir discrétionnaire qui tend à supplanter l'intervention du législateur. Cette situation pourrait occasionner une situation d'insécurité juridique, d'autant plus qu'il n'existe pas pour l'instant une jurisprudence permettant de rassurer les entreprises. La France quant à elle semble faire dans ce contexte, figure de bonne élève, même si l'administration fiscale a dû à plusieurs reprises être recadrée par la Cour de justice de l'Union européenne.





Titre 2 - Des politiques fiscales d'attraction des entreprises étrangères nécessitant une restructuration

« L'efficience d'une dépense fiscale peut et doit certes s'apprécier par rapport aux objectifs visés lors de sa création mais, avant de passer à cette étape, il peut se révéler utile d'apprécier l'effet de la dépense sur la gestion de l'impôt considéré et sur l'efficacité du prélèvement auquel cette dépense fiscale s'adosse au regard des objectifs de la politique fiscale »¹¹³⁹.

L'efficience des politiques fiscales incitatives en vue d'attirer les entreprises étrangères est largement remise en cause. Le débat est d'ailleurs plus général, car il touche l'ensemble du système fiscal, que ce soit au Gabon ou en France. L'utilité ou le bien-fondé de ces mesures sont aujourd'hui difficiles à cerner. Pourtant, les enjeux ne sont pas les mêmes selon que l'on se situe dans l'un ou l'autre de ces pays.

En effet, l'efficacité de la politique fiscale gabonaise et des mécanismes incitatifs est évaluée dans un contexte où il est attendu des acteurs économiques et surtout des grandes entreprises étrangères une participation active au développement et à l'éradication de la pauvreté.

Cependant, l'action de la politique fiscale doit être appréhendée dans sa globalité. Les entreprises étrangères ne doivent pas être le socle sur lequel repose tout espoir de développement. Elles sont dans une quête de profit et d'intérêt d'entreprise, et non dans une logique d'intérêt général. Le Gabon doit donc se positionner de telle sorte qu'il puisse, par le biais des incitations, orienter véritablement le comportement des entreprises, et non octroyer les avantages fiscaux comme des marques de faveur et de clientélisme.

Loin de rechercher les mêmes objectifs, le système fiscal français est quant à lui aujourd'hui confronté aux effets pervers d'un système très, voire trop dérogatoire. Les divers avantages fiscaux accordés aux contribuables en général, et aux entreprises en particulier, ont eu raison de lui. La justice fiscale semble devenir aujourd'hui une utopie, tant le principe d'égalité fiscale est de plus en plus remis en cause.

¹¹³⁹ Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, juin 2011.



Les conséquences des incitations fiscales en faveur des entreprises sur l'activité économique et l'attractivité de la France soulèvent beaucoup de débats. Ce d'autant plus que l'on s'accorde généralement à dire que l'attractivité d'un pays ne repose pas pour l'essentiel sur sa fiscalité, mais sur ses infrastructures, ses institutions, sa main d'œuvre..., en résumé, sur l'ensemble de son climat des affaires.

Dans tous les cas, qu'il s'agisse de la mise en place de politiques nouvelles ou de l'efficacité de mesures anciennes, une évaluation est nécessaire. Il est important de faire des études sur les résultats attendus par l'élaboration de ces politiques.

Plusieurs pistes de réflexion devraient être envisagées par les États : les objectifs poursuivis par l'institution des incitations fiscales ; l'adéquation entre le système fiscal et l'utilisation optimale des incitations ; le manque à gagner pour les recettes budgétaires ; le rapport entre le coût des incitations et les retombées économique et sociale ; l'impact de la présence d'entreprises étrangères ; l'intérêt économique de l'attractivité et les risques ; la part des incitations fiscales dans l'implantation des entreprises étrangères.

Ces points de réflexion permettront aux pays concernés, en l'occurrence à la France et au Gabon, de disposer d'une feuille de route afin d'atteindre les objectifs déclinés en termes d'attractivité et de compétitivité.

L'examen des mécanismes d'incitations fiscales à l'investissement des entreprises étrangères impose de s'intéresser aux limites de ces dispositifs (Chapitre 1). Les insuffisances existantes et les distorsions créées par ces mesures soulèvent la question plus générale de la refonte du climat des affaires (Chapitre 2).

Chapitre 1 : Les limites des politiques fiscales d'attractivité

Chapitre 2 : La refonte du climat des affaires



Chapitre 1 - Les limites des politiques fiscales d'attractivité

Dans un contexte de méfiance et de défiance envers les pouvoirs publics, l'impatience a atteint son paroxysme, chacun voulant que sans plus attendre, chaque politique publique mise en œuvre puisse porter ses fruits.

Le tort des incitations fiscales réside justement dans le fait qu'elles semblent cumuler les défauts et les désagréments, sans pour autant atteindre les objectifs prédéfinis.

En France, depuis leur création, plusieurs avantages fiscaux temporaires sont devenus définitifs, tout en faisant l'objet de modifications les rendant lourds, et au fur et à mesure incompréhensibles aux yeux des profanes, et même des spécialistes.

En dépit des alertes faisant état d'une complexification progressive, le paysage fiscal n'a cessé de se doter de régimes multiples et de règles dérogatoires se superposant.

Les aides fiscales en faveur des entreprises souffrent, ou plutôt, contribuent dans une certaine mesure à cette situation, tout comme l'ensemble des mesures fiscales dérogatoires. Toutefois, s'il existe bel et bien un débat sur l'utilité des aides fiscales, celui-ci n'est pas encore tranché.

Au Gabon, bien que l'essentiel du débat soit ailleurs¹¹⁴⁰, il rejoint celui de la France relatif à l'utilité des avantages fiscaux (en faveur des entreprises étrangères).

De ce fait, il nous importe d'analyser d'une part la nature des limites existantes (Section 1) et d'autre part, les conséquences de ces limites (Section 2).

Section 1 - La nature des limites des mécanismes fiscaux incitatifs

Les limites aux mécanismes fiscaux incitatifs en France et au Gabon sont internes (Paragraphe 1) et externes (Paragraphe 2).

§ 1 - Limite interne

La principale limite interne aux mécanismes fiscaux incitatifs gabonais et français est la complexité.

¹¹⁴⁰ Au Gabon, il est beaucoup question de la légalité des aides fiscales accordées aux entreprises étrangères. L'octroi des avantages fiscaux fait en général l'objet de conventions entre les entreprises concernées et l'État. Les avantages fiscaux accordés sortent du cadre légal, même si les autorités gabonaises arguent que ces pratiques sont de moins en moins monnaies courantes.



La complexité peut se définir à première vue comme « *un phénomène quantitatif, lié à l'extrême variété des éléments et des interactions entre ces derniers* »¹¹⁴¹.

Dans le cadre de la fiscalité, la complexité peut se justifier par un nombre important de règles juridiques qui se côtoient, se mêlent et se superposent. Ces règles sont le fruit de décisions spontanées visant à répondre à des problématiques ponctuelles, ne menant pas à des réflexions globales.

Parler de la complexité du système fiscal français et gabonais va au-delà de la question de l'attractivité fiscale. Les enjeux sont importants, car celle-ci a des effets sur tous les acteurs économiques et peut constituer un frein pour la compétitivité de certaines entreprises, et notamment les plus vulnérables.

En effet, des règles fiscales nombreuses et changeantes peuvent décourager l'entrepreneuriat et l'investissement¹¹⁴².

Ce constat soulève une contradiction : si l'on considère que le système fiscal n'a pas un effet considérable sur l'implantation et l'investissement des entreprises, pourquoi alors s'alarmer sur sa complexité et sur l'image que celle-ci pourrait projeter à l'endroit des acteurs économiques ?

Si la réponse n'est pas évidente, elle mérite tout de même d'être précisée.

La complexité pose un problème car, provoquée par les nombreuses dérogations fiscales, elle apparaît en même temps comme le frein principal à la lisibilité et à l'évaluation de ces dérogations.

L'analyse des systèmes fiscaux gabonais et français dans le cadre des mécanismes fiscaux incitatifs à l'endroit des entreprises étrangères est l'occasion de revenir sur les différentes raisons de cette complexité. Ces causes sont politiques, législatives (A) et administratives (B).

A- Les causes politiques et législatives

Nous aborderons les causes politiques (1), avant les causes législatives (2).

¹¹⁴¹ LANGRAND-ESQUIRE (L.), THIETARD (R.-A.), "Complexité du vivant au management", in Yves SIMON, Patrick JOFFRE (direction), Encyclopédie gestion, Éditions Economica, 2^{ème} édition, Paris, 1997.

¹¹⁴² Vers un système fiscal plus efficient et moins générateur de distorsions », *Études économiques de l'OCDE* 16/2010 (n° 16), p. 63-101.

1- Les causes politiques

Le rôle actuel joué par les pouvoirs publics et les groupes politiques sur la fiscalité est le résultat de l'avènement de l'interventionnisme étatique. La notion de politique fiscale¹¹⁴³ est de plus en plus utilisée. Elle apparaît comme un instrument qui permet à l'Etat de redistribuer les richesses produites, de pérenniser les activités d'intérêt général et de favoriser l'expansion de l'économie. La fiscalité devient ainsi un moyen de mener des actions de puissance publique.

Ainsi, l'Etat agit par le biais de la fiscalité pour relever certains secteurs économiques, ou pour orienter des comportements par la fiscalité incitative.

En France, la politique interventionniste avait à la base pour vocation de gommer les inégalités en aboutissant à une certaine justice sociale. Cette politique s'est caractérisée par la prolifération de mesures dérogatoires bénéficiant aussi bien aux particuliers qu'aux entreprises.

Les principales mesures fiscales sont contenues annuellement dans le projet de loi de finances élaboré par le gouvernement. Celui-ci subit régulièrement des amendements parlementaires avant d'être adopté.

Les modifications reflètent des sensibilités personnelles et de groupes de pressions, certaines associations patronales ou de réseaux d'entrepreneurs faisant du lobbying. Concernant particulièrement les incitations fiscales, le Conseil des prélèvements obligatoires faisait remarquer qu'il y a une « *interaction forte entre dispositifs dérogatoires et lobbying* »¹¹⁴⁴.

A cela, s'ajoutent les pressions au niveau de l'Union européenne et l'influence des institutions internationales, telles que l'OCDE.

En 2014, la Cour des comptes pointait du doigt le nombre des dépenses fiscales et déplorait la difficulté persistante à les maîtriser.

¹¹⁴³ Les politiques fiscales peuvent être définies comme l'ensemble des choix fiscaux que les gouvernants d'un pays opèrent pour garantir le rendement de l'impôt en vue de la couverture des charges publiques, tout en tenant compte des demandes économiques et sociales des acteurs quant au niveau de la pression fiscale.

¹¹⁴⁴ Conseil des prélèvements obligatoires, « Entreprises et niches fiscales », 2010.



Dans sa note d'analyse d'exécution du budget 2014, elle constate le bilan mitigé des conférences fiscales¹¹⁴⁵. Selon elle, « *La discussion conjointe des crédits budgétaires et des dépenses fiscales devait permettre d'assurer une cohérence entre ces deux moyens de politiques publiques, et dans un souci de rationalisation, déboucher sur la suppression d'un certain nombre de dépenses fiscales. Même si cette démarche est positive, ses résultats sont encore limités, le nombre de dépenses fiscales ne diminue que très lentement* ».

La question de la sécurité juridique des contribuables et de la cohérence des dispositions entre elles se pose. En cas par exemple de changement de majorité, il est à constater que les « nouveaux venus » au pouvoir s'empressent de supprimer ou du moins d'amoindrir les effets des mesures prises par leurs prédécesseurs. On a l'impression d'avoir affaire à un brouillon constamment remis sur le chantier. Cette situation trouve sa justification dans le fait que « *Les différents pouvoirs qui se sont succédé n'ont jamais eu la même approche, la même vision de l'outil fiscal. Et pour cause ! Ces pouvoirs se sont toujours combattus ou se sont présentés aux électeurs avec des programmes tellement opposés ! Aux discontinuités politiques correspondent des discontinuités fiscales dont l'effet est de rendre les politiques fiscales illisibles* »¹¹⁴⁶.

Cet état des choses a pour conséquence d'obliger l'imposé à s'adapter à une législation en perpétuel mouvement et parfois contraire à celle qui était en vigueur. A l'exemple de la trajectoire donnée à la baisse du taux d'IS¹¹⁴⁷ ou encore de la suppression en 2019 du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), converti en baisse de charges patronales.

L'adoption constante de nouvelles mesures entraîne non seulement l'augmentation permanente du code général des impôts, mais aussi la complexité et l'instabilité des mesures existantes. C'est notamment le cas de certains dispositifs destinés aux entreprises tels que le crédit d'impôt recherche.

¹¹⁴⁵ Les conférences fiscales ont été mises en œuvre afin de faciliter l'objectif de stabilisation du coût des dépenses fiscales prévu par la loi de programmation des finances publiques 2012-2017. Elles ont été mises en œuvre pour la première fois en 2013 pour la préparation du projet de loi de finances pour 2014.

¹¹⁴⁶ DIARRA (E.), Les politiques fiscales en France, *Revue française des finances publiques*, 01/02/2015 - n° 129 - page 249.

¹¹⁴⁷ V. p. 34.

Dans son rapport de septembre 2003¹¹⁴⁸, le Conseil des impôts précise que depuis sa création en 1983, le crédit d'impôt recherche a connu « *d'incessantes modifications portant sur son assiette, son taux, la période de référence ou le plafonnement de ses effets, qui en ont fait l'un des dispositifs les plus complexes à utiliser pour les entreprises* ».

Les règles fiscales et notamment les mesures fiscales dérogatoires ne devraient pas servir de prétexte pour satisfaire l'électorat.

La fiscalité devrait davantage être neutre, car les différentes dispositions incitatives adoptées finissent par se neutraliser et produire des effets contraires à ceux recherchés. L'existence d'un nombre important de dépenses fiscales voile la réalité de la pression fiscale, s'agissant notamment de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, il s'avère que « *l'in vraisemblable accumulation de mécanismes de réductions d'impôts et de niches fiscales, on aboutit à un système illisible, où les citoyens sont incapables de se faire une idée simple de qui paie quoi. Résultat des courses : chacun considère qu'il fait les frais de ce système opaque (et suspecte son voisin de mieux tirer parti des dispositifs en vigueur)* ». ¹¹⁴⁹

Les pouvoirs publics ont pourtant pris très tôt la mesure de l'importance d'une simplification de la fiscalité. Selon l'article 5 de la loi du 17 août 1948 tendant au redressement économique et financier¹¹⁵⁰, « *Le Gouvernement (...) procèdera à une refonte d'ensemble des codes et textes fiscaux, l'effet de réduire le nombre des impôts, droits et taxes, d'aménager et normaliser leurs règles d'application, de simplifier les formalités exigées des contribuables, et les tâches imparties aux administrations financières, de coordonner les procédures de contrôle, de recouvrement et de contentieux* ».

Plusieurs rapports¹¹⁵¹ vont également mettre en lumière cette complexité de plus en plus accrue de la fiscalité française, sans pour autant mettre un terme à cette marche continuelle vers ce qui apparaît aujourd'hui comme un véritable « casse-tête » fiscal.

¹¹⁴⁸ Conseil des impôts, "Fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales", XXIème rapport au président de la République, septembre 2003.

¹¹⁴⁹ PIKETTY (T.), Fiscalité : augmenter ou diminuer ? Pas de destin commun sans pression fiscale, LE MONDE, 20 octobre 2006.

¹¹⁵⁰ Loi 48-1268 du 17 août 1948.

¹¹⁵¹ Voir à ce sujet le XXIème rapport du Conseil des impôts de septembre 2003 "la fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales" ; le rapport d'information du Sénat du 3 novembre 2004 "Débat sur les

La fiscalité française n'a cessé de se complexifier, en devenant par la même occasion, la « bête noire » des contribuables, qu'il s'agisse des particuliers ou des entreprises.

Une fiscalité trop changeante peut constituer un frein à l'investissement d'une entreprise. D'une part, celle-ci pourra avoir peur d'une instabilité et d'une insécurité juridiques. D'autre part, se mettre au registre de la législation constitue un coût pour les entreprises, d'autant plus si cette mise à jour est régulière. Si les grands groupes peuvent facilement faire face à ce type de coût, cela est davantage moins évident pour les PME.

L'utilisation de la fiscalité à des fins électorales est plus une réalité en France qu'au Gabon. Ce fait tient probablement à des enjeux sociaux différents.

Au Gabon, la fiscalité ne se trouve pas au cœur des débats politiques. Il faut dire que la fiscalité indirecte est plus effective que la fiscalité directe.

En ce qui concerne l'imposition des particuliers, le code général des impôts prévoit en son article 73 que l'impôt sur le revenu des personnes physiques est constitué de « *revenus fonciers ; traitements ; salaires ; indemnités ; émoluments ; pensions et rentes viagères ; revenus des capitaux mobiliers ; plus-values réalisées par les personnes physiques et assimilées ; bénéfices des activités industrielles, commerciales et artisanales ; bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés ; bénéfices de l'exploitation agricole* ». Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères font l'objet d'une retenue à la source. Tandis que les autres catégories doivent faire l'objet d'une déclaration. Or, il se trouve que les personnes bénéficiant d'autres sources de revenus que ceux faisant l'objet d'une retenue à la source ne déclarent pas ou quasiment pas ces revenus. Faute de moyens, l'administration fiscale n'effectue pas de contrôles. Ce qui a d'ailleurs pour conséquence la prolifération d'un énorme secteur économique informel.

La place presque inexistante de la fiscalité dans les débats publics tient également au niveau de développement du Gabon. En effet, bien qu'un certain nombre d'impôts et de taxes soient prévus par la législation, de nombreuses exemptions sont accordées en raison du degré de pauvreté des populations. Ainsi, s'agissant de la contribution foncière

prélèvements obligatoires et leur évolution : pour une fiscalité plus compétitive". La liste est non exhaustive.

des propriétés bâties, l'article 278 CGI dispose que « *Il est établi une contribution annuelle sur les propriétés bâties, reposant sur des fondations en maçonnerie, tels que maisons, fabriques, boutiques, hangars et usines, situées au Gabon* ». Cependant, les recettes fiscales tirées de cette contribution sont minimes. L'article 280 du code général des impôts exonère en effet de façon permanente de cette taxe « *les maisons à usage d'habitation situées dans les zones sous intégrés ou dans les bidonvilles* ».

Actuellement, plus de 60% de la population vivant dans les zones urbaines vivent dans ces quartiers sous-intégrés, et en sont par conséquent exemptés. La part restante des potentiels contribuables n'est pas non plus en pratique taxée (elle ne se déclare pas et l'administration fiscale ne fait aucun contrôle). Cela explique l'inertie de la population face à un potentiel débat sur la fiscalité.

Pour le reste, la relation entre grands groupes étrangers et pouvoir politique semble très étroite. Les patrons de ces sociétés craignent souvent à l'approche d'élections présidentielles que le président « élu » puisse mettre leurs intérêts en péril en ouvrant par exemple le marché à d'autres entreprises, créant ainsi une concurrence qu'ils ne pourraient cautionner.

L'impact politique de la complexité du système fiscal au Gabon tient surtout à l'ensemble des accords signés « *intuitu personae* », ou plus exactement dans le cas présent « *intuitu negotium* ». L'État accordant des régimes fiscaux de faveur hors législation à certaines entreprises. Dans l'optique de diversifier les investissements, le gouvernement négocie au cas par cas avec des investisseurs, ce qui contribue à rendre le système inégal et opaque.

Les incitations discrétionnaires affectent et aveuglent le climat des affaires, surtout lorsqu'elles sont régulièrement octroyées. Ces pratiques sont discriminatoires, contribuent à instaurer un système de corruption, et peuvent constituer un véritable manque à gagner pour l'État.

En échange de promesses d'investissements dans certains secteurs économiques ou dans la construction d'infrastructures, l'État accorde des avantages fiscaux dont la nature et l'objet ne sont pas toujours révélés.



Pour preuve, en 2006 l'entreprise chinoise CMEC¹¹⁵² avait obtenu, devant le Brésilien Vale, le droit d'exploiter la mine de fer et de manganèse de Belinga¹¹⁵³. La feuille de route de ce projet reposait sur l'exploitation de plus d'un milliard de tonnes de minerai et nécessitait la réalisation d'une autoroute de Belinga à Santa Clara ; la construction de 500 kilomètres de voies ferrées ; d'un port minéralier en eau profonde ; d'une centrale électrique, ainsi que d'un barrage sur l'Ivindo et d'une usine de traitement¹¹⁵⁴.

En échange de ce vaste chantier, il était prévu que la CMEC bénéficie entre autres d'exonérations fiscales et d'un remboursement gagé sur l'exploitation de la mine.

En raison de certaines réactions à ce contrat, le Président de la République était revenu sur certaines clauses, parmi lesquelles l'exonération fiscale. En 2012, les discussions étaient encore en cours.

Le manque de transparence apparaît également concernant l'évaluation des dépenses fiscales. En effet, le gouvernement n'élabore pas un bilan en vue d'évaluer le coût des incitations fiscales. Or, celui-ci est important dans le processus budgétaire. Il permet d'avoir une visibilité sur les dépenses fiscales. De même, la publication d'un tel bilan est un gage de transparence pouvant servir à éclairer, et rassurer les investisseurs.

Les choix opérés ont eu un impact sur la situation actuelle du Gabon. La mainmise de l'État sur la vie économique peut être un facteur de découragement pour les investisseurs. La gouvernance publique peut en effet réduire fortement l'attractivité du pays.

Les mauvaises habitudes adoptées depuis les indépendances telles que la corruption, les détournements, les conventions fiscal-douanières de gré à gré et bien d'autres continuent d'exister et ont des répercussions néfastes sur le système fiscal actuel.

Le système est complexe et très inégalitaire. Au niveau des données, ces accords ne sont pas divulgués et demeurent confidentiels. Il y a donc un véritable problème de transparence.

¹¹⁵² China Machinery Engineering Corporation.

¹¹⁵³ Région située au nord-est du Gabon, aux frontières du Congo.

¹¹⁵⁴ Selon les estimations, ce projet financé l'Ex-Im Bank chinoise à hauteur de 3 milliards d'euros, pourrait créer 30 000 emplois.



En outre, les différentes lois adoptées contribuent également à la complexification du système fiscal.

2- Les causes législatives

La complexité législative renvoie à plusieurs réalités.

Tout d'abord, elle fait apparaître une grande diversité de taxes et d'impôts.

Ensuite, elle est accentuée par la quantité des modifications apportées aux mesures fiscales.

Enfin, la complexité peut également apparaître dans l'application d'une règle. La règle fiscale la plus simple peut en effet se révéler complexe dans son application.

La diversité et la quantité des taxes et impôts est davantage effective en France qu'au Gabon.

Le code général des impôts et le livre des procédures fiscales français se sont extrêmement alourdis ces dernières années. Cette surcharge résulte des différentes réformes et aménagements législatifs et réglementaires. Le code général des impôts français ne compte pas moins d'un millier d'articles, contre un peu plus de 300 pour le code général des impôts gabonais.

Cependant, contrairement à la France qui codifie dans un seul texte les dispositions fiscales applicables (en dépit des renvois)¹¹⁵⁵, le Gabon souffre d'un nombre trop important de sources.

Outre le code général des impôts, les mesures fiscales gabonaises sont également contenues dans des textes spéciaux, qu'il s'agisse des textes propres aux secteurs d'activités tels que le code minier, le code forestier, la charte des investissements, ou encore des dispositions prises dans le cadre de décrets ou d'arrêtés.

Par ailleurs, les règles fiscales adoptées chaque année et intégrées dans les lois de finances ne font pas systématiquement l'objet d'une codification : jusqu'en 2018, le code général des impôts n'avait pas été mis à jour des différentes modifications apportées depuis 2009.

La complexité fiscale est également alimentée au Gabon par les multiples taxes auxquelles sont assujetties les entreprises.

¹¹⁵⁵ V. infra.



Pour certaines entreprises, la fiscalité gabonaise est excessive.

La Banque mondiale a dénombré 31 instruments fiscaux et licences prévus par le code général des impôts tels que l'impôt sur les sociétés, les droits d'accise sur certains produits comme l'alcool ou le tabac, les taxes foncières, et d'autres taxes parafiscales. Le système gabonais fait en effet peser une part importante de sa fiscalité sur les entreprises.

Des efforts ont été consentis afin de réduire la pression fiscale. Ainsi, le taux de l'impôt sur les sociétés a été ramené 30%. Mais, des efforts restent encore à faire.

La parafiscalité doit par exemple complètement disparaître, car elle favorise la corruption et le racket.

Les personnes exerçant les activités commerciales en sont les premières victimes. Il est en effet fréquent de voir des agents, le plus souvent municipaux, aller sur des marchés confisquer des marchandises illégalement en obligeant les commerçants à leur verser, au nom de l'État, une somme d'argent, pour leur propre compte.

Néanmoins, la France et le Gabon se rejoignent sur la longueur excessive de certaines dispositions fiscales, ainsi que sur le nombre important de mesures applicables à une seule entité. C'est le cas en France des dispositions relatives aux groupes de sociétés.

Abstraction faite des mesures de droit commun, les règles fiscales dérogatoires sont également extrêmement nombreuses. A ce propos, Gilbert ORSINI faisait remarquer à juste titre que *« la multiplication de mesures particulières est naturellement un élément de complexité du système. Celle-ci pourra s'avérer non seulement préjudiciable à des contribuables perdus dans le maquis de mesures dérogatoires mais également à l'administration qui devra gérer cette complexité et qui sera tenue parfois, pour ne pas déroger à la règle d'égalité, de faire bénéficier certains contribuables de mesures tout en sachant pertinemment qu'elles ne revêtiront pour eux aucun caractère incitatif »*¹¹⁵⁶.

L'instabilité de la législation fiscale constitue également un élément de complexification. Le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) français constatait en 2002 que la loi fiscale comporte des lacunes en termes de clarté juridique, d'intelligibilité et d'accessibilité. 20% des articles du code général des impôts sont modifiés chaque année.

¹¹⁵⁶ ORSINI (G.), L'interventionnisme fiscal, préc. cit.



Et, il existe de nombreux renvois, ce qui entrave une lecture directe de la loi. Les sources juridiques des prélèvements des entreprises sont multiples, qu'il s'agisse des lois¹¹⁵⁷ ou des codes dans lesquels ces prélèvements sont intégrés¹¹⁵⁸.

Prenons l'article 145 CGI français relatif au régime fiscal des sociétés mères, il opère plusieurs renvois aux articles du code général des impôts tels l'article 2016 CGI définissant le régime fiscal des sociétés mères, ainsi que les articles 35, 38, 38 bis à 38 bis-o A, 115, 206, 208, 210 A, 238 quater B, 238-o A CGI. Il opère également des renvois aux articles L. 542-1, L. 621-7, L. 512-47, L. 512-55 et L. 512-106 du code monétaire et financier ; L. 225-183 du code de commerce, et 3 de la loi n° 2006-1615 du 18 décembre 2006 ratifiant l'ordonnance n° 2006-1048 du 25 août 2006 relative aux sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif pour l'accession à la propriété. Enfin, l'article fait des renvois à certains textes de l'Union européenne. C'est le cas de l'annexe I de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE, ainsi que l'annexe I de la directive 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers et modifiant la directive 2002/92/CE et la directive 2011/61/ UE.

Entre 2005 et 2014, le taux, les modalités de paiement de l'impôt sur les sociétés et les dispositions applicables à la transmission et à la pérennité de l'entreprise ont été remaniés à 12 reprises, le crédit d'impôt recherche et la taxation des plus-values à 11 reprises et la contribution d'équilibre territoriale et les taxes foncières à 10 reprises¹¹⁵⁹. Les entreprises¹¹⁶⁰ sont ainsi obligées de s'adapter continuellement à de nouvelles mesures.

Il est à noter que le législateur a toujours le droit de changer les dispositions législatives. Mais seulement, à trop souvent changer la loi, fût-ce en toute légalité et avec les meilleurs

¹¹⁵⁷ Lois de finances, lois de financement de la sécurité sociale, lois ordinaires.

¹¹⁵⁸ Code général des impôts, du travail, des collectivités territoriales, de la sécurité sociale, etc.

¹¹⁵⁹ Medef, Cartes sur table : Analyser pour agir, 2016.

¹¹⁶⁰ Ainsi que l'administration fiscale.

intentions du monde, on place l'Etat en situation de déloyauté objective¹¹⁶¹. De même, pour reprendre une formule du Conseil d'Etat, « *quand le droit bavarde, le citoyen ne lui prête plus qu'une oreille distraite* »¹¹⁶².

Plusieurs facteurs favorisent actuellement l'instabilité fiscale. Il s'agit d'une part de la rétroactivité des décisions. D'autre part, les délais entre le moment où la loi est adoptée et sa mise en application sont soit trop courts, soit trop longs. L'administration ne dispose pas ainsi souvent de temps pour informer les contribuables, et notamment les entreprises afin qu'ils soient préparés.

Le rapport de la Cour des comptes révèle que les représentants des entreprises ont souligné au cours d'une évaluation que ces incertitudes, tant sur la « durabilité » de la norme que sur les questions d'entrée en vigueur et d'applicabilité, pèsent sur la compétitivité et l'attractivité de la France pour les investisseurs étrangers dans une économie mondialisée¹¹⁶³.

L'instabilité des règles fiscales a pour corollaire l'insécurité juridique, car « *une des fonctions essentielles du droit est de créer la sécurité : or, il n'est pas de sécurité dans l'instabilité* »¹¹⁶⁴.

La législation fiscale gabonaise est quant à elle inadaptée au contexte réel. En effet, comme cela a déjà été souligné, il existe au Gabon un véritable secteur économique informel.

Aussi, les seules entreprises étant soumises aux différents prélèvements sont celles qui sont visibles et qui se sont déclarées auprès de l'administration.

Cette situation favorise de fortes inégalités. Les entreprises en règle trouvent de fait le système injuste. Le risque encouru est que les entreprises qui auparavant s'acquittaient de leurs prélèvements décident de se soustraire à cette charge.

Le rôle de l'administration est primordial. L'une de ses tâches consiste à pallier les difficultés de compréhension des règles fiscales et des régimes qui leur sont applicables.

¹¹⁶¹ RIVERO (J.), « L'Etat a-t-il un problème de loyauté ? », Cahiers chrétiens de la fonction publique, n°22, 23 oct. 1953 – janv. 1954, p.61.

¹¹⁶² EDCE n°43, p.15.

¹¹⁶³ Supra.

¹¹⁶⁴ RIVERO (J.), « Le juge administratif, un juge qui gouverne ? », Dalloz, 1951, Chronique VI, p. 23-24.

Or, la complexité des procédures et la méfiance envers l'administration tendent à aggraver la situation.

B- Les causes administratives

L'efficacité administrative est un atout. Elle participe à la bonne gestion économique et au développement durable du secteur privé. Une administration réactive et des procédures simplifiées peuvent largement encourager à une création ou à une implantation d'entreprise.

L'administration fiscale doit servir de tampon. Elle doit rassurer les contribuables et les aider à avoir une meilleure visibilité des procédures et des règles qui leur sont opposables.

L'administration fiscale est tenue de s'adapter aux mutations juridiques, à l'augmentation et à la diversification des assujettis. Ce qui rend son travail d'autant plus ardu.

Début 2014, la France comptait 3,9 millions d'entreprises¹¹⁶⁵, dont 2 millions constituées sous une forme sociale distincte de la personne physique de leur(s) propriétaire(s) et 1,9 million de travailleurs indépendants¹¹⁶⁶.

En dehors du nombre de contribuables à gérer et de la nécessité de s'adapter aux différentes situations juridiques¹¹⁶⁷, l'administration doit également faire face à la complexité de la législation fiscale. Pour la Cour des comptes, « *la complexité fiscale constitue une part importante de la complexité administrative, en particulier pour les entreprises* »¹¹⁶⁸. Elle coûterait 3 à 4% du produit intérieur brut. Les très petites entreprises en seraient les plus affectées.

¹¹⁶⁵ Ce chiffre s'élevait à 3,1 millions en 2009.

¹¹⁶⁶ Insee, « Les entreprises en France », point 1.6 - édition 2015. Champ : ensemble des activités marchandes non agricoles.

¹¹⁶⁷ S'agissant des entreprises, l'administration doit tenir compte de leur forme juridique, du secteur de leur activité, de leur chiffre d'affaires, du nombre de salarié, des relations financières avec d'autres entreprises.

¹¹⁶⁸ Cour des comptes, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, février 2012.



En 2012, une enquête de la Cour de compte¹¹⁶⁹ sur un échantillon d'entreprises révèle que 76% des entreprises interrogées estiment que des démarches de simplification administrative dans le domaine de la fiscalité seraient plus utiles à leur entreprise¹¹⁷⁰.

La complexité administrative tient aussi non seulement au nombre de prélèvement dont doivent s'acquitter les entreprises, mais également au système de collecte¹¹⁷¹.

Les prélèvements versés par les entreprises sont nombreux¹¹⁷². Des mesures destinées à les réduire sont prises sans pour autant que cela soit tout à fait efficace.

Le rapport de la Cour des comptes de juillet 2016 constate à ce sujet que « *malgré l'ambition affichée de diminuer le nombre des prélèvements versés par les entreprises, les suppressions récentes n'ont été qu'anecdotiques. La loi de finances initiale pour 2015 a ainsi supprimé sept prélèvements d'un rendement très limité¹¹⁷³ ou trop faible pour être évalué¹¹⁷⁴ (4 M€ de pertes de recettes au total)¹¹⁷⁵. La loi de finances initiale pour 2016 n'a mis fin qu'à deux petits prélèvements sectoriels d'un montant global évalué à 13 M€¹¹⁷⁶».*

¹¹⁶⁹ Ce sondage a été réalisé par la Cour des comptes avec le concours de l'Insee sur un échantillon de 1041 entreprises en vue de recueillir leur appréciation sur l'organisation actuelle des prélèvements et de leurs attentes.

¹¹⁷⁰ Contre 68% dans le domaine du droit du travail.

¹¹⁷¹ La collecte au sens large s'entend comme l'affiliation, la radiation ou la modification des données d'identification de l'entreprise, le recueil de ses déclarations et paiements, l'exploitation des informations recueillies, la relance des défaillants déclaratifs, le recouvrement amiable et forcé des sommes exigibles et le contrôle de l'assiette des prélèvements.

¹¹⁷² Dans son rapport "Simplifier la collecte des prélèvements versés par les entreprises" de juillet 2016, la Cour des compte en a recensé 233, collectés non seulement par les administrations fiscales (direction générale des finances publiques, direction générale des douanes et des droits indirects), par les organismes de sécurité sociale tels que l'URSAFF, et par des organismes de droit privé au titre de dispositifs conventionnels gérés par les partenaires sociaux (retraite complémentaire, formation professionnelle, logement).

¹¹⁷³ Redevance des titulaires de concessions de stockage souterrains d'hydrocarbures et taxe sur les appareils automatiques procurant un spectacle, une audition, un jeu ou un divertissement sédentaire ou forain (« taxe baby-foot ») affectées à l'État, taxe affectée au centre interprofessionnel des fruits et des légumes, taxes sur les trottoirs et la gestion des eaux pluviales urbaines affectées aux collectivités locales.

¹¹⁷⁴ Taxe sur le produit de la valorisation des terrains nus et immeubles résultant de la réalisation d'infrastructures de transport collectif en site propre ou d'infrastructures ferroviaires hors Île-de-France et cotisation sur les graines oléagineuses affectées respectivement aux collectivités locales ou à leurs opérateurs et à l'État.

¹¹⁷⁵ Trois prélèvements assimilés à des fonds de concours ont par ailleurs été supprimés par la voie réglementaire : contribution de la SNCF aux frais de surveillance et de contrôle des chemins de fer, redevance de Réseau ferré de France (RFF) au titre des frais de surveillance et de contrôle et prélèvement «

En outre, les entreprises ont une double casquette en tant que redevables. Elles sont en même temps contribuables¹¹⁷⁷ et collecteur pour les impôts et cotisations dont sont redevables leurs salariés¹¹⁷⁸ ou leurs clients¹¹⁷⁹.

Lorsque les entreprises agissent en tant que collecteur, les administrations fiscales et sociales disposent de prérogatives plus fortes de contrôle et de sanction à leur égard¹¹⁸⁰. Les déclarations auxquelles doivent se soumettre les entreprises sont pour la plupart inutilement complexes et nombreuses.

Normalement, pour chaque prélèvement, une déclaration doit être remplie¹¹⁸¹. Le sondage réalisé par la Cour des comptes en 2016 révèle que « 62 % des entreprises estiment déclarer de mêmes informations à de multiples reprises pour les déclarations sociales et 50 % pour les déclarations fiscales. Celles estimant ne jamais être, ou seulement rarement, placées dans cette situation sont minoritaires (27 % pour le social et 42 % pour le fiscal) »¹¹⁸².

Les différentes démarches¹¹⁸³ opérées par les entreprises en termes de collecte engendrent des coûts¹¹⁸⁴. Celles-ci sont souvent amenées à utiliser les services d'experts-

assurance frontière » automobile. 11 Taxe sur les opérateurs de communications téléphoniques, affectée à l'État et taxe sur les premières ventes de produits cosmétiques, affectée à la CNAMTS.

¹¹⁷⁶ Afin d'encadrer les dépenses des opérateurs de l'État, le gouvernement a décidé d'intégrer au champ de la norme de dépenses celles financées par des taxes affectées. Pour 2016, sont ainsi plafonnés 8,7 Md€ des 16,3 Md€ de taxes affectées à des organismes d'administration centrale. La loi de programmation des finances publiques prévoit l'affectation pour 2017 au budget général de l'État des taxes affectées aux opérateurs dont les dépenses n'auront pas été plafonnées.

¹¹⁷⁷ En ce qui concerne par exemple l'impôt sur les sociétés, les cotisations sociales patronales, l'impôt sur le revenu pour les travailleurs indépendants.

¹¹⁷⁸ Contribution sociale généralisée, ou cotisations sociales salariales.

¹¹⁷⁹ Exemple la TVA.

¹¹⁸⁰ En raison de la rétention salariale des cotisations sociales, les entreprises ne disposent pas de délais de paiement des prélèvements sociaux.

¹¹⁸¹ Pour les prélèvements ayant la même l'assiette et collectées par le même organisme, il n'existe en principe qu'une seule déclaration.

¹¹⁸² Supra.

¹¹⁸³ Ces démarches concernent la déclaration, le paiement, la recherche d'informations, la mise à jour et la formation à des logiciels de gestion.

¹¹⁸⁴ Ces coûts sont également subis par les organismes de collecte.

comptables. La complexité des règles alourdit les coûts, car plus elles sont complexes, plus les entreprises doivent prendre du temps et payer les services d'un expert¹¹⁸⁵.

La réforme visant à instaurer le prélèvement à la source constitue une nouvelle mesure de complexification et de lourdeur pour les entreprises. D'abord prévu pour s'appliquer dès 2018, le prélèvement à la source est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2019.

Au Gabon, les lourdeurs administratives sont décriées. Elles se font ressentir dès la création de l'entreprise. D'ailleurs, le rapport Doing Business 2016 de la Banque mondiale sur le climat des affaires place le Gabon à la 162^{ème} place mondiale¹¹⁸⁶. S'agissant du nombre de procédures à la création d'entreprise, ce rapport recense en moyenne 7 procédures en tout, contre 8 dans les pays de l'Afrique sub-saharienne et 4,7 dans les pays de l'OCDE. Et, la moyenne du nombre de jours nécessaires à la création d'une entreprise est de 50 contre 26,8 pour les pays de l'Afrique Sub-saharienne et 8,3 pour les pays membres de l'OCDE.

La procédure ouvrant droit au bénéfice des incitations fiscales pose également des problèmes.

En effet, les entreprises qui en font la demande doivent obtenir une approbation préalable auprès des guichets unique ; ce qui a pour conséquence de rendre le système flou et discrétionnaire.

Les avantages fiscaux devraient être accordés ipso facto aux entreprises remplissant les conditions, en dehors de certains secteurs tels que ceux relatifs à l'exploitation des matières.

Il faut toutefois relativiser en ce qui concerne les grandes entreprises dont les activités sont concentrées dans l'exploitation des matières premières. Celles-ci ne vont pas être découragées en raison de la complexité ou de la longueur de la procédure de création. Le problème se pose dans les secteurs où il existe une concurrence élevée.

Les entreprises peuvent, en raison des coûts excessifs liées à création, décider de s'implanter dans les pays où la procédure est moins éprouvante et décourageante.

¹¹⁸⁵ En dehors des experts comptables ou de prestataires de services payés à leurs frais, les entreprises peuvent également recevoir un accompagnement à titre gratuit d'un organisme de collecte.

¹¹⁸⁶ En 2015, la place occupée par le Gabon était 156^{ème}. Il a donc perdu 6 places dans le classement.

Le rôle et la performance de l'administration est déterminante. Car, les entreprises peuvent fortement y être sensibles. Pour la Banque africaine de développement (BAD), « *Les obstacles à la création d'entreprise déterminent en effet la première impression dans le rapport de l'entrepreneur à l'État* »¹¹⁸⁷.

Des dispositifs existent afin de venir en aide aux entreprises dans leurs différentes démarches. Le Centre de développement de l'entreprise institué en 2011¹¹⁸⁸ assure le soutien administratif à la création d'entreprise et à l'investissement.

Le centre a pour mission de contribuer à l'élaboration et à la mise en œuvre de la politique du gouvernement en matière de promotion des investissements en vue d'améliorer l'environnement des affaires. Il facilite l'accomplissement de toutes les formalités de l'entrepreneur tels que la création, l'organisation, le changement de statuts juridiques, ou encore en cas de cessation. Le centre effectue également les formalités indispensables à l'obtention d'avantages fiscaux et douaniers¹¹⁸⁹.

Anciennement rattaché au ministère en charge de l'Économie, il est actuellement sous la tutelle du ministère de la promotion des investissements. Il a un rôle de conseiller auprès du gouvernement sur les mesures et procédures nécessaires à l'amélioration de l'environnement des affaires¹¹⁹⁰.

Malheureusement, le délai de 48 heures prévu par la charte des investissements dans la réalisation des démarches n'est toujours pas atteint.

La complexité a des conséquences sur le comportement du contribuable. L'entreprise peut avoir des doutes quant à sa bonne compréhension des procédures et craindre de subir les répercussions dans le cas où il ne s'acquitterait pas correctement des charges. Les entreprises averties peuvent quant à elles saisir l'effet d'aubaine et profiter des brèches pour payer le moins d'impôt possible.

Les limites internes des mesures fiscales incitatives d'attractivité sont essentiellement du fait des pouvoirs publics. Ces limites apparaissent aussi bien dans le projet, l'élaboration,

¹¹⁸⁷ BAD, Environnement de l'investissement privé au Gabon, 2013.

¹¹⁸⁸ Il a remplacé l'Agence des investissements privés (APIP).

¹¹⁸⁹ Décret n°0730 du 21 juin 2011.

¹¹⁹⁰ Il a un rôle de conseiller auprès du gouvernement sur les mesures et procédures nécessaires à l'amélioration de l'environnement des affaires.



que l'application de la norme. Elles engendrent une certaine complexité fiscale. Cependant, d'autres limites, cette fois-ci externes (ou pratiques) peuvent être recensées. Si elles résultent également d'une politique fiscale parfois lacunaire, elles reflètent surtout une réalité qui n'est que partiellement prise en compte, principalement dans les pays en voie de développement tels que le Gabon.

§ 2 - Limites externes

Les organismes internationaux et certains spécialistes font très souvent état des effets positifs que les investissements étrangers peuvent avoir sur le développement des pays d'accueil. Néanmoins, sur certains aspects, la réalité contredit ces pronostics. En effet, la présence d'entreprises étrangères peut avoir des effets néfastes.

Les politiques fiscales incitatives constituent l'un des moyens par lequel les États attirent des investissements internationaux. D'une façon générale, les avis sur la présence d'entreprises étrangères et les effets qu'elles produisent sur l'économie des pays d'accueil sont positifs. Cependant, il faut relever les difficultés engendrées par ces situations.

Les investissements étrangers peuvent être source de désagréments et ne pas forcément aboutir aux résultats escomptés. L'influence des entreprises étrangères sur les indices de croissance¹¹⁹¹ tient compte d'un certain nombre de paramètres tel que le contexte d'implantation¹¹⁹², la nature des activités, le respect des normes.

Les entreprises veulent optimiser leurs profits et limiter leurs coûts. Aussi, au-delà d'une fiscalité avantageuse, elles cherchent à s'implanter dans des pays où la main d'œuvre est moins chère, les règles sur le travail souples, et la production à moindre coût. C'est le cas notamment des grandes enseignes de la mode qui font fabriquer leurs produits en Inde, en Chine, au Brésil, au Bangladesh, ou encore dans les pays africains tels que le Kenya et l'Éthiopie.

¹¹⁹¹ PIB, importations, exportations, consommation des ménages, commerce extérieur, formation brute du capital fixe, etc.

¹¹⁹² Fusion-acquisition, délocalisation création d'entreprise, sous-traitance.



Cette présence a des retombées positives sur les pays d'accueil dans la mesure où les entreprises respectent les normes environnementales et ne se hasardent pas à se soustraire à l'impôt.

Les craintes sur les effets négatifs des investissements étrangers concernent l'environnement (A) et l'effet sur les entreprises locales (B).

A- Les atteintes à l'environnement

L'activité des entreprises peut avoir des effets écologiques néfastes.

En réalité, toutes les entreprises polluent quelle que soit leur activité, mais à des échelles différentes. Elles consomment de l'énergie, de l'eau, les matières premières et rejettent dans la nature des produits qui peuvent s'avérer toxiques. Qui plus est, les entreprises n'intègrent pas automatiquement le coût des dommages qu'elles causent à l'environnement, lorsqu'elles achètent, vendent ou fixent le prix des produits.

Dans les pays industrialisés, la prise de conscience est relativement effective. Les entreprises essayent d'introduire dans leur cycle de fabrication des mesures visant à réduire leur impact environnemental. D'un autre côté, la législation est instaurée de façon à dissuader les mauvais comportements.

La position de l'Union européenne dans ce sens est de favoriser une économie plus écologique. Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne marque l'engagement des États membres dans la protection de l'environnement. L'article 174 TFUE précise que *« la politique de l'Union dans le domaine de l'environnement contribue à la poursuite d'objectifs suivants : la préservation, la protection et l'amélioration de la qualité de l'environnement, la protection de la santé des personnes, l'utilisation prudente et rationnelle de ressources naturelles, la promotion sur le plan international de mesures destinées à faire face aux problèmes régionaux, ou planétaires de l'environnement, et en particulier la lutte contre le changement climatique »*.

En 2001, le Conseil de l'Europe a adopté une stratégie de développement durable européenne, dont la gestion des ressources naturelles et les changements climatiques sont au cœur des préoccupations¹¹⁹³. L'Union européenne va ainsi tenir compte de

¹¹⁹³ D'autres thèmes tels que la santé publique, le vieillissement de la population, la pauvreté, l'exclusion, ainsi que la mobilité et les transports sont également abordés. Cette stratégie sera modifiée en 2006 et

l'impact que certaines activités pourraient avoir sur l'environnement et préconisera d'agir en conséquence.

Une directive¹¹⁹⁴ sur la responsabilité environnementale s'agissant de la prévention et de la réparation des dommages environnementaux est adoptée en 2004. Elle prévoit de mettre en œuvre « *la prévention et la réparation des dommages environnementaux en appliquant le principe "pollueur-payeur"*¹¹⁹⁵ inscrit dans le traité, et conformément au principe du développement durable ». Par conséquent, son objectif est que « *l'exploitant dont l'activité a causé un dommage environnemental ou une menace imminente d'un tel dommage soit tenu pour financièrement responsable, afin d'inciter les exploitants à adopter les mesures et à développer des pratiques propres à minimiser les risques de dommages environnementaux, de façon à réduire leur exposition aux risques financiers associés* »¹¹⁹⁶.

La directive précitée a été transposée en droit français par la loi du 1^{er} août 2008 sur la responsabilité environnementale et son décret d'application du 23 avril 2009.

Cette loi établit une responsabilité environnementale basée sur le principe du pollueur-payeur. Les exploitants doivent réparer les dommages causés par leur activité professionnelle, en cas de dommage grave ou de menace imminente de dommage grave à l'environnement. Toutes les entreprises enregistrées en France sont concernées, indépendamment de leur taille ou de leur domaine d'activité.

Le principe pollueur-payeur est également consacré dans la charte de l'environnement, qui fait partie du bloc de constitutionnalité depuis 2005.

Malheureusement, ce principe ne peut à lui seul contraindre les entreprises à adopter un comportement plus écologique.

De même, il paraît difficile d'établir le coût réel de vies menacées ou d'un environnement détruit.

mettra l'accent sur le changement climatique et l'énergie propre, la santé, l'exclusion sociale la démographie et l'immigration, la gestion plus durable des ressources naturelles, les transports durables et les défis mondiaux en matière de lutte contre la pauvreté et le développement.

¹¹⁹⁴ Directive 2004/35/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 avril 2004.

¹¹⁹⁵ Le principe "pollueur-payeur" a été adopté par l'OCDE en 1972 comme principe écologique dont le but est d'imputer les coûts associés à la lutte contre la pollution.

¹¹⁹⁶ Article 6.



Aujourd'hui, de nombreuses entreprises exercent des activités favorisant ou pouvant favoriser des dangers pour l'environnement. Le cas des nombreux risques de marées noires en est l'exemple. Le scandale des carburants toxiques en Afrique en est également l'illustration. Concernant ce dernier cas, en septembre 2016 l'ONG suisse « Public Eye » révèle dans un rapport que dans huit pays africains, la teneur en soufre des carburants importés d'Europe est plusieurs centaines de fois supérieure à la limite admise dans l'UE. Certains pays tels que le Ghana, le Bénin, la Côte d'Ivoire et le Togo se sont de ce fait engagés à durcir leur réglementation afin d'interdire l'importation de ces carburants.

La fiscalité environnementale a pour vocation à faire réellement peser sur les activités néfastes le coût aux atteintes portées à l'environnement.

La fiscalité de l'environnement est à ce titre définie par l'OCDE comme « *l'ensemble des impôt, taxes et redevances dont l'assiette est constituée par un polluant ou, plus généralement, par un produit ou service qui détériore l'environnement ou qui se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles* ».

Certaines taxes à vocation écologiques existent en France. Ces taxes entrent pour l'essentiel dans le champ de la fiscalité indirecte.

Il s'agit d'abord de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), anciennement taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP).

La TICPE est une taxe qui porte sur les produits énergétiques mis en vente, utilisés ou destinés à être utilisés comme carburant ou combustible.

Le cadre réglementaire des produits concernés est prévu dans le droit l'Union européenne par la directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 et la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008. Les recommandations européennes comprises dans ces directives sont transcrites dans le droit français dans l'article 265 du code des douanes.

La TICPE est une taxe relevant du régime d'accise¹¹⁹⁷. Elle devient exigible au moment de la mise à la consommation du produit énergétique¹¹⁹⁸. La TICPE est calculée

¹¹⁹⁷ Les droits d'accise sont des taxes indirectes sur la vente ou l'utilisation de certains produits, tel que l'alcool ou le tabac. Les droits d'accises sont généralement quantifiés par quantité de produits. Les produits

proportionnellement au poids ou au volume du produit au moment de sa mise en circulation. Elle dépend également de la nature du produit et de la région concernée.

Pour les produits taxables à la masse, la taxe est assise sur la masse commerciale (masse dans l'air) exprimée en kilogrammes. Pour les produits liquides taxables au volume, la taxe est assise sur le volume mesuré à l'état liquide, à la température de 15° C et exprimé en litres.

Pour le méthane, le gaz naturel et les autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux destinés à être utilisés comme carburants, la taxe est assise sur le volume mesuré à l'état gazeux sous la pression de 760 millimètres de mercure, à la température de 0° C et exprimé en centaines de mètres cubes avec deux décimales.

Certains produits peuvent être exonérés de la TICPE, en l'occurrence lorsque ces produits ne sont pas destinés à être utilisés comme carburant ou combustible.

Ensuite, la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), prévue aux articles 266 sexies à 266 duodecimes du code des douanes. Elle est due par toutes personnes physiques ou morales, exploitant une installation soumise à autorisation, relative au : stockage, traitement thermique ou transfert de déchets non dangereux ; stockage, traitement thermique (incinération ou co incinération) ou transfert de déchets dangereux ; livraison ou utilisation pour la première fois des lubrifiants susceptibles de produire des huiles usagées ; utilisation d'huiles et préparations lubrifiantes produisant des huiles usagées dont le rejet dans le milieu naturel est interdit ; utilisation d'huiles et préparations lubrifiantes à usage perdu (huiles pour moteur deux-temps, graisses utilisées en systèmes ouverts etc.) ; livraison pour la première fois sur le marché intérieur ou utilisation pour la première fois des préparations pour lessives, y compris des préparations auxiliaires de lavage, ou des produits adoucissant ; livraison ou utilisation pour la première fois de matériaux d'extraction de toutes origines, se présentant naturellement sous la forme de roches concassées ou fractionnées, dont la plus grande dimension est inférieure ou égale à 125 mm.

énergétiques sont soumis aux droits d'accises au moment de leur production ou de leur exaction ; ou de leur importation sur le territoire communautaire.

¹¹⁹⁸ La directive 2008/118/CE du Conseil relative au régime général d'accise précise la notion de « mise à la consommation ».



La TGAP s'applique également à tout exploitant d'un établissement industriel ou commercial : dont certaines installations sont soumises à autorisation ; dont les activités font courir, par leur nature ou leur volume, des risques particuliers à l'environnement.

Afin d'encourager les entreprises à adopter un comportement écologique plus responsable, et sans doute afin de pallier une taxation punitive, la France a pendant longtemps utilisé l'amortissement à des fins incitatives, dans le cadre de l'écologie.

En effet, la déduction fiscale fait partie intégrante du régime de droit commun, consacrée à l'article 39 du code général des impôts qui dispose que « *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges* »¹¹⁹⁹.

Outre les frais généraux, charges financières et reports de déficits, les entreprises peuvent déduire de leurs bénéfices des amortissements¹²⁰⁰.

Les formes d'amortissement usuellement admises en France sont le système linéaire¹²⁰¹, régime de droit commun, et le système dégressif¹²⁰², pour des catégories de biens ou de composants.

¹¹⁹⁹ Au Gabon, la déduction est consacrée à l'article 11 du code général des impôts selon lequel « *Le bénéfice net imposable est établi sous déduction de tous frais et charges, nécessités par l'exercice de l'activité imposable au Gabon* ».

¹²⁰⁰ L'amortissement se définit comme la perte de valeur d'un bien d'une entreprise en raison de l'usure provoquée par son utilisation, ou du fait de l'obsolescence de ce bien au regard des nouvelles techniques utilisées. Les amortissements ne sont déductibles pour l'assiette de l'impôt que dans la mesure où elles ne portent que sur des éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation du fait de l'usage et du temps, elles correspondent en principe à la dépréciation effective subie par les éléments à amortir, elles sont effectivement constatées en comptabilité.

¹²⁰¹ L'amortissement linéaire (AL) se traduit par l'échelonnement régulier de la dépréciation auquel correspondent des annuités constantes en principe sur la durée normale d'utilisation des biens. Le taux d'amortissement est calculé en fonction de la durée normale d'utilisation (déterminée par l'administration fiscale). L'amortissement prend effet à compter de la mise en service du bien. Dans le cas où le bien aurait été acquis en cours d'exercice, la première annuité est calculée prorata temporis, ce qui aura pour effet de percuter l'amortissement sur un exercice supplémentaire. Il y a une constance dans l'annuité au cours de la période d'amortissement. $AL = \text{Valeur d'origine} \times \text{Taux}$.

Exemple : Un matériel acquis le 08/08/N pour un montant de 2000 euros hors taxe (HT), devant être amorti sur trois années. L'entreprise clôture son bilan comptable le 31 décembre. Le taux d'amortissement sera de $[(100/3) / 100]$, soit 33,33%. L'amortissement réalisé sera de 263 euros pour la première année : $(2000 * 33,33\% * 142/360)$, 667 euros pour la deuxième année $(2000 * 33,33\%)$ et 404 euros pour la dernière année $(2000 * 33,33\% * 218/360)$.

¹²⁰² L'amortissement dégressif constitue le système normal d'amortissement pour les biens d'équipement autres que les immeubles d'habitation, chantiers et locaux affectés à l'exercice de la profession. L'article 39 A du code général des impôts français prévoit les modalités de calcul de l'amortissement dégressif. Ainsi, les taux sont obtenus en multipliant les taux d'amortissements linéaires par un coefficient correspondant à

Cependant, pour des raisons de politiques économiques ou sociales, certaines entreprises ou secteurs économiques sont privilégiés. En France, ces derniers ont la possibilité de pratiquer un amortissement exceptionnel¹²⁰³ sur des biens déterminés par la loi ou des immobilisations servant à l'exercice de certaines professions. Les amortissements dits « exceptionnels » sont ainsi utilisés en vue d'encourager une catégorie particulière d'investissements. Il s'agit de déductions exorbitantes du droit commun.

Les amortissements exceptionnels sont le plus souvent étrangers à toute notion de dépréciation anormale affectant des immobilisations et entraînant corrélativement un raccourcissement de la période d'utilisation par rapport à celle qui est généralement constatée. En ce sens, ils se distinguent donc de ce qu'on appelle les amortissements accélérés « de droit commun » qui sont de simples amortissements linéaires ordinaires, adaptés à une période réduite par rapport à la normale, pour des raisons variées (nature des biens ou des activités, désuétude technique, utilisation à double ou à triple équipe, exposition aux intempéries, etc.)¹²⁰⁴.

L'amortissement exceptionnel constituant une aide fiscale, elle n'a pas de caractère obligatoire. Par conséquent, l'entreprise peut prendre une décision de gestion en y renonçant ou en décidant de le pratiquer¹²⁰⁵. Les domaines bénéficiant essentiellement de cet avantage fiscal sont la recherche, le développement, l'innovation et l'environnement¹²⁰⁶.

Toutefois, contrairement au domaine de la recherche, du développement et de l'innovation, les amortissements en faveur de l'écologie ont quasiment tous disparus. En effet, c'est au milieu des années 1960 qu'une série de lois contre la pollution a été mise en

1.75 pour une durée normale d'utilisation de trois à quatre ans, 2,25 pour une durée de cinq à six ans et 2,75 si cette durée est supérieure à six ans. C'est le 1^{er} jour du mois d'acquisition qui est pris comme point de départ. Cet amortissement est calculé en tenant compte de la durée d'amortissement en usage dans chaque nature d'industrie. Pour les biens acquis en cours d'exercice, la première annuité est calculée prorata temporis. Mais, contrairement à l'amortissement linéaire, la durée d'amortissement demeure égale à celle de l'utilisation.

¹²⁰³ Cet amortissement est qualifié en comptabilité de "dérogatoire".

¹²⁰⁴ Bofip : BOI-BIC-AMT-20-30.

¹²⁰⁵ Lorsqu'une entreprise qui souhaite bénéficier du régime de l'amortissement exceptionnel interroge l'administration, l'absence de réponse dans un délai de trois mois vaut accord tacite de l'administration, et lui est opposable.

¹²⁰⁶ Ces questions font partie intégrante de la politique menée au sein de l'Union européenne.

place. Ces mesures consistaient à encourager les entreprises à investir dans des équipements anti-pollution ou destinés à économiser de l'énergie. Parmi ces mesures, nous pouvons recenser l'amortissement exceptionnel sur douze mois pour les matériels destinés à économiser l'énergie¹²⁰⁷, les véhicules automobiles terrestres à moteur fonctionnant exclusivement au moyen de l'énergie électrique¹²⁰⁸, ou encore les entreprises qui construisent ou font construire des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles¹²⁰⁹. Depuis 2011, les amortissements relatifs à l'environnement n'ont pas pour l'essentiel été reconduites, et cela sans aucune explication, ni études préalables¹²¹⁰. Néanmoins, certaines mesures subsistent. La principale est prévue à l'article 39 decies A CGI. Cet article prévoit pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition, une déduction assise sur la valeur d'origine des biens acquis neufs (1), hors frais financiers, affectés à leur activité, lorsqu'ils relèvent des catégories de véhicules dont le poids total autorisé en charge est supérieur ou égal à 2,6 tonnes qui utilisent exclusivement une ou plusieurs de certaines énergies suivantes, à savoir le gaz naturel et le biométhane carburant ; le carburant ED95 composé d'un minimum de 90,0 % d'alcool éthylique d'origine agricole, l'énergie électrique ; l'hydrogène.

Au Gabon, la mesure des incidents environnementaux susceptibles d'être provoqués par les activités des entreprises a été prise tard.

Le premier code de l'environnement gabonais a été adopté en 1993¹²¹¹, à la suite de la Conférence des Nations Unies sur l'environnement et le développement de 1992¹²¹².

¹²⁰⁷ Article 39 AB.

¹²⁰⁸ Article 39 AC.

¹²⁰⁹ Article 39 quinquies E.

¹²¹⁰ CAUDAL (S.), La fiscalité de l'environnement, LGDJ, 2014.

¹²¹¹ Loi n°16/93 relative à la protection et à l'amélioration de l'environnement. Il semblerait pourtant qu'avant 1993, des mesures visant à protéger l'environnement existaient déjà. Il s'agit de la loi 8/77 du 15 décembre 1997 sur la pollution industrielle et l'arrêté du 28 juillet 1979 exigeant pour toute activité industrielle une étude d'impact sur l'environnement. Cependant, ces textes étaient méconnus du grand public et par une majorité d'industriels.

¹²¹² Cette Conférence connue sous le nom de Sommet "planète Terre" ou Conférence de Rio s'est tenue de 3 au 14 juin 1992 à Rio de Janeiro au Brésil. Les préoccupations étaient la détérioration de l'environnement et l'interdépendance entre le progrès économique et la nécessité d'une protection de l'environnement. Une déclaration fût adoptée en vue de faire évoluer le concept des droits et des responsabilités des pays dans le domaine de l'environnement.

Ce code sera complété par le décret d'application n°405/PR/MEFEPEPN du 15 mai 2002, remplacé par le décret n°000539/PR/MEFEPEPN réglementant les études impact.

L'article 67 de la loi de 1993 soumet à autorisation préalable du ministre de l'environnement ou à une déclaration préalable agréée par le ministre chargé de l'environnement « *les installations publiques ou privées, industrielles, agricoles, minières, artisanales, commerciales, ou autres susceptibles d'incommoder le voisinage, de nuire à la santé ou de porter atteinte à la qualité de l'environnement* ».

Certaines dispositions issues de textes réglementant les activités à risque entendent établir une responsabilité environnementale des entreprises. Selon l'article 4 du code minier gabonais, la politique nationale en matière de mines repose notamment sur les règles et principes tels que la responsabilité industrielle du fait des activités minières, le respect des normes d'hygiène, de santé, de sécurité, de protection de l'environnement.

Une étude d'impact préalable soumise à l'examen du ministre chargé de l'environnement est obligatoire pour « *les travaux, ouvrages ou aménagements industriels, agricoles, urbains, ruraux, mines ou autres, entrepris par les collectivités publiques et les entreprises publiques et privées, qui risquent, en raison de l'importance de leur dimension ou de leurs incidences écologiques, de porter atteinte à l'environnement* ».

Des sanctions pénales sont prévues en cas de violation aux différentes dispositions de la loi.

Ainsi, sont punis d'une amende de deux cent cinquante mille francs CFA¹²¹³ (250.000) à deux millions de francs CFA¹²¹⁴ (2 millions), et d'un emprisonnement de trois à six mois ou de l'une de ces peines, les personnes ne respectant pas les conditions d'autorisation préalable ou encore celle rejetant des effluents soumis à interdiction de rejet prévu par l'article 35 du code de l'environnement¹²¹⁵.

La législation gabonaise sur les risques environnementaux issus des activités des entreprises n'est pas assez aboutie.

¹²¹³ 381 euros.

¹²¹⁴ 3048 euros

¹²¹⁵ « *Tout rejet d'effluents susceptibles de nuire à la santé ou de porter atteinte à la qualité de l'environnement est soit interdit, soit soumis à autorisation préalable* ».



D'une part les peines encourues sont très faibles et pas du tout dissuasives, surtout pour de grandes entreprises qui disposent de moyens financiers considérables.

D'autre part, les dispositions concernent surtout les études impacts et les demandes d'autorisations préalables. La responsabilité en aval des entreprises du fait de leurs activités n'est pas suffisamment traitée.

Enfin, la loi ne semble inclure que les activités à risque.

L'arrêté du 30 mai 2017 fixe les modalités de surveillance des activités susceptibles de porter atteinte à l'intégrité des ressources naturelles.

Les titulaires de titres d'exploitations forestière, minière, agricole ou d'hydrocarbures sont tenus de mettre à la disposition de l'agence Géo-spatiale (AGEOS) le titre d'exploitation de la zone d'activité, les plans d'aménagement et/ou les plans de gestion, ainsi que les études d'impact réalisées.

En outre, une redevance de surveillance est due annuellement tel qu'il suit :

Exploitations minières

Titres miniers (régime minier)	Montant en FCFA/ha/an
Permis de recherche	50 ¹²¹⁶
Permis d'exploitation	300 ¹²¹⁷
Concession	300
Permis de petite exploitation minière	300

Exploitations forestières

Titres forestiers	Montant en FCFA/ha/an
Permis forestier associé	300
Concession forestière sous aménagement durable	300

Exploitations d'hydrocarbures sur le territoire terrestre

Titres d'exploitation d'hydrocarbures	Montant en FCFA/ha/an
Autorisations de prospection	50
Autorisations exclusives d'exploration	50
Autorisations exclusives de développement et d'exploitation	300

¹²¹⁶ 0, 07 euros.

¹²¹⁷ 0, 46 euros.



Concessions minières (attribuées avant la loi n°11/2014)	300
Permis d'exploitation (attribués avant la loi n°11/2014)	300

Ces sommes ne permettent pas de couvrir l'ensemble des risques engendrés du fait des activités visées.

Néanmoins, le non-respect de ces obligations entraîne soit la suppression des avantages octroyés, soit la suppression du titre d'exploitation, ou encore l'application de pénalités de retard de la déclaration et paiement de la redevance.

De même, les collectivités ont la possibilité de prélever une taxe synthétique concernant l'assainissement, la pollution et les dégradations multiformes de l'environnement par l'exercice de certaines activités. Son recouvrement est assuré selon les modalités arrêtées par délibération des Conseils municipaux et départementaux. Elle concerne les stations de lavage automobiles (50.000 F.CFA à 100.000 F.CFA par trimestre), les garages et stations-services (100.000 F.CFA à 250.000 F.CFA par trimestre), les brasseries (500.000 F.CFA à 1.000.000 F.CFA par trimestre), menuiseries, scieries situées dans le périmètre urbain des agglomérations, parcs à bois (100.000 F.CFA à 1.000.000 F.CFA par trimestre), les embarcations à moteur de type barges et remorqueurs (100.000 F.CFA à 250.000 F.CFA par an), ainsi que les centrales hydrauliques (10.000.000 F.CFA à 50.000.000 F.CFA par an)¹²¹⁸.

Il est important de rappeler que toutes les entreprises par leurs activités contribuent à la dégradation de l'environnement. Il serait donc plus opportun d'inclure dans le texte la possibilité pour toutes les entreprises de voir leur responsabilité engagée, en cas de fait avéré d'atteinte à l'environnement.

Le Gabon a déjà connu plusieurs cas de pollution sur son territoire du fait d'entreprises étrangères. L'une des affaires les plus connues est celle de la pollution à l'uranium.

En 2007, certaines associations non gouvernementales, se basant notamment sur un rapport de la Commission de Recherche et d'Information Indépendante sur la Radioactivité (CRIIRAD), vont dénoncer les négligences de la compagnie des mines

¹²¹⁸Loi de finances rectificative de l'année 2009.

d'uranium de Franceville (COMUF)¹²¹⁹, qui ayant exploité des mines d'uranium de Mounana de 1961 jusqu'en 1999¹²²⁰, a exposé ses employés ainsi que les populations aux risques de la radioactivité.

En effet, la COMUF aurait d'une part méconnu les règles de sécurité et minimiser les risques en envoyant ses employés au fond des mines sans protection. D'autre part, des produits radioactifs auraient été déversés par la société dans les rivières et les zones environnantes exposant volontairement les populations.

Plusieurs anciens employés sont morts de maladies pulmonaires et des cas de maladies sanguines. Des dérèglements gynécologiques auraient également été diagnostiqués. Jusqu'à présent l'indemnisation des victimes n'est toujours pas effective.

Il ne s'agit malheureusement pas d'un cas isolé. Il est reproché aux entreprises chinoises implantées au Gabon de ne pas respecter les normes environnementales.

Récemment, la société pétrolière chinoise Addax Petroleum a été accusée de déverser des déchets chimiques issus de l'exploitation pétrolière dans les lacs artificiels, produits qui se sont infiltrés par la suite dans une rivière. Ces déversements chimiques auraient contaminé des espèces végétales et animales. À notre connaissance, aucune sanction pénale n'a pour l'instant été prononcée à l'encontre de ces grands groupes.

Le Gabon doit se doter d'un instrument juridique contraignant, obligeant tous les acteurs économiques étrangers ou locaux à respecter l'environnement. Ces mesures doivent englober tous les secteurs, toutes les formes et tailles d'entreprises, toutes les activités. En cas de manquement, les entreprises doivent pouvoir être mises face à leur responsabilité. Des peines hautement dissuasives doivent être appliquées.

Il est vrai que les investisseurs étrangers pourraient être effrayés, car comme le constatent certains économistes, s'agissant par exemple du secteur automobile « *un pays disposant de normes environnementales peu contraignantes et d'une main d'œuvre bon marché ne sera pas incité à s'engager dans un processus de mise en place de normes écologiques restrictives par peur d'amener les investisseurs à se délocaliser vers d'autres*

¹²¹⁹ Filiale d'Areva.

¹²²⁰ Le gisement d'uranium de Mounana a été découvert le 21 décembre 1956 par les géologues du commissariat à l'énergie atomique (CEA). Sa mise en exploitation débute le 19 décembre 1958. La production industrielle a commencé en avril 1961. L'exploitation a été définitivement arrêtée en juin 1999, après 38 ans d'exploitation.

pays aux conditions plus favorables. Ce véritable “dilemme du prisonnier” expliquerait en partie pourquoi les normes environnementales auraient du mal à se diffuser dans les pays où le potentiel de réduction des émissions de gaz à effet de serre est le plus important »¹²²¹.

Il faut toutefois que les pays mettent le développement durable au centre de leurs politiques incitatives. Il ne faudrait pas privilégier l’implantation d’investisseurs dits « voyous », au détriment de l’avenir du pays¹²²².

La difficulté que rencontrent les pays en développement réside dans l’accumulation de projets et de bons sentiments qui finalement pour la plupart demeurent inachevés. L’actuel Président gabonais a élaboré un plan de développement dénommé Plan Stratégique Gabon Émergent (PSGE)¹²²³. Celui-ci entend notamment faire du Gabon un pays vert et préconise d’anticiper dans tous les débats publics les importants risques liés au changement climatique. Certains partenariats noués avec des investisseurs internationaux s’inscrivent dans un contexte environnemental. C’est le cas de la signature le 06 juillet 2015 d’un mémorandum d’entente entre la République gabonaise et le groupe japonais Marubeni, pour la réalisation d’une étude de faisabilité visant à la construction d’une usine de méthanol au Gabon¹²²⁴. Pour le ministère gabonais du Pétrole et des hydrocarbures, « *ce projet se situe dans le cadre de la réduction des gaz à effet de serre et de la valorisation des ressources d’hydrocarbures* ». Néanmoins, le Gabon se distingue par ses trop nombreux projets inachevés, ainsi que par le manque de contrôle à l’égard des effets environnementaux engendrés par les activités exercées sur son territoire.

Les risques environnementaux ne sont pas les seuls encourus. Les effets d’entraînement des entreprises étrangères sur les entreprises locales sont très souvent vantés par des rapports nationaux et internationaux. L’impact des investissements étrangers peuvent bien entendu instituer une concurrence saine et s’avérer prolifique pour l’économie. Cependant, il faut relever que cette situation peut avoir des conséquences négatives.

¹²²¹ MERAL (P.), PETIT (O.), « Mondialisation et technologies propres : L’importance des partenariats public-privé dans le secteur automobile », “Développement durable : enjeux, regards, perspectives”, Cahiers du GEMDEV n°28, avril 2002.

¹²²² L’avenir ici s’entend sur le plan social, environnemental, voire même économique.

¹²²³ Plan stratégique Gabon émergent, Vision 2025 et orientations stratégiques 2011-2016.

¹²²⁴ Source : Agence de promotion des investissements et des exportations (APIEX).



B- La concurrence déloyale sur les petites entreprises locales

Les considérations tendant à encenser l'investissement direct étranger (IDE) et à estimer qu'il ne peut produire que des effets positifs sur les économies sont aujourd'hui excessives. D'ailleurs, si des organismes internationaux tels l'OCDE, reconnaissent que « *s'il est amplement prouvé que l'arrivée d'entreprises multinationales élève les niveaux de production des entreprises en place dans des pays développés d'accueil, on ne peut guère en dire de même dans les pays en développement* »¹²²⁵.

De même, pour l'OCDE « *L'IDE et la présence d'entreprises multinationales peuvent avoir une forte influence sur la concurrence dans les pays d'accueil. La présence d'entreprises étrangères peut favoriser largement le développement économique en stimulant la concurrence au niveau local, ce qui peut se traduire au bout du compte par une amélioration de la productivité, une baisse des prix et une affectation plus efficiente des ressources. Néanmoins, l'entrée d'entreprises multinationales tend aussi à renforcer la concentration sur les marchés des pays d'accueil, ce qui peut entraver la concurrence. Ce risque est aggravé si le pays d'accueil constitue un marché géographique distinct, si les obstacles à l'entrée sont élevés, si le pays d'accueil est de petite taille, si l'investisseur dispose d'une position de force sur les marchés internationaux ou si le cadre réglementaire du pays d'accueil en matière de concurrence est peu développé ou mal appliqué* »¹²²⁶.

La concurrence déloyale entre grands groupes, en l'occurrence étrangers, et PME locales résulte notamment de la possibilité pour les premiers de réduire considérablement leur charge fiscale par rapport aux seconds.

Cependant, le Conseil des prélèvements obligatoires français (CPO) n'est pas de cet avis. Il considère que l'idée selon laquelle les grands groupes parviendraient à alléger considérablement l'impôt acquitté par le biais de mécanismes de déductions inaccessibles aux PME n'est pas confirmée. En effet, la taille d'une entreprise, une fois atteint le stade de la PME, ne conditionne pas significativement son taux d'imposition. Par conséquent,

¹²²⁵ OCDE, l'investissement direct étranger au service du développement : Optimiser les avantages, minimiser les coûts, 2002.

¹²²⁶ Supra.



l'existence de taux différenciés selon les strates d'entreprises ne peut pas être justifiée par des taux de marge différents¹²²⁷.

Au Gabon, les entreprises locales formelles souffrent des effets d'une politique concurrentielle pas toujours respectée.

Le rapport de la Banque mondiale de janvier 2013¹²²⁸ pointe du doigt l'octroi d'avantages fiscaux sans base légale à certains grands groupes étrangers. Cette pratique porte atteinte à l'égalité et nuit à la concurrence.

Il est également reproché aux autorités gabonaises un manque de transparence dans l'octroi de marchés publics. En effet, les grands marchés octroyés par l'Etat sont accordés aux grandes entreprises implantées au Gabon, qui pour la grande majorité sont détenues par les étrangers notamment français, chinois, espagnols, brésiliens, japonais, syro-libanais, malaisiens et ouest-africains.

Depuis 2010, les grandes entreprises sont néanmoins tenues de sous-traiter une partie de leurs marchés aux PME gabonaises. Aucun contrôle quant à l'effectivité de cette obligation n'est opéré.

Plusieurs mesures visant à promouvoir l'entrepreneuriat gabonais, d'une part, et le développement de PME gabonaises, d'autre part, ont néanmoins été adoptées.

Les fonctionnaires gabonais, depuis 2010, sont autorisés à créer des PME. De même, selon entre autres l'article 4 du code minier gabonais, la politique nationale en matière de mines repose notamment sur les règles et principes tels que la promotion des PME-PMI locales par l'observation de la règles de la préférence nationale, l'emploi en priorité des nationaux, à compétence et expérience égales.

La complexité fiscale est source de distorsion pour les contribuables. Elle s'inscrit dans l'histoire économique, sociale et politique de la France et du Gabon, avec différentes variables.

L'effet de la complexité sur la décision d'implantation des entreprises reste à déterminer. Pour les multinationales, la question semble ne pas se poser, car elles utilisent justement

¹²²⁷ Conseil des prélèvements obligatoires, « Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte », décembre 2016.

¹²²⁸ Banque Mondiale, La charge fiscale sur les investissements et l'efficacité des incitations fiscales au Gabon, janvier 2013.

les effets d'aubaines provoquées par les multiples dérogations fiscales et par les incertitudes et vides juridiques pour optimiser leurs profits.

Les limites des mesures fiscales d'attractivité soulèvent la question de l'efficacité de ces dispositifs et des retombées pour le budget des Etats.

Section 2 - Les conséquences aux limites des politiques fiscales d'attractivité

Les limites des politiques fiscales d'attractivité en France et au Gabon ont pour conséquences la relative efficacité des incitations fiscales et leur coût (Paragraphe 1).

Il faut également relever que ces politiques fiscales favorisent l'optimisation et la fraude fiscales (Paragraphe 2).

§ 1 - L'efficacité et les coûts relatifs aux incitations fiscales

Nous aborderons successivement la question de l'efficacité des incitations fiscales (A) et de leur coût (B).

A- L'efficacité des incitations fiscales

Les avis sur l'efficacité des incitations fiscales sur la décision d'investir des entreprises divergent. Les études menées par des économistes tels que BENASSY-QUERE, FONTAGNE et LAHRECHE sur certains pays de l'OCDE montrent que les différences fiscales entre ces pays « jouent un rôle significatif dans la compréhension des décisions de localisation des investissements étrangers »¹²²⁹.

De même, pour la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED), le taux de taxation des bénéfices peut avoir une influence sur la décision de multinationales d'opérer des investissements directs.

De ce fait, les incitations fiscales sont couramment utilisées par les États afin d'attirer de nouvelles entreprises sur leur territoire.

En 2004 par exemple, près de vingt (20) pays ont abaissé l'impôt sur les sociétés afin d'attirer de nouveaux investissements étrangers¹²³⁰.

¹²²⁹ BENASSY-QUERE (A.), FONTAGNE (L.), LAHRECHE-REVIL (A.), « How does FDI react to corporate taxation ? » International Tax Public Finance, Vol.12, n°5, 2005.

¹²³⁰ CNUCED, Rapport sur l'investissement dans le monde : Les sociétés transnationales et l'internationalisation de la recherche-développement, 2005.



Dans le même ordre d'idée, une étude réalisée par Ernest&Young¹²³¹ en 2000 montre que le poids des prélèvements fiscaux et sociaux serait, pour 93% des 350 dirigeants de filiales françaises de groupes internationaux interrogés, le premier handicap pour la France.

Pour d'autres, si dans certains cas les incitations fiscales peuvent avoir des effets positifs sur le niveau des investissements, elles ne constituent pas un déterminant de premier plan de la localisation¹²³².

L'OCDE considère que les incitations fiscales ne peuvent pas attirer des entreprises si le climat général des affaires n'est pas performant. Il s'avère donc important de « s'interroger sur l'efficacité de certaines incitations fiscales comme les zones franches et les exonérations fiscales¹²³³. En effet, surtout si elles sont inefficaces, les incitations fiscales ne permettent nullement de contrebalancer la médiocrité des conditions offertes aux investisseurs »¹²³⁴.

Aussi, les enquêtes de motivation des investisseurs de la Banque mondiale révèlent que 90% des investisseurs présents en Tanzanie, au Rwanda, en Ouganda et au Burundi auraient effectué leurs investissements même si des incitations n'étaient pas en vigueur¹²³⁵.

La question de l'efficacité des incitations fiscales est assez relative. Les facteurs de l'efficacité des incitations fiscales sont multiples. Ils dépendent non seulement du pays dans lequel ces mesures sont appliquées, mais également de la spécificité de chaque mesure.

L'examen de l'efficacité des incitations fiscales en vue d'attirer des entreprises étrangères doit permettre de répondre à ces questions : sans l'existence de ces avantages fiscaux, les entreprises auraient-elles tout de même investi ? Les aides fiscales à l'investissement

¹²³¹ Etude Ernest&Young réalisée du 18 septembre au 20 octobre 2000 auprès de 350 dirigeants de filiales françaises de groupes internationaux et actualisée le 03 avril 2001 par entretien auprès de ces dirigeants.

¹²³² Voir par exemple McKinsey et Compagnie, *Multinational company investment : impact on developing economies ?* Washington, 2005.

¹²³³ Il s'agit principalement d'exonérations totales ou congés fiscaux.

¹²³⁴ OCDE, *Fiscalité et développement : Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement*.

¹²³⁵ Groupe de la Banque mondiale 2013, James Sebastian, *Tax and non tax incentives and investment : evidence and policy implications*, Investment Climate Advisory Services.

des entreprises auront-elles un impact à court, moyen ou à long terme pour l'économie des pays concernés ?

Comme nous l'avons précédemment évoqué, il existe une littérature économique abondante traitant de l'impact des investissements étrangers sur le développement économique des pays d'accueil. Dans l'ensemble, les positions sont contrastées et dépendent des études menées.

Toutefois, de façon générale, il ressort des réflexions sur le sujet que l'impact positif des investissements étrangers dépend d'un certain nombre d'éléments.

D'une part, il est nécessaire de considérer le type d'entreprises ou d'investissements. L'économiste Jacky FAYOLLE écrivait à ce sujet dans son rapport sur désindustrialisation et délocalisations que « *L'impact social d'IDE offensives et de délocalisations défensives peut être fort différent. Dans un cas, l'implantation d'entreprises étrangères haut de gamme peut être (sous conditions) facteur de diffusion de progrès sociaux ; dans l'autre les délocalisations peuvent participer d'un dumping social fiscal destructeur* »¹²³⁶.

D'autre part, le niveau de développement du pays d'accueil peut s'avérer déterminant. Certains économistes estiment que dans les pays développés, les IDE horizontaux¹²³⁷ ont un effet beaucoup plus important que les IDE verticaux¹²³⁸. En revanche pour eux, il n'y a pas de corrélation significative entre la croissance économique et les deux types d'IDE dans les pays en voie de développement¹²³⁹.

¹²³⁶ FAYOLLE (J.), 2005, p.145.

¹²³⁷ On parle d'investissements horizontaux, lorsque l'objectif des firmes multinationales est d'avoir un meilleur accès au marché extérieur. Voir par exemple : Markusen, J.-R., (1984), « Multinationals, Multi-Plant Economies, and the Gains from Trade », *Journal of International Economics*. 16(3-4). p.205-226 ou encore Horstmann, I.J. et J. Markusen (1992), « Endogenous market structure in international trade (natura facit saltum) », *Journal of International Economics*, 32(1-2), p.109-129

¹²³⁸ Les investissements verticaux sont utilisés lorsque les entreprises ont pour objectif l'exploitation des différences internationales de prix de facteurs, elles vont engager des investissements verticaux. Voir ZHANG (K.H.) et MARKUSEN (J.), (1999), « Vertical multinationals and host-country characteristics », *Journal of Development Economics*, 59(2). p.233-252.

¹²³⁹ BEUGELSDIJK (S.), SMEETS (R.), ZWINKELS (R.), « The impact of horizontal and vertical FDI on host's country economic growth », *International Business Review*, Vol. 17, Pp. 452-472, 2008.

En France, l'inspection générale des finances (IGF) a établi une méthodologie d'évaluation de la dépense fiscale¹²⁴⁰, reprise par le rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de 2011 :

L'analyse de l'efficacité et de la pertinence des mesures est à la fois l'étape centrale d'une évaluation et la plus délicate, car elle constitue le moment où l'évaluateur doit effectuer la synthèse de tous les enseignements collectés lors des étapes antérieures, avec leurs incertitudes et leurs limites, et en tirer des conclusions plus normatives (...).

L'efficacité d'une dépense fiscale peut et doit certes s'apprécier par rapport aux objectifs visés lors de sa création mais, avant de passer à cette étape, il peut se révéler utile d'apprécier l'effet de la dépense fiscale sur la gestion de l'impôt considéré et sur l'efficacité du prélèvement auquel cette dépense fiscale s'adosse au regard des objectifs de la politique fiscale. A ce titre, intervient l'examen des principales questions : (...)

- ◆ Sur le ciblage de la mesure ;
 - Le dispositif bénéficie-t-il à tous les contribuables visés ?
 - Est-il capté par des intermédiaires ?
 - Lisibilité, facilité d'obtention, homogénéité d'application ?
- ◆ Sur le rapport coût/efficacité de la mesure ;
 - Dans quelle proportion la dépense fiscale considérée diminue-t-elle l'assiette de la contribution à laquelle elle se rattache ?
- ◆ Sur l'efficacité en elle-même de la dépense fiscale :
 - Quelles conséquences marginales ou non la gestion de la dépense fiscale considérée a-t-elle sur les dépenses d'assiette, de recouvrement et de contrôle des services fiscaux (...)?
 - Quel degré de complexité dans la compréhension de la règle fiscale par les contribuables entraîne-t-elle ?
 - Quelles distorsions cette dépense introduit-elle par rapport aux principes généraux d'équité horizontale ou verticale de l'impôt

¹²⁴⁰ Rapport IGF n°2009 M-063-03 de septembre 2009.



considéré ?

- ◆ Sur la possibilité de recourir à un autre instrument :
 - Quels sont les avantages comparatifs de la dépense fiscale par rapport à la dépense budgétaire ? (en termes d'accessibilité pour le contribuable, de coût de gestion relatif, de contrôle de l'éligibilité des bénéficiaires, de maîtrise du coût de la dépense, etc.) ;
 - D'autres façons de faire, fiscales ou non fiscales, pourraient-elles être plus efficaces ?

L'existence de régimes dérogatoires, aussi bien pour les particuliers que pour les entreprises, a fait l'objet de plusieurs rapports. Les débats sur l'efficacité de ces régimes de faveur soulèvent la question de l'évaluation et des coûts engendrés par les dépenses fiscales.

A ce titre, les rapports émanant de différentes institutions font état de « l'efficacité incertaine » de certaines dérogations fiscales en faveur des entreprises¹²⁴¹.

Ce constat subsiste depuis des années, voire depuis la prolifération des dépenses fiscales. Déjà, en 1987, le Conseil des impôts¹²⁴² estimait à propos de l'incitation à la création d'entreprises que « l'existence de mesures fiscales spécifiques en faveur de la création d'entreprise, auxquelles il a été largement recouru en France depuis 1978, n'est apparemment pas une nécessité comme le montrent les exemples des principaux pays étrangers qui n'ont pas mis en œuvre de mesures de ce type : le concept d'entreprise « nouvelle », d'ailleurs difficile à définir, est propre à la France. L'intervention fiscale dans ce domaine se caractérise par l'accumulation de nombreuses dispositions particulières, dont la plupart n'ont qu'un champ d'application ou une portée limitée, relevant de l'une ou l'autre des deux logiques suivantes : l'aide aux entreprises nouvelles elles-mêmes, d'une part, l'encouragement des apports de capitaux à ces entreprises, d'autre part ».

¹²⁴¹ Voir pour approfondir :

- Sénat, Rapport d'information n°55, Session ordinaire 2003-2004.

- Conseil des impôts, La fiscalité dérogatoire : pour un réexamen des dépenses fiscales, 21ème rapport au Président de la République, 2003.

¹²⁴² Rapport du Conseil des impôts relatif à la fiscalité des entreprises, Droit fiscal n° 44, 28 octobre 1987.

Concernant les aides fiscales à l'investissement, le Conseil des impôts observait également que « *l'expérience des aides fiscales à l'investissement en France et à l'étranger montre que ces mesures, largement utilisées dans notre pays de 1966 à 1985, bénéficient principalement à des entreprises qui auraient investi de toute façon et que le supplément d'investissement, qui en résulte, est inférieur au montant de la dépense fiscale correspondante. Les procédures à caractère conjoncturel, privilégiées en France, présentent en outre le double inconvénient de susciter des phénomènes d'anticipation de commandes ou de concentration de celles-ci sur des matériels légers et de profiter davantage aux grandes entreprises, les petites et moyennes entreprises investissant de manière moins régulière et étant toujours moins bien informées des modifications de la législation fiscale. Au-delà de la question de leur efficacité, les incitations fiscales à l'investissement altèrent la neutralité de l'impôt* ».

Le consensus serait, plutôt que de continuer à utiliser des dispositifs dérogatoires, de réduire les taux d'imposition. Dans ce sens, la France a procédé à la baisse progressive du taux d'IS¹²⁴³.

Mais, les interrogations qui découlent de cette baisse sont celles de savoir si elle s'accompagnera de la suppression des mesures fiscales dérogatoires.

Pas sûr, car même si ces dispositifs participent à la complexification du système, les entreprises y sont attachées.

La suppression des aides fiscales d'attractivité inefficaces s'avère nécessaire, d'autant plus qu'aujourd'hui, les dispositifs fiscaux incitatifs se trouvent altérés par les nombreux objectifs qui leur sont assignés.

Outre la visée incitative, ces mesures sont également élaborées en vue de réduire les risques de fraude fiscale. De plus, les différentes modifications apportées dans l'optique de se mettre à jour de la réglementation européenne en accroissent parfois la complexité, les effets d'aubaine et l'inefficience.

Quant au Gabon, les incitations fiscales sont depuis des années principalement concentrées sur les secteurs exploitant les ressources naturelles. Le principal reproche fait à ces dispositifs repose notamment sur le fait qu'ils constituent de véritables

¹²⁴³ V. p.34.



manques à gagner pour le budget de l'État, tout en ne favorisant pas une véritable ouverture économique vers les secteurs d'avenir.

Dès l'accession à l'indépendance, les pouvoirs publics avaient implicitement admis que les exportations des matières premières formeraient le moteur principal de la croissance. A cet effet, le premier plan quinquennal¹²⁴⁴ avait entrepris de consolider les secteurs clés tels que le bois et le pétrole¹²⁴⁵. Quant au second plan quinquennal¹²⁴⁶, il a été orienté de façon à privilégier les industries de valorisation des matières premières exportables en « *favorisant l'installation d'unités industrielles fortement capitalistiques et notamment en aval des exploitations minières, pétrolières et forestières* ». A ce titre, les entreprises industrielles, minières et forestières ont été exonérées par la législation de droit commun, au titre des deux premières années d'exercice, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et du minimum forfaitaire. De même, ces entreprises bénéficiaient d'une réduction de moitié du taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux au cours de la troisième année.

Cette politique attractive pour les activités liées aux ressources naturelles est toujours d'actualité.

Le Gabon demeure jusqu'à présent tributaire des matières premières. Il est économiquement très dépendant de celles-ci. Son taux de croissance est fonction des cours du baril de pétrole. De même une grande part des investissements étrangers est concentrée sur ce secteur.

Et, bien que la politique actuelle vise à diversifier l'économie, l'essentiel des grandes entreprises étrangères reste concentré dans l'exploitation des ressources naturelles.

En 2013, les recettes fiscales ont été stables, en grande partie grâce aux retombées du secteur des ressources naturelles¹²⁴⁷.

Ce manque de diversité rend incertain et précaire la part déjà faible des emplois des gabonais au sein des entreprises étrangères. De plus, axer la croissance sur les matières

¹²⁴⁴ 1966-1970.

¹²⁴⁵ V. MINKO (H.), La fiscalité gabonaise du développement, préc. Cit.

¹²⁴⁶ 1971-1975.

¹²⁴⁷ Rapport de la Banque mondiale, 2013.



premières est assez risqué. Car, la baisse de productivité ou encore la chute du prix de ces ressources naturelles ont un impact négatif sur les recettes publiques.

Depuis 2014, le prix du baril de pétrole ne cesse de vaciller. Il est passé de 107 USD/baril à 45 USD/baril en juin 2014. Puis, puis de 60 USD/baril en mai 2015 à 45 USD/baril le 9 septembre 2015. Cette chute a eu des répercussions sur l'économie gabonaise et a affecté plusieurs secteurs d'activités¹²⁴⁸, entraînant par la même occasion des cessations d'activités, des licenciements économiques et des mises au chômage technique¹²⁴⁹.

Le Gabon n'est pas le seul à avoir été touché par cette crise. Dans la zone équatoriale, les pays producteurs du pétrole ont également connu une baisse de croissance du fait de leur extrême dépendance aux recettes pétrolières¹²⁵⁰.

Par ailleurs, bien que des avantages fiscaux assez généreux soient prévus pour le secteur hôtelier, les activités touristiques peinent à se développer.

La mise en place depuis peu des zones économiques spéciales visent à atteindre un objectif de diversification économique, mais celui-ci n'a toujours pas été atteint.

En outre, on peut déplorer une absence de véritable politique incitative en faveur de la recherche et du développement.

En somme, l'efficacité des différentes politiques fiscales incitatives s'évalue à travers un certain nombre d'indicateurs tels que l'augmentation ou la baisse du nombre d'entreprises ayant investi à l'issue de la création des dispositifs concernés, la réalisation des objectifs économiques et sociaux arrêtés en amont, et surtout, la modification des comportements des entreprises visées par lesdites mesures.

¹²⁴⁸ Les entreprises étrangères ne sont pas les seuls à avoir subi les effets de la baisse de croissance. Les entreprises locales ont également été affectées en raison des arriérés de paiement accumulés par l'État tels que le non-remboursement de ses créances vis à vis de ses fournisseurs ou encore les retards de remboursement de la TVA pour le PME.

¹²⁴⁹ Officiellement, on dénombre plus de 2000 licenciements ou mises au chômage technique pendant l'année 2015. Certaines entreprises ont profité de la baisse de la croissance pour justifier des licenciements économiques. Voir l'annexe sur les licenciements et les mises au chômage technique au sein des grandes entreprises au Gabon en 2015.

¹²⁵⁰ La part du pétrole dans le produit intérieur brut est de 85 % pour la Guinée équatoriale, à environ 50 % et 45% pour respectivement le Congo-Brazzaville et le Gabon. Jusqu'à présent, seul le Cameroun a réussi à réduire sa dépendance au pétrole, avec un taux de 10% du PIB. Voir l'annexe sur la part du pétrole dans le PIB, le budget et les exportations en 2014.



Afin de ne pas subir les échecs de mesures inefficaces, il serait probablement plus astucieux de procéder à des expériences visant à faire appliquer la mesure par un échantillon d'entreprises, le résultat de l'expérience devant déterminer l'adoption ou non de la mesure.

Il est cependant assez difficile de mener ce genre d'expériences. Aussi, en reprenant les termes de Gilbert ORSINI, l'on peut constater que « *si l'observation d'expériences fiscales menées dans des groupes d'agents économiques semblables paraît l'unique moyen de mesurer avec précision l'efficacité des incitations fiscales, une telle expérimentation est en pratique extrêmement difficile à réaliser : risques de rupture avec le principe d'égalité (il faudrait en effet faire bénéficier de mesures différentes des contribuables en situation identique), risques psychologiques ou politiques (comment serait admise pareille discrimination ?), risques enfin que le comportement adopté par l'échantillon choisi ne soit pas celui qu'adopteraient en d'autres circonstances les contribuables concernés ([...] un échantillon d'individus qui se sait observé modifie son comportement* »¹²⁵¹.

L'estimation du Coût de ces incitations fiscales apparaît ainsi comme l'un des moyens d'en mesurer l'efficacité. Il existe toutefois des risques de décalage entre l'appréciation en amont et le coût réel.

B- Le coût des incitations fiscales

La nécessité d'une évaluation des régimes fiscaux dérogatoires est pourtant depuis des années inscrites dans la conscience collective en France. L'article 32 de la loi de finances pour 1980¹²⁵² prévoyait déjà d'annexer au projet de lois de finances un fascicule qui répertorie chaque année l'ensemble des dispositions dérogatoires existantes, précise les objectifs et les bénéficiaires et en mesure le coût. Cet article a été repris par loi organique

¹²⁵¹ ORSINI (G.), L'interventionnisme fiscal, préc. cit.

¹²⁵² « (...) IV. Chaque année dans le fascicule « Voies et Moyens » annexé au projet de loi de finances, le Gouvernement retracera l'évolution des dépenses fiscales en faisant apparaître, de manière distincte, les évaluations initiales, les évaluations actualisées, ainsi que les résultats constatés. Les dépenses fiscales seront ventilées de manière détaillée, par nature de mesures, par catégories de bénéficiaires et par objectifs ».

relative aux lois de finances¹²⁵³ en ces termes : « sont joints au projet de loi de finances de l'année (...) l'évaluation des dépenses fiscales »¹²⁵⁴.

Ce n'est pourtant que depuis 2008¹²⁵⁵ que le coût total des dépenses fiscales est présenté. Le projet de loi de finances pour 2016 a recensé 453 dépenses fiscales dont 420 dépenses ayant un impact en 2015. Pour 2016, il a été recensé 449 dépenses fiscales dont 430 dépenses fiscales ayant un impact budgétaire en 2016. Le coût total des dépenses fiscales est estimé à 83 375 millions d'euros en 2016¹²⁵⁶.

En dehors du coût et du manque à gagner pour l'État, les incitations fiscales sont également remises en cause en raison de leur impact parfois mal évalué et du fait qu'elles alourdissent davantage le paysage fiscal plutôt que de le simplifier.

Le Comité d'évaluation des niches fiscales et sociales a examiné, en 2011, 94 dépenses fiscales supérieures ou égales à 100 millions d'euros. Elles représentent l'essentiel des enjeux financiers globaux (61 milliards d'euros, soit 93% du total des dépenses fiscales).

D'une manière générale, les exonérations et les crédits d'impôt constituent les dispositifs dérogatoires les plus coûteux. Toutefois, le nombre d'exonérations fiscales est 2,5 fois plus élevé que le nombre total des dispositifs de crédits d'impôt. Tandis que les déductions et les abattements sont les dispositifs dérogatoires les moins utilisés (moins de 11% du coût total)¹²⁵⁷.

Le rapport d'information de l'Assemblée nationale de juillet 2009 sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances et dans la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat¹²⁵⁸ constate que le CIR est « un dispositif efficace mais coûteux et qui profite principalement aux grandes entreprises ».

Le CIR fait peser sur les dépenses budgétaires une charge difficile à anticiper et à évaluer en temps réel. Le principal reproche fait au CIR est ainsi que la créance constituée par les

¹²⁵³ Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances.

¹²⁵⁴ Article 51.

¹²⁵⁵ Projet de loi de finances pour 2009.

¹²⁵⁶ Le crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi représente 13 010 Millions d'euros, et le Crédit d'impôt en faveur de la recherche 5 510 millions d'euros.

¹²⁵⁷ Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, préc. cit.

¹²⁵⁸ Rapport d'information n° 1794 présenté par M. le député Carrez.



entreprises au titre d'une année n'est connue qu'un an et demi plus tard. Ce qui avoisine les critiques à l'encontre du crédit d'impôt compétitivité et emploi (CICE)¹²⁵⁹.

En 2015, l'ensemble des remboursements et des dégrèvements s'est élevé à 17,5 milliards d'euros, parmi lesquels le crédit d'impôt recherche qui a représenté le montant de 5,3 milliards d'euros. Le montant de l'ensemble des crédits d'impôt hors crédit d'impôt compétitivité et emploi s'est élevé à 9,5 milliards d'euros.

Bien qu'il corresponde davantage à un dispositif de réduction de cotisations sociales qu'à une mesure d'incitation fiscale, il convient tout de même de relever le coût du CICE.

Le crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi (CICE) est évalué à 13 milliards d'euros en 2016, le crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR) représente une dépense fiscale de 5,5 milliards en 2016. S'ajoutent 18 crédits d'impôt dont le coût est inférieur à 100 millions d'euros ou n'est pas chiffré (pour un coût total de 421 millions d'euros pour les finances publiques) ; 19 mesures d'exonération d'IS dont le coût est inférieur à 100 millions d'euros ou n'est pas chiffré (pour un coût total de 263 millions d'euros pour les finances publiques) ; 14 mesures d'exonération de produits dont le coût est inférieur à 100 millions d'euros ou non chiffré (pour un coût total de 175 millions d'euros pour les finances publiques)¹²⁶⁰ ; ainsi que le suramortissement de 40 % de certains équipements applicables aux investissements réalisés entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2016, évalué à 500 millions d'euros.

Concernant ce dernier, il s'agit d'un dispositif "global"¹²⁶¹ de suramortissement productif. Instauré en 2015 par la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, dite loi Macron¹²⁶², il a pour ambition d'accélérer la modernisation des outils de production des entreprises et de gagner en compétitivité. Il s'agit d'un amortissement supplémentaire permettant aux entreprises de déduire de leur résultat imposable une somme égale à 40 % de la valeur d'origine des biens¹²⁶³ qu'elles acquièrent,

¹²⁵⁹ Infra.

¹²⁶⁰ Conseil des prélèvements obligatoires, « Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte », décembre 2016.

¹²⁶¹ Ce dispositif est global car il ne s'applique pas à un domaine défini. Il concerne aussi bien la recherche, l'innovation (en partie), que l'environnement.

¹²⁶² L'article 142 de la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 légalise la doctrine administrative.

¹²⁶³ Hors frais financiers.

fabriquent, prennent en crédit-bail¹²⁶⁴ ou en location avec option d'achat. Initialement prévu pour s'appliquer du 15 avril 2015 au 14 avril 2016 sur les matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication ou de transformation ; les matériels de manutention ; les installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère ; les installations productrices de vapeur, de chaleur ou d'énergie¹²⁶⁵; les matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique, il a été prolongé jusqu'au 14 avril 2017¹²⁶⁶ par la loi de finances rectificative pour 2016¹²⁶⁷ et a été étendu à d'autres types d'investissements, à savoir les matériels et outillages utilisés à des opérations de transport par câbles¹²⁶⁸ ; les installations, équipements, lignes et câblages des réseaux de communications électroniques en fibre optique¹²⁶⁹ ; les logiciels qui contribuent à des opérations industrielles de fabrication et de transformation; les appareils informatiques prévus pour une utilisation au sein d'une baie informatique acquis ou fabriqués par l'entreprise et les machines destinées au calcul intensif acquises de façon intégrée entre le 12 avril 2016 et le 14 avril 2017¹²⁷⁰.

¹²⁶⁴ Le crédit-bail est une technique contractuelle de crédit à moyen terme, par laquelle une entreprise acquiert sur la demande d'un client, la propriété de biens d'équipements mobiliers ou immobiliers à usage professionnel, en vue de les donner en location à ce client pour une durée déterminée et en contrepartie de redevances ou loyers. À la fin de la période fixée, le locataire jouit d'une option. Il peut soit restituer le bien à la société financière, soit commander le renouvellement du contrat, soit acquérir le bien pour un prix qui tient compte, pour partie au moins, des versements effectués (Lexique des termes juridiques, 13^{ème} édition, Dalloz°.

¹²⁶⁵ A l'exception des installations utilisées dans le cadre d'une activité de production d'énergie électrique bénéficiant de l'application d'un tarif réglementé d'achat de la production.

¹²⁶⁶ La date du 14 avril 2017 correspond à la date limite de la commande pour les biens acquis (ou date de livraison pour les biens de série dont la spécificité de chacun ne peut être identifiée à la commande), à la date d'achèvement, pour les biens construits par l'entreprise elle-même, et à la date de début de location, pour les biens faisant l'objet de contrats de crédit-bail ou de location avec option d'achat. Peuvent également bénéficier de la déduction les biens ayant fait l'objet, avant le 15 avril 2017, d'une commande assortie du versement d'acomptes d'un montant au moins égal à 10 % du montant total de la commande et dont l'acquisition intervient dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la date de la commande.

¹²⁶⁷ Loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 99.

¹²⁶⁸ Telles que les remontées mécaniques utilisées pour le transport public « de personnes par chemin de fer funiculaire ou à crémaillère, par téléphérique, par téléskis ou par tout autre engin utilisant des câbles porteurs ou tracteurs » (Article L. 342-7 du code du tourisme).

¹²⁶⁹ Ils ne doivent pas déjà bénéficier d'une aide publique.

¹²⁷⁰ A l'inverse des autres matériels et installations qui ne peuvent bénéficier du suramortissement qu'à condition qu'ils puissent faire l'objet d'un amortissement dégressif au sens de l'article 39A du code général des impôts, les logiciels utilisés dans les opérations et les appareils informatiques bénéficient de la déduction exceptionnelle quel que soit leur mode d'amortissement.

Toutes les entreprises sont concernées par ce dispositif, indépendamment de leur taille (petites ou grandes entreprises). Pour ce faire, elles doivent d'une part tirer des bénéfices provenant de l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole et être soumises à l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition ; et d'autre part, être passibles à l'impôt sur les sociétés, quelles que soient leur forme et la nature de leur activité¹²⁷¹. Le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est néanmoins compatible, voir cumulable avec d'autres mesures incitatives qui exonèrent partiellement ou temporairement de l'impôt sur les bénéfices¹²⁷².

Cette mesure a suscité moult questions sur son éventuelle efficacité. La déduction constitue-t-elle une véritable règle incitative favorisant de nouveaux investissements, ou n'est-elle qu'un simple coup de pouce, qui aide juste les entreprises à acquérir des biens dont l'achat était de toute façon déjà programmé comme c'est le cas dans la plupart des grands groupes ?¹²⁷³

Selon les prévisions initiales, le suramortissement représenterait sur 6 ans un montant d'aides fiscales s'élevant à près de 5 milliards d'euros, pour les investissements productifs consentis entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2017. Des études économétriques sont néanmoins positives. En effet, l'investissement des entreprises aurait plus rapidement progressé en 2016 qu'en 2015 (+ 3,2 % après + 2,0 %), favorisé notamment par les mesures de politique économique telles que la mesure de suramortissement des investissements productifs¹²⁷⁴. L'enthousiasme suscité par cette mesure n'est cependant pas partagé, la progression des investissements constatées seraient en partie liée à un effet temporaire

¹²⁷¹ Les entreprises exonérées de l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas s'en prévaloir.

¹²⁷² Mesures pour les entreprises nouvelles créées dans certaines zones du territoire entre le 1er janvier 1995 et le 31 décembre 2020 (CGI, art. 44 sexies); les jeunes entreprises innovantes (JEI) (CGI, art. 44 sexies A); les entreprises implantant une activité professionnelle dans une zone franche urbaine (ZFU) entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2020 (CGI, art. 44 octies et 44 octies A); les entreprises créant des activités entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2017 dans les bassins d'emploi à redynamiser (BER) (CGI, art. 44 duodécies); les entreprises implantées dans les zones franches d'activités des départements d'outre-mer, au titre des exercices ouverts entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2017 (CGI, art. 44 quaterdecies); les sociétés créées jusqu'au 31 décembre 2020 pour la reprise d'une entreprise industrielle en difficulté (CGI, art. 44 septies).

¹²⁷³ BERTIN (P.), "La chute des investissements : comment l'amortir ?", Les Nouvelles Fiscales, N° 1157, 1^{er} juin 2015.

¹²⁷⁴ Avis n° HCFP-2016-01 du 12 avril 2016 relatif aux prévisions macroéconomiques associées au projet de programme de stabilité pour les années 2016 à 2019.

du suramortissement due à l'avancement de quelques-uns des projets d'investissement des entreprises¹²⁷⁵.

Contrairement à un simple amortissement, elle ne constitue pas seulement un gain de trésorerie. L'économie d'impôt réalisée est définitive. De plus, elle ne s'applique qu'à des investissements réels. Ce qui constitue également un inconvénient, car les efforts immatériels n'étant pas concernés par cette mesure, le financement de l'innovation, reste en partie à l'écart du dispositif¹²⁷⁶.

Le dispositif du suramortissement n'a pas été prolongé¹²⁷⁷. Cette situation nous permet de constater à nouveau l'instabilité du système fiscal, les entreprises ayant à peine l'occasion de se familiariser avec ce dispositif.

La France tend à rationaliser le coût des dépenses fiscales, en raison de ses engagement auprès de l'Union européenne. En effet, « *L'engagement des États de maintenir leur déficit public en dessous de 3 % du PIB et leur dette publique en dessous de 60 % du PIB ne peut manquer d'exercer des effets sur le libre exercice des politiques fiscales nationales. Il réduit les possibilités de relance économique qui, fondées sur des allègements fiscaux, compromettraient les objectifs communs d'équilibre budgétaire ou, du moins, de prohibition des déficits excessifs. De façon plus générale, il superpose une contrainte financière globale aux dispositions particulières qui concourent à une approche plus mesurée des politiques de dépenses fiscales* »¹²⁷⁸.

¹²⁷⁵ « Débat sur les perspectives économiques à court terme du 13 avril 2016 », *Revue de l'OFCE*, 3/2016 N° 147, p. 259-271.

¹²⁷⁶ L'innovation passe en majorité par la recherche et des investissements immatériels (exemple : dépenses de formation et de recherche-développement).

¹²⁷⁷ La loi de finances pour 2019 a néanmoins créé un nouveau dispositif de suramortissement de 40%, applicable exclusivement aux PME au sens communautaire. Ce dispositif est codifié à l'article 39 decies B du code général des impôts et permet aux PME soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu selon un régime réel de déduire de leur résultat imposable une somme égale à 40 % de la valeur d'origine des biens inscrits à l'actif immobilisé, hors frais financiers, affectés à une activité industrielle, lorsque ces biens relèvent de l'une de certaines catégories, à savoir : équipements robotiques et cobotiques ; équipements de fabrication additive ; logiciels utilisés pour des opérations de conception, de fabrication ou de transformation ; machines intégrées destinées au calcul intensif ; capteurs physiques collectant des données sur le site de production de l'entreprise, sa chaîne de production ou son système transistive ; machines de production à commande programmable ou numérique ; équipements de réalité augmentée et de réalité virtuelle utilisés pour des opérations de conception, de fabrication ou de transformation.

¹²⁷⁸ CASTAGNEDE (B.), « Les limites au libre exercice des politiques fiscales », *La politique fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, « Que sais-je ? », 2008.

Le Gouvernement gabonais a quant à lui renoncé en 2011 46,4% de ses recettes douanières et à plus de 22% de ses recettes fiscales. Ces chiffres sont d'autant plus élevés que le Gabon n'a pas besoin d'une politique incitative agressive pour attirer des entreprises étrangères.

En effet, comme le relève un rapport de la Banque mondiale datant de 2013, la charge fiscale au Gabon, telle que mesurée par ses taux marginaux effectifs d'imposition (TMEI) sur les investissements en capital, est compétitive par rapport à la région et certains pays clés. Le TMEI est de 13,4% dans les cas d'exonération des droits de douane sur l'équipement, et 29% lorsque les droits sont appliqués.

Par conséquent, le système fiscal standard du Gabon, même sans les incitations fiscales, n'est pas dissuasif pour l'investissement privé, en comparaison à d'autres destinations pour les capitaux mobiles comme certains pays d'Amérique latine et de l'OCDE.

Sur l'ensemble des années, il est difficile d'évaluer le manque à gagner pour le budget de l'Etat. Les coûts des exonérations des incitations fiscales, et même des droits de douane ne sont pas publiés dans le cadre du processus budgétaire.

§ 2 - L'optimisation et la fraude fiscales

L'optimisation (A) et la fraude (B) fiscales ont été retenues comme conséquences aux limites des politiques fiscales d'attractivité en raison de l'impact qu'elles ont d'une part pour les finances de l'Etat, et d'autre part sur l'investissement des entreprises.

A- L'optimisation fiscale

L'optimisation fiscale est une notion parfois difficile à cerner qui se confond souvent avec l'évasion¹²⁷⁹ et la fraude¹²⁸⁰ fiscales.

L'optimisation fiscale peut être définie comme « *l'utilisation par le contribuable de moyens légaux afin de minorer le montant de l'impôt dû. Elle consiste, à cet effet, à faire le meilleur usage des règles fiscales applicables, voire à profiter des opportunités pouvant résulter de la*

¹²⁷⁹ Il s'agit de « l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. À l'inverse, si elle s'appuie sur de techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses acteurs, l'évasion s'apparente à la fraude ». Définition du Conseil des prélèvements obligatoires.

¹²⁸⁰ La fraude fiscale consiste à contourner volontairement la législation fiscale.

combinaison de plusieurs dispositions »¹²⁸¹. Elle apparaît comme le résultat des incitations du législateur qui cherche à influencer le comportement des acteurs de la vie économique par le canal des mesures fiscales incitatives. La superposition de mécanismes fiscaux avantageux offre aux entreprises la possibilité de réduire considérablement leur assiette d'imposition.

Les multinationales disposent de moyens financiers et juridiques pour optimiser au maximum leur impôt. Elles utilisent les failles des systèmes fiscaux.

Un article de Jean MERCKAERT¹²⁸² dénonce le plafonnement en 2010 du taux d'imposition des entreprises du CAC 40 (excepté ceux dont l'État est actionnaires), à 3,3%. Ce qui est très loin des 33,33% prévus pour l'impôt sur les sociétés. Le scandale est tel que l'on constate un véritable écart avec les PME, qui elles sont imposées sur une base réelle de 25 à 30%. MERCKAERT justifie cet écart d'une part en raison de la puissance économique de ces grands groupes. En effet, les multinationales bénéficient de marchés à l'étranger et leur mobilité leur permet de mettre en concurrence les États afin que ceux-ci adoptent des règles fiscales leur permettant de réduire leur charge fiscale, sous peine de délocalisation. D'autre part, ces entreprises profitent largement de toutes les niches fiscales qui existent et auxquelles elles sont éligibles.

Les multinationales, du fait des multiples filiales dont elles disposent un peu partout dans le monde, élaborent des optimisations internationales afin de taxer leurs bénéfices dans le ou les pays ayant le taux d'imposition le plus avantageux. Cette pratique, qui se situe aux limites de la légalité, est en nette augmentation. L'utilisation des prix de transfert est considérée comme l'une des méthodes les plus utilisées par les entreprises multinationales pour transférer leurs bénéfices dans des pays où la fiscalité est plus avantageuse.

Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées. Il s'agit ainsi d'opérations import-export au sein d'un même groupe, sur les activités liées à la vente de biens et de marchandises, aux prestations de services intragroupes telles que le partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe, à la mise à disposition

¹²⁸¹ Lamy, Optimisation fiscale des entreprises.

¹²⁸² MERCKAERT (J.), "Les multinationales et l'impôt", la Croix, 2012.

de personnes ou de biens, aux redevances de concession de brevets ou de marques, aux relations financières, et aux services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises. Sont également incluses, les prestations de services non rémunérées et les mises à disposition gratuites de personnel ou d'éléments incorporels entre entreprises associées, s'il est prévu qu'elles auraient dû être rémunérées, conformément au principe de pleine concurrence.

Les multinationales peuvent, à l'occasion de la vente d'un bien, facturer à leur filiale étrangère, localisée dans un pays à faible taux d'imposition, inférieur au prix de marché, afin de réduire leurs bénéfices dans le pays dans lequel elles sont implantées pour y être moins imposées. Certaines entreprises abusent de cette pratique, au point où pendant plusieurs années successives, elles affichent des comptes déficitaires ou des bénéfices très faibles. L'administration devrait être vigilante à ce genre de signaux. En effet, elle devrait se poser la question de savoir comment se fait-il qu'une entreprise en déficit depuis plusieurs années puisse encore exister.

Selon un rapport de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED)¹²⁸³, les pays en voie de développement pâtissent le plus de cette optimisation. Comme le souligne ce rapport, le transfert de bénéfices hors des pays en développement peut avoir de graves répercussions sur leurs perspectives de développement durable. Elle leur prive d'importants moyens de financement. Les recettes fiscales perdues par les pays en développement sur le stock intérieur d'investissements directs via les centres extraterritoriaux s'élèveraient à 100 milliards de dollars par an.

Au Gabon et en France, des mécanismes juridiques internes interdisent la pratique frauduleuse des prix de transfert.

Aux termes de l'article 12 CGI gabonais « *pour les sociétés qui sont sous la dépendance, de droit ou de fait, d'entreprises ou groupes d'entreprises situées hors du Gabon, ou pour celles qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors du territoire national, les paiements ou dépenses effectués par quelque moyen que ce soit ou toute forme d'avantages ou d'aides accordés à des tiers sans contrepartie équivalente pour l'entreprise, assimilables à des actes*

¹²⁸³ Rapport sur l'investissement dans le monde 2015 : Réformer la gouvernance de l'investissement international, préc. cit.

anormaux de gestion, constituent des transferts de bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés». De même, selon l'article 13 CGI gabonais, « Les avantages ou aides accordés à des sociétés appartenant au même groupe ne peuvent être considérés comme relevant d'une gestion normale que si l'entreprise qui les consent démontre l'existence d'un intérêt propre à agir de la sorte. L'intérêt général du groupe ne suffit pas à lui seul à justifier de telles pratiques. Les sommes versées en rémunération de l'utilisation des brevets, marques, dessins et modèles en cours de validité, les versements d'intérêts ainsi que les rémunérations de prestations de services effectués par une société située au Gabon à une société étrangère installée dans un pays à faible fiscalité ou à fiscalité nulle, sont réintégrés dans les résultats imposables de la société locale si celle-ci n'apporte pas la preuve que ces versements correspondent à des opérations réelles et qu'ils ne sont pas exagérés ».

Par ailleurs, toute personne morale établie au Gabon est tenue de mettre à la disposition de l'administration fiscale une documentation permettant de justifier la politique de prix pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entreprises associées établies à l'étranger. Cette documentation comprend : le fichier principal, comportant des informations générales concernant la nature des activités du groupe d'entreprises multinationales ; sa politique globale en matière de prix de transfert ainsi que la répartition de ses bénéfices et de ses activités à l'échelle mondiale. Le fichier principal est tenu à la disposition de l'administration au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale pour l'exercice fiscal considéré¹²⁸⁴.

De ce fait, l'article P-1024 CGI gabonais condamne d'un emprisonnement de quinze jours à un an et d'une amende de 500 000 FCFA¹²⁸⁵ à 5 000 000 FCFA¹²⁸⁶ ou l'une de ces deux peines quiconque se soustrait frauduleusement ou tente de se soustraire frauduleusement à l'établissement, au paiement, au reversement total ou partiel des impôts, droits et taxes visés dans le CGI. Est également passible de l'une de ces peines ou des deux, toute personne qui refuse expressément de faire sa déclaration dans les délais

¹²⁸⁴ Art. P 831 bis CGI.

¹²⁸⁵ 762 euros.

¹²⁸⁶ 7 621 euros.



prescrits, dissimule une part des sommes sujettes à l'impôt ou organise son insolvabilité ou fait obstacle au recouvrement de l'impôt¹²⁸⁷.

En France, conformément à l'article 57 CGI, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, les bénéficiaires indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, aux entreprises qui sont sous dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il en va de même pour les entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Cet article est conforme à l'article 9 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE, selon lequel « *lorsque les deux entreprises dépendantes sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence* ».

La législation fiscale française oblige, comme en droit gabonais, aux personnes morales établies en France, de tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées établies ou constituées hors de France, qualifiées « d'entreprises associées ».

Les personnes morales concernées sont celles dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 millions d'euros, ou détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique (personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France) satisfaisant à la condition du chiffre d'affaires. Cette disposition s'applique également aux personnes morales dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à la condition du

¹²⁸⁷ Ces dispositions s'appliquent aux tiers reconnus complices des agissements frauduleux concernés.

chiffre d'affaires, ou appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis CGI lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant l'une des conditions préalablement mentionnées.

La documentation doit d'abord comprendre des informations générales sur le groupe d'entreprises associées, à savoir une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ; une description générale des structures juridiques et opérationnelles du groupe d'entreprises associées, comportant une identification des entreprises associées du groupe engagées dans des transactions contrôlées ; une description générale des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées dès lors qu'ils affectent l'entreprise vérifiée ; une liste des principaux actifs incorporels détenus, notamment brevets, marques, noms commerciaux et savoir-faire, en relation avec l'entreprise vérifiée ; une description générale de la politique de prix de transfert du groupe.

Ensuite, doivent y figurer, des informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée telles que : une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ; une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances ; une liste des accords de répartition de coûts ainsi qu'une copie des accords préalables en matière de prix de transfert et des rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise vérifiée ; une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence, comportant une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues ; lorsque la méthode choisie le requiert, une analyse des éléments de comparaison considérés comme pertinents par l'entreprise.

Enfin, les décisions de même nature que les interprétations, instructions et circulaires, prises par les administrations fiscales étrangères à l'égard des entreprises associées.

Aussi, dans le cas où la documentation requise n'est pas mise à sa disposition à cette date, ou ne l'est que partiellement, l'administration adresse à la personne morale concernée, une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours, en précisant la nature des documents ou compléments attendus. Cette mise

en demeure doit indiquer les sanctions applicables en l'absence de réponse ou en cas de réponse partielle¹²⁸⁸.

Le défaut de réponse ou la réponse partielle à la mise en demeure entraîne l'application, pour chaque exercice vérifié, d'une amende pouvant atteindre, compte tenu de la gravité des manquements, 0,5 % du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure ; 5 % des rectifications du résultat fondées sur l'article 57 CGI. Le montant de l'amende ne peut être inférieur à 10 000 €¹²⁸⁹.

L'OCDE estime que *« bien qu'il soit difficile d'évaluer le préjudice total représenté par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les travaux conduits depuis 2013 en confirment l'étendue, puisque le manque à gagner pour les États pourraient être compris entre 4 et 10% des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, soit 100 et 240 milliards de dollars chaque année à l'échelle mondiale »*¹²⁹⁰. Ces pratiques fiscales dommageables auraient des effets plus marqués en pourcentage au sein des pays en développement, en raison notamment de la dépendance de ceux-ci aux recettes tirées de l'impôt sur les bénéfices. Il est donc important de mener des actions visant à imposer les bénéfices là où la valeur est créée et les activités économiques existantes.

Plusieurs pistes sont préconisées afin de réduire ces pratiques dommageables. Celle qui refait constamment surface est une harmonisation, sinon une convergence des règles fiscales sur le plan international, ou au niveau régional.

Les pratiques d'évasion et d'optimisation fiscale résultent selon une étude de l'OCDE entre autres des réglementations et législations fiscales nationales insuffisamment harmonisées entre différents pays.¹²⁹¹ Comme cela a déjà été précisé, les grandes entreprises, notamment multinationales, bénéficient de plus d'opportunités d'optimiser

¹²⁸⁸ Article L13 AA CGI.

¹²⁸⁹ Article 1735 ter CGI.

¹²⁹⁰ GOUJARD (A.), « Améliorer la compétitivité, le pouvoir d'achat et l'emploi en renforçant la concurrence en France », Éditions OCDE, Paris, 2015.

¹²⁹¹ Cette étude cite également comme facteurs de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, le décalage entre les standards internationaux et l'environnement économique mondial actuel, ainsi que les insuffisances liées à la pertinence des données par les administrations fiscales et les gouvernements.

leurs déductions fiscales. L'élargissement de la base d'imposition, la réduction des déductions fiscales et l'établissement d'un taux d'imposition des sociétés unique, stable et plus faible pour l'ensemble des entreprises permettraient de fournir de meilleures incitations pour leur croissance, de mieux aligner la fiscalité des entreprises avec la moyenne de l'Union européenne, pour la France, et de limiter les possibilités d'optimisation fiscale¹²⁹².

En 2012, l'OCDE a entamé des recherches sur ce sujet dans le cadre de ces travaux sur l'érosion fiscale et les actifs incorporels. Dans ses premières conclusions (mai 2013)¹²⁹³, elle estime que les indicateurs traditionnels de mesure de l'incitation fiscale prennent mal en compte les stratégies d'optimisation fiscale d'entreprises multinationales et sous-estiment le bénéfice qu'elles en retirent. Selon elle, cette situation place dans une situation défavorable les PME indépendantes, qui ne peuvent mettre en place de telles stratégies, et recommande de réserver les avantages fiscaux liés à la recherche et au développement aux PME.

L'optimisation fiscale n'est qu'une facette des effets que peut induire la complexité fiscale. Certaines entreprises ont en effet recours à la fraude fiscale.

B- La fraude fiscale

En raison notamment de l'internationalisation des investissements due à « *la facilité grandissante de la circulation des personnes et des capitaux, du développement des multinationales et de l'émergence de nombreux paradis fiscaux* »¹²⁹⁴, la fraude fiscale évolue, et les moyens frauduleux utilisés s'internationalisent.

A ce titre, l'affaire des « Panama Papers » a permis de voir l'ampleur de l'évasion, voire de la fraude fiscale de certaines sociétés et grosses fortunes.

Cette affaire est relative à la fuite de 11,5 millions de fichiers provenant du cabinet d'avocats panaméen Mossak Fonseca, spécialisé dans la domiciliation de sociétés dans les

¹²⁹² Supra.

¹²⁹³ "New sources of growth : knowledge-based capital and policy conclusions" OCDE Comité des affaires fiscales.

¹²⁹⁴ SALOMON (R.), « Dix ans d'évolution du droit pénal fiscal », LexisNexis SA, Revue de droit fiscal n°40, 5 Octobre 2017.

paradis fiscaux. Ces fichiers ont révélé l'existence de près de 214 488 structures offshore administrées ou créées par le cabinet entre 1977 et 2015¹²⁹⁵.

La fraude peut se définir comme un acte de mauvaise foi accompli en contrevenant à loi ou aux règlements et nuisant aux droits d'autrui.

Quant à la fraude fiscale, elle renvoie à une soustraction illégale à la loi fiscale de tout ou partie de la matière imposable qu'elle devrait frapper.

Afin de lutter contre la fraude fiscale des entreprises, les Etats agissent à plusieurs niveaux.

Sur le plan national, le CGI et le LPF entendent réprimer toute manœuvre frauduleuse visant à se soustraire à l'impôt.

L'approche consiste d'abord à déterminer les éléments constitutifs de la fraude fiscale.

Aux termes de l'article 1741 CGI français, deux éléments caractérisent le délit de fraude fiscale : l'un matériel, l'autre intentionnel.

Est constitutif de l'élément matériel, toute soustraction ou tentative de soustraction à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés.

Cette disposition vise tous les impôts et taxes, à savoir les impôts directs (IR, IS), les taxes sur le chiffre d'affaires, les impôts indirects, les droits d'enregistrement et taxes assimilées, l'impôt de solidarité sur la fortune.

Elle s'applique aussi bien en matière d'assiette de l'impôt que de recouvrement.

Ainsi, seront qualifiées de fraude fiscale, l'omission de déclaration dans les délais prescrits, la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt, l'organisation d'insolvabilité. La liste n'est pas exhaustive, le législateur laissant ouvert le champ des poursuites.

Quant à l'élément intentionnel, il est constitué lorsque l'auteur de l'infraction a été animé par une volonté de fraude. La preuve du caractère intentionnel de l'infraction incombe au ministère public et à l'administration¹²⁹⁶.

¹²⁹⁵ www.Francetvinfo.fr/economie.impots/paradisfiscaux, consulté le 19 mai 2019.

¹²⁹⁶ Article L. 227 du livre des procédures fiscales.

Crim. 25 mai 1987, no 85-95.191.



Le droit positif punit assez sévèrement les auteurs de fraude fiscale. Ces mesures répressives constituent la réponse aux pratiques frauduleuses qui s'intensifient et gagnent en technicité.

Pour ce faire, parallèlement aux sanctions fiscales, toute personne qui s'est frauduleusement soustraite ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts encourt des sanctions pénales. Les sanctions pénales encourues en cas de fraude fiscale, qui n'avaient pas été modifiées depuis 1977, ont fait l'objet d'un premier renforcement significatif en mars 2012. Le montant des amendes avait été porté de 37 500 euros à 500 000 euros et de 75 000 euros à 750 000 euros lorsque les faits avaient été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils avaient eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés.

La loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 avait davantage renforcé le dispositif répressif en portant les peines à 2 000 000 euros et sept ans d'emprisonnement pour les faits commis en bande organisée, ou en ayant recours à des comptes bancaires ou des entités détenus à l'étranger.

Plus récemment, ces peines ont été réévaluées à un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €.

Celles-ci sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 euros, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen : soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ; soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ; soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Par ailleurs, l'article 19 de la loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 a créé une procédure d'audition dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale internationale.

La procédure permet d'entendre toute personne, à l'exception du contribuable concerné, susceptible de fournir des informations utiles à la démonstration de la fraude.



La Cour des comptes observe dans son rapport sur les méthodes et les résultats du contrôle fiscal¹²⁹⁷ que la lutte contre la fraude a pris une importance accrue au cours des dernières années, dans un contexte de crise économique et de tensions sur les finances publiques. En 2014, 1,5 millions de contrôles fiscaux ont été réalisés et ont donné lieu à la notification de 19,3 milliards d'euros de redressements (droits et pénalités), lesquels concernent tant les fraudes les plus graves que les simples omissions ou erreurs. Au cours de cette même année, 10,4 milliards d'euros de créances issues du contrôle fiscal ont été recouvrées.

En outre, l'un des principaux instruments de lutte contre l'évasion fiscale, prévus par le droit français, est la notion d'Etat ou territoire non coopératif (ETNC), créée par l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2009¹²⁹⁸.

Aux termes de l'article 238-O A CGI, sont considérés comme non coopératifs « *les Etats et territoires dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze Etats ou territoires une telle convention* ». La liste des Etats et territoires non coopératifs est fixée par un arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères et mise à jour au moins une fois chaque année.

Les sociétés ayant leur siège dans ces Etats ne peuvent bénéficier des avantages fiscaux et de certaines facilités de gestion tels que le régime d'intégration fiscale, par exemple.

La liste des Etats non coopératifs arrêtée par la France en 2018 comprend également les Etats et territoires figurant dans l'arrêté relative à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, conformément aux conclusions adoptées par le Conseil de l'Union européenne le 5 décembre 2017.

¹²⁹⁷ Rapport public annuel 2016: « Condition du consentement à l'impôt ».

¹²⁹⁸ Loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009.



Néanmoins, au niveau européen, les sanctions sont limitées. Les pays et territoires sur la liste rouge se verront tout simplement geler les fonds européens qu'ils auraient pu percevoir.

S'agissant du Gabon, le cumul de pénalités et des sanctions pénales permet également d'entrevoir la démarche du législateur fiscal consistant à punir sévèrement la fraude fiscale.

Cependant, concernant particulièrement les sanctions pénales, les peines encourues ne sont pas dissuasives pour les multinationales.

Ces peines sont en effet un emprisonnement de quinze jours à un an ou une amende de 500.000 (762 euros) à 5.000.000 FCFA (7 622 euros) ou l'une de ces deux peines seulement.

Sur le plan international, l'OCDE a initié un plan de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS, en anglais : Base Erosion and Profit Shifting).

L'objectif du BEPS est d'empêcher des sociétés d'organiser la disparition de leurs bénéfices ou de les transférer artificiellement vers les pays appliquant une fiscalité faible ou nulle, alors que les entreprises ne réalisent dans ces pays que des activités économiques limitées ou inexistantes¹²⁹⁹.

L'une des mesures phares du BEPS est la déclaration pays par pays, qui prévoit un échange de renseignements entre les administrations fiscales dans lesquelles les multinationales effectuent des opérations.

L'assistance administrative repose sur l'idée que « *les Etats ont un intérêt réciproque et mutuel à coopérer dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales* »¹³⁰⁰

En 2014, 61 juridictions avaient signé un Accord multilatéral entre autorités compétentes devant activer l'échange automatique de renseignements, parmi lesquelles le Gabon.

Cet accord s'inspire de l'article 6 de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

¹²⁹⁹ www.economie.gouv.fr (consulté le 2 mai 2019).

¹³⁰⁰ ROBERT (E.), « Chapitre 4. Transparence fiscale », dans : Michel Hunault éd., *La Lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale*. Paris, Presses de Sciences Po, « Académique », 2017, p. 117-135.

Compte tenu des faiblesses des administrations fiscales des pays africains face aux moyens dont disposent les multinationales, le BEPS permettrait de renforcer les capacités de ces administrations dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale.

Globalement, les différentes politiques fiscales d'attractivité en France et au Gabon mettent, dans une certaine mesure, en lumière la nécessité de réformer le climat des affaires.





Chapitre 2 - La refonte du climat des affaires

« Pour accroître l'efficacité des incitations fiscales en faveur de la R&D et améliorer le traitement fiscal appliqué en la matière dans l'Union, (...); il faut aussi traiter un certain nombre d'autres questions fiscales spécifiques de manière cohérente. Certaines de ces questions concernent les aspects du système fiscal général liés à la recherche, les autres portant sur des éléments d'intérêt commun en matière de R&D »¹³⁰¹.

A la question de savoir pourquoi une firme veut-elle investir à l'étranger, bon nombre d'études mettent l'accent sur deux aspects : un meilleur accès au marché du pays hôte et l'exploitation de différences internationales des coûts des facteurs de production.

La sécurité des approvisionnements, l'accès à la technologie, la diversification internationale ou la recherche d'une meilleure position concurrentielle sur les marchés sont aussi pris en considération¹³⁰².

Les indicateurs et les classements internationaux établissent l'attractivité sur divers critères, fiscaux, bien sûr, mais surtout non fiscaux. Une entreprise aurait ainsi du mal à s'implanter dans un pays en crise ou plongé dans une guerre profonde, même si celui-ci bénéficie du système fiscal le plus avantageux au monde.

L'analyse du climat des affaires permet ici d'aller au-delà de la question de l'attractivité fiscale, et de s'intéresser de manière non exhaustive aux facteurs de l'attractivité de la France et du Gabon.

Il est aujourd'hui important que le climat des affaires soit compétitif. Chaque État doit pouvoir faire une analyse de ses atouts et de ses inconvénients, afin non seulement d'ajuster son système au contexte politique, économique et social interne, mais aussi de l'adapter aux différentes évolutions internationales.

L'exercice est assez délicat ; les enjeux internes peuvent être différents des enjeux internationaux. Néanmoins, la France et le Gabon doivent procéder à une refonte du climat actuel des affaires, celle-ci passant par l'aménagement des facteurs non fiscaux de

¹³⁰¹ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et Comité économique et social européen - Vers une utilisation plus efficace des incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement {SEC(2006)1515}.

¹³⁰²MUCCHIELLI (J.-L.), Multinationales et mondialisation, Éditions du seuil, 1998.

l'attractivité (Section 1) d'une part, et par la réforme du système fiscal (Section 2) d'autre part.

Section 1 - La coordination de l'ensemble des facteurs d'attractivité

Une littérature économique abondante existe sur les stratégies d'internationalisation et d'implantation des entreprises. L'un des points communs résultant de ces différentes études est que l'investissement est guidé par les risques et la rentabilité. Il existe ainsi deux (2) facteurs d'attractivité, à savoir les facteurs « fondamentaux », qui renvoient au cadre institutionnel du pays d'accueil (Paragraphe 1), et les facteurs « nécessaires » au renforcement de l'attractivité (Paragraphe 2)¹³⁰³.

§ 1 - Les facteurs fondamentaux

Les facteurs qualifiés de « fondamentaux » renvoient à un certain nombre de prérequis jugés essentiels pour un territoire. Nous retiendrons ici le cadre institutionnel (A), ainsi que l'état des infrastructures (B).

A- Le cadre institutionnel

Il ressort des différentes études empiriques que les entreprises recherchent avant tout un environnement économique propice pour exercer leur activité. À l'heure où la concurrence est de plus en plus accrue entre les États, et où les notions d'attractivité et de compétitivité sont de plus en plus utilisées, il revient aux différents pays d'élaborer des mesures visant non seulement un développement interne des institutions, mais également une adaptation de celles-ci aux mutations politico- économiques mondiales. Les économistes qui se sont attachés à mener des observations et des analyses sur la question n'ont pas, il est vrai, abouti à des résultats homogènes. La prise en compte de la particularité de chaque pays est donc importante. Dans tous les cas, la base institutionnelle sert de référence. Elle donne aux entreprises une visibilité sur les opportunités d'investissement et les risques encourus.

L'environnement institutionnel retenu dans le cadre de ce travail tient compte de la stabilité politique (1) et de l'encadrement juridique et judiciaire (2).

¹³⁰³MICHALET (C. A.), La séduction des nations : ou comment attirer les investissements directs étrangers, Paris, Economica, 1999, p. 47-71.

1- La stabilité politique

La stabilité politique peut influencer sur la décision d'investissement d'une entreprise. Au Gabon, si cette stabilité est vacillante (a), elle apparaît effective en France au regard des entreprises étrangères (b).

a- Une stabilité vacillante au Gabon

Le paramètre de la stabilité politique concerne surtout les pays du Sud, qui pour la plupart sont confrontés à des situations de crise politique, pouvant engendrer des conflits armés. L'effectivité de la démocratie, ou plutôt son absence d'effectivité est à l'origine de ces crises profondes.

Il paraît logique que si une entreprise a la faculté de choisir pour son implantation entre un pays politiquement stable et un pays à risque, le choix se porterait sur le premier, à moins que l'activité dont il est question ne puisse se faire que dans le pays à risque, en raison des ressources dont il dispose.

A priori, il existe un lien plutôt étroit entre la stabilité politique et l'attractivité d'un pays. D'ailleurs, les fiches-pays établies par la Banque mondiale précisent en général la situation politique, surtout lorsque les pays concernés se trouvent dans les zones à risque.

La corrélation entre stabilité politique et attractivité n'a pas encore été concluante, s'agissant du Gabon.

En effet, le Gabon a toujours été présenté comme un pays relativement stable dans lequel subsistent néanmoins des tensions sociales sous-jacentes¹³⁰⁴.

Actuellement, le pays connaît l'une de ses plus grandes crises politico-sociales, engendrée par la fragilité de sa stabilité politique.

Le 1^{er} septembre 2016, à la suite de la proclamation des résultats de l'élection présidentielle du 27 août de la même année, plusieurs manifestations se sont déclenchées un peu partout sur le territoire gabonais, occasionnant des décès, des arrestations, la destruction de structures publiques (Assemblée nationale) et de commerces.

¹³⁰⁴En 1993 et en 2009, à la suite des élections présidentielles, plusieurs personnes ont manifesté afin de dénoncer des résultats truqués. Ces manifestations se sont à chaque fois soldées par des décès.

Ces heurts font suite à la proclamation de la réélection du président sortant, réélection vivement critiquée et contestée par une grande part de la population gabonaise, en raison des suspicions de fraudes entachant les résultats de cette élection¹³⁰⁵.

L'impact de cette crise sur le climat des affaires n'a pas pu être clairement établi, car parallèlement, le Gabon a connu une crise économique engendrée par la baisse du prix du pétrole (et par la mauvaise gouvernance). Aussi, le dépôt de bilan de certaines entreprises a été imputé à cette crise économique¹³⁰⁶.

Toutefois, il est possible de constater que les premières victimes des crises politiques et sociales sont les commerces de proximité. C'est le cas actuellement en France, avec la crise de gilets jaunes occasionnant la dégradation et le pillage de magasins, boutiques, banques, restaurants, etc.

Pour les entreprises non encore présentes sur le territoire, le doute peut également survenir, elles pourraient décider d'attendre de voir si à long terme, la situation s'apaise. Le secteur touristique peut être fortement touché. Le Gabon qui espère devenir l'une des premières destinations touristiques en Afrique peut voir ses projets contrariés. A titre d'exemple, la Tunisie, qui a connu une instabilité politique et économique en raison de la « Révolution du jasmin » liée au printemps arabe¹³⁰⁷, a vu son tourisme, qui jusqu'à lors était florissant, baisser considérablement.

D'autre part, pour les entreprises exploitant les matières premières, la situation peut ne pas avoir d'impact significatif, tant une part assez importante des pays africains au sol riche sont confrontés de façon directe ou indirecte à des crises politiques ou à des attaques armées (pour ne citer que ceux-là, la République démocratique du Congo, ou encore Niger et Nigeria confrontés à la montée de groupuscules islamistes),

¹³⁰⁵ D'une part, la proclamation des résultats s'est faite 4 jours après l'élection, ce qui constitue un délai très long pour ce type d'élection. D'autre part, le Gabon étant composé de neuf (9) provinces, les résultats de la province du Haut Ogooué, fief du président sortant sont non seulement arrivés en dernière position, mais en plus, on note un taux de participation aux élections avoisinant les 100% (99,83%), dont 95,46% auraient voté pour lui.

¹³⁰⁶ V. Annexe.

¹³⁰⁷ En 2011, le monde arabe a été touché par un mouvement de contestation populaire des modalités de gouvernement autoritaire existant depuis des décennies. Eclaté en Tunisie, ce mouvement contestataire s'est répandu en Egypte, en Lybie et au Maroc.

Une étude montre cependant que la stabilité politique peut influencer les entreprises ayant investi dans le secteur minier concernant le retour sur investissement, les États dits fragiles étant considérés comme plus risqués par les investisseurs (le risque d'expropriation y étant plus grand), qui demanderont un retour sur investissement plus rapide¹³⁰⁸

Dans tous les cas, tout risque doit être évité, car l'instabilité politique peut en effet constituer un frein aux projets de diversification économique. Il convient aux pouvoirs publics d'apaiser les tensions et d'adopter un véritable système démocratique et transparent, dans lequel chaque couche de la société se sent représentée et dans lequel les élections sont effectuées dans la transparence, sans triche ou suspicion de tricherie.

Il s'avère important d'une part d'instaurer un dialogue social. D'autre part, les « élus » doivent pouvoir rendre des comptes et être conscients qu'ils représentent la Nation et non des intérêts particuliers.

b- Une stabilité effective au regard des entreprises étrangères en France

La stabilité politique peut également être définie comme la capacité pour les pouvoirs en place à mener jusqu'au bout et sans contestations majeures, des réformes efficaces.

Un pays dans lequel les projets de loi font constamment l'objet de rejet et de controverses au sein de la classe politique et des populations peut ne pas rassurer les entreprises, d'autant plus si ces mesures sont censées servir leurs intérêts.

La France a connu à plusieurs reprises ces cas de figures : le pacte de responsabilité et de solidarité en est l'exemple.

En effet, afin de répondre au problème de compétitivité des entreprises françaises et du chômage, le Président de la République avait annoncé le 14 janvier 2014 la mise en œuvre d'un « pacte de responsabilité et de solidarité » s'inscrivant dans la lignée des recommandations du rapport Gallois¹³⁰⁹. Son objectif était de permettre de gagner 0,5% de croissance et créer 200 000 emplois à l'horizon 2017.

¹³⁰⁸ CHARLET (A.), LAPORTE (B.), ROTA-GRAZIOSI (G.), « La fiscalité minière en Afrique de l'Ouest et du Centre », Droit fiscal n° 48, 28 Novembre 2013, p.52.

¹³⁰⁹ Supra.



Ce pacte rassemble plusieurs mesures, parmi lesquelles l'abaissement du coût du travail (pour l'équivalent de 30 milliards, incluant les 20 milliards du Crédit d'impôt compétitivité emploi déjà en cours), la baisse de la fiscalité des entreprises (avec la diminution du taux de l'impôt sur les sociétés de 33,33% à 28%), et la simplification administrative.

Concernant le volet « solidarité » en faveur du pouvoir d'achat, il était prévu que près de 5 milliards d'euros de mesures en faveur des ménages modestes soient prises d'ici 2017. Il s'agissait entre autres de diminuer dès le 1er janvier 2015 les cotisations salariales versées par les salariés rémunérés au niveau du Smic afin de leur procurer 500 euros par an de salaire net supplémentaire.

Le pacte de responsabilité et de solidarité a divisé le parti socialiste, ces derniers critiquant le caractère libéral, plutôt que social de ces mesures. Ces tensions internes au parti du Président de la République étaient observées « avec attention par les investisseurs étrangers et scrutés par les grandes banques internationales »¹³¹⁰, sans pour autant les effrayer. La France demeure ainsi stable aux yeux des investisseurs étrangers.

La confiance des investisseurs étrangers vis-à-vis de la France semble ne pas être ébranlée.

En effet, malgré le mouvement des gilets jaunes (débuté fin 2018) engendré par la baisse du pouvoir d'achat et la hausse du prix du carburant, un sondage de Business France réalisé sur 500 investisseurs étrangers montre que leur perception de la France n'a quasiment pas été affectée¹³¹¹. Toutefois, ces derniers restent vigilants aux différentes réformes qui seront envisagées en vue d'enrayer la crise sociale.

Des propositions ont néanmoins été faites afin d'améliorer la stabilité de la France. La plus emblématique est celle consistant soumettre à la consultation publique certains projets de lois, particulièrement les lois de finances.

Le rapport Fouquet sur l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables proposait, à l'image des « Green papers » visant à stimuler les discussions sur un point précis en Grande-Bretagne, ou à des « White papers » qui contiennent des propositions formelles de règles fiscales pour lesquelles

¹³¹⁰ LACHEVRE (C.), « La stabilité politique de la France est un atout aux yeux des investisseurs, jusqu'à présent », L'opinion, 28 avril 2014.

¹³¹¹<https://www.lesechos.fr/economie-france/conjoncture/0600535975482-affectee-par-les-gilets-jaunes-lattractivite-de-la-france-reste-forte-2237967.php> (Consulté le 21 mars 2019).



l'administration entend recevoir des avis et commentaires, de soumettre à la consultation publique les projets de lois de finances.

Cette consultation débiterait trois mois avant le dépôt au Parlement du projet de loi de finance, afin de permettre la tenue d'un véritable dialogue entre, d'un côté, les acteurs publics et économiques et, de l'autre, ceux qui sont à l'initiative des dispositifs fiscaux.

Cette consultation serait facilitée par la dématérialisation de l'information. Les contribuables pourraient consulter les projets de dispositifs fiscaux sur le site www.impots.gouv.fr, accompagnés d'une notice informative précisant le délai pour répondre.

Le cadre institutionnel ne se limite pas à la stabilité politique, il fait également référence à l'encadrement juridique et judiciaire.

2- L'encadrement juridique et judiciaire

Les législations régissant les activités économiques doivent être claires et transparentes, de façon à ne pas constituer des obstacles à l'implantation des entreprises étrangères, provoquant ainsi un effet de détournement de ces entreprises vers les pays dotés d'une législation plus souple (a).

Sur le plan international, les entreprises étrangères demeurent sensibles à l'adhésion par les Etats aux organismes de règlement amiables des différends (b).

a- La recherche d'un système transparent et sécurisant

Les motivations d'implantations des entreprises sont éminemment différentes, selon chaque structure. Toutefois, dès l'instant où ce paramètre entre dans la stratégie d'investissement et dans les motivations d'implantation, sa qualité sera l'un des principaux déterminants du choix d'implantation.

Les investisseurs étrangers préfèrent effectuer leurs investissements dans un pays ayant un cadre institutionnel transparent et dans un environnement doté d'une politique solide et non discriminatoire à la concurrence.



Au Gabon, la réglementation de l'économie tend à se moderniser. Certains codes régulant l'activité économique ont été aménagés¹³¹², dans le but de répondre aux besoins actuels du marché.

En 1998 un code de l'investissement¹³¹³ a été adopté, afin de réglementer la politique des investissements directs étrangers et de promouvoir les petites et moyennes entreprises et les petites et moyennes industries. L'objectif étant de favoriser l'investissement et le développement des activités individuelles sans discrimination¹³¹⁴. Ce code a été adapté au code OHADA (Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires). Créée en 1993 par le traité de Port-Louis¹³¹⁵, l'OHADA a pour objectif la mise en place au sein de ses États membres « d'un droit des affaires harmonisé, simple, moderne et adapté, afin de faciliter l'activité des entreprises ».

Avant sa création, la législation économique des pays africains apparaissait comme « un véritable maquis législatif au milieu duquel se retrouvaient difficilement les praticiens et à plus forte raison les profanes et qui ne facilitaient pas les relations commerciales des sociétés avec l'étranger »¹³¹⁶.

Il a le mérite de rendre accessible les sources du droit économique des pays membres, par le biais de son « code vert », qui regroupe l'ensemble des Actes uniformes régissant les différentes matières du droit économique applicables en son sein.

Dans le but de protéger les investissements étrangers, le Gabon a adhéré à l'Agence multilatérale de garantie des investissements (MIGA)¹³¹⁷ et au Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements (CIRDI)¹³¹⁸.

Malgré ces efforts, la Banque africaine de développement (BAD) constate que le cadre légal des affaires au Gabon est déficient. En effet, les principaux obstacles au

¹³¹²Voir tableau du cadre légal des affaires au Gabon.

¹³¹³Loi n°15/98 du 23 juillet 1998.

¹³¹⁴Qu'il s'agisse de l'origine de l'investisseur ou du secteur d'activité dans lequel il entend opérer

¹³¹⁵Traité de Port-Louis du 17 octobre 1993.

¹³¹⁶POUGOUE (P.-G.), ANOUKAHA (F.), NGUEBOU TOUKAM (J.), Sociétés commerciales et GIE, avril 1997.

¹³¹⁷La MIGA est une institution spécialisée du groupe de la Banque mondiale créée en 1988. Elle a pour objectif d'encourager les investissements privés productifs en assurant la couverture des risques par des émissions de garanties ou d'assurances.

¹³¹⁸Il s'agit d'une institution internationale publique créée par un traité multilatéral, la Convention de Washington pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre États et ressortissants d'autres États de 1965.

développement du secteur privé identifiés sont les lenteurs et lourdeurs administratives, les dérives de la parafiscalité, les coûts de transaction induits par la corruption, les insuffisances du cadre judiciaire, ainsi que la complexité du régime foncier.

Le Gabon peine au niveau des classements mondiaux à se stabiliser. Selon le classement de la Banque mondiale, le Gabon occupe la 144^{ème} sur la facilité à créer une entreprise, 173 sur le transfert de propriété et 171^{ème} sur l'exécution des contrats. Le cadre législatif des investissements et le respect de ce cadre n'est pas encore optimal.

Quant à la France, les indicateurs synthétiques de réglementation la placent parmi les pays à réglementation complexe et protectrice. Le code général des impôts ne constitue pas le seul instrument juridique relevant d'une extrême complexité. Le code du travail également est non seulement très volumineux, mais fait également un nombre important de renvois.

La France propose diverses solutions aux entreprises quant aux statuts de leurs activités. Le droit français des sociétés permet aux créateurs d'entreprises un large choix quant au régime de celles-ci. Le législateur dispose ainsi d'une marge de manœuvre, lui permettant d'utiliser ce droit comme un moteur d'attractivité. Dans cette perspective, le droit français doit être simplifié, afin de permettre la lisibilité et la prévisibilité des règles applicables aux entreprises.

En outre, la France dispose d'un réseau étendu d'accords sur la promotion et la protection réciproque des investissements. Au total, ce sont 99 accords bilatéraux qui ont été conclus entre la France et les pays tiers.

Selon le baromètre de l'attractivité Ernest et Young 2016, le 43% des décideurs internationaux jugent que l'environnement politique, législatif et administratif est stable et claire, contre 6% qui considèrent que sur ce paramètre, la France n'est pas attractive, tandis que 51% des personnes interrogées ne se prononcent pas.

L'index de la sécurité juridique 2016¹³¹⁹ est un rapport qui permet aux investisseurs d'évaluer les risques qu'ils encourent avant d'arrêter définitivement leur lieu

1319 L'ISJ est une étude élaborée par une équipe scientifique indépendante et pluridisciplinaire, composée de juristes et d'économistes, a pour ambition d'aider l'ensemble des acteurs économiques à déterminer, parmi 13 pays, le système offrant le plus de garanties en matière de sécurité juridique.

d'implantation. Il consiste à déterminer l'accessibilité du droit applicable, sa prévisibilité et son intelligibilité, grâce à la hiérarchie des normes, à leur stabilité et aux compétences du législateur.

Ce rapport relève d'une enquête menée auprès de 700 chercheurs et professionnels du droit dans 6 domaines clés de la sécurité juridique pour un investisseur : droit des contrats, droit de la responsabilité, droit des sociétés, droit immobilier, droit du travail et règlement des différends.

Pour chaque domaine, l'équipe de recherche a interrogé au moins un spécialiste (avocats, juristes, ou universitaires spécialisés) sur deux cas pratiques types, soulevant l'ensemble des questions relatives à la sécurité juridique, afin d'observer leur résolution par le droit national, à savoir le droit des contrats (ajustement du prix ; clauses limitatives de responsabilité et clauses pénales), le droit de la responsabilité (risques industriels, produits défectueux), le droit des sociétés, le droit immobilier, le droit du travail (rachat ou cession d'entreprise, recours à la main-d'œuvre à durée déterminée), et le règlement des différends (litige en matière de concurrence déloyale devant les juridictions nationales ; arbitrage dans un litige commercial).

Cette enquête a permis de classer la France en deuxième position pour le droit des sociétés et troisième pour les différends. Elle est notamment 1^{ère} pour les litiges en matière de concurrence déloyale, 2^{ème} pour la construction et pour les risques industriels, et 4^{ème} pour le droit du travail. Au classement général, la France se positionne au 3^{ème} rang (derrière la Norvège et l'Allemagne et devant le Royaume-Uni et la Chine)¹³²⁰.

Le système juridique français apparaît ainsi comme l'un des plus protecteurs et sécurisants pour les entreprises.

b- Le règlement amiable des différends

L'existence de modes alternatifs de règlements des différends peut avoir pour effet de rassurer les entreprises.

Au Gabon, plusieurs modes de règlements de différends liés aux investissements sont prévus.

¹³²⁰Le Sénégal parvient à se positionner à la 7^{ème} place de ce classement, devant l'Italie (8^{ème}), le Canada (9^{ème}), ou encore les Etats-Unis (12^{ème}).



Dans le cadre de la CEMAC, l'article 4 de la charte de la CEMAC dispose que « *les Etats membres veillent à promouvoir la sécurité juridique et judiciaire et à renforcer l'Etat de droit* ».

Les Etats membres doivent s'efforcer de former les juges au traitement des affaires commerciales, et si possible, de spécialiser certaines juridictions (tribunal de commerce ou chambre économique et sociale).

En outre, la Cour de justice communautaire veille au respect des droits et obligations découlant du Traité et des Actes pris en vertu du Traité. Selon l'article 22 de la Convention régissant la Cour de justice communautaire, la Cour a une triple fonction :juridictionnelle, consultative et d'administration des arbitrages dans lesmatières relevant du droit communautaire de la CEMAC.

Concernant son rôle juridictionnel, la Cour connaît entre autres : les recours en manquement des Etats membres, des obligations qui leur incombent en vertu du traité de la CEMAC et des textes subséquents ; des recours en carence des institutions, des Organes et Institutions spécialisés des obligations qui leur incombent en vertu des actes de la communauté ; des litiges relatifs à la réparation des dommages causés par les Institutions, les Organes ou Institutions spécialisés de la CEMAC ou par les fonctionnaires ou agents contractuels de celle-ci dans l'exercice de leurs fonctions, sans préjudice des dispositions prévues dans le Traité de la CEMAC ; des recours contre les sanctions prononcées par des organismes à fonction juridictionnelle de la Communauté.

Les personnes physiques ou morales ne peuvent saisir directement la Cour pour obtenir une sanction à la violation du droit communautaire. Elles doivent au préalable porter plainte auprès de la Commision afin qu'elle décide ou non d'engager une procédure d'infration¹³²¹.

S'agissant de son rôle d'administration des arbitrages, la Cour connaît, en application de son règlement d'arbitrage, des différends qui lui sont soumis par les Etats membres, les

¹³²¹ MEMPHIL NDI (E. P.), « Attractivité économique des investissements directs étrangers en zone CEMAC : harmonisation des instruments juridiques aux règles internationales », thèse de doctorat en droit, sous la direction de M. le Pr. Philippe SAUNIER, Université Nice Sophia ANTIPOLIS, 21 octobre 2015.

Institutions, les Organes et les Institutions spécialisées en vertu d'une clause compromissoire ou d'un compromis d'arbitrage.

Toutefois, la Cour ne tranche pas elle-même les différends. Elle nomme ou confirme à cet effet les arbitres. Elle est par la suite informée du déroulement de l'instance et examine les projets de sentence conformément à son règlement d'arbitrage.

Le droit des investissements en zone CEMAC encourage le recours à la procédure d'arbitrage et incite les Etats membres à garantir l'application des sentences arbitrales.

Aussi, en raison des réticences des investisseurs à l'idée de soumettre leurs différends aux juges internes des Etats membres, le droit des investissements de la CEMAC s'est ouvert au droit OHADA¹³²².

C'est la Cour commune de justice et d'arbitrage (CCJA) de l'OHADA qui est compétente concernant les litiges relatifs au droit des affaires des pays membres, et par voie de conséquence, des pays membres de la CEMAC.

La CCJA a été installée en 1998 et a rendu ses premières décisions en 2001. Elle a une triple fonction : juridictionnelle, consultative et arbitrale.

La fonction juridictionnelle est la principale. De ce fait, la CCJA est juge de cassation dans tout litige concernant les matières relevant de la législation de l'OHADA qui couvrent neuf domaines : le droit commercial général (activités de commerçant et d'entrepreneur, intermédiaires de commerce, baux commerciaux et à usage professionnel, vente commerciale, etc.); les sociétés commerciales et les groupements d'intérêt économique (GIE); le recouvrement des créances et les voies d'exécution; les sûretés; l'arbitrage comme mode privilégié de règlement des litiges; la comptabilité des entreprises; les sociétés coopératives; les procédures collectives; et les transports de marchandises par route.

En matière arbitrale, la CCJA administre les arbitrages institutionnels sous son égide, en arrêtant la liste des arbitres et en désignant et/ou confirmant les arbitres et en organisant les procédures arbitrales sans ingérence au fond.

¹³²² MEMPHIL NDI (E. P.), préc. cit.



En outre, la CCJA ordonne l'exequatur des sentences rendues sous son égide et, en cas de recours en contestation de validité d'une sentence arbitrale, statue en assemblée plénière.

La charte des investissements du Gabon précise en son article 2 qu'afin de se conformer aux principes généraux et droits fondamentaux des investisseurs, la République Gabonaise adhère aux principaux dispositifs internationaux de garantie des investissements, tels que l'OHADA, dont les instances comportent la CCJA, chargée du règlement des conflits relatifs à l'application du droit des affaires des pays membres.

A côté de l'OHADA, le Gabon et la majorité des pays membres de la CEMAC adhèrent également à d'autres dispositifs de garantie des investissements tels que l'Agence multilatérale de garanties des investissements (MIGA)¹³²³, destinée à garantir les investisseurs contre les risques politiques ; le Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements (CIRDI) ; la Convention de New York sur la reconnaissance et l'exécution des sentences arbitrales internationales conclue en 1958 sous les auspices des Nations Unies. Le Gabon dispose également d'un mécanisme d'arbitrage s'appuyant sur la loi type de la Commission des Nations Unies (CNU) pour le droit commerciale international (CNUDCI) sur l'arbitrage commercial international de 1985.

A priori, « un tribunal arbitral est inapte à trancher des litiges qui ont pour objet l'assiette, le quantum ou l'exigibilité d'un impôt »¹³²⁴. Toutefois, les modes alternatifs sont de plus en plus utilisés dans le règlement de différends d'ordre fiscal.¹³²⁵

En droit fiscal international, le litige peut faire intervenir jusqu'à quatre parties : deux Etats pouvant se battre l'un contre l'autre pour l'assiette fiscale, et un ou deux

¹³²³La MIGA est une institution membre de la Banque mondiale. Elle a pour mission de promouvoir les apports d'investissement direct étranger aux pays en développement, en fournissant aux investisseurs et créanciers des garanties (assurance contre les risques politiques et rehaussement de crédit).

¹³²⁴ ANCEL (P.), « Arbitrage et ordre public fiscal », Rev. arb., 2001.269, spec 277.

¹³²⁵ V. CA Paris, Mabanga Moto Matiko, 23 mai 2017, n°15/24578.



contribuables se battant contre les Etats pour éviter que le revenu ne soit imposé dans les deux Etats¹³²⁶.

Le Conseil de l'Union européenne a adopté en octobre 2017, une nouvelle directive visant à rendre le règlement des différends, en particulier en matière de double imposition, plus efficace, plus transparent, et plus accessible pour les contribuables. La directive 2017/1852 du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne a pour objectif d'instaurer un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne et accroître la sécurité fiscale.

La justification de ce texte part du constat selon lequel les États membres interprètent ou appliquent différemment les dispositions figurant dans les conventions ou accords bilatéraux en matière fiscale. Ces situations pouvant engendrer des obstacles importants d'ordre fiscal pour les entreprises menant des activités transfrontières, et non seulement générer une charge fiscale excessive pour les entreprises, mais aussi avoir une incidence négative sur les investissements transfrontières et la croissance.

La directive privilégie dans un premier temps le règlement amiable et non contraignant des différends. En effet, toute personne concernée peut introduire une réclamation relative à un différend auprès de chacune des autorités compétentes de chacun des États membres concernés, en demandant le règlement du différend. Elle dispose d'un délai de trois ans pour introduire la réclamation, à compter de la réception de la première notification de la mesure qui entraîne ou entraînera un différend. En cas d'acceptation de la réclamation, les autorités nationales compétentes ont deux ans pour régler le différend à l'amiable. Dans un second temps, et en cas d'échec du règlement amiable¹³²⁷, les autorités compétentes des États membres concernés peuvent convenir de constituer une commission de règlement alternatif des différends¹³²⁸, sur demande présentée par la personne concernée.

¹³²⁶ V. MALHERBE (P.), préc. cit.

¹³²⁷ Rejet de la réclamation par les autorités nationales compétentes ou acceptation de la réclamation par les autorités compétentes des Etats membres, mais difficulté de trouver un accord.

¹³²⁸ La commission de règlement alternatif des différends est constituée d'un président, d'un représentant de chaque autorité compétente concernée (si les autorités compétentes en conviennent, le nombre de ces

Abstraction faite de l'interprétation et de l'application de la règle de droit, le principal reproche fait au règlement international des différends est d'une part sa durée.

En effet, les affaires introduites sont souvent traitées sur une longue période. D'autre part, les frais engendrés sont importants, surtout pour les États. La directive du Conseil de l'Union européenne précise à ce propos que « à moins que les autorités compétentes des États membres concernés en soient convenues autrement, les frais suivants sont répartis en parts égales entre les États membres: le défraiement des personnalités indépendantes pour un montant correspondant à la moyenne des montants habituellement remboursés aux hauts fonctionnaires des États membres concernés; et la rémunération des personnalités indépendantes est, le cas échéant, limitée à 1 000 euros par personne et par jour de réunion de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends ». Toutefois, cette prise en charge entière des frais par les États membres n'est pas absolue en droit de l'union européenne. Les frais exposés par la personne concernée ne sont pas ainsi à la charge des États membres lorsque la personne concernée a présenté une notification de retrait de réclamation, lorsque les autorités compétentes ont rejeté la réclamation et que la commission consultative a statué que c'est à bon droit que les autorités compétentes ont rejeté la réclamation, et lorsque les autorités compétentes des États membres concernés conviennent de laisser tous les frais à la charge de la personne concernée.

B- L'efficacité des infrastructures

Pour le FMI, les pays en développement appliquent souvent des dispositifs d'incitation fiscale qui ne réussissent pas nécessairement à augmenter l'investissement s'ils ne sont pas bien coordonnés avec d'autres politiques visant à améliorer le contexte dans lequel les entreprises exercent leurs activités, telles que les politiques d'amélioration des infrastructures ou d'éducation¹³²⁹.

représentants peut être porté à deux pour chaque autorité compétente), et une personnalité indépendante, qui est nommée par chaque autorité compétente des États membres concernés (si les autorités compétentes en conviennent, le nombre des personnalités ainsi désignées peut être porté à deux pour chaque autorité compétente).

¹³²⁹ Jingqing Chai, Rishi Goyal, « Tax Concessions and Foreign Direct Investment in the Eastern Caribbean Currency Union », 2008.

Les infrastructures sont l'un des facteurs nécessaires à l'attractivité, et donc constituent un élément clé du climat des affaires.

L'investissement dans les infrastructures favorise la création d'emplois, notamment dans le secteur des BTP.

Le Gabon avait engagé entre 1970 et 1977 de grands travaux de construction du Transgabonais et les travaux préparatoires du sommet de l'Organisation de l'unité africaine (OUA). Ces travaux avaient permis de rendre positifs les indicateurs économiques du pays. Le PIB était en hausse de 11% entre 1970 et 1973, puis de 24% entre 1974 et 1977. Entre 1970 et 1985, le secteur BTP comptait plus d'une soixantaine d'entreprises. La part des dépenses en investissement de l'État sur le chiffre d'affaires était évaluée à 75% en 2006 et à 80% en 2008¹³³⁰.

Le secteur du BTP a contribué à la création de 3 196 emplois permanents en 2006 et 3 396 en 2007. Cependant, il a été affecté par les différentes crises, et il peine à se relever. Un nombre important d'entreprises ont soit disparu, soit fusionné.

Depuis 2006, les autorités gabonaises ont décidé d'investir massivement dans les infrastructures notamment routières, les ouvrages d'arts et la construction des stades pour préparer entre autres la coupe d'Afrique des nations de football en 2012.

La construction des infrastructures dans un souci de développement économique et social, et de croissance économique, doit être progressive. Elle doit commencer par les infrastructures de base ou par celles qui s'avèrent être les plus importantes pour l'activité économique, tel que les réseaux routiers, ou encore l'électricité. Toutefois, cette construction doit s'opérer, sans pour autant compromettre le budget de l'État.

L'une des principales difficultés rencontrées au Gabon est justement l'engagement massif d'investissements publics. Au bout du compte, les travaux entrepris restent inachevés, ce qui s'avère inutile et coûteux.

Depuis 2010, la construction des infrastructures a augmenté les dépenses publiques. Selon le FMI, ces dépenses sont passées de 38% du PIB hors pétrole en 2009, à 46,5% en 2013. En raison de la baisse progressive des recettes pétrolières, les pouvoirs publics ont

¹³³⁰Les dépenses d'investissements de 2007 étaient évaluées à 368,6 milliards de francs cfa (562 000 000 euros).

dû financer les différents investissements en recourant à l'emprunt, faisant passer la dette publique de 16,5% du PIB en 2011, à 27,6% en 2013¹³³¹.

Au Gabon, le développement des infrastructures doit pour l'heure être concentré sur trois secteurs : le réseau électrique, le réseau routier et le secteur éducatif.

Le rapport des services du FMI sur les consultations de 2014 au titre de l'article IV¹³³² révèle qu'en général, les investisseurs étrangers citent comme facteurs les dissuadant d'investir au Gabon, le manque de fiabilité de l'approvisionnement en électricité, le manque de main-d'œuvre qualifiée et la sécurité incertaine des contrats. Or, afin de pallier ces insuffisances, les pouvoirs publics ne s'attaquent pas aux vrais problèmes de fond, mais se contentent d'accorder des avantages fiscaux en espérant par ce biais convaincre les investisseurs étrangers.

Le réseau électrique est défaillant et doit être amélioré. Il existe encore des zones qui ne bénéficient pas de l'accès à l'électricité. De plus, de nombreux cas de délestages, de coupures régulières et inopinées de courant persistent. Cette situation est inconfortable pour les populations, et peut également avoir un impact sur les entreprises. Ces dernières sont parfois obligées d'avoir recours à des groupes électrogènes afin de ne pas trop subir ces coupures chroniques d'électricité.

Les infrastructures routières sont également à déplorer. Les infrastructures routières sont en effet dans la majorité des cas inexistantes. Et, celles qui existent sont en mauvais état. Elles participent pourtant à la bonne santé économique d'un pays, concernant notamment les échanges entre le Gabon et les pays limitrophes, membres de la CEMAC (Cameroun, Guinée Équatoriale, Congo). Le réseau routier est également important pour le transport du bois et des autres ressources naturelles. La desserte de l'ensemble du territoire est indispensable pour le développement régional et la fluidité des transactions économiques.

¹³³¹ Cette dette est constituée d'avances statutaires au niveau maximum autorisé, accumulation marquée d'arriérés de paiement intérieurs et de remboursement de la TVA, accumulation d'arriérés extérieurs (la non-accumulation d'arriérés publics intérieurs et extérieurs constitue un des critères de convergences de la CEMAC).

¹³³² L'article IV des statuts du Fonds monétaire international (FMI), stipule que le Fonds « exerce une ferme surveillance sur les politiques de change des États membres et adopte des principes spécifiques pour guider les États membres en ce qui concerne ces politiques ».

Quant au secteur de l'éducation, il demeure l'une des principales faiblesses du Gabon. Les moyens ne sont pas mis afin de d'améliorer la qualité du système éducatif.

L'une des principales universités du Gabon, à savoir l'université Omar Bongo, bénéficie d'une bibliothèque en inadéquation avec les besoins des étudiants : les ouvrages ne sont pas à jour, ce qui provoque un décalage entre l'évolution de ce qui doit leur être enseigné, et ce qui non seulement leur est réellement enseigné, mais qu'ils apprennent dans les ouvrages qu'ils consultent à la bibliothèque universitaire.

Pour l'université des sciences et techniques, le constat est le même. Qui plus est, certains matériels d'expérimentation manquent (difficultés d'approvisionnement de solvants organiques, absence de spectrophotomètres...).

En dehors des travaux devant être engagés dans les établissements déjà existant, la construction d'établissements dispensant des formations techniques est également indispensable pour le rayonnement et l'attractivité du Gabon. Les entreprises pourront décider dans ce contexte de s'installer sur le territoire, afin de bénéficier du "savoir-faire" gabonais.

En France, le rôle des infrastructures apparaît également comme un déterminant de l'investissement des entreprises. Elle est régulièrement placée dans les premières positions mondiales des pays récipiendaires d'investissements directs étrangers, malgré une fiscalité élevée et un déficit d'image à l'étranger dans certains domaines.

Cette performance s'explique en grande partie grâce à la qualité des infrastructures.

Le classement World Competitiveness Yearbook 2016¹³³³ positionne la France parmi les meilleurs du monde en termes d'infrastructures. Ainsi, pour la densité du réseau routier, elle arrive 8^{ème}, 9^{ème} pour l'accès à l'eau, 8^{ème} pour l'accès aux marchandises, 12^{ème} pour les infrastructures énergétiques, 11^{ème} pour la distribution des biens et services efficaces.

Cependant, un rapport du Sénat¹³³⁴ fait le constat selon lequel la France a accumulé un retard d'investissement depuis vingt ans, dans le secteur du transport. En effet, quatre

¹³³³L'International Institute for Management Development (IMD) publie depuis 1989 son classement annuel de la compétitivité des nations et des entreprises. Le World Competitiveness Yearbook évalue la capacité de 61 pays à maintenir et à stimuler la compétitivité des entreprises.

¹³³⁴ Rapport d'information n° 196 (2007-2008) de MM. Daniel REINER, Michel BILLOUT et Claude BIWER, fait au nom de la commission des affaires économiques et de la mission d'information, déposé le 6 février 2008.

(4) éléments majeurs définissent le réseau d'infrastructures de transport terrestre français : « le réseau routier domine très largement, assurant environ 80 % des déplacements de personnes et du transport domestique de marchandises ; le réseau ferroviaire, parmi les plus importants d'Europe, est âgé et il a vu fortement diminuer la longueur totale de ses lignes exploitées ; le réseau des voies fluviales demeure marginal et se caractérise par son âge et son faible gabarit ; les autoroutes et les lignes ferroviaires à grande vitesse (LGV) se sont fortement développées depuis 25 ans ».

La France a tenté d'encadrer cette politique infrastructurelle à travers l'outil législatif. Aussi, plusieurs textes ont été adoptés : la loi d'orientation sur les transports intérieurs (LOTI) de 1982¹³³⁵ ; la loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire (LOADT) de 1995¹³³⁶ ; et de la loi d'orientation et d'aménagement durable du territoire de 1999 (LOADDT)¹³³⁷ qui a institué les schémas multimodaux de services collectifs de transports (SSCT), déclinés au niveau régional, afin notamment de doubler le trafic du fret ferroviaire. Ces schémas ont été supprimés en 2005.

Dans tous les cas, la qualité des infrastructures est un atout unanimement reconnu du territoire français. Elle est d'abord source d'économies externes et figure à ce titre parmi les premiers critères de choix de localisation : les décideurs le placent au deuxième (« bénéficiaire de bonnes infrastructures de transport et logistiques ») et troisième rangs (« ... télécommunications ») des dix-sept critères de choix d'implantation du « baromètre » Ernst & Young, le premier critère étant la taille du marché desservi.

Le Global Competitiveness Report du World Economic Forum (WEF), publié depuis 1978, compare la compétitivité de 140 économies à travers le monde sur la base d'une centaine d'indicateurs issus de données statistiques et des résultats d'une enquête d'opinion. Le WEF définit la compétitivité comme « l'ensemble des institutions, des politiques, et des facteurs qui déterminent le niveau de productivité d'un pays ».

L'indice composite, le Global Competitiveness Index (GCI), classe les pays en saisissant la multi-dimensionnalité de la compétitivité à travers ces différentes composantes. Il

¹³³⁵ Loi n° 82-1153 du 30 décembre 1982, qui a été pionnière dans la politique de planification de transport.

¹³³⁶ Loi n° 95-115 du 4 février 1995, qui a créé le Fonds d'intervention des transports terrestres et des voies navigables (FITTVN), supprimé en 2001.

¹³³⁷ Loi n° 99-533 du 25 février 1999.

propose un indice de compétitivité mondiale, composé d'un ensemble de 114 indicateurs, regroupés au sein de 12 piliers de la compétitivité : les institutions, les infrastructures, l'environnement macroéconomique, la santé et l'enseignement primaire, l'enseignement supérieur et la formation, l'efficacité du marché des biens, l'efficacité du marché du travail, le développement des marchés financiers, la maturité technologique, la taille du marché, la sophistication de l'environnement des affaires et l'innovation).

Selon le Global Competitiveness Index 2015-2016, les infrastructures de la France se maintiennent parmi les meilleures du monde et sont régulièrement plébiscitées. Ainsi, elle se classe 10^{ème} devant le Royaume-Uni (24^{ème}) et l'Allemagne (11^{ème}), grâce à des réseaux routier (7^{ème}), ferroviaire (6^{ème}) et aérien (15^{ème}) de grande qualité, des infrastructures énergétiques et de communication très performantes (14^{ème}) pour la qualité de la fourniture d'électricité et pour son réseau de téléphonie fixe (3^{ème}).

Outre les facteurs fondamentaux, les Etats doivent mener des actions, dans l'objectif de développer un climat économique favorable aux acteurs économiques privés.

§ 2 - Les facteurs « nécessaires »

Les facteurs nécessaires à l'attractivité sont d'ordre économique et social. Il s'agit pour les Etats de diversifier leur économie, afin d'ouvrir leur territoire à de nouveaux marchés (A), d'accroître la performance des entreprises locales (B) et de maintenir le pouvoir d'achat des ménages à un niveau raisonnable (C).

A- La diversification économique

La diversification de l'économie améliore la compétitivité et l'attractivité. La stratégie de diversification doit passer par une refonte du secteur privé.

Au Gabon, cette diversification est primordiale. La dépendance à certains secteurs et notamment celui des matières premières va favoriser à long terme un essoufflement de l'économie. Les entreprises étrangères dont les activités sont concentrées dans ces secteurs cesseront leurs activités au Gabon au moment de l'épuisement de ces ressources naturelles.



S'agissant par exemple du pétrole, en 2015, l'estimation des années restantes de production du pétrole était de 27 ans¹³³⁸. Ce qui implique la nécessité d'impulser l'investissement dans les secteurs d'avenir.

Certaines Institutions estiment qu'il est important, afin de pérenniser l'économie primaire, d'instaurer des mesures visant à interdire l'exportation des matières premières à l'état brut. La transformation locale favoriserait une exploitation à long terme, ainsi que des emplois.

Pour la Banque africaine de développement « *L'enjeu du plan Gabon émergent est d'orchestrer la diversification de l'économie à long terme et de l'organiser sous une forme permettant de relâcher le lien de dépendance trop étroit avec les matières premières commercialisées à l'état brut. La réalisation de cet objectif conditionnera la capacité de l'économie à créer suffisamment d'emplois et à instaurer un équilibre du marché du travail compatible avec l'exploitation à long terme du potentiel productif. La réussite de cette stratégie d'émergence repose largement sur la dynamique de l'investissement, notamment à partir du secteur privé local et étranger* »¹³³⁹. La nécessité de diversification est d'autant plus importante que la part des emplois des nationaux créés par les entreprises pétrolières est très faible¹³⁴⁰.

Des efforts ont été entrepris depuis plus de trente ans dans le but de faire basculer l'économie gabonaise d'une économie de rente à une économie diversifiée, performante et compétitive. Ces tentatives se sont malheureusement soldées par un échec.

En effet, bien qu'il soit admis que l'économie gabonaise est plus exportatrice qu'importatrice¹³⁴¹, les exportations restent très concentrées sur les matières premières, donc peu diversifiées. Le pétrole et ses dérivés représentent 90,3% des exportations.

En 2009, un programme de réformes économiques intitulé Plan stratégique Gabon émergent (PSGE) a été établi. Ce programme lancé en 2010 trace « les orientations stratégiques 2011-2016 », en vue de faire du Gabon à l'horizon 2025 un pays émergent. Ce plan poursuit les objectifs suivants : accélérer significativement la croissance économique

¹³³⁸Focustatgabon.com (Consulté le 21 mars 2018).

¹³³⁹ BAD, Environnement de l'investissement privé au Gabon, 2013, P.8.

¹³⁴⁰2000 emplois en 2007.

¹³⁴¹ Annexe couvertures des importations au Gabon.



et en diversifier les sources afin qu'elle soit moins tributaire du pétrole ; améliorer les indicateurs sociaux grâce à une croissance plus solidaire et plus créatrice d'emplois ; et assurer une gestion soutenable des ressources naturelles pour les générations futures. Les deux principaux piliers de cette stratégie sont le renforcement quantitatif et qualitatif des infrastructures et l'amélioration qualitative du capital humain.

Sur le plan industriel l'objectif du PSGE était de permettre à l'économie gabonaise d'aboutir à une économie diversifiée, performante et compétitive. La transformation locale des ressources naturelles a été adoptée comme stratégie d'industrialisation.

Dans la filière bois, il est à ce titre interdit depuis le 1er avril 2010 d'exporter les grumes¹³⁴². Le Gabon prend ainsi, plus de dix ans après, exemple sur le Cameroun, l'un de ses voisins le plus proche.

En effet, afin de mettre en place une gestion durable des forêts et de développer un secteur industriel performant, le Cameroun a adopté deux mesures phares. D'une part, dès 1997, l'obligation de créer une industrie du bois pour chaque unité forestière d'aménagement (UFA) exploitée. D'autre part, depuis juin 1999, l'interdiction d'exporter en grume la plupart des essences traditionnelles. Toutefois, ces mesures ne sont pas dissuasives. Il a été avéré qu'au Cameroun, des entreprises continuent à faire sortir de façon illégale des tonnes de bois non transformés.

Au Gabon, la mesure prise depuis 2010 ne semble pas non plus jusqu'à présent avoir eu un impact significatif.

Il existe actuellement au Gabon deux principales phases de transformation du bois. Le sciage (première phase), le placage et le contreplacage (deuxième phase).

Entre 2011 et 2015, le nombre d'entreprises créées dans le domaine du sciage a évolué. Il est en effet passé de 97 à 111 et les exportations de bois sciés ont fortement crû allant de 247 914 m³ en 2010 à 407 588 m³ en 2014.

S'agissant du placage, l'interdiction d'exportation du bois en grumes n'a pas eu d'effet considérable. Les exportations dans le domaine n'ont pas évolué, pire, elles ont baissé passant de 196 804 m³ en 2010 à 161 843 m³ en 2014¹³⁴³. De même, les entreprises dont

¹³⁴² Il s'agit du bois non transformé.

¹³⁴³ En 2011 et 2012, les exportations ont tout de même augmenté et se sont établies respectivement à 234 825 m³ et 203 723 m³, avant de chuter à 154 193 m³ en 2013.



les activités sont liées au secteur n'ont pas connu une augmentation significative, passant de 10 en 2011 à 11 en 2014.

Quant au deuxième procédé, il n'a pas non plus tiré profit de la décision de transformation locale. Le nombre d'entreprises est resté fixe¹³⁴⁴. Une baisse des exportations a également été enregistrée entre 2011 et 2014¹³⁴⁵. Il apparaît ainsi que pour l'instant, les objectifs visés par la transformation locale du bois n'ont pas encore été atteints. Il s'avère donc important pour les autorités d'en rechercher les raisons.

Deux pistes pourraient être approfondies : celle d'une faible demande locale de bois transformé et celle des entreprises exportatrices, qui malgré cette interdiction, continuent d'exfiltrer, en grande quantité et illégalement, du bois non transformé.

La diversification de l'économie gabonaise doit également passer par la valorisation de son patrimoine forestier. 80% du territoire est recouvert par la forêt, et depuis 2002, il dispose de treize parcs nationaux pouvant lui permettre de développer un tourisme écologique¹³⁴⁶. Sa biodiversité constitue un atout pour valoriser économiquement ses zones naturelles. En Afrique, des pays comme la Tanzanie, le Kenya ou encore l'Afrique du sud ont mis en place cette forme particulière de tourisme.

Actuellement, le secteur touristique est fonctionnel. D'après les données officielles des autorités gabonaises, l'écotourisme est actuellement en plein essor au Gabon. Ainsi, quinze (15) sites, situés à travers tout le pays, sont exploités et offrent aux touristes des activités de découverte, de vision et des hébergements adaptés¹³⁴⁷. Parmi ces 15 sites, 5 sont ouverts à la pêche sportive¹³⁴⁸.

Le Gabon dispose de trois (3) principaux centres urbains, à savoir Libreville, Port-Gentil, et Franceville, regroupant la plus large partie de la clientèle européenne, avec une proportion de l'ordre de 70%.

¹³⁴⁴ Six entreprises ont été recensées entre 2011 et 2014.

¹³⁴⁵ 54 707 m³ en 2011 et 41 281 m³ en 2014.

¹³⁴⁶ L'écotourisme se définit selon the International Ecotourism Society comme « une forme de voyage dans un espace naturel qui contribue à la préservation de l'environnement et au bien-être des populations locales ». L'objectif est principalement d'observer la nature, ainsi que toutes les formes de vie qui existent dans les zones naturelles.

¹³⁴⁷ Pointe Denis, Ekwata, Nyonié, Port-Gentil ; Oguendjo Tarpon club, Loango, Gavilo, Sette Cama, Gamba, Lambaréné, La Lopé, Koulamoutou, BaKoumba, Franceville, Evaro.

¹³⁴⁸ Sette Cama, Oguendjo Tarpon club, Loango, Gavilo, Gamba.



Pour le développement de l'écotourisme, des projets importants auraient été établis, tels que la privatisation, la rénovation ou la construction d'hôtels. L'objectif poursuivi par les autorités est : la modernisation et le renforcement des infrastructures d'accueil existantes en province et à proximité des parcs, la dynamisation de l'activité des agences de voyages, et l'implication des opérateurs économiques en mesure de promouvoir l'activité touristique du pays notamment à l'étranger.

Un projet d'exploitation touristique "durable" existe. Il s'agit du site Loango, Parc national situé sur le littoral atlantique. Celui-ci a été conçu sur la base d'un réinvestissement des bénéfices provenant des activités touristiques dans la région pour assurer la protection permanente et économiquement durable du parc national.

Par ailleurs, un accord existe entre le Gabon et une société d'exploitation privée (SCD- Société de Conservation et de Développement), qui exploite l'infrastructure touristique du site, et le Wildlife Conservation Society (WCS) qui veille sur le respect de la nature (ONG consacrée à la conservation et à la recherche et enfin le service national des pêches et de la nature).

Le secteur de l'agriculture doit également être développé.

Le partenariat entre l'État et le groupe singapourien OLAM a permis à ce dernier de bénéficier de 48 185 ha de terrain, dans la province de la Ngounié, au sud du Gabon, pour la culture de palmiers à huiles et de 32 000 ha de terrain pour l'hévéa. En juin 2016, la toute première récolte de palmeraie a été opérée. Ce projet aurait favorisé la création de 6000 emplois.

La culture de l'hévéa a quant à elle été confrontée aux craintes de certaines ONG environnementales telles que Brainforest et des populations vivant dans les zones environnantes du lieu de la culture. Les griefs concernaient d'une part la proximité des zones de culture avec l'habitat des populations, créant des risques d'expropriation et de réduction de réduction du territoire des autochtones. D'autre part, les populations des villages environnants vivant principalement de plantation et de chasse, la déforestation, et par conséquent, la disparition à long terme des animaux entraînent dans le champ des préoccupations. Enfin, il était reproché à l'étude impact réalisée de n'avoir pas véritablement évalué les effets négatifs d'un tel projet sur l'environnement et sur le bien-être des populations. Ces protestations ont abouti à une réduction de la zone

d'exploitation dans la province du Woleu Ntem, au Nord du Gabon, celle-ci passant de 32 000 ha à 28 000 ha. Seulement 14 000 ha du terrain cédé a pour l'instant été exploité. En 2016, cette plantation employait, selon les données officielles, 1635 salariés locaux et 31 expatriés.

L'innovation n'est pas encore le maître-mot de l'économie gabonaise. Le développement des startups ou d'entreprises innovantes devra être l'un des objectifs à atteindre. Le Gabon demeure très en retard par rapport à d'autres pays africains tels que le Kenya ou même encore le Nigéria. Des startups se sont développées dans ces pays. Au Kenya par exemple, il existe une startup ayant développé son activité sur l'accès à l'électricité solaire. Ainsi, même les personnes habitant dans les zones rurales n'ayant pas de courant peuvent en profiter. Là encore, il est nécessaire que les nouvelles technologies soient prévues dans les offres de formations, de façon approfondie.

Pour la France, la question est différente. Bien que l'on n'en parle pas très souvent, un secteur informel s'est développé, en relation avec les activités numériques. Il faut que des mesures soient prises afin de pouvoir inciter les personnes, voir même les entreprises à se déclarer, car ces activités échappent encore largement à l'administration fiscale.

B- La performance des entreprises locales

Les États accordent une place de choix aux entreprises étrangères (multinationales), parfois au détriment des PME et de TPE. Dans les pays en développement comme le Gabon, les différentes politiques semblent signifier que la croissance et le développement viendront exclusivement des investisseurs étrangers. Cette trajectoire n'a pas pour l'instant connu des effets positifs.

En effet, l'analyse globale des économies régionales (le cas des pays de la zone CEMAC) montre que les exportations des produits primaires à destination des pays industrialisés prédominent. En dépit d'un sol riche et de la présence de nombreuses entreprises étrangères dans les activités minières et pétrolières, ces pays n'ont toujours pas atteint un niveau de développement pouvant faire d'eux des pays émergents¹³⁴⁹.

¹³⁴⁹ Les pays émergents sont des pays en développement qui présentent un fort taux de croissance du PIB, un niveau relativement élevé d'industrialisation et d'exportation de produits industriels, un fort taux d'ouverture à l'extérieur et un marché intérieur en expansion.

Par ailleurs, les différentes stratégies économiques, tant pour les entreprises que pour ces États, se sont toujours focalisés sur l'exploitation des ressources naturelles, au détriment d'une valorisation du capital humain¹³⁵⁰. Les pays ne devraient pas ignorer ou négliger le rôle que les entreprises à taille humaine ont sur le développement économique et la croissance.

Au Gabon, les PME et le TPE ont du mal à se développer en raison du coût des investissements et de l'accès au capital. Il subsiste des faiblesses au niveau de la bancarisation de l'économie. L'accès au financement bancaire par les petites entreprises devrait être amélioré.

Selon la BAD, les conditions d'octroi et d'accès aux crédits en sont à l'origine. En 2012, elle relevait que les conditions de contractions de crédits imposées par les principales banques du pays ne sont pas en conformité avec la réalité et les difficultés rencontrées par les petites entreprises. À titre d'exemple, la Banque internationale pour le commerce et l'industrie du Gabon (BICIG)¹³⁵¹ conditionne l'octroi de prêts à un autofinancement minimum de 30%. Une autre banque, l'Union gabonaise de banque (UGB)¹³⁵², a pour politique de prêt de n'octroyer un crédit qu'aux entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 300 millions de francs CFA (460 000 €). Quant à la Banque gabonaise de développement (BGD), établissement public, elle prévoit également des conditions d'attribution de crédits, parmi lesquelles l'obligation de détenir un compte bancaire en son sein, et la fourniture d'une caution solidaire pour les entrepreneurs individuels.

Aussi, pour la BAD, le système financier demeure faiblement développé et peu accessible aux PME/PMI. Le taux de pénétration du marché par le secteur bancaire est très faible, ne dépassant pas 10%. Le crédit au secteur privé est bien en deçà de la moyenne des pays exportateurs de pétrole en Afrique subsaharienne. Le système bancaire fait état d'une forte liquidité à court terme, cependant, celui-ci peine à répondre aux besoins des entreprises qui requièrent des ressources à long terme pour financer leurs dépenses en capital. Le financement local est handicapé par des insuffisances afférentes à la qualité de

¹³⁵⁰ "La dimension économique : La double économie", Revue de l'OCDE sur le développement 4/2003 (n°4), p. 91-99.

¹³⁵¹ La BICIG est adossée à 46,7% au groupe BNP).

¹³⁵² L'UGB est affiliée à 59% à la banque marocaine Attijari Wafa bank.

l'information sur les entreprises, l'exercice des garanties, la mobilisation de ressources à long terme et plus généralement l'environnement institutionnel¹³⁵³.

Les difficultés rencontrées par les PME gabonaises s'illustrent également dans leur accès aux marchés publics. En effet, au Gabon, les pouvoirs publics ont tendance à privilégier les entreprises étrangères dans l'octroi des marchés publics. Cela provoque deux situations périlleuses. Les PME gabonaises ont du mal à être viables. Très souvent, c'est grâce aux différentes commandes publiques que les plus chanceuses arrivent à dégager des bénéfices. En dehors de l'État, elles ont parfois du mal à trouver une clientèle régulière.

Rappelons que les marchés publics jouent un rôle important dans le développement économique d'un pays. Comme le souligne l'OMC « *les marchés publics ont une importance économique considérable au plan tant national qu'international, et représentent une part significative du PIB national* ». Aussi, « *un système de marchés publics bien réglementé, incorporant les principes de transparence et de non-discrimination, aide à garantir l'utilisation optimale des ressources au plan économique en la matière et facilite aussi le commerce international* »¹³⁵⁴.

Par ailleurs, il convient de réduire les seuils de financement et d'alléger les procédures de candidature afin de garantir l'accès des PME à la commande publique.

Pour ce qui est des aides fiscales, le constat général est que la politique gabonaise en la matière favorise davantage les grandes entreprises capables de réaliser de grands investissements, ces entreprises sont majoritairement étrangères.

Néanmoins, comme nous l'avons déjà évoqué le Gabon a institué une mesure fiscale en vue d'encourager les PME. Aussi, les petites et moyennes entreprises et les petites et moyennes industries (PME-PMI) agréées bénéficient, pendant cinq (5) ans, de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices et des taxes de douanes sur les intrants.

Bien que cette mesure soit incitative, les PME devraient également avoir la possibilité de la cumuler avec d'autres dispositifs dérogatoires. Du moins, le temps d'assurer leur viabilité.

¹³⁵³ Gabon-Rapport combiné du document de stratégie pays (DSP) 2016-2020 et de revue de la performance du portefeuille (RPPP).

¹³⁵⁴ Aperçu général des travaux de l'OMC sur les marchés publics, www.wto.org, consulté le 24 mars 2019.

Concernant la France, il lui est souvent reproché de ne pas suffisamment instituer des mesures visant à encourager et à soutenir les PME.

Pourtant, si l'on regarde l'ensemble des mesures fiscales de faveur, il est possible de constater qu'un certain nombre d'entre elles sont destinées aux PME.

Par ailleurs, la France tente d'encourager ces dernières dans le cadre de la recherche, le développement et l'innovation.

Parmi les mesures allant dans ce sens, nous pouvons citer les amortissements exceptionnels.

En effet, les amortissements exceptionnels en faveur de la recherche et de l'innovation ciblent prioritairement les petites et moyennes entreprises (PME)¹³⁵⁵. Ils ont vocation à rendre ces dernières productives, innovantes et compétitives.

Les politiques fiscales en matière de recherche, de développement et d'innovation ont depuis ces dernières années pour objectif de lancer la France dans « l'industrie du futur »¹³⁵⁶.

Les PME pouvaient notamment bénéficier d'un amortissement sur les équipements de fabrication additive¹³⁵⁷ acquis ou créés entre le 1er octobre 2015 et le 31 décembre 2017, prévu à l'article 39 AI du code général des impôts. L'amortissement était de vingt-quatre mois, à compter de la mise en service des équipements.

Cette disposition a fait l'objet d'un amendement présenté M. Grellier et M. Gagnaire¹³⁵⁸. Selon le constat dégagé par ce dernier, « *Le niveau d'investissement dans la robotique industrielle et la fabrication additive est déterminant pour la compétitivité et l'innovation*

¹³⁵⁵ Les articles concernés précisent que la disposition s'applique aux petites et moyennes entreprises, au sens du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité. Il s'agit des entreprises de taille moyenne, qui emploient moins de 250 personnes et ont soit un chiffre d'affaires annuel qui ne dépasse pas 50 millions d'euros, soit un bilan annuel qui n'excède pas 43 millions d'euros.

¹³⁵⁶ « L'industrie du futur » est aujourd'hui un concept encore flou, qui a néanmoins pour but de lutter contre la désindustrialisation par une révolution technologique. Parmi les technologies entrant dans le champ de ce concept, on peut recenser la robotisation qui favorise la création de robots pouvant travailler de manière flexible et autonome.

¹³⁵⁷ La fabrication additive, encore connue sous l'appellation d'impression 3D est une technologie très avancée qui consiste en construction par addition de couches successives de matière sous contrôle d'un ordinateur. Elle est principalement utilisée dans le secteur de l'automobile et de l'aérospatiale pour la fabrication de composants.

¹³⁵⁸ Assemblée Nationale, 18 novembre 2015, PLFR pour 2015.

des entreprises industrielles dans les années qui viennent. S'agissant des équipements de fabrication additive, l'impression 3D constitue un véritable enjeu pour l'avenir de certaines filières (biomédical, automobile, aéronautique...)¹³⁵⁹ ». De même selon les conclusions du Comité économique et social européen¹³⁶⁰, « Parmi les technologies génériques, qui vont façonner les nouvelles manières de concevoir l'activité industrielle, ainsi que les produits et les usines du futur, la fabrication additive est l'une de celles qui occupent une position clé. La combinaison de la révolution numérique et de ce mode de fabrication révolutionnaire permettra à l'Europe de relocaliser chez elle la production des régions du monde à bas salaires, pour stimuler l'innovation et créer une croissance durable sur son territoire ». L'amortissement sur les équipements de fabrication additive aurait ainsi un double avantage. D'une part, encourager les entreprises à investir dans cette technologie. D'autre part, favoriser à long terme les relocalisations d'entreprises au sein des pays européens, donc de la France. Les entreprises gagneraient ainsi avec cette technologie des gains de productivité. Les coûts de production reviendraient en définitive moins cher par rapport à une implantation dans les pays ayant une main d'œuvre à bas coût. Cette mesure n'a pas toutefois été reconduite.

En 2013, une mesure incitative avait déjà été adoptée dans le cadre de l'industrialisation avancée de la France. La loi de finances pour 2014¹³⁶¹ a instauré un amortissement exceptionnel sur les robots. Codifié à l'article 39 AH du code général des impôts, cet amortissement s'applique aux manipulateurs multi-applications reprogrammables commandés automatiquement, programmables dans trois axes ou plus, qui sont fixés ou mobiles et destinés à une utilisation dans des applications industrielles d'automatisation¹³⁶². L'amortissement exceptionnel avait d'abord été prévu pour s'appliquer du 1 octobre 2013 au 31 décembre 2015. Il a été reconduit par la loi de finances pour 2016¹³⁶³ jusqu'au 31 décembre 2016. Il n'a pas été prolongé en 2017, et n'est par conséquent pas applicable

¹³⁵⁹ Sur la base d'un taux moyen d'imposition à l'IS de 20 %, le coût budgétaire généré par la mesure serait de l'ordre de : 0,39 M € en 2016 (y compris l'impact au titre de l'exercice 2015) ; 0,91 M € en 2017 ; 0,65 M € en 2018.

¹³⁶⁰ Avis du Comité économique et social européen sur le thème « Vivre demain. L'impression 3D, un outil pour renforcer l'économie européenne » (avis d'initiative), OJ-C 332 du 08.10.2015, p. 0036 – 0044.

¹³⁶¹ LOI n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

¹³⁶² Cet amortissement est de vingt-quatre mois à compter de la date de mise en service.

¹³⁶³ LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015.

aux robots créés ou acquis à partir du 1^{er} janvier 2017. La décision de ne pas le renouveler fait probablement suite au constat selon lequel « *Proroger à chaque fois d'un an ce dispositif d'amortissement, dans les projets de loi de finances successifs, crée une incertitude inutile* »¹³⁶⁴.

Ce mécanisme a été mis en œuvre dans le respect du régime européen d'exemption par catégorie « de minimis » qui limite à 200 000 € sur 3 exercices consécutifs le montant total d'aides publiques accordé par entreprise.

Outre la diversification économique et la performance des entreprises locales, le facteur humain joue également un rôle important dans l'attractivité d'un territoire.

C- Le facteur humain

Les facteurs et politiques d'attractivité ont d'abord trait au contexte macroéconomique. La taille du marché et le niveau de PIB par tête du pays d'accueil est à plus d'un titre un candidat sérieux à l'explication des flux d'IDE entrants. C'est à la fois un indicateur du pouvoir d'achat moyen du marché et du niveau de productivité de la main d'œuvre. Un niveau de revenu par tête plus élevé stimulera donc probablement les IDE horizontaux mais aura un effet plus ambigu sur les IDE verticaux selon que les firmes recherchent des avantages de coûts ou de productivité¹³⁶⁵.

Les entreprises menant des activités dans le commerce ou dans les services et qui élaborent une stratégie d'implantation visant à atteindre de nouveaux marchés peuvent être sensibles au nombre important de la population, ainsi qu'au pouvoir d'achat dont disposent ces populations.

Au Gabon, la part du marché peut s'avérer étroite en raison d'une population peu nombreuse¹³⁶⁶. Généralement, les autorités gabonaises mettent en avant une consommation accrue des populations pour justifier l'existence d'un pouvoir d'achat élevé.

¹³⁶⁴ Projet de loi de finances pour 2016, Amendement présenté par : Mme LIENEMANN et MM. COURTEAU, CABANEL et DURAIN, n° I-307, 19 novembre 2015.

¹³⁶⁵ LIM, 2001, CHAKRABARTI, 2001 ; BASU et SRINIVASAN, 2002 ; LEVASSEUR, 2002.

¹³⁶⁶ 1,8 millions contre 23 739 218 au Cameroun, 740 743 en Guinée Equatoriale et 4 7 755 097 au Congo.



Le gouvernement a tout de même revu à la hausse la grille salariale des fonctionnaires en faisant passer le salaire minimum mensuel de 80 000 FCFA (122 euros) à 150 000 FCFA (228 euros). Le salaire minimum mensuel de droit commun restant pour l'instant fixé à 80 000 FCFA. Cependant, une grande partie de la population vit en dessous du seuil de pauvreté. L'Etat demeure le principal employeur. Par ailleurs, dans une logique de rationalisation de la masse salariale liée à la crise économique que connaît le Gabon depuis 2016, les embauches et avancements ont été gelés jusqu'en 2021. De même un rabet sur les salaires excédant 650 000 FCFA¹³⁶⁷ est envisagé.

Les données de la Caisse nationale d'assurance maladie et de garantie sociale établissent à 44,4% le taux de la population économique faible. Le Gabon accumule donc dans ce contexte un double handicap : une population faible et pauvre. La consommation des ménages n'est donc pas conséquente. Les questions relatives à une prise en charge sociale des populations économiquement faibles ne sont pas efficaces. Des actions ont pourtant été menées afin de réduire les inégalités et d'accorder une aide subsidiaire à l'ensemble des gabonais d'une part, et aux gabonais économiquement faibles, d'autre part.

Afin d'assurer la couverture universelle de l'assurance maladie au Gabon et de garantir la protection sociale, un organisme a été créé en 2007 (Ordonnance n°22/PR/2007 du 21 août 2007). Il s'agit de la Caisse nationale d'assurance maladie et de sécurité sociale (CNAMGS).

Cet établissement est placé sous la tutelle technique du ministre chargé de la prévoyance sociale et sous la tutelle financière du ministre chargé du budget¹³⁶⁸. Les missions qui lui sont assignées peuvent être réparties en deux catégories.

D'une part, s'agissant de la couverture maladie de l'ensemble des gabonais, la caisse est chargée d'améliorer l'accès de soins de santé de qualité pour la quasi-totalité des couches sociales¹³⁶⁹, de contribuer à l'amélioration de l'offre de soins, et lutter contre la pauvreté et l'exclusion.

¹³⁶⁷ 991 euros.

¹³⁶⁸La CNAMGS est soumise aux règles de gestion de droit privé. Elle jouit de la personnalité juridique et de l'autonomie de gestion administrative et financière.

¹³⁶⁹ Mutualisation des ressources financières, limitation du recours à la médecine de fortune.

D'autre part, l'ordonnance n°23/PR/27 du 21 août 2007 fixant le régime des prestations familiales des gabonais économiquement faibles, lui confère la gestion des prestations familiales des gabonais économiquement faibles.

En dépit de toute cette bonne volonté, les résultats manquent au rendez-vous. Cette déficience trouve principalement ses origines dans le mode de financement de la CNAMGS. Elle est composée de trois (3) Fonds : le Fonds d'assurance maladie des salariés du secteur privé (fonds 1) et le Fonds d'assurance maladie des agents publics de l'État (fonds 2), qui reposent sur les cotisations des bénéficiaires assises sur le revenu du travail¹³⁷⁰, ainsi que le Fonds de garantie sociale des gabonais économiquement faibles (fonds 3). Ce dernier est financé par le budget général de l'État, pour les prestations familiales et la prime de rentrée scolaire des gabonais économiquement faibles, ainsi que par la redevance obligatoire de l'assurance maladie (ROAM), pour leurs prestations sanitaires.

La ROAM est prélevée à hauteur de 10% sur le chiffre d'affaires des sociétés de téléphonie mobile, et de 1,5% du montant transféré, sur les transferts de fonds à l'étranger, hors CEMAC.

La redevance ne permet pas de façon optimale à assurer la protection sociale des GEF. Tout d'abord, l'assiette est très restreinte. Au Gabon, il n'existe pour l'instant que trois (3) principales sociétés de téléphonie mobile, ce qui implique que les montants perçus peuvent être très aléatoires et dépendent principalement de la conjoncture économique de ce secteur. Qui plus est, il aurait été plus judicieux d'étendre, si possible, l'assiette en élargissant ce prélèvement à l'ensemble des entreprises, tout en réduisant le taux.

Ensuite, le versement de la ROAM sur le compte de la CNAMGS, après son encaissement mensuel sur le compte du Trésor public, s'effectue généralement à m+3.

Enfin, les sommes recouvrées pour le financement des prestations sanitaires ne sont pas entièrement reversées à la caisse. Ainsi, entre 2009 et 2014, la ROAM a rapporté 111,54 milliards de francs CFA (170.030.488€) au Trésor public, et seulement 81.069 milliards de francs CFA (123.580.793€) aurait été reversé pour le financement du fonds 3, soit près de 30.471 milliards (46.449.695€) encore dus.

¹³⁷⁰Charges patronales (4.1%), charges salariales (2.5%), part des retraités (1.5%).



Plusieurs prestataires de santé se plaignent des aérés de paiement auxquels ils doivent faire face, certains ayant même décidé de ne plus prendre en charge les assurés, tant que la caisse ne se sera pas acquittée de ses dettes.

Les prestations familiales quant à elles ne permettent pas au quotidien aux GEF de vivre dans des conditions décentes. L'État alloue annuellement 9.803.000.000 de franc CFA (14.944.000€) pour les prestations familiales. À l'occasion de chaque rentrée scolaire, les personnes enregistrées en tant que GEF bénéficient des aides matérielles sous la forme d'allocations familiales de 60.000 francs CFA (91€) par an et par enfant, ainsi que sous la forme de prime de rentrée scolaire, à savoir 20.000 francs CFA (30€) pour les écoliers, 40.000 francs CFA (70€) pour les élèves, et 60.000 francs CFA (91€) pour les étudiants en grande précarité. Le système des prestations familiales ne se résume donc en substance qu'à la prise en charge annuelle des frais de rentrée scolaire. Cela ne joue en rien un rôle sur le pouvoir d'achat des gabonais, et notamment de ceux qui sont les plus défavorisés, car non seulement la somme et la prise en charge des fournitures et des frais de rentrée scolaire versés annuellement sont dérisoires, mais en plus, ils doivent eux-mêmes s'assumer au quotidien et se démener afin de subvenir à leurs besoins. Il conviendrait ainsi de requalifier le terme de prestations familiales en aides de rentrée scolaire.

Ces chiffres peuvent constituer un véritable frein à l'investissement d'entreprises cherchant à s'étendre et à toucher de nouveaux marchés telles que celles ayant des activités dans le commerce ou dans les services. La question d'une meilleure répartition des richesses apparaît comme l'un des principaux moyens, sinon comme le principal moyen pour attirer ce type d'investissement.

Le pouvoir d'achat des ménages constitue l'un des déterminants d'une croissance bien portante. Il a un effet d'entraînement sur la consommation et celle-ci, selon qu'elle soit à la baisse ou à la hausse, peut avoir une influence sur les prix, voire sur la production des entreprises.

Le constat est fait sur le prix du baril du pétrole. Le prix du pétrole est influencé par plusieurs facteurs tels que la financiarisation du marché pétrolier (le pétrole est coté en dollar, le cours du brut en dépend. Ainsi, lorsque le dollar monte, le prix monte également, et inversement).



Toutefois, les principes du marché peuvent également avoir une influence. Il est possible de constater que le prix du baril baisse lorsque l'offre est supérieure à la demande. De même, lorsque la consommation est inférieure à la production, d'énormes pertes peuvent être enregistrées pour les entreprises productrices, ce qui les oblige parfois à baisser les prix de leur marchandise, dans le but de liquider les stocks.

Le niveau du pouvoir d'achat peut avoir des effets sur la consommation, ce qui pourrait non seulement influencer l'investissement, mais également le montant des recettes fiscales. Le taux des prélèvements joue un rôle sur le comportement des consommateurs. À propos du seuil de tolérance des prélèvements obligatoires, Éric PICHET remarque que « *Tout se passe comme si la hausse des prélèvements avait induit des comportements de précaution, un ralentissement de la consommation et un phénomène de substitution de la consommation vers des produits de première nécessité dont le taux de TVA est plus faible* »¹³⁷¹.

En France, les enquêtes de l'Insee ont révélé qu'en juillet 2016, les dépenses de consommation des ménages en biens ont diminué légèrement (-0,2 % en volume), après un recul plus marqué en juin (-0,8%). Ces chiffres tendent à montrer que les différentes mesures prises jusque-là en vue de rehausser le pouvoir d'achat des ménages et de booster la consommation n'ont pas abouti aux effets escomptés.

En 2014, la Commission des finances publiques, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances rectificative pour 2014 rappelait l'importance de soutenir activement la croissance, tant elle conditionne l'emploi des français, leur pouvoir d'achat et l'assainissement des finances publiques. En 2014, la consommation des ménages était en baisse (un recul de la consommation de 0,5). La Commission saluait ainsi les mesures contenues dans le projet de loi de finances rectificative pour 2014, qui soutenait le pouvoir d'achat à travers la création de 150 000 emplois d'avenir. Ce projet de loi de finances rectificative, s'inscrivant dans la logique du pacte de responsabilité et de solidarité, prévoyait également d'une part, la réduction de l'impôt sur le revenu dès septembre 2014 pour près de 4 millions de foyers fiscaux ce qui devait permettre à 1,7 million d'entre eux de ne pas entrer dans l'impôt sur le revenu ou d'en sortir, d'autre

¹³⁷¹PICHET Éric, Programme de stabilité et Pacte de responsabilité : la trajectoire des finances publiques de 2014 à 2007, Revue de droit fiscal, n°31-35, 31 juillet 2014.



part, l'adoption par la Commission des finances publiques, de l'économie générale et du contrôle budgétaire d'un amendement visant à maintenir l'exonération de taxe d'habitation et de contribution à l'audiovisuel public, pour les personnes âgées de condition modeste qui en bénéficiaient en 2013, et d'un amendement visant à ne pas geler les allocations logement. En 2015 et en 2016, d'autres mesures en faveur du pouvoir d'achat ont été prises : l'impôt a été baissé ou a été annulé pour plus de 9 millions de foyers fiscaux à revenus modestes et moyens. De même, les baisses d'impôts prévues par le projet de loi de finances pour 2016 représentent 2 milliards d'euros pour 8 millions de ménages. Au total, depuis 2014, les 2/3 des foyers payant l'impôt sur le revenu (12 millions de ménages) auront bénéficié des baisses d'impôt.

Le pouvoir d'achat des ménages continue néanmoins de se dégrader. La conjoncture économique et la pression fiscale subie par les ménages en sont à l'origine.

Les différentes mesures fiscales en vue de redonner le pouvoir d'achat aux français sont neutralisées par l'augmentation d'autres impôts et taxes. C'est notamment le cas de la suppression progressive de la taxe d'habitation (pour 80% des ménages), neutralisée par la hausse de certaines taxes locales, de la CSG pour les retraités, ainsi que du prix du carburant. Cette situation a conduit à engendrer un mouvement populaire : le mouvement des gilets jaunes.

En définitive, les facteurs de l'attractivité permettent aux Etats de se positionner sur l'échiquier mondial de l'attractivité.

Au Gabon, malgré des réformes prometteuses, les indicateurs sont négatifs. Pour la BAD, les autorités gabonaises doivent encore améliorer l'environnement économique et institutionnel de manière à réduire les risques de l'entrepreneur.

Le Gabon doit aménager son climat des affaires, afin de véritablement devenir attractif. Quant à la France, elle vise la première place mondiale. Il est donc primordial qu'elle simplifie son cadre réglementaire, et parvienne à imposer les activités liées au numérique. Au-delà de ces mesures, il s'avère nécessaire de revoir certains dispositifs incitatifs afin d'améliorer leur efficacité.



Section 2 - La refonte du système fiscal actuel

Conscients de la nécessité d'améliorer leur système fiscal afin de le rendre plus attractif, la France et le Gabon ont entrepris certaines réformes. Néanmoins, des recommandations ont été émises afin de parfaire leur attractivité fiscale.

Par conséquent, si la refonte des systèmes gabonais et français est progressive (Paragraphe 1), elle demeure tout de même perfectible (Paragraphe 2).

§ 1 - Une refonte progressive

En France comme au Gabon, les questions sur la nécessité d'une refonte du système fiscal sont soulevées depuis des années.

Au Gabon, cette refonte tend davantage vers une transparence du système fiscal (A). Tandis qu'en France, elle vise à le simplifier.

A- Des réformes en faveur d'une transparence fiscale au Gabon

En mai 2013, la Banque mondiale avait organisé un séminaire visant à aider le Gabon à identifier les faiblesses de son système fiscal et à proposer des solutions afin de l'améliorer. Les orientations de ce projet de réforme avaient pour but : la mise en place d'un système fiscal neutre et transparent, l'accroissement de la compétitivité des entreprises par une réduction, si nécessaire, de la charge fiscale supportée par celles-ci ; l'amélioration du système d'incitations fiscales et douanières, et la simplification et la modernisation des procédures de paiement des impôts et taxes.

Il est ainsi apparu que le Gabon avait un important défi à relever, à savoir celui d'identifier des solutions novatrices capables d'aider le gouvernement à réformer sa politique fiscale tout en répondant à l'exigence d'un besoin urgent de financement du développement du pays notamment par la simplification des lois, d'exonérations, l'élaboration de directives et de manuels clairs, l'élaboration de formulaire pour la demande d'exonération, l'accélération de la mise en œuvre de services en ligne.

Afin de s'inscrire sur cette vague réformatrice, en mars 2015 avaient été organisées les assises nationales de la fiscalité. Elles visaient à réfléchir sur la reconfiguration du régime des impôts à travers une série de prescriptions devant favoriser l'accroissement des recettes, la compétitivité des entreprises et le civisme fiscal.



Le directeur général des impôts avait fait le constat suivant : « *Selon de nombreuses analyses, le dispositif fiscal actuel est jugé complexe et présente des pratiques peu orthodoxes. Oui, il faut malheureusement le dire, le comportement des agents de l'État n'est pas toujours exemplaire dans la réalisation de leur mission. Pis, cette situation ne concerne pas seulement les agents de l'État, certains opérateurs économiques développent aussi des pratiques peu recommandables* ».

Depuis 2012, le système fiscal est aménagé de telle sorte qu'il soit plus compétitif.

La loi de finances pour 2012 a ramené le taux d'imposition des sociétés hors pétrole de 35% à 30%, un taux de 25% étant appliqué aux sociétés détentrices de titres de propriété intellectuelle, ainsi que celles relevant du secteur touristique.

Dans une perspective d'évaluation des dépenses fiscales, un rapport sur les dépenses fiscales pour les années 2016-2017 a été publié en juillet 2018 par la direction des études et de la prospection de la direction générale des impôts.

Ce rapport rappelle qu'à l'instar des pays développés, le Gabon a consenti des mesures fiscales incitatives dérogatoires au droit fiscal commun pour d'une part, attirer les investissements directs étrangers, développer les secteurs économiques à fort potentiel de croissance et de création d'emplois. D'autre part, améliorer le pouvoir d'achat des ménages.

Ce rapport constate cependant que les investissements escomptés ne sont pas toujours réalisés, permettant à plusieurs observateurs avisés de douter sérieusement de leur efficacité.

Le rapport d'évaluation a ainsi été élaboré dans le but de procéder à une estimation du coût des dépenses fiscales pour fournir au gouvernement les éléments d'appréciation et d'analyse susceptibles de l'orienter dans ses choix de consentir ou non des avantages fiscaux.

Il est toutefois à déplorer que ce rapport ne se limite qu'à l'évaluation de la TVA. Cette délimitation est justifiée par une absence d'information « *fiable et complète* ».

Comme le souligne le propos introductif dudit rapport « *réaliser une estimation robuste des dépenses fiscales nécessite d'avoir un système d'information fiable et complet. Or pour la réalisation de cette étude, nous avons été confrontés à de nombreuses difficultés liées à l'absence de données due pour l'essentiel à l'obsolescence du système d'information* ».



Si à première vue, on assiste à un aveu d'incapacité de la part de la direction des études et de la prospection, elle précise cependant que le fait de circonscrire l'évaluation des dépenses fiscales à la TVA n'est pas limitatif ; l'évaluation des autres dépenses fiscales devant être réalisée aux cours des prochaines années.

Aussi, afin de palier à la défaillance des informations à sa disposition, la direction générale des impôts a lancé le 5 février 2018 une opération dite « justice fiscale ». Elle vise à la fois à examiner le coût des exonérations fiscales accordées aux opérateurs économiques, et à apprécier le niveau d'investissement réalisé par ces derniers. Cette opération a été mise en place dans le but d'évaluer les contreparties des exonérations fiscales qui ont été accordées à tous les opérateurs concernés lors de ces dernières années.

En effet, à l'occasion du lancement de l'opération, le directeur général des impôts avait dressé un état des lieux exhaustif des avantages fiscaux octroyés aux opérateurs économiques. Il avait émis plusieurs observations.

D'une part, un nombre important de jeunes gabonais voulant se lancer dans les affaires se sentent lésés par les dispenses octroyées à certains opérateurs et cela nuit au développement de l'entrepreneuriat.

D'autre part, les avantages fiscaux accordés constituent une source d'inégalité dans le traitement des opérateurs, remettant ainsi en cause le principe d'équité qui doit prévaloir dans le service public.

Enfin, les régimes spécifiques sont susceptibles d'engendrer un manque à gagner pour l'Etat, marquant une atteinte à l'intérêt général.

De ce fait, un délai d'un (1) mois a été accordé aux bénéficiaires d'avantages fiscaux pour qu'ils apportent la preuve de la réalisation de leurs contreparties, conformément à la loi.

Les acteurs économiques ont ainsi été invités à se présenter auprès de la direction des régimes spécifiques (DRS) munis des documents justificatifs des avantages fiscaux de toute nature leur ayant été concédés (exonération, dispense, abattement, réduction d'impôt, etc...) et de ceux attestant de la réalisation des investissements exigés en contrepartie.



Selon le communiqué de la direction générale des impôts, cette opération devrait avoir plusieurs effets aussi bien à l'égard des acteurs économiques, de l'Etat, que de la direction générale des impôts¹³⁷².

Pour les premiers, elle devrait favoriser :

- Une concurrence saine avec le retour à une équité fiscale ;
- Un meilleur climat des affaires grâce à un régime fiscal simple et transparent ;
- Une sensibilisation sur le respect des conditions du bénéfice et d'utilisation des avantages accordés ;
- Et une égalité fiscale devant l'impôt.

Pour les seconds, elle contribuerait à :

- L'amélioration du climat des affaires par la mise en place d'un système fiscal neutre et égalitaire ;
- Un meilleur encadrement des avantages fiscaux pour une supervision administrative adéquate ;
- Une refonte des incitations fiscales par une approche objective, sociale et économique par secteur d'activité prioritaire ;
- Et un accroissement des recettes budgétaires.

Enfin, pour la direction générale des impôts, elle permettrait :

- Le retrait pur et simple des avantages accordés aux opérateurs économiques n'ayant pas respecté le contenu du cahier des charges des conventions y relatives ;
- Le retrait des avantages accordés aux opérateurs économiques ayant utilisé ces derniers au détriment de l'objet pour lequel ils ont été délivrés ;
- Le retour au droit commun dans le traitement des dossiers, ce qui entraîne une gestion fiscale équitable des contribuables ;
- Et l'optimisation des recettes fiscales par un rappel de la dépense fiscale générée par ces avantages.

Cette initiative est à encourager et à pérenniser, car elle permet de contourner les limites que rencontre l'administration fiscale à effectuer un contrôle efficient. Toutefois, elle ne

¹³⁷² Lancement de l'opération « Justice fiscale », <http://www.dgi.ga/actualites/operation-justice-fiscale>, consulté le 25 décembre 2018.



dispense pas celle-ci à créer une véritable base de données permettant d'établir le coût réel des aides fiscales aux entreprises et le manque à gagner financier de l'Etat.

En effet, en dehors des questions liées à l'emploi, aux seuils de chiffres d'affaires et aux investissements éligibles, ce n'est véritablement qu'en faisant le rapport entre le coût des aides fiscales et les retombées y relatives que l'évaluation pourra être pertinente.

En outre, le processus d'évaluation doit s'inscrire annuellement, sinon tous les deux ans.

B- Vers une simplification de la fiscalité en France

Le système fiscal français a connu quant à lui une succession de modifications, sans pour autant réussir à atteindre les objectifs de clarté et d'équité.

En 2013, dans un souci de simplification fiscale, le projet de loi de finances pour 2013¹³⁷³ a modifié le plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu, en ramenant la part forfaitaire du plafond de 18 000 euros à 10 000 euros et en supprimant la part proportionnelle de 4 % du revenu imposable dont peut bénéficier un contribuable au titre d'une même année d'imposition. Cette loi met également en place le CICE¹³⁷⁴ et a élargi le crédit d'impôt recherche aux PME.

Les aménagements apportés par cette loi s'inscrivent ainsi dans une logique d'attractivité et de compétitivité, même s'il est vrai que l'efficacité de ces mesures reste encore à déterminer.

Toujours dans le cadre de la simplification, un programme pluriannuel de simplification a été présenté en juillet 2013, et comportait plus de 120 mesures à destination des entreprises. Il a été construit grâce aux contributions des entreprises, des organisations professionnelles, des administrations centrales, des préfets, des services déconcentrés et des agents publics, qui ont remis plus de 900 propositions de simplification.

Afin d'accélérer et d'amplifier le choc de simplification pour les entreprises, le gouvernement a mis en place une organisation dédiée inédite. Un Conseil de la simplification pour les entreprises a ainsi été créé en janvier 2014, avec pour missions de proposer au gouvernement les orientations stratégiques de la politique de simplification à l'égard des entreprises, d'assurer le dialogue avec le monde économique,

¹³⁷³ Supra.

¹³⁷⁴ Supra.



de suivre les réalisations du programme, de contribuer à en faire connaître les résultats et de faire de nouvelles propositions de simplification.

Les travaux du Conseil sont axés sur les moments clés de la vie de l'entreprise, à savoir la création et le développement de l'entreprise, l'exercice de l'activité, la reprise et la transmission, les importations et les exportations, les obligations comptables, fiscales et sociales, le recrutement et la formation, la réponse aux marchés publics, l'aménagement et la construction, ainsi que les échanges avec l'administration.

L'ensemble des mesures présentées en matière d'obligations fiscales et douanières va dans le sens d'un allègement des contraintes et une modernisation des relations entre l'entreprise et l'administration. Ces simplifications sont également facteur d'harmonisation de procédures complexes et de stabilisation de l'environnement juridique des entreprises.

La simplification fiscale est demandée autant par les entreprises que les particuliers.

Il a été estimé qu'une réduction des charges administratives à hauteur de 25 % pourrait engendrer des économies de l'ordre de 15 milliards d'euros pour les entreprises. De même, selon les estimations de la Commission européenne, une réduction de 25 % des charges administratives pesant sur les entreprises permettrait une augmentation du PIB européen de 0,8 % à court terme et de 1,4 % à plus long terme.

Par ailleurs, comme nous l'avons déjà indiqué, la loi de finances pour 2018 prévoit d'arrêter d'ici 2022 le taux d'IS à 25%, permettant ainsi à la France de rester dans la moyenne européenne (25,6%).

Pour le reste, la loi de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022¹³⁷⁵ plafonne le coût des dépenses fiscales.

Aussi, le rapport entre, d'une part, le montant annuel des dépenses fiscales et, d'autre part, la somme des recettes fiscales du budget général, nettes des remboursements et dégrèvements, et des dépenses fiscales ne peut excéder 28 % pour les années 2018 et 2019, 27 % pour l'année 2020, 26 % pour l'année 2021 et 25 % pour l'année 2022.

¹³⁷⁵ Loi n° 2018-32 du 22 janvier 2018.



De même, les créations ou extensions de dépenses fiscales instaurées par un texte promulgué à compter du 1er janvier 2018 ne sont applicables que pour une durée maximale de quatre ans, précisée par le texte qui les institue.

Plus récemment, la loi de finances pour 2019 a supprimé certaines dépenses fiscales jugées inefficaces.

Ont ainsi été abrogés : l'exonération de l'avantage en nature résultant pour le salarié de la remise gratuite par son employeur de matériels informatiques et de logiciels nécessaires à leur utilisation entièrement amortis (31° bis de l'article 81 CGI) ; la provision pour aides à l'installation consenties par les entreprises à leurs salariés sous forme de prêt ou de souscription au capital de l'entreprise créée (article 39 quinquies H CGI) ; l'exonération des plus-values de cession de titres de sociétés financières d'innovation (SFI) et parts de sociétés de recherche agréées (article 40 sexies du CGI) ainsi que l'amortissement exceptionnel en faveur des entreprises qui souscrivent au capital de SFI (article 39 quinquies A du CGI) ; la déduction de la part des excédents mis en réserves impartageables par les sociétés coopératives d'intérêt collectif (SCIC) (VIII de l'article 209 du CGI) ; les dispositifs relatifs à l'acquisition et à la construction de logements sociaux dans les départements d'outre-mer, à savoir la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies C du CGI en faveur des personnes physiques et la déduction fiscale prévue à l'article 217 undecies de ce code en faveur des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés. Selon le projet de loi de finances pour 2019, ces dispositifs ne présentent plus aujourd'hui d'utilité dès lors que les organismes de logements sociaux établis dans un département d'outre-mer bénéficient directement d'un crédit d'impôt pour la réalisation et la réhabilitation de leur parc locatif social (article 244 quater X du CGI).

En outre, le projet de loi de finances pour 2019 précise que des mesures de coordination induites par l'abrogation ou la réduction de ces dépenses fiscales ont été prévues.

De plus, afin de faciliter la vie économique et contribuer à la compétitivité de l'économie, le ministre de l'Action et des comptes publics a, dans le prolongement de la loi pour un État au service d'une société de confiance (ESSOC)¹³⁷⁶, dévoilé, le 14 mars 2019, la

¹³⁷⁶ Loi n° 2018-727 du 10 août 2018.



nouvelle démarche de la direction générale des finances publiques (DGFIP) en matière de conformité coopérative et de sécurité juridique pour les entreprises¹³⁷⁷.

A cette occasion, sept (7) principales mesures ont été annoncées dans le cadre de la « nouvelle relation de confiance » :

1° L'accompagnement fiscal personnalisé pour les PME :

- la mobilisation d'experts dédiés au sein des directions régionales de la DGFIP ;
- une aide au diagnostic des enjeux fiscaux associés à la croissance et l'innovation ;
- une offre de sécurité juridique pour concentrer l'énergie du chef d'entreprise sur le développement de son activité.

2° Le partenariat fiscal pour les entreprises de taille intermédiaire (ETI) et les grandes entreprises :

- un service partenaire des entreprises distinct du contrôle ;
- un dialogue contemporain sur les principales questions fiscales de l'exercice ;
- une sécurisation des points fiscaux à enjeu, un allègement du contrôle.

3° La démarche spontanée de mise en conformité :

- un cadre clair pour régulariser spontanément des questions fiscales complexes ;
- un guichet unique de dépôt et traitement des demandes.

4° L'examen de conformité fiscale par un tiers de confiance :

- une attestation de conformité délivrée par un certificateur professionnel ;
- la sécurisation de points fiscaux usuels ;
- des corrections sans pénalité ni intérêt de retard en cas d'erreur du certificateur.

5° L'amélioration du dialogue et des recours dans le contrôle :

- le traitement des problématiques « de place » au sein d'une instance de dialogue ;
- la publication des rappels d'intérêt général ;
- un accès accéléré à l'interlocution, collégiale lorsque nécessaire ;
- la mise en œuvre de la garantie fiscale ;

6° La mobilisation pour les rescrits :

¹³⁷⁷ Colloque Entreprises et administration fiscale : une nouvelle relation de confiance du 14 mars 2019, v. www.economie.gouv.fr/colloque-entreprise-administration-fiscale-nouvelle-relation-confiance, consulté le 27 mars 2019.



- un guichet unique pour le dépôt des demandes ;
- une standardisation des demandes pour assurer la complétude des dossiers ;
- la publication des rescrits d'intérêt général.

Un partenariat fiscal et l'accompagnement fiscal personnalisé sont également à compter parmi les mesures annoncées. L'objectif est « d'apporter de la sécurité juridique aux entreprises sur leurs principaux enjeux fiscaux ».

Seules les entreprises respectant leurs obligations déclaratives et de paiement sont concernées. En outre, elles ne doivent pas avoir fait l'objet de pénalités pour manquement intentionnel au cours des trois dernières années.

L'objectif de cette mesure est de renforcer la sécurité juridique et la conformité fiscale des entreprises via un dialogue continu avec l'administration sur des points déterminés conjointement.

Par ailleurs, la France a entrepris un chantier consistant d'une part à rendre sa législation fiscale conforme au droit de l'Union européenne en termes de non-discrimination et de la liberté d'établissement, c'est le cas des ajustements du régime d'intégration fiscale¹³⁷⁸.

D'autre part, dans une logique d'alignement par rapport aux recommandations de l'OCDE, le régime français d'imposition des produits de cession ou concession de brevets a été aménagé en vue de respecter la condition du lien qui exige la présence d'activités substantielles dans un régime de propriété intellectuelle¹³⁷⁹(nexus).

Le nexus permet de conditionner l'application d'un régime favorable d'imposition des profits d'une entreprise tirés de l'exploitation et de la cession d'un brevet, ou d'un actif incorporel assimilé, à la réalisation, sur le territoire national, des dépenses de recherche et de développement (R&D) engagées par cette entreprise pour développer cet actif.

La réforme s'est inscrite dans le cadre d'une politique plus large de soutien à la recherche et au développement comprenant notamment le crédit d'impôt recherche (CIR). En outre, son objectif était de proportionner les revenus bénéficiant de l'avantage fiscal au

¹³⁷⁸ P. 352.

¹³⁷⁹ P.158.



niveau de dépenses de recherche et développement réalisées en France par le contribuable pour créer ou développer l'actif incorporel¹³⁸⁰.

L'avantage fiscal dépendra donc dorénavant, pour les groupes d'intégration fiscale comme pour les sociétés non intégrées, du montant de dépenses de R&D réalisées en France, à l'exclusion de celles engagées par des sociétés liées établies dans d'autres États. Aussi, pour son calcul, les inventions brevetables non brevetées ont été exclues du régime de faveur. A contrario, il a été étendu aux logiciels originaux protégés par le droit d'auteur.

Par ailleurs, le taux d'imposition a été unifié à 15 % quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise (qu'elle soit soumise à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu).

Toujours dans un souci de simplification, ce dispositif revêt un caractère optionnel, l'objectif étant de limiter les obligations déclaratives pesant sur les entreprises.

Les politiques d'assainissement doivent à long terme rendre les territoires fiscalement attractifs. Aussi, ces dispositifs doivent être renforcés.

§ 2 - Une refonte perfectible

Les principales réformes à réaliser sont à la fois d'ordre général et spécifique à certaines incitations fiscales. Ces réformes doivent être envisagées autant au Gabon (A) qu'en France (B).

A- Les réformes fiscales gabonaises d'attractivité territoriale

La complexité et la lourdeur des règles fiscales sont décriées. Cette situation crée des inégalités entre les entreprises. D'un côté, il y a les multinationales qui plutôt que de s'alarmer, utilisent les faiblesses de ce système pour s'exonérer d'une part importante d'impôt. De l'autre côté, les plus petites entreprises ne disposant de moyens colossaux, essaient tant bien que mal de trouver les voies et moyens pour également se décharger du poids fiscal et législatif qui pèse sur elles.

¹³⁸⁰ V. les motifs de la réformes évoqués dans le projet de loi de finances 2019.



Au Gabon, des réformes structurelles restent encore à réaliser. L'administration fiscale doit être modernisée, et le système fiscal gabonais doit totalement rompre avec l'injustice fiscale et la discrétion sur les avantages fiscaux octroyés.

Il est important pour le Gabon de privilégier des mesures visant à mettre fin à l'érosion de la base de recettes fiscales en limitant les exonérations fiscales et en améliorant l'administration fiscale¹³⁸¹.

La Banque mondiale fournit des services consultatifs dans le cadre des services consultatifs remboursables (RAS) en matière de réforme du régime fiscal¹³⁸². Elle aide les autorités à rationaliser les exonérations fiscales, le barème d'imposition et la mise en œuvre d'un système d'audit basé sur les risques. Les missions ont été étalées sur les exercices 2016 et 2017.

Pour la Banque mondiale, le système fiscal standard du Gabon n'est pas dissuasif, même sans les incitations fiscales en comparaison avec d'autres destinations pour les capitaux étrangers internationalement mobiles.

Aussi, la réduction des avantages fiscaux et leur rationalisation permettra non seulement de simplifier le système fiscale, mais aussi de préserver les recettes budgétaires.

De plus, étant donné sa situation actuelle (endettement élevé¹³⁸³, dépendance aux ressources pétrolières, croissance à moins de 4% du PIB), le Gabon ne doit pas avoir recours aux cadeaux fiscaux.

Outre les règles dérogatoires prévues par la loi (ces règles doivent faire l'objet d'une évaluation afin de supprimer celles qui apparaissent inutiles), le système actuel offre l'image d'une « mafia fiscale », qui ne bénéficie qu'aux entreprises ayant des relations avec le pouvoir en place. Dans ce contexte, les entreprises ignorant les réalités du marché gabonais, mais désirant s'y implanter, peuvent avoir des appréhensions sur le niveau de transparence.

¹³⁸¹ FMI, Consultation de 2015 au titre de l'article IV, Rapport des services du FMI et déclaration de l'administrateur pour le Gabon.

¹³⁸² Les services consultatifs remboursables en matière de réforme du régime fiscal s'élèvent à 1 million de dollars.

¹³⁸³ Selon le FMI, la dette publique du Gabon a dépassé 3000 milliards de francs CFA (près de 4 600 000 000 €).

Selon les autorités gabonaises, les exonérations fiscales seront révisées avec l'aide de la Banque mondiale, mais il n'est pas possible, pour des raisons contractuelles et juridiques, d'éliminer toutes les exonérations fiscales. Cependant, une première étape consisterait à éliminer les exonérations fiscales sans fondement juridique et à ne pas accorder de nouvelles exonérations. Les exonérations fiscales existantes ne seront pas renouvelées lorsqu'elles arriveront à expiration¹³⁸⁴.

Pourtant, l'insertion dans certains textes spéciaux, notamment ceux relatifs aux matières premières, de la possibilité pour les entreprises de négocier certaines aides fiscales avec l'Etat gabonais, même si ces aides seront par la suite introduites dans la loi, permet de douter de la fin d'un système discrétionnaire qui existe depuis bien avant l'indépendance du pays. Encore plus lorsque ce système a été institutionnalisé.

L'investissement étranger est considéré au Gabon comme le moyen par excellence permettant d'atteindre le niveau de développement souhaité. Le problème auquel se heurte le Gabon réside dans le fait que les principales entreprises présentes sur son territoire sont concentrées sur l'exploitation des ressources naturelles. Ces entreprises bénéficient d'avantages fiscaux absolument inutiles. Les multinationales, dont les activités sont axées sur le pétrole, l'uranium, le manganèse ou encore le bois, trouveront toujours le moyen de s'implanter quel que soit le régime fiscal, étant donné que leurs activités dépendent de ces ressources.

L'objectif de développement du Gabon nécessite que celui-ci trouve d'autres sources de revenus, en développant et en attirant des investisseurs dans les secteurs à valeur ajoutée pour son développement, son attractivité et sa compétitivité.

Pour ce faire, il convient de supprimer toutes les avantages fiscaux accordés de façon conventionnelle.

Théoriquement, le Gabon s'inscrit dans cette logique, dans la mesure où, il ne reconnaît que les incitations prévues par la loi. Et pourtant, la pratique est tout autre. Les avantages conventionnels constituent un manque à gagner pour l'État. Il n'est pas ici question de considérer que toute forme d'aide fiscale incitative doit être supprimée. Il s'agit plutôt de revoir le système fiscal afin non seulement de le rendre fluide et claire, mais aussi d'attirer

¹³⁸⁴Déclaration de monsieur Yambaye sur le Gabon, Réunion du Conseil d'administration 15/6, 19 février 2016.

les entreprises dans les secteurs pouvant permettre à l'économie gabonaise de se diversifier.

Les incitations fiscales doivent, comme leur nom l'indique, orienter les comportements des contribuables. La tâche sera ainsi de mettre en place un régime incitatif favorisant une implication plus effective des acteurs économiques. L'objectif n'est pas de demander une contrepartie contre l'impôt payé, cela irait à l'encontre de l'objet même de l'impôt. Le but est de contrôler l'utilisation efficiente des aides fiscales accordées.

Afin d'y parvenir, il serait opportun que des objectifs soient assignés à chaque politique fiscale, et le contrôle portera non seulement sur le coût de ces mesures, mais aussi sur le respect par les entreprises de ces conditions.

Dans l'optique de favoriser l'emploi, des aides fiscales peuvent être accordées aux entreprises employant un nombre important des gabonais. L'option pourrait être mise sur 2/3. Ainsi, une entreprise dont l'effectif total est de trente (30) salariés devra, afin de bénéficier des avantages fiscaux en faveur de l'emploi, avoir au minimum 20 salariés gabonais. Bien sûr, l'État doit au préalable poursuivre la construction d'infrastructures performantes de formation en adéquation avec l'offre du marché.

La mesure peut sembler discriminatoire pour les étrangers, mais elle s'inscrit dans une logique de redynamisation de l'emploi au Gabon. Elle peut être adoptée comme une mesure temporaire. Son évaluation pourra ainsi déterminer s'il convient de la maintenir ou de la supprimer.

Une autre catégorie d'aides pourrait concerner la recherche, le développement et l'innovation. L'innovation est un facteur indéniable d'attractivité et de compétitivité. Malheureusement, les pays africains sont encore très en retard dans ce domaine. Malgré cela, des pays comme l'Ile Maurice ou encore l'Afrique du Sud parviennent tant bien que mal à attirer sur leur territoire, des entreprises menant des activités de R&D¹³⁸⁵. Le classement Global Innovation en est l'exemple¹³⁸⁶ : sur les 128 pays inclus dans cette études, le Gabon n'y figure absolument pas, tandis que l'Ile Maurice et l'Afrique du Sud arrivent respectivement 53^{ème} et 54^{ème}.

¹³⁸⁵En juillet 2016, le groupe l'Oréal a ouvert un centre de recherche et d'innovation en Afrique du Sud.

¹³⁸⁶ L'Indice mondial de l'innovation établit un classement évaluant les résultats en matière d'innovation de 128 pays du monde entier en s'appuyant sur 82 indicateurs. Il étudie les incidences des politiques axées sur l'innovation sur la croissance économique et le développement.

La stratégie de développement au Gabon doit s'ouvrir à l'innovation. Les politiques fiscales peuvent, tout comme en Afrique du Sud, permettre d'inciter fiscalement la recherche et le développement.

Par ailleurs, les différentes politiques fiscales d'attractivité qui existent au Gabon ne permettent pas de pallier les écarts de développement à l'intérieur du pays.

En effet, en dehors de la capitale et des zones dans lesquelles les entreprises peuvent exploiter les matières premières, de nombreuses provinces du Gabon¹³⁸⁷ manquent d'attractivité, engendrant un taux de chômage important. Aussi, une politique fiscale visant à rendre ces territoires attractifs pourrait être envisagée. Elle pourrait consister à exonérer pendant une période assez importante, pouvant aller jusqu'à une dizaine d'années, les bénéfices réalisés par les entreprises implantées dans ces zones. La période d'exonération passée, les entreprises seraient assujetties à l'impôt sur les sociétés à un taux réduit. De même, une baisse de charges sociales pourrait être envisagée pour chaque embauche de gabonais vivant dans la province concernée (le taux des charges patronales au Gabon est 20,1%).

Néanmoins, cette mesure nécessite le développement et la modernisation des infrastructures de communication, tels que le réseau routier.

La réforme du système fiscal gabonais nécessite que les charges fiscales soient réparties équitablement, de telle sorte qu'il y ait un équilibre entre les impôts directs et les impôts indirects. L'assiette fiscale doit être élargie. Pour cela, les entreprises du secteur informel doivent être identifiées. En effet, l'assiette du système fiscal gabonais est assez étroite, en raison du nombre réduit d'assujettis (la proportion des populations fiscales est faible et une grande part des activités économiques est concentrée dans le secteur informel). Le développement des infrastructures permettra également de diversifier les services et donc les prélèvements.

L'évaluation des dépenses publiques, et par voie de conséquence des différents allègements fiscaux bénéficiant aux entreprises et aux particuliers, joue un rôle important en termes de transparence et de détermination de coûts.

¹³⁸⁷ Le Gabon est divisé en provinces. Il en existe neuf (9).



Au Gabon, certaines incitations fiscales sont instituées en marge de la législation et de l'administration fiscales et relèvent de la responsabilité de plusieurs ministères différents tels que le ministère du tourisme pour les activités touristiques. Or, l'OCDE constate que « Lorsque plusieurs ministères sont concernés, la coordination de leurs dispositifs d'incitation (fiscaux et non fiscaux) n'est pas toujours assurée, pas plus que la coordination avec les services de l'administration fiscale nationale, d'où des recoupements, des incohérences et des contradictions. Le pouvoir discrétionnaire de l'administration dans la gestion des mesures d'incitation aggrave en outre sérieusement le risque de corruption et de recherche de rentes »¹³⁸⁸.

La transparence économique et fiscale a pour vocation de rassurer les entreprises étrangères et de maintenir un système de gestion interne cohérent.

Le Gabon doit entreprendre de classer les incitations fiscales en fonction des objectifs visés. Il peut s'agir du développement régional, de l'emploi, ou de certains secteurs d'activité. Les incitations ne permettant d'atteindre au moins l'un des objectifs définis devront être supprimées. Toutes incitations fiscales, ainsi que les conditions à remplir pour pouvoir en bénéficier, doivent être regroupées et prévues par la loi fiscale. L'administration fiscale pourra ainsi facilement gérer les demandes d'information.

En ce qui concerne la procédure d'octroi des incitations, tout contribuable doit pouvoir prétendre en bénéficier dès l'instant où il satisfait aux critères fixés, sans avoir à négocier avec les différents services (guichet unique, services ministériels). La déclaration ou les déclarations fiscales remplies par le contribuable permettront non seulement de déterminer son éligibilité aux incitations, mais également de tenir une base de données permettant d'évaluer l'efficacité des incitations. Une évaluation des coûts et des résultats du dispositif est nécessaire, elle sera l'occasion de justement juger de l'efficacité de ces mesures.

La réforme du système fiscal gabonais doit être concomitante à son développement. Les autorités doivent être conscientes qu'il est nécessaire d'agir à tous les niveaux contre certains comportements qui vont à l'encontre d'un objectif de développement durable.

¹³⁸⁸OCDE, Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement.

L'objectif sera de dépasser sa dépendance aux ressources naturelles et de bénéficier d'un tissu économique large.

B- Les réformes fiscales françaises d'attractivité territoriale

La fiscalité française souffre (à tort ou à raison) d'une réputation pas très reluisante. De nombreux observateurs collent à la France l'image d'une fiscalité peu attractive. L'efficacité de la complexité fiscale semble avérée. Les nombreuses niches fiscales y contribuent fortement. Des alertes sont lancées depuis plusieurs années, mais les faits sont là. Il est aujourd'hui difficile de réformer le système fiscal. Il ne faudrait pas pour autant s'alarmer, car si certains dénoncent cette « fournaise fiscale », d'autres y trouvent pourtant leur compte. Comme le dit Daniel GOUADAIN : « *la complexité fiscale partage le sort, peu enviable, de certains actes ou pratiques condamnables ou du moins invouables : nulle voix ne s'élève jamais pour la défendre, comme si personne n'en tirait parti, et, comme dans leur cas, la première question à poser est en quelque sorte : "à qui profite le crime ?". Car elle a évidemment, ses bénéficiaires : s'ils restent, par la force des choses discrets, ils n'entendent pas pour autant voir disparaître la "poule aux œufs d'or"* »¹³⁸⁹.

Les experts comptables, les cabinets conseils seraient autant de bénéficiaires de cette complexité. Le niveau de technicité des règles et des procédures conduit en effet les contribuables à faire appel à leur expertise. Les entreprises ne sont pas non plus en reste. Comme susmentionné, on reproche aux multinationales de profiter de cette complexité pour alléger leurs charges fiscale et sociale au maximum. Ce qui a pour effet d'induire une forme d'injustice fiscale.

Cependant, s'il est admis par l'opinion qu'une grande réforme s'impose, le contenu de cette « grande réforme » tant évoquée ne trouve pas de consensus. Ainsi, la réforme fiscale apparaît comme « *L'arlésienne du débat économique en France, souvent évoquée sans que son contenu et ses objectifs soient clairement explicités. Elle peut d'autant faire l'unanimité que chacun lui donne un contenu différent* »¹³⁹⁰.

Michel BOUVIER, quant à lui, tente de trouver des explications à cet impasse réformiste. Selon lui « *Si dans le contexte actuel l'urgence d'une réforme fiscale apparaît comme un*

¹³⁸⁹GOUADAIN (D.), "La complexité fiscale, un mal nécessaire ?", 2000.

¹³⁹⁰STERDYNIK (H.), "La grande réforme fiscale, un mythe français", Revue de l'OFCE 3/2015 (n°139), p. 327-397.

souhait de plus en plus partagé, il s'avère en même temps que le sens profond de celle-ci est d'autant plus difficile à définir qu'il n'existe pas, après l'effondrement des grandes idéologies classiques, de représentation cohérente du fonctionnement social, pas plus qu'il n'est proposé un véritable projet mobilisateur. Ce sont plutôt l'indécision, l'incertitude qui dominant aujourd'hui, dans une vision à la fois éclatée d'un univers globalisé dont il apparaît difficile de maîtriser le sens et la direction : Tout se passe comme si finalement, la complexité économique et sociale semblait interdire la conception de tout projet d'envergure et ramener toute innovation ou réflexion à des niveaux limités et étroits, de sorte que seuls des micros-changements deviennent envisageables »¹³⁹¹.

Le niveau actuel de la dette publique française, jumelé aux différentes pressions de l'Union européenne et des marchés financiers, a participé à l'augmentation de la pression fiscale.¹³⁹² La France doit entreprendre de réduire sa pression fiscale, tout en supprimant les différentes niches jugées inutiles et qui alourdissent le paysage fiscal. Les entreprises doivent pouvoir être au fait de l'impôt dont elles doivent réellement s'acquitter, sans pour autant avoir besoin d'une introspection approfondie des règles fiscales en vigueur.

La simplification passe également par la réduction du taux d'imposition, par l'élargissement de l'assiette et par l'harmonisation des taux et des modalités d'imposition au niveau de l'Union européenne. Des réformes ont été entreprises dans ce sens¹³⁹³.

La réforme doit être envisagée dans l'optique de moderniser les règles d'assiette. Les différentes dépenses fiscales greffées à l'impôt sur les sociétés rendent ce dernier difficile dans sa gestion. La neutralité fiscale trouve ici son sens. Les Etats doivent émettre des règles afin de supprimer toute forme de concurrence fiscale. Pour Bernard CASTAGNEDE « Le choix d'une base d'imposition incluant les résultats extérieurs des entreprises françaises, de leurs succursales et de leurs filiales, permettrait la pleine compensation internationale des profits et des pertes, assurant ainsi le soutien justifié au déploiement des activités à l'étranger, comme la juste imposition du profit net global réalisé, les doubles impositions étant, bien entendu, évitées par le jeu éprouvé de l'imputation sur l'impôt national de l'impôt supporté à l'étranger. Un tel dispositif assurerait la neutralité fiscale des

¹³⁹¹BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, 13^{ème} édition, 2016.

¹³⁹²Selon l'INSEE, la dette publique s'est établie à 97,5% du PIB au premier trimestre 2016.

¹³⁹³ V. supra.

choix d'implantation d'activités ou de localisation de résultats, l'économie fiscale le cas échéant offerte par un régime fiscal extérieur plus avantageux se trouvant compensée par un moindre crédit d'impôt consenti sur le plan national. Ainsi pourrait être poursuivie avec meilleure efficacité la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale en direction des paradis fiscaux, aujourd'hui fondée sur des dérogations pénalisantes à la règle fiscale commune, en butte aux principes communautaires de libre circulation des personnes et des capitaux »¹³⁹⁴.

Une transparence fiscale plus aboutie et une évaluation systématique des politiques fiscales doivent également être envisagées.

L'article 16 de la loi française de programmation 2012-2017¹³⁹⁵ dispose que « les créations ou extensions de dépenses fiscales, d'une part, et les créations ou extensions de réductions, exonérations ou abattements d'assiette s'appliquant aux cotisations et contributions de sécurité sociales affectées aux régimes obligatoires de base ou aux organismes concourant à leur financement, d'autre part, instaurées par un texte promulgué à compter du 1^{er} janvier 2013 ne sont applicables que pour une durée limitée, précisée par un texte qui les institue ».

Quant à l'article 18 de la même loi, il prévoit une évaluation systématique annuelle de l'efficacité et de l'efficace de ces dispositifs dérogatoires. D'une part, cette évaluation est effectuée un an à l'avance sur les mesures arrivant à termes. D'autre part, elle doit être faite sur un cinquième du reste des dépenses fiscales, réductions, exonérations ou abattement d'assiette.

La Cour des comptes française rappelle que l'efficacité des dépenses fiscales est en soi particulièrement difficile : il faut en effet évaluer l'impact global de la mesure fiscale et prendre en compte les éventuels effets d'aubaine. De même, le degré de la stabilité dans le temps de telles mesures doit être pris en compte, mais également leur cohérence avec les autres mesures fiscales ou budgétaires.

Par ailleurs, pour être efficace et efficiente, une politique publique devrait s'appuyer sur les différents leviers (normes, fiscalité, dépenses budgétaires) de manière coordonnée et complémentaire, en utilisant chaque outil là où il est le plus pertinent. Les coûts ne se

¹³⁹⁴ CASTAGNEDE (B.), « Politique fiscale et mondialisation », La politique fiscale, Paris, Presses Universitaires de France, « Que sais-je ? », 2008, 128 pages.

¹³⁹⁵Loi n°2012-1558 du 31 décembre 2012 de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017.

limitent pas à la seule charge budgétaire directe des dépenses fiscales, mais doivent inclure les autres coûts directs (les coûts administratifs de gestion du dispositif), voire indirects (économiques par exemple, du fait des distorsions de concurrence introduites par la mesure)¹³⁹⁶.

Dans un rapport, la Cour des comptes constate que « les documents budgétaires sont souvent parcellaires, le coût d'une dépense fiscale est approximatif et les écarts entre prévision et exécution sont parfois considérables. Les dépenses fiscales ne font l'objet d'aucune procédure de contrôle spécifique quel que soit leur enjeu financier, en l'absence de dispositifs effectifs de limitation dans le temps ou de plafonnement de la dépense correspondante (...) L'analyse des éléments disponibles révèle l'ampleur des difficultés méthodologiques et pratiques pour évaluer l'efficacité de ces dispositions : objectifs mal définis ; dépenses suivies avec retard ; insuffisance de données relatives au nombre de bénéficiaires ; imprécision de la mesure de l'atteinte de l'objectif lorsqu'il est clairement défini»¹³⁹⁷.

Dans son rapport portant sur L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable, la Cour des Comptes émet plusieurs recommandations d'ordre général devant servir à rendre les dépenses fiscales plus efficaces. Ces mesures consistent à : borner dans le temps les dépenses fiscales, lors de leur création ou leur modification ; compléter les documents budgétaires (projets annuels de performances¹³⁹⁸ et rapports annuels de performances¹³⁹⁹) en classant les dépenses fiscales en fonction

¹³⁹⁶ Cour des comptes, « L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durables », Communication à la commission des finances du Sénat, septembre 2016.

¹³⁹⁷ Cour des comptes, préc. cit.

¹³⁹⁸ Les projets annuels de performances (PAP) figurent, depuis la loi de finances pour 2006, dans les « bleus » budgétaires, par mission. Ils retracent pour chaque programme, la stratégie, les objectifs, les indicateurs et les cibles de résultat dont l'atteinte sera mesurée dans les rapports annuels de performances (RAP) annexés au projet de loi de règlement. Ils permettent également, grâce à des informations sur la justification des crédits au premier euro et l'analyse des coûts, une meilleure compréhension de la dépense. Ils détaillent ainsi pour chaque programme, les propositions du projet de loi de finances. Ils répondent au souci de substituer à une culture de moyens (« un bon budget est un budget qui progresse ») une véritable culture de résultats à tous les niveaux de la gestion publique (« un bon budget est celui qui maximise le rapport résultats obtenus sur fonds employés ») et à l'exigence démocratique de rendre compte aux citoyens et aux contribuables de l'emploi des deniers publics (source : site internet du ministère de l'action et des comptes publics : www.performance-publique.budget.gouv.fr, consulté le 07 mai 2018).

¹³⁹⁹ Le rapport annuel de performances (RAP) facilite la lecture des informations contenues dans les documents missions annexés aux projets de loi de règlement. Il permet de comprendre comment l'analyse

des objectifs du programme auquel elles se rattachent ; indiquer dans la documentation budgétaire les meilleurs chiffreages disponibles au sein de l'administration et préciser la marge d'incertitude ; mettre en place des mesures de plafonnement des dépenses fiscales, avec des mesures d'encadrement pluriannuel de la dépense ou d'agrément administratif préalable; mieux utiliser les conférences fiscales telles qu'issues de la LPFP de 2012, au même titre que les conférences budgétaires, en associant plus étroitement les ministères dépensiers au suivi des dépenses fiscales, et les rendre plus opérationnelles en proposant des mesures d'adaptation des dépenses fiscales en cas de dérive du dispositif.

Depuis des années, l'intérêt d'une évaluation des incitations fiscales est relevé en France. Toutefois, cette évaluation a jusqu'à présent été parcellaire.

La loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012 de programmation des finances publiques pour 2012-2017 (LPFP 2012)¹⁴⁰⁰ signalait l'obligation d'une évaluation annuelle de l'efficience et de l'efficacité des dépenses fiscales. Cette évaluation devait être réalisée chaque année pour l'ensemble des mesures arrivant à échéance dans les douze mois, et par cinquième pour les autres. De ce fait, l'ensemble des dépenses fiscales devait faire l'objet d'un réexamen régulier. La loi de programmation des finances publiques (LPFP) 2014-2019¹⁴⁰¹ a finalement assoupli cette exigence. Peu de mesures ont été modifiées ou supprimées à la suite de ces évaluations.

Dans la même logique, la loi de finances pour 2018 précise que les incitations fiscales doivent être évaluées. La loi de finances pour 2019 a de ce fait supprimé certaines aides fiscales jugées non efficaces.

Parallèlement aux réformes d'ordre général, des améliorations doivent également être envisagées, concernant certains dispositifs fiscaux incitatifs.

des résultats se fonde sur l'évolution des indicateurs associés à chaque objectif, en apportant les éléments de justifications nécessaires à la bonne compréhension de l'évolution des données sur l'année considérée. Les écarts par rapport aux prévisions et aux cibles sont explicités et le niveau de performance atteint est apprécié au regard des moyens mis en œuvre (source : site internet ministère de l'action et des comptes publics : www.performance-publique.budget.gouv.fr, consulté le 07 mai 2018).

¹⁴⁰⁰ Article 18 de la loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012.

¹⁴⁰¹ Loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014.

Plusieurs organismes et institutions ont émis des pistes de recherche et des suggestions afin d'améliorer certains dispositifs fiscaux incitatifs existants.

Le rapport d'information du Sénat sur le « bilan de la réforme et l'évaluation de la politique du crédit d'impôt recherche » de mai 2010¹⁴⁰² suggère des pistes d'amélioration du CIR, à savoir la clarification des dépenses éligibles, une meilleure information des usagers, la suppression de la tranche de 5 % et l'appréciation du plafond de 100 millions d'euros au niveau de la société-mère.

La Cour des comptes préconise quant à elle quelques modifications afin d'améliorer l'efficacité du CIR¹⁴⁰³.

Au titre du suivi de l'évolution du coût du CIR, elle recommande d'améliorer la qualité des chiffrages prévisionnels associés au CIR ; d'accélérer la production des données d'exécution relatives au CIR, affiner leur analyse et faire apparaître les incertitudes qui entourent le chiffrage du CIR dans les documents annexés aux lois de finances ; de tenir compte de la dynamique prévisible de la dépense fiscale lors de l'élaboration des lois de finances. Au titre de la mesure de l'impact du CIR ; de renforcer les études d'impact sur le CIR pour disposer de résultats portant sur le régime issu de la réforme de 2008 et assurer à nouveau aux chercheurs l'accès aux données économiques des entreprises ; de retenir comme indicateur de performance principal du CIR l'évolution du ratio de dépense intérieure de R&D des entreprises sur PIB et le compléter par des indicateurs par grands secteurs d'activité ; de procéder à un réexamen de la mesure fiscale instaurant un taux d'imposition réduit pour les cessions et concessions de brevet ; d'intégrer le CIR dans les travaux qui s'engagent entre la France et l'Allemagne sur l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés.

Au titre de la gestion et du contrôle du CIR, elle préconise de clarifier les justificatifs mis à disposition des services fiscaux par les entreprises en cas de demande de remboursement anticipé ; de publier sur les sites internet des ministères de l'économie et des finances et de l'enseignement supérieur et de la recherche une fiche type commune sur la description des projets de recherche demandée lors d'un contrôle fiscal ; d'élargir le vivier

¹⁴⁰² Rapport d'information n° 493 du sénateur Gaudin pour la commission des finances.

¹⁴⁰³ Cour des comptes, « L'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche », Communication à la Commission des finances de l'Assemblée nationale, juillet 2013.

des experts du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche en prévoyant les budgets adéquats et renforcer le caractère contradictoire de leurs interventions ; de cibler la programmation des contrôles fiscaux sur la base d'une analyse de risque et d'une intégration, dans le système d'information du ministère de l'économie et des finances, du suivi de la créance et de ses rectifications ; de dématérialiser la déclaration de CIR.

Au titre de la maîtrise du régime du CIR, elle conseille de simplifier l'assiette et la méthode de calcul du CIR¹⁴⁰⁴; de publier rapidement une instruction fiscale clarifiant les dépenses d'innovation éligibles et mettre en place un suivi ad hoc du crédit d'impôt innovation ; d'exclure de l'assiette du crédit d'impôt compétitivité et emploi les rémunérations déclarées dans le cadre du CIR, ou inversement.

L'ensemble de ces recommandations vise à créer un tout cohérent pour le système français. Il s'agira de figurer sur la première marche du podium pour la destination des investissements étrangers.

En outre, la France semble être bien partie dans ce sens. Le classement annuel du cabinet A.T. Kearney montre en effet qu'en 2018, la France est arrivée à la 5^{ème} position mondiale des destinations des investissements étrangers.

Conclusion titre

Les avis sur l'efficacité des incitations fiscales demeurent jusqu'à présent très contrastés. Compte tenu que ces mesures constituent des pertes de recettes fiscales, on s'attend à juste titre que les résultats soient probants tant en termes d'attractivité que de compétitivité. Plusieurs pistes permettent de justifier l'efficacité incertaine de ces mécanismes en France et au Gabon, la principale étant la complexité de leur système fiscal.

Démontrer l'efficacité des mesures fiscales incitatives est primordial. Les différentes politiques économiques mises en place doivent pouvoir répondre à des objectifs.

¹⁴⁰⁴ Définition des dépenses éligibles correspondant au manuel international de référence, suppression du doublement d'assiette pour la recherche partenariale et du forfait de fonctionnement à 200 % pour l'embauche de docteurs, ajustement enfin du calcul des frais de fonctionnement.

Il apparaît pourtant qu'en France, malgré une prise de conscience datant des années 1980, le système fiscal a échappé à la vigilance publique. Non pas que des évaluations ne sont pas faites. Elles sont incertaines.

L'évaluation de l'efficacité des règles fiscales incitatives doit pouvoir favoriser l'élimination des mesures les moins efficaces, et peut-être assainir le paysage fiscal.

La difficulté relevée réside dans le fait que de nouvelles mesures dérogatoires sont prises, venant ainsi se superposer aux anciennes. L'évaluation de ces dispositifs doit porter sur leur coût, leur impact sur les acteurs économiques, ainsi que sur leurs résultats. Tandis qu'en France, l'évaluation des dépenses fiscales, bien que lacunaire, est effective, le Gabon lui doit encore faire moult progrès afin de se rassurer sur l'efficacité de son dispositif incitatif.

L'efficacité des incitations fiscales doit également être mesurée intégralement, en prenant en compte d'autres facteurs non fiscaux. En effet, les entreprises étrangères ne se réfèrent pas seulement, voire selon les cas très peu, à la fiscalité pour investir. Les Institutions, les infrastructures, la stabilité politique et économique sont autant de déterminants de l'attractivité.

D'un autre côté, bien que cette idée ne fasse pas l'unanimité, il est important que les entreprises puissent rendre des comptes. Elles doivent pouvoir justifier de l'utilisation des règles dérogatoires auxquelles elles bénéficient, aux objectifs qui leur ont été assignés. Il est vrai que, la stratégie des entreprises est de maximiser le profit en minimisant les coûts de production. Cependant, cela ne doit pas se faire au mépris des règles en vigueur, et au détriment du développement économique et social du pays d'accueil.

Fort de ce qui précède, il apparaît évident que la France et le Gabon doivent entreprendre de revoir leur système, non pas seulement fiscal, mais aussi économique. Une refonte du climat des affaires s'avère ainsi nécessaire afin de rendre les territoires plus attractifs et compétitifs.



Conclusion générale

En définitive, en raison de l'internationalisation des échanges et des mouvements internationaux, les États se sont lancés dans une course aux investissements étrangers, élaborant des mesures parfois discriminatoires, portant atteinte aux règles de concurrence.

Les mécanismes fiscaux incitatifs d'attraction territoriale en France et au Gabon s'inscrivent dans un contexte de globalisation. Il ne s'agit pas juste d'une globalisation des économies, mais bien au-delà, une globalisation des législations.

Sur le plan régional, les communautés auxquelles appartiennent ces deux pays jouent un rôle dans leurs politiques fiscales nationales.

L'objectif de l'Union européenne est d'établir un marché commun au sein duquel la concurrence est libre et saine, en luttant contre toute forme de discrimination.

Les États membres tels que la France sont bien sûr souverains pour instituer des règles en vue d'attirer sur leur territoire de nouveaux capitaux, à condition évidemment que ces règles soient conformes aux principes de l'Union européenne, à savoir la libre circulation des marchandises, la liberté d'établissement, la liberté de prestation de services, la liberté de circulation des capitaux, ou encore la libre circulation des travailleurs.

La réglementation européenne vise avant tout à instituer une intégration au sein de laquelle toutes les entreprises européennes sont traitées également, sans discrimination sur l'origine européenne de celles-ci.

Aussi, certaines aides fiscales, qualifiées d'aides d'Etat sont prohibées par le droit de l'Union européenne.

A ce titre, la France a été à maintes fois condamnée par la CJUE, tant certains de ses mécanismes fiscaux incitatifs contrevenaient au droit de l'UE. C'est notamment le cas du régime en faveur de la reprise de certaines entreprises en difficulté.

Cependant, l'Union européenne est consciente de la difficulté pour les Etats d'élaborer une politique fiscale sans aides fiscales. L'attractivité fiscale doit en effet être comprise comme un élément, parmi d'autres, dans la politique mise en œuvre par les États afin de favoriser l'implantation d'entreprises sur leur territoire. Lever l'impôt est une des

prérogatives de la souveraineté des États. En matière d'attractivité, l'objectif est, principalement, d'attirer les capitaux qui s'investiront pour créer les emplois de demain. Certaines aides peuvent ainsi être autorisées par l'Union européenne. Il s'agit principalement des aides qui ont vocation à inciter les entreprises soit à investir dans certains domaines clés de l'économie, tels que la recherche, le développement et l'innovation, soit à s'implanter dans certaines zones défavorisées du territoire. Ces dernières ont pour objectif d'inciter à la lutte contre le chômage dans les zones concernées.

Les aides fiscales autorisées par l'Union européenne font ainsi partie des principales aides participant à l'attractivité fiscale de la France.

Par conséquent, en France, les dispositions instituant les régimes fiscaux dérogatoires précisent leur conformité avec la réglementation européenne des aides d'État.

Dans le contexte de la CEMAC dont fait partie le Gabon, une réglementation existe également afin de lutter contre toute forme de discrimination entre les entreprises installées sur le territoire national de celles établies au sein des autres États membres de la communauté.

De ce fait, au même titre que l'UE, la CEMAC établit des restrictions à l'octroi des aides publiques aux entreprises, tout en les accompagnant d'exceptions.

Toutefois, contrairement à l'UE, la CEMAC qui s'est pourtant dotée d'institutions opérationnelles semble ne pas parvenir à instaurer une communauté réglementaire.

La fiscalité indirecte est jusqu'à lors le seul domaine ayant véritablement fait l'unanimité. Les États appliquent en effet le code des douanes de la CEMAC, ainsi que les mesures en matière de TVA.

L'absence d'un véritable contrôle provenant de la CEMAC sur les aides fiscales accordées aux entreprises pourrait se justifier par l'histoire des pays membres et de cette communauté.

En effet, à l'origine, les pays membres de la CEMAC, anciennement UDE, s'étaient regroupés dans le but d'harmoniser le régime fiscal des pays membres, tout en maintenant le système en vigueur avant les indépendances, système hérité de la France, qui prévoyait un certain nombre de mesures fiscales dérogatoires à l'endroit des entreprises.

Ce n'est que tardivement que la prise de conscience d'une nécessité de contrôler l'interventionnisme étatique a émergé. Ce contrôle demeure pour l'heure timide, voire inexistant.

L'impact de la réglementation communautaire des aides d'État est de ce fait plus perceptible en France qu'au Gabon.

La pratique du Gabon en matière d'aides fiscales aux entreprises démontre une absence d'harmonisation et de contrôle effectifs par la CEMAC.

Au-delà du cadre communautaire, les institutions internationales auxquelles la France et le Gabon adhèrent influencent également leurs politiques fiscales incitatives afin, là encore, de lutter contre toute forme de concurrence déloyale à laquelle les États seraient tentés de se livrer, en vue d'attirer le plus grand nombre d'investissements étrangers sur leur territoire.

Les différentes politiques fiscales d'attractivité tentent ainsi progressivement d'intégrer le principe de non-discrimination.

Néanmoins, les différentes recommandations des organismes internationaux n'ont pas conduit à une réduction de la concurrence fiscale entre les États en vue d'attirer les investissements étrangers. Certains États ont d'ailleurs entrepris de baisser considérablement leur taux d'imposition, non pas par voie dérogatoire, mais dans le cadre de l'imposition de droit commun. Le constat qui en découle est que la concurrence fiscale s'exerce aussi bien dans les subtilités de la législation, que dans la mise en œuvre de dispositifs beaucoup plus agressifs.

Par ailleurs, les politiques fiscales incitatives de la France et du Gabon sont à mi-chemin entre ouverture et repli.

Ouverture en raison de la liberté des investissements étrangers sur leur territoire, ainsi que des mesures fiscales incitatives destinées à attirer des capitaux étrangers.

Repli à cause de la réglementation de ces investissements, ayant pour but de restreindre la prépondérance des capitaux étrangers sur certains secteurs d'activité.

Ces dispositifs obéissent, selon que l'on se situe dans l'un ou l'autre des pays, à des politiques différentes.



D'une manière générale, les politiques fiscales sont concentrées dans des domaines ou secteurs clés.

Concernant la France, les dispositifs fiscaux incitatifs sont axés sur la création de nouvelles entreprises, l'aménagement territorial, la recherche, le développement et l'innovation.

Pour ce qui est du Gabon, les mesures ont particulièrement pour but d'inciter à la création de nouvelles entreprises et l'embauche des gabonais.

S'agissant des secteurs d'activité, si la politique fiscale gabonaise a pour ambition de diversifier l'économie, elle reste tout de même concentrée sur les matières premières.

De plus, on peut déplorer une véritable politique encourageant la recherche et l'innovation. En effet, le Gabon pourrait, à l'instar des pays tels que l'Afrique du Sud, attirer sur son territoire des entreprises cherchant à investir dans la recherche, le développement et l'innovation.

En outre, l'étude des mécanismes fiscaux en vue d'attirer les entreprises étrangères soulève la question de l'efficacité de ces mesures. Cette efficacité s'évalue à travers plusieurs éléments, à savoir le coût ; le nombre d'entreprises étrangères présentes sur le territoire ; le montant annuel des investissements de ces entités, le nombre de nouvelles créations ou d'implantations ; le nombre d'emplois créés et/ou maintenus.

Tous ces éléments participent à évaluer la pertinence de la norme fiscale incitative.

Cependant, des difficultés persistent.

D'une part, pour une aide fiscale donnée, même si le nombre d'entreprises étrangères bénéficiant dudit régime est conséquent, rien ne permet de conclure que sans cette aide, ces entreprises n'auraient pas investi.

D'autre part, s'il s'avère exact que les aides fiscales ont été efficaces, c'est-à-dire que sans elles l'entreprise n'aurait pas investi, de nombreuses questions surviennent en aval quant au respect par les entreprises de certaines normes, surtout dans les pays en développement tels que le Gabon.

La prise en compte de l'effectivité d'une mesure fiscale incitative nécessite l'évaluation de celle-ci.



Or, le gouvernement gabonais ne publie pas le coût des exonérations de droits de douane et des incitations fiscales dans le cadre du processus budgétaire. Cela rend le système opaque, sombre. Les décideurs politiques et les contribuables ont donc peu d'information sur l'efficacité des incitations fiscales, leur coût et ceux qui en bénéficient.

L'opacité du système fiscal gabonais participe à le rendre complexe. Aussi, la Banque mondiale constate que la simplification des régimes d'incitations fiscales a un impact positif et contribue à attirer les IDE.

De même, le Gabon mise sur les congés fiscaux pour attirer les IDE. Cependant, ceux-ci ont un effet limité sur l'investissement. Une étude impact sur la fiscalité des IDE dans les espaces de la CEMAC et de l'UEMOA montre que les exonérations fiscales pour les projets d'investissements réguliers n'ont pas eu d'effet sur l'entrée des IDE ou sur la formation de capital fixe. Tandis que les exonérations fiscales ciblées sur les entreprises exportatrices ont tendance à avoir un certain impact positif (bien que limité) sur l'investissement.

Au Gabon, beaucoup d'incitations fiscales et d'exonérations des droits de douane sont attribuées de manières discrétionnaires. En effet, certaines émanent d'accords ou conventions individuels et d'arrêtés ministériels. Cette situation est difficile à administrer et court le risque d'être arbitraire et discriminatoire à l'égard des entreprises. Les avantages fiscaux délivrés par arrêté ministériel sont un processus lourd pouvant être arbitraire.

En résumé, le système des incitations fiscales au Gabon est opaque et arbitraire.

Pourtant, la réduction de la discrétion réduirait les possibilités de corruption et améliorerait l'environnement global des affaires.

En France, différents rapports concluent à une efficacité incertaines des incitations fiscales. Malgré cela, les mesures fiscales dérogatoires sont utilisées afin d'accroître l'attractivité de la France.

Par ailleurs, il peut être difficile d'évaluer l'efficacité d'une aide fiscale, car si elle peut constituer un véritable levier d'attractivité, d'autres facteurs participent néanmoins à rendre un territoire attractif. C'est le cas de la stabilité politique, des infrastructures, des



questions du coût de la main d'œuvre (charges sociales), l'existence ou non d'entreprises concurrentes, ainsi que les subventions et aides non fiscales accordées.

Certains vont même jusqu'à considérer que le système fiscal est rarement attractif. Ce qui rendrait véritablement un territoire plus attirant serait la conjonction de divers éléments parmi lesquels le secret bancaire, la diversité des produits financiers et le coût du crédit, le coût de la main-d'œuvre et sa compétence, mais aussi la qualité des prestations et des infrastructures, qui sont offertes notamment en termes de services collectifs.

Des études ont à ce titre montré que les incitations fiscales sont inefficaces lorsque le climat de l'investissement est faible.

Selon le rapport Doing Business de 2019 sur le climat de l'investissement, le Gabon se situe au 169ème rang sur 190. On pourrait ainsi conclure à une faiblesse du climat de l'investissement au Gabon. Cette faiblesse est notamment due au commerce transfrontalier, à l'embauche de main d'œuvre, à l'accès au financement.

Les incitations au Gabon sont donc moins efficaces et ne peuvent pas compenser un faible climat d'investissement.

Les avis sur l'attractivité de la France diffèrent d'une entreprise à une autre. Sans doute, chacun témoigne de sa propre expérience. Parmi les reproches qui sont faits au régime français, il y a le manque de visibilité sur les aides et les allègements dont peuvent bénéficier les entreprises, ainsi que les charges sociales trop élevées dont doivent s'acquitter les entreprises, enfin, la complexité des règles fiscales françaises.

Les mesures fiscales destinées à l'attractivité du territoire vont au-delà des exonérations ou des dérogations fiscales. Les garanties accordées aux entreprises telles que la sécurité juridique produisent également des effets sur l'attractivité.

Cependant, des avancées en matière de garanties demeurent nécessaires.

A ce titre, la France et le Gabon tendent à rendre leur système fiscal respectivement plus simple et transparent.

Les politiques fiscales gabonaises et françaises visent à encourager l'internationalisation des entreprises à travers l'institution de mesures fiscales attractives. Ces mesures encouragent les implantations directes et indirectes d'entreprises étrangères. Néanmoins, certaines formes d'implantations sont davantage encouragées.

Tous ces mécanismes ont des objectifs variés, raison pour laquelle leur complexité est parfois relevée.

L'impact de la présence d'entreprises étrangères mérite également d'être soulevé. Ces entreprises ont des effets qui peuvent se révéler autant bénéfique que néfaste pour le pays d'implantation.

Dans le premier cas, ces entreprises orientent, en principe, favorablement l'emploi et les salaires.

Au sein des entreprises organisées en groupe en France, les personnels des filiales des activités spécialisées, scientifiques et techniques perçoivent des salaires plus élevés que ceux des autres sociétés, ce qui augmente le salaire moyen par rapport à celui observé en termes d'unité légale¹⁴⁰⁵.

Dans le second cas, certaines de ces entreprises cherchent à minimiser considérablement leurs coûts, en utilisant les failles, les vides et les dérogations de la législation afin d'optimiser l'impôt. Ces pratiques sont parfois à la limite de la légalité.

Aussi, les différentes politiques fiscales visent plusieurs objectifs. Outre, l'attractivité territoriale, les États cherchent également à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, ainsi que de l'effet d'aubaine que certains dispositifs de faveur pourraient engendrer, tout en étant tenus par leurs engagements internationaux et régionaux.

Selon l'office parlementaire français d'évaluation des politiques publiques, l'attractivité est en grande partie une question d'image.

Par conséquent, la constitution d'un environnement favorable au développement des entreprises est et doit être au cœur des politiques de promotion et de renforcement de l'attractivité des territoires¹⁴⁰⁶.

Globalement, le climat des affaires en France est attractif. En effet, selon Business France, la France est le 7^{ème} pays ayant bénéficié du plus grand volume de flux d'IDE en 2017 (alors qu'elle occupait le 17^{ème} rang en 2016, et le 2^{ème} rang en Europe, derrière les Pays-Bas et devant l'Autriche et l'Allemagne)¹⁴⁰⁷.

¹⁴⁰⁵ Insee, 2015.

¹⁴⁰⁶ Office parlementaire d'évaluation des politiques publiques, « L'évaluation du dispositif public de promotion des investissements étrangers en France », 5 mai 1999.

¹⁴⁰⁷ Tableau de bord de l'attractivité, éd. 2018.



Quant au Gabon, s'il oscille autour de la deuxième place en Afrique centrale, en matière de destination des IDE, sa politique fiscale devrait avant tout permettre de favoriser le développement d'entreprises locales aptes à hisser le pays à un stade de développement plus avancé.

Bien que le système fiscal gabonais, et notamment celui relatif aux incitations fiscales d'attractivité territoriale, soit hérité de la France, il s'en éloigne aujourd'hui. D'une part, en tenant compte du volume des dispositifs dérogatoires institués. D'autre part, compte tenu des domaines de l'interventionnisme de chacun de ces deux Etats.

Ces différences trouvent une multitude de justifications.

Tout d'abord et au-delà des questions liées au niveau de développement, l'effectivité des influences extérieures, n'est pas la même. La France doit moduler ses mesures fiscales dérogatoires afin de se conformer au droit de l'Union européenne.

Ensuite, les deux systèmes fiscaux n'évoluent pas au même rythme. En France, environ 20% du code général des impôts est modifié chaque année, ce qui correspond à près de 70% à 80% de plus qu'au Gabon.

De plus, l'intervention du juge gabonais dans le cadre de la fiscalité n'est pas du tout prolifique, ce qui participe à cet immobilisme.

Enfin, les, différentes mesures fiscales incitatives correspondent aux domaines clés respectifs de l'activité économique de chacun de ces deux Etats.

La politique fiscale gabonaise, bien qu'ayant été l'objet de réformes visant à l'adapter au contexte actuel de la mondialisation demeure relativement fixe et inefficace.

La faible densité des règles fiscales dérogatoires gabonaises par rapport aux règles françaises apparaît, au stade actuel, comme une bonne chose.

En effet, cette faible densité rend le système fiscal gabonais encore modulable, véritablement réformable.

Il est certain que les entreprises implantées n'accepteront pas de perdre les avantages fiscaux déjà octroyés. Il ne s'agit pas de créer une insécurité juridique à l'égard de ces entreprises. Mais, la refonte du système fiscal gabonais, en vue non seulement d'attirer les capitaux étrangers, mais également d'inciter à la création et au développement des entreprises locales, doit permettre de réduire, voire de supprimer les conventions signées entre l'Etat et les entreprises, manquant de transparence.

A *contrario*, le système fiscal français, en raison des nombreuses dérogations qu'il comporte et des mutations incessantes qu'il subit ne le rend pas impossible à réformer, mais difficile. Ce d'autant plus que parallèlement aux mesures fiscales dérogatoires s'appliquant aux entreprises sur l'ensemble du territoire, de nombreux dispositifs fiscaux, intégrés dans la fiscalité locale, favorisent une concurrence entre différentes régions.

Cette prolifération de la législation fiscale française a constitué la principale difficulté à notre étude. Il nous a par conséquent été impossible de traiter en profondeur des questions liées à l'attractivité fiscale des régions ou des métropoles.

Des pistes de recherche pourraient permettre d'évaluer, au-delà de la concurrence inter-Etats, la concurrence au sein d'un même territoire, entre régions pour la France, et entre provinces pour le Gabon.

Si cet axe de recherche n'est pas nouveau, il mérite d'être approfondi. En 1999, MM. Jacques-François THISSE et Tanguy VAN YPERSELE faisaient remarquer que « *Le développement des activités économiques autour des grandes villes (métropolisation de l'économie) et la concurrence croissante entre régions pour attirer les investissements forment les tendances lourdes de la recomposition actuelle des territoires (...). Les entreprises sont, en effet, de plus en plus sensibles aux avantages locaux, fiscaux, salariaux ou de taille et de qualité des marchés. La taille des zones d'accueil ainsi que les politiques d'aménagement locales sont en jeu...* »¹⁴⁰⁸.

¹⁴⁰⁸ THISSE (J.-F.), VAN YPERSELE (T.), « Métropoles et concurrence territoriale », *Economie et Statistique*, 1999, n°326-327, pp. 19-30.





Références bibliographiques

OUVRAGES GENERAUX

AUDIT Mathias, BOLLEE Sylvain, CALLE Pierre, Droit du commerce international et des investissements étrangers, LGDJ, 2ème éd., 2016.

BERLIN Dominique, Droit fiscal communautaire, PUF, Droit fondamental, 1988.

BIENVENU Jean-Jacques, LAMBERT Thierry, Droit fiscal, PUF, 4^e éd. 2010.

BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, Systèmes, 11^e éd., 2012.

BROCHIER Hubert, TABATONI Pierre, Economie financière, PUF, Collection Thémis, 1963.

CARBONNIER Jean, Droit civil, Introduction, Thémis, 1974, p. 162.

CASTAGNEDE Bernard, Précis de fiscalité internationale, PUF, 5^e éd., 2015.

CAUDAL Sylvie, La fiscalité de l'environnement, LGDJ, 2014.

CHATILLON Stéphane, Droit des affaires internationales, Vuibert, 5^{ème} éd., 2011.

COLLET Martin

- Droit fiscal, PUF, 7^{ème} éd., 2019.

- Procédures fiscales (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt), PUF, Thémis, Droit, 2011.

COZIAN Maurice, DEBOISSY Florence, CHADEFAX Martial, Précis de fiscalité des entreprises : 2017-2018, LexisNexis, 2017.

DEBAT Olivier, Droit fiscal des affaires, Montchrestien, 2010.

DEVAUX Éric, Finances publiques, Bréal, 2002.

FERRE Françoise, Fiscalité des entreprises et des particuliers, Bréal, 2016.



GOUTHIÈRE Bruno, Les impôts dans les affaires internationales, éd. Francis Lefebvre, 11^{ème} éd., 2016.

GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Droit fiscal général, Dalloz, 2017.

GUTMANN Daniel

-Droit fiscal des affaires, Lextenso, 8^e éd., sept 2017.

-Droit fiscal des affaires, Lextenso, 5^e éd., 2014.

JARVNEVIC Jean-Pierre, Droit fiscal international, Economica, Finances publiques, 1985.

LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier, AYRAULT Ludovic, Droit fiscal général, Litec, 2^e éd., 2011.

LAMBERT Thierry, Procédures fiscales, LGDJ, 2017.

LAUZAINGHEIN Christian (de), STAUBLE DE LAUZAINGHEIN Marie-Hélène, CABANNES Xavier, Droit fiscal, Dalloz, 15^e éd., 2016.

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, Droit fiscal de l'Union européenne, Bruylant, 2016.

MALHERBE Philippe, Eléments de droit fiscal international, Bruylant, 2015.

MARCHESSOU Philippe, TRESCHER Bruno, Droit fiscal international et européen, Bruylant, 2018.

MARDIÈRE Christophe (de la), Droit fiscal général, Flammarion, 2012.

OBERSON Xavier, Précis de droit fiscal international, Stampfli, 3^e éd., 2009.

PLAGNET Bernard, Droit fiscal international, Litec, 1986.

SERLOOTEN Patrick, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 2017.

SPIRIDION Éric, L'essentiel de la fiscalité d'entreprise, Eyrolles, 2011.

WALTER Roland, Fiches de droit fiscal international, Ellipses, 3^e éd., 2016.



OUVRAGES SPECIAUX

ABATE Grégory, Le régime fiscal des sociétés de personnes : Imposition des revenus, LGDJ, 2014.

AMSELEK Paul, Préface, in Ph. MARCHESSOU, L'interprétation des textes fiscaux, Economica, 1980.

BERTHET Karim, L'OMC et le contentieux fiscal des subventions à l'exportation, Connaissances et Savoirs, 2016.

BOUCHER Daniel, Le crédit d'impôt recherche, LexisNexis, 2^{ème} éd., 2015.

BOUVIER Jean, Le système fiscal français du XIX siècle, Deux siècles de fiscalité française XIX-XX siècle, Mouton Editeur, 1973.

BUFFA Stéphane, Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, IRJS éd., 2014.

CAHIN Gerard, **POIRAT Florence**, **SZUREK Sandra**, La France et les Organisations internationales, éd. A PEDONE, 2014.

CASTAGNEDE Bernard, Les limites au libre exercice des politiques fiscales, *La politique fiscale*, Paris, PUF, « Que sais-je ? », 2008.

CASSOU Pierre-Henry, Les aides financières aux entreprises, Paris, Librairies techniques, 1977.

CHARVIN Robert, L'investissement international et le droit au développement, Harmattan, 2002.

DAVIDSON Basil, L'Afrique au XXème siècle, l'éveil et les combats du nationalisme africain, Ed. J.A., 1980.

DOUET Frédéric, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, L.G.D.J, 1997.

DUBOUIS Louis, **BLUMANN Claude**, Droit matériel de l'Union Européenne, 7ème éd., Domat droit public, Montchrestien, 2015.

GASTELLU Jean-Marc, MOISSERON Jean-Yves, POURCET Guy, Fiscalité, développement et mondialisation, Maisonneuve & Larose, 1999.

HEURTEUX Claude

-Les entreprises et l'aménagement du territoire, PUF, 1994.

-Les zones d'entreprises, PUF, 1990.

JUILLARD Patrick, « Le rôle joué par l'OCDE dans l'élaboration du droit des investissements », in Le pouvoir normatif de l'OCDE, Société française pour le droit international, OCDE, Journée d'études de Paris, Ed. A. PEDONE, 2013.

MEHL Lucien, BELTRAMME Pierre, Science et technique fiscales, P.U.F. 1984.

MINKO Henri, La fiscalité gabonaise du développement, Bibliothèque africaine et malgache, Tome XXXV, 1981.

NDOMBET Wilson-André, La transmission de l'Etat colonial au Gabon (1946-1966) - Institutions, élites et crises, Paris, Karthala, 2009.

NYAHOHO Emmanuel, L'Arsenal des Subventions à L'Exportation et L'OMC, Presses de l'Université du Québec, 1995.

OBIANG Jean-François, France-Gabon : Pratiques clientélares et logiques d'Etat, KARTHALA, 2007.

ORSONI Gilbert, L'interventionnisme fiscal, PUF, mars 1995.

OUDENOT Philippe, Fiscalité des groupes et des restructurations, LexisNexis, mars 2011.

PAPADAMAKI Ioanna, Les aides d'Etat de nature fiscale en droit de l'Union européenne, Bruylant 2018.

PHILIP Patrick, Procédures fiscales et garanties des contribuables, Economica, 2011.

RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, Stratégies fiscales internationales, Maxima, Paris, 2010.



ROMANO Carlo, Advance tax ruling and principles of law - Towards a European tax ruling system ? I.B.F.D, 2002.

SADOWSKY Marilyne, Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe, Larcier, 2013.

SANTINI André, Le régime fiscal des sociétés étrangères en droit comparé, éd. A. PEDONE, 1985.

VALLS Julien, Le contrôle des normes législatives financières par les Cours constitutionnelles espagnole et française, LGDJ, 2002.

ZOLO TOMO Tristan Pamphile, La fiscalité pétrolière au Gabon, éditions Publibook, juin 2017.

OUVRAGES COLLECTIFS ET ACTES DE COLLOQUES

HUNAUULT Michel (sous la dir.), La lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale, Presses de sciences po, 2017.

MAYAUD Yves (sous la dir.), Répertoire de droit pénal et de procédure pénale, 2016.

SIMONIAN-GINESTE Hélène (sous la dir.), La (dis)continuité en droit, Nouvelle édition, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, 2014.

L'intégration fiscale : un régime menacé ? Actes du 29e colloque annuel du CEFEP, tenu le 22 juin 2016.

Société française pour le droit international, Organisation de coopération et de développement économiques, journée d'études de Paris, « Le pouvoir normatif de l'OCDE », éd. Pedone, 2014.

Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspective, universités de Paris-Est Créteil Val de Marne et de Rennes 1, Revue de droit fiscal, n° 25, 20 juin 2013.



THESES

ABESSOLO Serge Bertrand, « Eléments de fiscalité internationale des entreprises au Gabon », thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Assas (Paris II), 5 juillet 1995.

CHAN NARITH, « Institution et Investissement : Impact de l'environnement institutionnel sur l'entrée d'IDE au Cambodge », thèse de doctorat en Sciences économiques, Sous la direction de M. Bernard BAUDRY Présentée et soutenue publiquement le 17 Mai 2011, Université Lumière Lyon 2).

EVINA OBAM Richard, « La politique fiscale au Cameroun : étude sur l'exercice de la compétence fiscale des États depuis la décennie 1980 », thèse de doctorat en droit, sous la direction de M. Thierry LAMBERT, Université AIX-MARSEILLE, 07 mars 2014.

GNIMPIEBA TONNANG Edouard, Droit matériel et intégration sous-régionale en Afrique centrale : contribution à l'étude du droit communautaire de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), thèse de doctorat, sous la direction de M. Louis BALMOND, Université Nice Sophia Antipolis, 2004.

JOUBE Denis, « Le juge national et le droit des aides d'État. Étude de droit comparé franco-espagnol », thèse de doctorat en droit public, sous la direction de M. le Professeur Sébastien BERNARD, Université de Grenoble, 4 juillet 2013.

LAGTATI Kamal, « Les succursales en droit international et européen », thèse de doctorat en droit privé, sous la direction de Mme Marie-Elodie ANCEL, Université d'Auvergne-Clermont Ferrand I, 25 mars 2011.

MBADINGA Michel, « Etat, entreprises et développement au Gabon : contribution à une étude géographique », thèse de recherche, Université de Montpellier III- Paul Valéry, 17 mars 2006.

MEMPHIL NDI Evelyne Patience, « Attractivité économique des investissements directs étrangers en zone CEMAC : harmonisation des instruments juridiques aux règles internationales », thèse de doctorat en droit, sous la direction de M. le Pr. Philippe SAUNIER, Université Nice Sophia ANTIPOLIS, 21 octobre 2015.



NGOUHOUE Ibrahim, « Les investissements directs étrangers en Afrique centrale : attractivité et effets économiques », thèse de doctorat en sciences économiques, sous la direction de M. Maurice CATIN, Université du Sud Toulon-Var, mars 2008.

PEIFFERT Olivier, « L'application du droit européen des aides d'Etat aux mesures de protection de l'environnement », thèse de doctorat, sous la direction de Yves PETIT, Université de Lorraine, 05 décembre 2013.

PERIN-DUREAU Ariane, « L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux », thèse de doctorat en droit, sous la direction de M. Philippe NEAU-LEDUC, présentée et soutenue le 13 décembre 2012, Université Paris I (Panthéon-Sorbonne).

TURRIN Marion, « La légitime répression de la fraude », thèse de doctorat en droit, sous la direction de M. Éric OLIVA, Université Paul CEZANNE Aix-Marseille III, 8 janvier 2011.

ARTICLES

-A-

AGLAE Marie-Joseph, « De l'impôt et ses limites », Revue française de finances publique, novembre 2012, n° 120, p. 39.

ALBERTI (D') Marco, « La régulation économique en mutation », Revue du droit public, 01 janvier 2006, n° 1, p. 231.

AMSELEK Paul, « Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France », Droit fiscal, 5 octobre 1983, n°40, p. 1176.

AUBY Jean-Bernard, « Sécurité juridique », Droit administratif, mai 2006, n°5, p. 1.

AUJEAN Michel

- « Fiscalité directe : vers une coordination de systèmes fiscaux dans l'Union élargie », LPA, 22 février 2007, n°53, p. 4.

- « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », LGP, 18 décembre 2003, n°352, p. 6.



AVOM Désiré, « La coordination des politiques budgétaires dans une union monétaire : l'expérience récente des pays de la CEMAC », Revue Tiers Monde, n°192, 2007/4, p.198.

AVOM Désiré, GBETNKOM Daniel, « La surveillance multilatérale des politiques budgétaires dans la zone CEMAC : bilan et perspectives », Mondes en développement 3/2003 (n° 123), p. 107-125.

AVOM Désiré, GANDJON Stéphane, FANKEM Gislain, « Qualité du cadre juridique, corruption et commerce international : le cas de la CEMAC », Revue d'économie politique 1/2014 (Vol. 124), p. 101-128.

-B-

BACCOUCHE Néji, « Incitations aux investissements et concurrence entre Etats », Revue tunisienne de fiscalité, 2006.

BACHELIER Gilles, « Le rescrit fiscal », RFFP avril 2015, n° 130, p. 57.

BARILARI André

- « Les leçons des échecs des réformes fiscales », Revue française de Finances Publiques, 01 novembre 2011 n° 116, p. 11.

- « Les aspects fiscaux du développement local : le bon emploi des zones franches urbaines », RFFP janv. 2010, n° 109, p. 81.

BEDJAOUI Mohammed, « Le règlement pacifique des différends africains », Annuaire Français de Droit International, 1972, p. 85-99.

BELLIS Jean-François, Subventions, Répertoire de droit international, Dalloz, décembre 1999 (actualisation : mars 2009).

BENASSY-QUERE Agnès, FONTAGNE Lionel, LAHRECHE-REVIL Amina, « How does FDI react to corporate taxation ? » International Tax Public Finance, Vol.12, n°5, 2005.

BENZONI Laurent, « Les aides d'état et leur impact sur la concurrence dans les échanges entre les États membres », Ateliers de la Concurrence – DGCCRF « Le nouvel essor des aides d'État en droit de la concurrence », octobre 2002.



BEUGELSDIJK Sjoerd, SMEETS Roger, ZWINKELS Remco, « The impact of horizontal and vertical FDI on host's country economic growth », *International Business Review*, Vol. 17, Pp. 452-472, 2008.

BEZZINA Anne-Charlène, « À propos du nouveau recours pour excès de pouvoir contre le rescrit : retour sur les paradoxes de la subjectivisation du droit fiscal », *Revue française de finances publiques*, 01 mai 2017, n° 138, page 277.

BIYOT Karmelle, « Le renforcement de l'arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », *LPA*, 1 mars 2013, p. 6.

BLAIRON Katia, « Démocratie directe et finances publiques Une tentative de réconciliation », *Revue française de finances publiques*, 01 novembre 2015, n° 132, p.163.

BLOMSTRÔM Magnus, GLOBERMAN Steven, KOKKO Ari, « The determinants of host country spillovers from foreign direct investement », *CEPR Discussion Paper*, 2350, janvier 2000.

BONDIGUEL Raymond, « Convention européenne des Droits de l'Homme et fiscalité », *Revue Juridique de l'Ouest*, 1999, n°4, pp. 423-434.

BOUVIER Laure-Alice, « De la déterritorialisation à l'a-territorialisation de l'impôt : la taxation des bénéfices des sociétés face à la révolution numérique », *Revue française de finances publiques*, septembre 2017, n° 139, p. 165.

BOUVIER Michel

- « Les accords fiscaux préventifs », *Revue française de finances publiques*, 01 août 2014, n° 127, page 19.

- « Inventer la fiscalité du XXIe siècle : pour un débat public transnational », *Revue française de finances publiques*, novembre 2011, n° 116, p.3.

BOYNES Nicolas (de), « Les fragilités du régime français d'intégration fiscale au regard de la jurisprudence de la CJUE », *Droit fiscal* n° 39, 29 Septembre 2016.



BRONCKERS Marco C.E.J., « Une mise en garde contre des tendances antidémocratiques à l'OMC : de meilleures règles pour un nouveau millénaire », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, 1999, p.683.

-C-

CARREAU Dominique, Commerce international multilatéral (Droit matériel commun), Répertoire de droit international, Dalloz, juin 2012.

CARREAU Dominique, HURSTEL Daniel, « La nouvelle liberté des investissements directs étrangers en France », Dalloz, 1996, p.239.

CARTIER Emmanuel, « Publicité, diffusion et accessibilité de la règle de droit dans le contexte de la dématérialisation des données juridiques », AJDA 2005, p.1092.

CASTAGNEDE Bernard

- « La politique fiscale française et la crise », Droit fiscal n° 9, 1^{er} mars 2012, p.152.

- « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », Revue française de finances publiques, avril 2010, n° 110, p. 3.

- La fiscalité des pays en développement, SEEF, 1981, n°377, p. 82.

CHAOUCHE Fatima, « Le juge fiscal dans le cadre de l'échange de renseignements sur demande », Revue française de finances publiques, février 2016, n° 133, p. 229.

CHARLET Alain, LAPORTE Bertrand, ROTA-GRAZIOSI Grégoire, « La fiscalité minière en Afrique de l'Ouest et du Centre », Droit fiscal n° 48, 28 Novembre 2013, p.52.

CHAYVIALLE Nicolas, Agréments fiscaux : Procédure et contentieux, JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 770, 1er Décembre 2010 (dernière mise à jour : 20 Mars 2015).

CIEUTAT Bernard, « L'évaluation par la Cour des comptes des aides des collectivités territoriales au développement économique », Revue française de finances publiques, janvier 2010, n° 109, p. 109.

CLAY Thomas, « Arbitrage et modes alternatifs de règlement des litiges », Recueil Dalloz, 28 décembre 2017, n°44/7757, p. 2559.



COIN Raphael, « L'élimination des doubles impositions en Europe », LPA, 05 septembre 1994, n° 106.

COLLET Martin, « Le juge administratif et le contrôle des aides d'État : de la réception à l'instrumentalisation du droit communautaire ? », Revue du droit public – 01 septembre 2009, n° 5, page 1311.

COUDERT Marie-Antoinette, Groupe de sociétés, Jurisclasseur Fiscal, 03 Juillet 2017.

CULOT Henri, « Soft Law et droit de l'OMC », Revue internationale de droit économique, 2005/3, p. 130.

-D-

DAVID Cyrille, GEST Guy, « Impôts », Répertoire de droit international, Dalloz, décembre 1998 (actualisation : janvier 2017).

DELAUNAY Benoit, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », Revue française de finances publiques, 01 mai 2014, n° 126, page 51.

DIARRA Eloi, « La fiscalité numérique : quel avenir ? », Revue française de finances publiques, mai 2016, n° 134, p. 3.

DIAZ Hervé, « Les jeunes entreprises innovantes », Marché et organisations, 2011/1, n°13.

DIBOUT Patrick, « L'Europe et la fiscalité directe », LPA, 23 décembre 1998, n° 153, page 8.

DIBOUT Patrick, FOUQUET Olivier, LEPETIT Marie-Christine, STREICHENBERGER Renaud, THIRIA Philippe et TUROT Jérôme, « L'ordre fiscal interne », Droit fiscal n° 37, 13 Septembre 2007, 820.

DIDZAMBOU Rufin, « Entreprises françaises au Gabon et développement économique et social 1960-2010 », In: Outre-mers, tome 97, n°368-369, 2e semestre 2010. Cinquante ans d'indépendances africaines. pp. 195-216.

DINH Emmanuel, « Le régime d'intégration fiscale et le droit de l'Union européenne : la cohérence rompue », La semaine juridique entreprise et affaires n° 15, 14 avril 2016, 1230.



DUMONT Alexandre, « Les conséquences de la réforme de la fiscalité locale dans la loi de finances initiale pour 2010 », *Revue française de finances publiques*, 01 septembre 2016, n° 135, p. 125.

DUSSART Vincent

- « Le Parlement et l'impôt », *Pouvoirs*, 2014/4 (n° 151).

- « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique*, 2012/4 (n° 144).

DUTAILLY Jean-Claude, « Investissement et créations d'emplois : impact par secteur d'activité et taille d'entreprise », *Économie et statistique*, 1983, p.3-14.

-E-

ESCLASSAN Marie-Christine, « L'accessibilité de la doctrine administrative en matière fiscale », *Revue française de finances publiques*, 01 novembre 2017, n° 140, page 105.

-F-

FELDSTEIN Martin, « Aspects of global economic integration outlook for the future », *Annual Conference of The Federal Reserve Bank of Kansas City*. 2000.

FERGUSON Niall, « Civilization : The West and the Rest », New York, Penguin Press, 2011.

FERRARI Sébastien, « Les critères d'identification de la situation protégée de l'imprévisibilité de la règle de droit », *Revue du droit public*, n°3, p. 859.

FONBAUSTIER Laurent, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *Arch. phil. droit* n°46, 2002, p.79-102.

FOUQUET Olivier, « Sécurité fiscale et fraude fiscale », *Revue française de finances publiques*, 01 août 2014, n°127, p. 151.

FOURRIQUES Michel

- « Le « Treaty Shopping » ou l'usage abusif des conventions fiscales », *Petites affiches*, 02 octobre 2012, n° 197, p. 3.



- « Le régime fiscal des non-résidents », LPA 14 février 2008, n°33, p. 7.

FROGER Charles, « La sanction fiscale dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne », Revue du droit public, 01 juillet 2013, n°4. p.929.

FUMENIER Patrick, Aménagement du régime de l'intégration fiscale, Revue de droit fiscal, n° 1-2. LexisNexis, 3 janvier 2019.

-G-

GAILLARD Yann, **THUILLIER Guy**, « Qu'est-ce qu'un investissement ? », Revue économique, 1968, p. 607-637.

GALLOIS Julie, Sanctions pénales et fiscales : cumul possible mais toujours sous réserves, Dalloz, 07 décembre 2018.

GEFFROY Jean-Baptiste, « Le cadre communautaire des aides d'État : du long fleuve tranquille du régime des aides d'État au choc de la crise », Revue française de finances publiques, 01 janvier 2010, n° 109, p. 27.

GERBINO Élie, « Sous-capitalisation, dissimulation de capital et recherche de l'intérêt général : nationalisation ou internationalisation ? », Bulletin Joly Sociétés, 01 décembre 2001, n° 12, page 1191.

GIVRÉ Yann (de), « Fiscalité de l'entreprise », Droit fiscal n° 25 - n° hors-série, 1er Juin 2007.

GODEK Brunel Magdalena, **MERCIER Suissa Catherine**, « Le transfert de connaissances vers les employés locaux : mythe ou réalité ? Cas d'entreprises étrangères installées en Pologne », Mondes en développement 3/2009 (n°147), p.77-92.

GRARD Loïc, « Aides d'État : notion », Jurisclasseur concurrence- consommation, Fasc.670, 30 avril 2011.

GUEx Sébastien, « La politique des caisses vides de l'Etat », Finances publiques et mondialisation, Actes de recherche en sciences sociales, 2003, n°146-147, p.51-61.

GUTMANN Daniel



- « Regard sur la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel », Pouvoirs 2014/4 (n° 151), pages 129 à 140.

- « L'assiette commune consolidée de l'IS : une réforme profonde de la fiscalité », Revue française de finances publiques, 01 novembre 2011, n° 116, p.33.

- « Sanctions fiscales et Constitution », Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel 2011/4 (N° 33), pages 41 à 53.

GUY Stéphane, « Vers des lois de finances locales votées par le Parlement ? », LPA, 18 novembre 2003, n° 230, p. 6.

-H-

HAMONIC-GAUX Anne-Gaël, « Les sources européennes du nouveau civisme fiscal : l'adoption d'un Code européen du contribuable », Revue française de finances publiques, février 2018, n° 141, p. 271.

HUGON Philippe

- « La politique économique de la France en Afrique : la fin des rentes coloniales ? », Politique africaine, 2007, n°105.

- « L'Afrique noire francophone : l'enjeu économique pour la France », La France en Afrique, Paris, 1982, p. 75-94.

-I-

IDOT Laurence, « Concentrations », Dalloz, décembre 1998 (mise à jour mars 2009).

INDJENDJE NDALA Pierre Daniel, **MOUSSONE Emmanuel**, « Les opportunités des investissements directs étrangers au Gabon », Marché et organisations, 2011/2 (n° 14), p. 288, Harmattan.

-J-

JAILLARDON Edith, « Aménagement du territoire, entreprises et incitations fiscales », Annuaire des Collectivités Locales, 1993, n°13, pp. 65-79.



-L-

LAMBERT Thierry, « Marché intérieur et évasion fiscale », LPA, 15 mai 2002, n° 97, page 34.

LANGRAND-ESCURE Laure, THIETARD Raymond-Alain, « Complexité du vivant au management », in Yves SIMON, Patrick JOFFRE (direction), Encyclopédie gestion, Éditions Economica, 2ème édition, Paris, 1997.

LE CLAINCHE Michel, « La stratégie numérique de la DGFIP », RFFP mai 2016, n° 134, p. 81.

LECLERCQ Laurent, CHAVRIER Géraldine, PUEL Frédéric, DU PASQUIER James, « Aides d'État - Récupération d'aides d'État illicites : quels moyens de défense invoquer ? », Droit fiscal n° 10, 10 mars 2016, comm. 213.

LEPETIT Marie-Christine, « Les évolutions récentes de la politique fiscale française », Droit fiscal, n°14, 5 avril 2012, p.239.

LEROY Marc, « Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique », Socio-logos, 6/2011.

LIEB Jean-Pierre, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », Revue française de finances publiques, 01 novembre 2010, n° 112, p.57.

LOPEZ Christian, « L'adaptation des procédures fiscales à la construction européenne », LPA, 15 mai 2002, p. 54.

-M-

MARTINS DIAS Raphael, TIXIDOR Manuel, « Les difficultés de la reconversion à La Ciotat et à La Seynesur-Mer », Rives nord-méditerranéennes, 4/2000.

MATHONNAT Jacky, « Incitations et politiques d'attractivité des investissements directs étrangers », Annals of University of Bucharest, Economic and Administrative Series, 2007.

MATRAY Adrien, « Les niches fiscales : entre lobbying réussi et instrument de politique économique », *Regards croisés sur l'économie* 1/2007 (n° 1), p. 87-90.



MEIER Éric, BOUCHERON Guillaume-Henri, « Les droits et libertés constitutionnels en matière fiscale », Revue de droit fiscal, n° 12, 25 mars 2010, p. 243.

MELOT Nicolas, « Essai sur la compétence fiscale étatique », partie 1 et 2, Journal du droit international (Clunet) n° 3 et 4, juillet et octobre 2004, doctr. 100024/ 100036.

MENJUCQ Michel, « La mobilité des entreprises », Revue des sociétés, 2001, p.210.

MERAL Philippe, PETIT Olivier, « Mondialisation et technologies propres : L'importance des partenariats public-privé dans le secteur automobile », "Développement durable : enjeux, regards, perspectives", Cahiers du GEMDEV n°28, avril 2002.

MESTRALLET Gérard ; TALY Michel ; SAMSON Julien, « La réforme de la gouvernance fiscale », LGDJ, 2005.

MONNIER Jean-Marie, « Le nouveau capitalisme et l'évitement fiscal », Revue française de finances publiques, mai 2017, n° 138, p. 49.

MOUSSONE Emmanuel, « Potentiel de marché et d'investissement des pays de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC) », Marché et organisations 2/2011 (N° 14), p. 33-56.

-N-

NGOM Mbissane, « Intégration régionale et politique de la concurrence dans l'espace CEDEAO », Revue internationale de droit économique 3/2011 (t.XXV), p. 333-349.

-O-

ONANGA OPISSINA Vianney, « Le remboursement des crédits de TVA en Afrique subsaharienne », Institut International des Sciences Fiscales, consulté le 19 mars 2018.

OWENS Jeffrey, « Combattre les pratiques fiscales dommageables », L'Observateur de l'OCDE, n°215, janvier 1999.

-P-

PELLAS Jean-Raphaël



- « La transparence fiscale du contribuable : l'éloge d'une norme éthique », Revue française de finances publiques, 01 novembre 2017, n° 140, p. 75.

- « La sécurité fiscale : Quels enjeux juridiques ? », Revue française de finances publiques, 01 avril 2015, n° 130, page 7.

PERROTIN Frédérique

- Lancement d'une consultation publique sur la réforme de l'impôt sur les sociétés, LPA, 7 mai 2018, n° 136b5, p. 4.

- « Double imposition : une procédure de règlement des différends fiscaux », LPA, 21 décembre 2017, n° 254, p. 4.

- « Le sort de la doctrine non reprise dans la base BOFiP-Impôts », LPA, 28 mars 2013, n°63, p. 4.

- « Publication de la doctrine administrative sur internet », LPA, 22 mai 2009, p. 3.

PIKETTY Thomas, Fiscalité : augmenter ou diminuer ? Pas de destin commun sans pression fiscale, LE MONDE, 20 octobre 2006.

PRISO-ESSAWE Samuel-Jacques, « L'émergence d'un droit communautaire africain de la concurrence : "double variation sur une partition européenne », 2004 Volume 56, n°2, pp. 329-354.

-Q-

QUEMENER Justin, OUDOT Jean-Michel, « Les dépenses de R&D de la base industrielle et technologique de défense : une évaluation par le crédit impôt recherche », Le bulletin de l'Observatoire économique de la défense (SGA/DAF/OED), n°74, novembre 2015.

-R-

RABAULT Hugues, « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L. 80 A du Livre des procédures civiles », LPA, 15 juin 2012, n° 120, p.20.



RIBES Didier, « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », Revue juridique de l'économie publique n° 650, février 2008, étude 2.

ROBERT Jacques, « Le principe d'égalité dans le droit constitutionnel francophone », Cahiers du Conseil constitutionnel, n° 3, novembre 1997.

ROMER Paul, « Ideas gap and object gaps in economic development », Journal of Monetary Economics, 32, 1993, p. 543-573.

ROTILLON Gilles, « La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ? », Regards croisés sur l'économie, 2007, n° 1, p.108-113.

RUTSCHMANN Yves, DURAND Pierre-Henri, « Le système d'intégration à la française face aux exemples étrangers », Droit fiscal n° 39, 29 septembre 2016.

RUTTAN Vernon Wesley, Technology, Growth and Development : An Induced Innovation Perspective, New York, Oxford University Press, 2001.

-S-

SALOMON Renaud, « Dix ans d'évolution du droit pénal fiscal », LexisNexis SA, Revue de droit fiscal n°40, 5 octobre 2017.

SCARAMOZZINO Yannick, « Aperçu des derniers principaux développements législatifs dans le domaine du contrôle des aides d'État », Gazette du Palais, 14 mars 2000, n° 074, p.56.

SILVA ROMERO Eduardo, « Observations sur la notion d'investissement après la sentence Phoenix », Cahiers de l'arbitrage n°4, 2010.

SIMULA Laurent, DUMONT Alexandre, BAZART Cécile, [et al.], Comprendre la fiscalité, La Documentation française, Paris, 2016.

SOULAS DE RUSSEL Dominique, RAIMBAULT Philippe, « Nature et racines du principe de sécurité juridique : une mise au point », in: Revue internationale de droit comparé. Vol. 55 n°1, janvier-mars 2003. pp. 85-103.



SYNVET Hervé,

- Société, Répertoire de droit international, Dalloz, août 2004 (actualisation : février 2010).

- L'impact du droit communautaire sur le droit français des relations financières avec l'étranger, in L'internationalisation du droit. Études offertes à Yvon LOUSSOUARN, Dalloz, Paris, 1994, p. 372.

-T-

TCHAPGA Flavien, « La politique de la concurrence dans la CEMAC et l'UEMOA : Entre urgences économiques et contraintes budgétaires », Revue des droits de la concurrence, n°1-2013, p.237-248.

THIRIA Philippe, « Prix de transfert et BEPS », Revue française de finances publiques, mai 2017, n° 138, p. 113.

TSOUCKIBONDE Rick Emery, HOANG-VU Patrick, DIEYE Fallou, Rapport sur la croissance et l'emploi en République gabonaise, « Créer les conditions d'une croissance inclusive », Étude de la Banque Mondiale, 2013.

-U-

URY Didier, « Le droit souple appliqué à la matière fiscale », Revue française de finances publiques, 01 septembre 2016, n° 135, p. 277.

-V-

VALPY Fitzgerald, « Regulatory Investment Incentives », Finance and Trade Policy Research Centre, polycopié, Oxford University, 2001.

VERNAY Stéphane, WIEHN Pierre, « L'influence de l'OMC sur la réforme fiscale », Gazette du Palais, 17 juillet 2004, n° 199, p.60.

VLACHOS Georges, « Essai de clarification du régime du contrôle des aides d'Etat en droit communautaire (1^{ère} partie) », LPA, 12 octobre 1999, n° 203, p.15.

-Z-



ZHANG Kevin Honglin, MARKUSEN James, « Vertical multinationals and host-country characteristics », *Journal of Development Economics*, 59 (2), 1999, p.233-252.

ZOGONKADA Simon-Pierre, « La libre circulation des personnes : réflexions sur l'expérience de la C.E.M.A.C. et de la C.E.D.E.A.O. », *Revue internationale de droit économique* 1/2011 (t.XXV), p. 113-136.

DICTIONNAIRES

Dictionnaire d'économie et de sciences sociales, **ECHAUDEMAISON Claude-Danièle (sous la dir.)**, Nathan, 2015.

Le grand Larousse illustré 2019.

Lexique des termes juridiques 2019-2020, **GUINCHARD Serge, DEBARD Thierry**, 27^e édition.

INSTITUTIONS

Assemblée Nationale (France), Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des Affaires économiques sur les zones franches urbaines, présenté par M. Michel SORDI et M. Henri JIBRAYEL.

Banque Internationale pour la reconstruction et le développement, Association internationale de développement, « L'économie gabonaise », 15 mai 1968.

Banque Africaine de Développement, Environnement de l'investissement privé au Gabon, 2013.

Banque de France, Rapport annuel de la Zone franc, 2011.

Banque Mondiale

- Cahiers économiques du Gabon, « Protéger les pauvres en dépit du ralentissement de la croissance », décembre 2015, n°15.

- « La charge fiscale sur les investissements et l'efficacité des incitations fiscales au Gabon », janvier 2013.



- James Sebastian, Tax and non tax incentives and investment : evidence and policy implications, Investement Climate Advisory Services, 2013.

- Rapport sur le développement dans le monde, 1998/1999.

Comité économique et social européen avis sur le thème « Vivre demain. L'impression 3D, un outil pour renforcer l'économie européenne » (avis d'initiative), OJ-C 332 du 08 octobre 2015, p.36 –44.

Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales,

- Rapport juin 2011.

- Evaluation des dispositifs fiscaux en faveur du capital-investissement dans les PME, 2010.

Commission européenne,

- Rapport du Comité fiscal et financier, 1962.

- Rapport du Comité d'Experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, 1992.

Conférence des Nations Unis sur le commerce et le développement,

- Rapport sur l'investissement dans le monde 2015 : Réformer la gouvernance de l'investissement international.

- Rapport sur l'investissement dans le monde : Vers de nouvelles relations interentreprises, 2001.

- Globalization and developing countries : Foreign direct investment and growth and sustainable human development, paper prepared for the UNCTAD/UNDP Global programme on "Globalization, liberalization and sustainable development", 1999.

Congrès des États-Unis, Congressional Budget Act of 1974.

Conseil des impôts, "Fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales", XXIème rapport au président de la République, septembre 2003.

Conseil des prélèvements obligatoires

- « Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte », décembre 2016.

- Fiscalité locale et entreprises, mai 2014.



Conseil économique, social et environnemental (France), « Les entreprises dans les zones franches urbaines : bilan et perspectives », 2009.

Conseil fédéral de Suisse, « Aides d'Etat aux entreprises : Fiscalité des entreprises et concurrence fiscale – développements au sein de l'Union européenne », 7 novembre 2007.

Cour des comptes

- « L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durables », Communication à la Commission des finances du Sénat, septembre 2016.

- « L'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche », Communication à la Commission des finances de l'Assemblée nationale, juillet 2013.

- « Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises », Rapport public thématique, Evaluation d'une politique publique, février 2012.

- Rapport public annuel 2011.

- Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques, juin 2010.

Direction des grandes entreprises (France), « Impact de l'encadrement communautaire des aides d'état à la recherche et développement et innovation sur la compétitivité de l'Union européenne », étude réalisée par Technopolis Group France à la demande de la Direction générale des Entreprises (DGE), rapport final Juin 2008.

Direction générale de la statistique (Gabon), Annuaire statistique du Gabon 2004-2008.

Economica/Coe-Rexecode, DIDIER Michel, OUVARD Jean-François, SCAPECCHI Pascale, Réforme fiscale et retour de la croissance, Paris, 2014.

Insee,

- Fiches - Mondialisation, compétitivité et innovation, édition 2016.

- LABOSSE Laurence, « La France et ses régions, l'attractivité des territoires : 14 types de zones d'emploi », édition 2010.

Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique (France), Direction des affaires juridiques (DAJ), Vade-mecum des aides d'État, édition 2016.

Mouvement des entreprises de France (Medef), Cartes sur table : Analyser pour agir, 2016.

OCDE

- Réformes des politiques fiscales 2018.
- Direction des affaires financières et des entreprises, Comité de la concurrence, Table ronde sur la neutralité concurrentielle, 24 février 2016.
- Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015.
- Fiscalité et développement : Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement, juin 2013.
- Dispositifs hybrides – Questions de politique et de discipline fiscales, 2012.
- Vers un système fiscal plus efficient et moins générateur de distorsions, Études économiques de l'OCDE 16/2010 (n° 16), p. 63-101.
- L'investissement direct étranger au service du développement : Optimiser les avantages, minimiser les coûts, 2002.
- Les échanges internationaux et les normes fondamentales du travail, Paris, 2000.

Office parlementaire d'évaluation des politiques publiques (France), « L'évaluation du dispositif public de promotion des investissements étrangers en France », 5 mai 1999.

OMC

- Etats-Unis : Mesures affectant le commerce des aéronefs civils gros porteurs (deuxième plainte), Rapport de l'Organe d'appel, 12 mars 2012.
- Rapport sur le commerce mondial 2006.

Présidence de la République Gabonaise : Recueil des discours présidentiels 1970-1971 publié par le ministère de l'information à Libreville.

Sénat

- « Le système fiscal français à l'épreuve de la crise », Rapport d'information n°75 (2008-2009).
- Rapport au ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire, établi par GIBERT Bruno, septembre 2004.
- Rapport au premier ministre sur l'Attractivité du territoire français, CHARZAT Michel (parlementaire en mission), HANOTAUX Pierre, WENDLING Claude, Juillet 2001.
- Rapport de la délégation du Gabon, « Principe d'égalité », 1er Congrès de l'ACCPUF, Paris, avril 1997.

TEXTES COMMUNAUTAIRES (Union européenne et CEMAC)

Union européenne

Résolution européenne sur le filtrage des investissements directs étrangers dans l'Union européenne, devenue résolution du Sénat (conformément à l'article 73 quinquies, alinéas 4 et 5, du règlement du Sénat) le 7 janvier 2018, n°42.

Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19/07/2016, p. 1-50).

Communication du 27 juin 2014 JO C 198 du 27 juin 2014.

Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.

Directive 2004/35/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 avril 2004.

Communication « sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », JO n° c 384 du 10 décembre 1998.

Traité sur l'Union européenne, signé le 7 février 1992. Il succéda au traité de Rome (créant la communauté économique européenne en 1957) et remplacé par le traité de Lisbonne (traité sur le fonctionnement de l'Union européenne de 2009, actuellement en vigueur).

Directive du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (88/361/CEE).

CEMAC

Directive communautaire de 2008 n°01/08-UEAC-190-CM-17 relative aux lois de finances.

Règlement n°17/99/CEMAC-20-CM-03 du 17 décembre 1999 portant charte des investissements en zone CEMAC.

Règlement n°4/99/UEAC-CM-639 portant réglementation des pratiques étatiques affectant le commerce entre les États membres.

Directive CEMAC relative à l'impôt sur les sociétés, annexe à la directive n° 02/01/UEAC-050-CM-06 portant révision de l'acte 3/72-153-UDEAC du 22 décembre 1972 instituant l'impôt sur les sociétés.

TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES

Textes français

Loi du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés.

Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

Loi du 5 septembre 2018 "Avenir Professionnel".

Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

Loi n° 2017-256 du 28 février 2017, de programmation relative à l'égalité réelle outre-mer et portant autres dispositions en matière sociale et économique.

Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

Décret fixant la liste des bassins d'emploi à redynamiser et les références statistiques utilisées pour la détermination de ces bassins d'emploi n°2007-228 du 20 février 2007.

Décret n°2003-196 du 7 mars 2003 réglementant les relations financières avec l'étranger.

Loi n°96-109 du 14 février 1996 relative aux relations financières avec l'étranger.



Loi n°90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991.

Loi n°90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991.

Loi n°80-30 de finances pour 1980 du 18 janvier 1980.

Loi n°79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public.

Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal.

Loi n°68-1 du 2 janvier 1968 donnant lieu à l'établissement d'un rapport de recherche.

Loi n°59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux.

Décret n°48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale.

Ordonnances du 4 et 19 octobre 1945 relatifs aux cotisations sociales.

Loi du 25 juin 1920 relative à la taxe générale sur le chiffre d'affaires.

Loi du 31 juillet 1917.

Loi Caillaux du 15 juillet 1914.

Décret du 2 - 17 mars 1791 relatif à la patente.

Décret du 13 janvier - 18 février 1791 instituant la contribution personnelle mobilière.

Décret du 23 novembre - 1er décembre 1790 relatif à la contribution foncière.

Textes gabonais

Loi n°002/2019 du 16 juillet 2019 portant code des hydrocarbures.

Loi n°026/2016 du 06 janvier 2017 de finances rectificative pour 2017.



Loi n°17/2014 du 30 janvier 2015 portant réglementation du secteur minier en République gabonaise.

Loi n°011/2014 portant réglementation du secteur des hydrocarbures en République Gabonaise, promulguée par le décret n°0286/PR du 28 août 2014.

Ordonnance n°017/PR/2013 portant modification de certaines dispositions de la loi n°010/2011 du 18 juillet 2013.

Décret n°0126/PR/MPITPTHTAT le décret de 2013 portant création et organisation de la zone économique à régime privilégié de Port-Gentil.

Décret du 16 mai 2011 complétant la charte gabonaise des investissements.

Arrêté n° 0001438/MEFBP/CAB-ME relatif à la création de la Commission spéciale chargée de l'examen des demandes des avantages fiscaux et douaniers, 2008.

Loi n°16-01 du 31 décembre 2001 portant code forestier.

Ordonnance n°2/2000 du 12 février 2000 portant régime applicable aux investissements touristiques.

Décret N°628 du 18 juin 1997 portant désignation du Concessionnaire du service public de l'eau potable et de l'énergie électrique à la SEEG filiale de VEOLIA

Loi n°14/82 du 24 janvier 1983 portant réglementation des activités de recherches et d'exploitation des hydrocarbures en République gabonaise.

Loi n°14/74 du 21 janvier 1975 portant réglementation des activités de recherches et d'exploitation pétrolières en République gabonais.

Loi 55-61 du 4 décembre 1961 portant institution d'un code des investissements en République gabonaise, J.O.R.G. du 15 décembre 1962.

Arrêté du gouverneur n°215 du 24 janvier 1957, J.O.A.E.F. du 1er mars 1957.

Décret n°56-1132 du 13 novembre 1956 portant modification de l'article 32 de la loi du 31 décembre 1953 relatif au régime fiscal exceptionnel de longue durée.



Décret 54-573 du 4 juin 1954 portant règlement d'administration publique pour l'application de l'article 32 de la loi du 31 décembre 1953, J.O.A.E.F. du 1er août 1954, p. 1954.

Loi n°53-1336 du 31 décembre 1953 relative aux comptes spéciaux du Trésor pour l'année 1954, J.O.R.F. des 4 et 5 janvier 1954.

Loi n°47-1629 du 29 août 1947 fixant le régime électoral, la composition, le fonctionnement des assemblées de groupe en Afrique occidentale française et en Afrique équatoriale française.

Arrêté du 31 décembre 1907 réglementant les patentes au Congo français.

DOCTRINE ADMINISTRATIVE

Instruction du 12 novembre 2010 BOI 4 A-9-10 Mesures en faveur des entreprises implantées dans les zones franches d'activités situées dans les départements d'outre-mer.

Instruction 4H-5-07 du 29 mars 2007.

Instruction du 31 juillet 1986 Bureau E1 R.C.M. Dividendes perçus par les établissements stables en France de sociétés ayant leur siège dans la C.E.E. ou hors C.E.E., dans un Etat ou territoire lié à la France par une clause de non-discrimination relative aux établissements stables. Application du régime des sociétés mères ; attribution de l'avoir fiscal ou d'un crédit pour impôt étranger. (CGI, art. 145 et 158 ter) BOI 4 J-1-86.

JURISPRUDENCE

Jurisprudence européenne

CJUE, 18 juillet 2013, aff. C 6/12, P Oy, C-6/12, ECLI :EU :C :2013 :525.

CJUE, 13 juin 2013 dans les affaires jointes C-630/11 P à C-633/11 P, HGA e.a./Commission.

TPICE, 13 septembre 2012, aff. T-379/09, Italie/Commission, ECLI:EU:T:2012:422.

CJCE, 8 décembre 2011, aff. C-81/10 P, France Télécom SA c/ Commission.



CJCE, 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, ECLI :EU :C:2011:732.

CJCE (deuxième chambre) du 16 décembre 2010, ACEA Electrabel Produzione SpA c/Commission européenne, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787.

TPICE, 30 novembre 2009, République française et France Télécom SA c/ Commission, aff. jtes T-427/04 et T-17/05, pts 206 et 207.

TPICE, 4 mars 2009, aff. T-445/05, Italie c/ Commission, aff. T-424/05 et Associazione italiana del risparmio gestito et Fineco Asset Management SpA c/ Commission).

TPICE, 4 mars 2009, aff. T 424/05, République italienne c/Commission, ECLI:EU:T:2009:49.

TPICE (cinquième chambre) du 26 juin 2008, SIC/Commission, T-442/03, ECLI:EU:T:2008:228, points 93 à 100.

TPICE, 10 avr. 2008, aff. T-233/04, Pays-Bas c/ Commission : Rec. CJCE 2008, II, p. 591.

TPICE (cinquième chambre), 26 juin 2008, SIC/Commission, T442/03, ECLI:EU:T:2008:228.

CJCE, 6 septembre 2006, Portugal c/Commission, C 88/03, Rec. p. I 7115, point 82.

CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg.

CJCE, 16 mai 2002, France c/Commission (Stardust), C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294.

TPICE, 15 juin 2000, Alzetta, affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., ECLI:EU:T:2000:151.

CJCE, 12 octobre 2000, Magefesa, C-480/98, ECLI:EU:C:2000:559.

CJCE, 11 juillet 1996, Syndicat français de l'Express international (SFEI) et autres contre La Poste et autres, C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285.

CJCE, 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100.

CJCE, 23 avril 1991, Höfner et Elser, C-41/90, Rec. p. I-1979.

CJCE, Van der Kooy c/ Commission, 1988, aff. jtes. C-67/85, 68/85 et 70/85.

CJCE, Grèce c/ Commission, 1988, aff. C-57/86.



CJCE., Commission c/ France, 1985, aff. 290/83.

CJCE, 12 juill. 1984, aff. 170/83, Hydrotherm c/ Compact: Rec. CJCE 1984, p. 2999.

CJCE, 2 juillet 1974, Italie c/Commission, affaire 173/73, Rec. 1974.

CJCE, 13 juill. 1966, aff. C-32-65, Gouvernement de la République italienne c/ Conseil et Commission de la CEE : Rec. CJCE 1966, p. 563.

CJCE, 13 juill. 1966, aff. jtes. 56 et 58-64, Ets Constens SARL et Grundig-Verkaufs GmbH c/ Commission : Rec. CJCE 1966, p. 429.

CJCE 13 juill. 1962, aff. 17 et 20/61, Klökner-Werke A.G. et Hoesch A.G. c/ Haute Autorité : Rec. CJCE 1962, p. 615.

CJCE, 22 mars 1961, aff. 42 et 49/59, Sté nouvelle des usines de Pontlieue – Acières du Temple (SNUPAT) c/ Haute Autorité : Rec. CJCE 1961, p. 101.

Jurisprudence nationale

CAA Paris, 2ème chambre, 31 mai 2017, n° 16PA03327, SARL CPMIX.

CA Paris, Mabanga Moto Matiko, 23 mai 2017, n°15/24578.

CE. Ass., 07 novembre 2008, 282920.

C.A.A Bordeaux, Chambre 5, 17 Décembre 2007 - n° 05BX00178.

CE, 13 octobre 1999, RJF 12/99, n°1492.

CE 9ème et 8ème S.-S, 4 avril 1997, req. n° 144211.

CE, sect., avis, 5 avril 1996, Houdmond.

CE, sect., avis, 31 mars 1995, SARL Méric.

CE, déc. n°70/332/CEE ? 30JUN 1970 : JOCE 7 juillet 1970.

CE, déc. n°69/195/CEE, 18 juin 1969 : JOCE n°165, 5 juil. 1969, p.12.



CONCLUSIONS

Conclusions du Commissaire du Gouvernement GOULARD (G.), RJF 5/98, éd. Francis Lefebvre.

Conclusions du commissaire du gouvernement P. RIVIERE sous une décision CE Sect. 23 juin 1978, SA Compagnie européenne d'équipement industriel, n° 99444, RJF 9/78 n° 343.

SITES INTERNET

<https://www.zisf.org/le-remboursement-des-credits-de-tva-en-afrique-subsaaharienne/>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1-PGP.html>

<https://www.cairn.info/>

<http://www.cemac.int/>

<https://www.conseil-constitutionnel.fr/>

<http://www.cour-constitutionnelle.ga>

https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/fr/

<https://www.dalloz.fr/>

<http://www.dgi.ga/>

<http://www.droit-afrique.com/>

www.economie.gouv.fr

www.editions-eyrolles.com/Dico-BTP, dictionnaire professionnel des BTP, Editions Eyrolles

<http://www.etudes-fiscales-internationales.com/>

www.focustatgabon.com

<https://www.la-croix.com/>



<https://www.lamyline.fr/Content/Search.aspx>

<https://www.legifrance.gouv.fr/>

<http://www.lenouveaugabon.com>

<https://www.lexplicite.fr/>

<https://www.lextenso.fr/>

<http://www.mays-mouissi.com/>

<http://www.oecd.org/FR/>

<http://www.ohada.com/>

<http://www.senat.fr/>

<https://www.wto.org/>



Annexes

Annexes introduction	599
Annexes partie 1	601
Annexes titre 1	601
Annexes titre 2	605
Annexes partie 2	611
Annexes titre 1	611
Annexes titre 2	613



Annexes introduction

1- Résolution européenne sur le filtrage des IDE dans l'Union européenne

« Le Sénat (...)

Considérant que les investissements directs étrangers ont un impact positif sur la croissance et l'emploi dans l'Union européenne, qu'ils stimulent la productivité et l'innovation, qu'ils rendent les entreprises européennes plus compétitives et ouvrent de nouveaux marchés aux exportations de l'Union européenne ;

Considérant toutefois que certains investisseurs étrangers, en particulier certaines entreprises publiques et des États, ne respectent pas pleinement les principes d'une concurrence équitable et réciproque, y compris en matière d'investissements ;

Considérant au surplus que les investisseurs étrangers recherchent de plus en plus des actifs stratégiques et que la prise de contrôle de tels actifs peut être préjudiciable aux intérêts essentiels de l'Union européenne ou des États membres et porter atteinte à la sécurité ou à l'ordre public ;

Estime essentiel de maintenir l'ouverture la plus large de l'Union européenne aux investissements directs étrangers et souligne que le filtrage des investissements directs étrangers dans l'Union européenne n'est pas une marque de défiance à l'égard de ces investissements ;

Souligne la nécessité d'empêcher les pratiques anti-concurrentielles et de définir et de mettre en œuvre une stratégie européenne anti-dumping et antisubventions cohérente et efficace ;

Juge nécessaire d'introduire des règles contraignantes et des engagements concernant les investissements directs étrangers dans les accords commerciaux bilatéraux ou régionaux ainsi que de renforcer la coopération multilatérale en la matière ;

Salue l'initiative de la Commission européenne qui définit les éléments essentiels du cadre procédural des mécanismes nationaux de filtrage et conforte ce faisant les mécanismes de contrôle nationaux des investissements directs étrangers en cas de risque d'atteinte à la sécurité ou à l'ordre public ; souligne la nécessité d'une définition évolutive des intérêts stratégiques de l'Union européenne ;

Recommande que la sécurité juridique des mécanismes de contrôle nationaux soit complétée par l'exigence que le traitement des recours contre les décisions des autorités nationales de filtrage soit rapide et efficace ;

Observe que la liste des facteurs susceptibles d'être pris en compte pour des motifs de sécurité et d'ordre public permet d'éclairer les investisseurs mais qu'elle n'est pas limitative, ce qui laisse utilement place à des situations non encore identifiées ;

Salue l'organisation de la protection des actifs essentiels pour des projets ou programmes européens sous l'égide de la Commission européenne ;

Estime indispensable que ce contrôle puisse prendre en compte, le cas échéant, le caractère public de l'investisseur étranger ou des aides publiques dont il bénéficie ;

Relève que la proposition de règlement s'articule avec le contrôle des concentrations et les législations européennes sectorielles qui traitent les effets de prises de participation étrangères ;

Souligne que pour que la transparence sur les investissements étrangers dans l'Union européenne soit effective, l'identification de l'investisseur final est indispensable ;

Souligne le besoin d'une coopération intra-européenne forte en matière d'identification et de suivi des investissements directs étrangers susceptibles de porter atteinte aux intérêts essentiels de l'Union européenne ou de ses États membres, à la sécurité ou à l'ordre public ;

Relève que la coopération intra-européenne devrait permettre de prévenir le contournement des mécanismes nationaux d'examen des investissements directs étrangers dès lors que les États membres sollicités répondent rapidement aux demandes d'information ».



2- Le régime de base au Gabon avant la loi n°026/2016 du 06 janvier 2017 de finances rectificative pour 2017

ACTIVITÉS	DROIT FIXE en francs CFA
- Transport par autobus ¹⁴⁰⁹	200 000 ¹⁴¹⁰
- Transport par camions	300 000 ¹⁴¹¹
- Transport par taxis	100 000 ¹⁴¹²
- Transport par taxi-bus urbain	250 000 ¹⁴¹³
- Transport par camionnette de marchandises	100 000
- Location de camion	350 000 ¹⁴¹⁴
- Patentés de 5ème classe	100 000
- Patentés de 6ème classe	60 000 ¹⁴¹⁵
- Patentés de 7ème classe	40 000 ¹⁴¹⁶
- Patentés de 8ème ou 9ème classe	20 000 ¹⁴¹⁷
- Colporteurs, marchands ambulants, patentés dont la profession n'est pas exercée à demeure fixe	25 000 ¹⁴¹⁸
- Acheteur de produits du cru sans établissement	60 000
- Vendeur de produits du cru, sans établissement fixe	25 000
- Briqueterie	50 000 ¹⁴¹⁹
- Coiffeur pour dames	30 000 ¹⁴²⁰
- Coiffeur pour hommes	25 000
- Commerçant au détail	100 000
- Couturière ou tailleur ayant un établissement fixe	50 000
- Esthéticienne, Manucure, Pédicure	50 000
- Masseur, masseuse	100 000
- Fabricant de meubles	100 000
- Entrepreneur de travaux	100 000

Source : CGI Gabon

¹⁴⁰⁹ Sont exclus les transporteurs par autobus qui exploitent plus de deux autobus, les transporteurs par camion qui exploitent plus de deux camions, les transporteurs par taxi-bus qui exploitent plus de deux taxi-bus, les transporteurs par taxi qui exploitent plus de trois taxis, les entreprises de location de camion qui ont en location plus de deux camions.

¹⁴¹⁰ 305 euros.

¹⁴¹¹ 457 euros.

¹⁴¹² 152 euros.

¹⁴¹³ 381 euros.

¹⁴¹⁴ 533 euros.

¹⁴¹⁵ 91 euros.

¹⁴¹⁶ 61 euros.

¹⁴¹⁷ 30 euros.

¹⁴¹⁸ 38 euros.

¹⁴¹⁹ 76 euros.

¹⁴²⁰ 46 euros.



Annexes partie 1

Annexes titre 1

3- Aides à la recherche, au développement et à l'innovation (RDI) au sein de l'Union européenne

Coûts admissibles

Aides en faveur des projets de R&D	<p>a) Frais de personnel (chercheurs, techniciens et autres personnels d'appui s'ils sont employés pour le projet).</p> <p>b) Coûts des instruments et du matériel, dans la mesure où et aussi longtemps qu'ils sont utilisés pour le projet. Si ces instruments et ce matériel ne sont pas utilisés pendant toute leur durée de vie dans le cadre du projet, seuls les coûts d'amortissement correspondant à la durée du projet, calculés conformément aux bonnes pratiques comptables, sont jugés admissibles.</p> <p>c) Coûts des bâtiments et des terrains, dans la mesure où et aussi longtemps qu'ils sont utilisés pour le projet. En ce qui concerne les bâtiments, seuls les coûts d'amortissement correspondant à la durée du projet, calculés conformément aux bonnes pratiques comptables, sont jugés admissibles. Pour ce qui est des terrains, les frais de cession commerciale ou les coûts d'investissement effectivement supportés sont admissibles.</p> <p>d) Coûts de la recherche contractuelle, des connaissances et des brevets achetés ou faisant l'objet de licences auprès de sources extérieures dans des conditions de pleine concurrence, ainsi que les coûts des services de consultants et des services équivalents utilisés exclusivement pour le projet.</p> <p>e) Frais généraux additionnels supportés directement du fait du projet.</p> <p>f) Autres frais d'exploitation, notamment les coûts des matériaux, fournitures et produits similaires, supportés directement du fait du projet.</p>
Aides aux études de faisabilité	Coûts des études.



Aides à la construction et à la modernisation d'infrastructures de recherche	Coûts des investissements en actifs corporels et incorporels.
Aides à l'innovation en faveur des PME	<p>a) Coûts d'obtention, de validation et de défense de brevets et autres actifs incorporels.</p> <p>b) Coûts liés au détachement de personnel hautement qualifié provenant d'un organisme de recherche ou de diffusion des connaissances ou d'une grande entreprise, qui effectue des tâches de RDI dans le cadre d'une fonction nouvellement créée dans l'entreprise bénéficiaire, sans remplacer d'autres membres du personnel.</p> <p>c) Coûts liés aux services de conseil et d'appui en matière d'innovation.</p>
Aides en faveur de l'innovation de procédé et d'organisation	Dépenses de personnel; coûts des instruments, du matériel, des bâtiments et des terrains dans la mesure où et aussi longtemps qu'ils sont utilisés pour le projet; coûts de la recherche contractuelle, des connaissances et des brevets achetés ou faisant l'objet de licences auprès de sources extérieures dans des conditions de pleine concurrence; frais généraux additionnels et autres frais d'exploitation, notamment les coûts des matériaux, fournitures et produits similaires, supportés directement du fait du projet.
Aides aux pôles d'innovation	
Aides à l'investissement	Coûts des investissements dans des actifs corporels et incorporels.
Aides au fonctionnement	<p>Frais de personnel et frais administratifs (frais généraux compris) liés aux activités suivantes:</p> <p>a) l'animation du pôle en vue de favoriser la collaboration, le partage d'informations et la prestation ou la mise à disposition de services de soutien aux entreprises spécialisés et adaptés à leurs besoins;</p> <p>b) les opérations de marketing du pôle visant à accroître la participation de nouvelles entreprises ou organisations ainsi qu'à accroître la visibilité du pôle;</p> <p>c) la gestion des installations du pôle; et</p>

	d)l'organisation de programmes de formation, d'ateliers et de conférences pour faciliter le transfert de connaissances et le travail en réseau entre les membres du pôle ainsi que la coopération transnationale.
--	---

Intensités d'aide maximales

	Petite entreprise	Moyenne entreprise	Grande entreprise
Aides en faveur des projets de R&D			
Recherche fondamentale	100 %	100 %	100 %
Recherche industrielle	70 %	60 %	50 %
—sous réserve d'une collaboration effective entre entreprises (pour les grandes entreprises: collaboration transfrontière ou avec au moins une PME) ou entre une entreprise et un organisme de recherche, ou —sous réserve d'une large diffusion des résultats	80 %	75 %	65 %
Développement expérimental	45 %	35 %	25 %
—sous réserve d'une collaboration effective entre entreprises (pour les grandes entreprises: collaboration transfrontière ou avec au moins une PME) ou entre une entreprise et un organisme de recherche, ou —sous réserve d'une large diffusion des résultats	60 %	50 %	40 %
Aides aux études de faisabilité	70 %	60 %	50 %
Aides à la construction et à la modernisation d'infrastructures de recherche	50 %	50 %	50 %

Aides à l'innovation en faveur des PME	50 %	50 %	—
Aides en faveur de l'innovation de procédé et d'organisation	50 %	50 %	15 %
Aides aux pôles d'innovation			
Aides à l'investissement	50 %	50 %	50 %
—dans les régions assistées satisfaisant aux conditions de l'article 107, paragraphe 3, point c), du traité	55 %	55 %	55 %
—dans les régions assistées satisfaisant aux conditions de l'article 107, paragraphe 3, point a), du traité	65 %	65 %	65 %
Aides au fonctionnement	50 %	50 %	50 %

Source : Communication de la Commission — Encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation (2014/C 198/01).

4- Notification du Gabon au Comité des subventions et des mesures compensatoires (OMC) conformément à l'article 25.2 de l'Accord SMC et à l'article XVI :1

• SUBVENTIONS

NOUVELLE NOTIFICATION COMPLETE PRESENTEE CONFORMEMENT
À L'ARTICLE XVI:1 DU GATT DE 1994 ET À L'ARTICLE 25 DE
L'ACCORD SUR LES SUBVENTIONS ET LES
MESURES COMPENSATOIRES

1. GABON

La notification ci-après, datée du 22 mars 2017, est distribuée à la demande de la délégation du Gabon.

Conformément à l'article 25 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires et à l'article XVI:1 du GATT de 1994, le Gouvernement Gabonais souhaite faire savoir que le Gabon n'a accordé ou n'a maintenu sur son territoire, pour les années 2013, 2014, 2015 et 2016, aucune subvention, au sens de l'article 1.1 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires, qui est spécifique au sens de l'article 2 de l'Accord; ou qui a pour effet d'accroître les exportations



de son territoire ou réduire les importations sur son territoire au sens de l'article XVI:1 du GATT de 1994.

Annexes titre 2

5- Evolution de l'IDH en Afrique

EVOLUTION DE L'IDH EN AFRIQUE							
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gabon	0,66	0,67	0,67	0,67	0,674	0,674	0,684
Guinée Equatoriale	0,53	0,53	0,537	0,54	0,556	0,556	0,587
Cameroun	0,48	0,48	0,482	0,495	0,504	0,504	0,512
Congo	0,52	0,53	0,533	0,533	0,564	0,564	0,591
Tchad	0,32	0,32	0,328	0,34	0,372	0,372	0,392
Angola	0,48	0,48	0,486	0,508	0,526	0,526	0,532
Côte d'Ivoire	0,4	0,4	0,4	0,432	0,452	0,452	0,462
Nigéria	0,45	0,45	0,459	0,471	0,504	0,504	0,514
Sénégal	0,45	0,46	0,459	0,47	0,485	0,485	0,466
Kenya	0,5	0,5	0,51	0,519	0,535	0,535	0,548
Rwanda	0,42	0,42	0,429	0,434	0,506	0,506	0,483
Afrique du Sud	0,61	0,62	0,619	0,629	0,658	0,658	0,666
Maurice	0,72	0,73	0,728	0,737	0,771	0,771	0,777
Maroc	0,58	0,58	0,582	0,591	0,617	0,617	0,628
Tunisie	0,69	0,7	0,698	0,712	0,721	0,721	0,721

Sources : PNUD, perspectives usherbrook ca, gaboneco.com



6- Attractivité et emploi au Gabon

Niveau terminal d'études		Distribution des emplois offerts	
Niveau terminal d'études	%	Type d'emplois	%
Supérieur	12%	Cadres	5%
Secondaire 2 ^{ème} cycle	20%	Emplois qualifiés	26%
Secondaire 1 ^{er} cycle	45%	Emplois non qualifiés	8%
		Emplois non-agricoles	15%
		Chômage	19%
Primaire complet	9%	Inactivité	20%
Primaire incomplet	13%		
Jamais fréquenté	1%		
Total de la cohorte	100%	Total des emplois offerts	100%

Rapport d'état sur le système éducatif national, AFD, Avril 2012.

7- Le classement 2016 des universités de la sous-région Afrique centrale

Universités	Rang mondial	Rang continental	Rang régional	Pays
Université de Yaoundé I				Cameroun

	3480	96	1	
Université de Dschang	3866	104	2	Cameroun
Université de Douala	8238	192	3	Cameroun
University of Buea	8668	204	4	Cameroun
Université de Ngaoundéré	9688	228	5	Cameroun
Université de Yaoundé 2	10439	248	6	Cameroun
Universidad Nacional de Guinea Ecuatorial	13789	365	7	Guinée Équatoriale
Institut de Formation et de Recherche Démographiques Cameroun	14159	382	8	Cameroun
Université des Montagnes	14766	408	9	Cameroun
Université Omar Bongo	15509	466	10	Gabon
Université Catholique d'Afrique Centrale	17554	636	11	Cameroun
Université de Bamenda	18871	776	12	Cameroun
Catholic University of Cameroon	18993	794	13	Cameroun
École Nationale d'Administration et de Magistrature	19147	805	14	Cameroun
Bamenda University of Science and technology				Cameroun



	20102	924	15	
Université de science et technologie de Masuku	20262	944	16	Gabon
Université Adventiste Cosendai	21062	1037	17	Cameroun
National Polytechnic Bamenda	22323	1197	18	Cameroun
Université de Maroua	23023	1260	19	Cameroun
Université Protestante d'Afrique Centrale	23134	1272	20	Cameroun
Université de Yaoundé-Sud Joseph Ndi-Samba	23581	1344	21	Cameroun

Source : Ranking web of universities

8- Droits fixes applicables aux titulaires d'autorisations et de titres miniers et de carrières

AUTORISATIONS	MONTANT EN FCFA
Autorisation d'exploitation artisanale	
Exploitation minière artisanale traditionnelle	
• Délivrance	50 000
• Renouvellement	100 000
Exploitation minière artisanale semi-mécanisée	
• Délivrance	500 000 ¹⁴²¹
• Renouvellement	1 000 000 ¹⁴²²
Autorisation de prospection	
• Délivrance	500 000
Autorisation d'ouverture et exploitations temporaires de carrières	
• Délivrance	1 500 000 ¹⁴²³
• Renouvellement	3 000 000 ¹⁴²⁴
• Autres cession, fusion, amodiation, transformation, transmission, mutation ou transfert	5 000 000 ¹⁴²⁵

¹⁴²¹ 762 euros.

¹⁴²² 1 524 euros.

¹⁴²³ 2 287 euros.

¹⁴²⁴ 4 573 euros.

¹⁴²⁵ 7 622 euros.



Autorisation d'exploitation des rejets	
<ul style="list-style-type: none"> • Délivrance • Renouvellement • Autres cession, fusion, amodiation, transformation, transmission, mutation ou transfert 	<p>2 500 000¹⁴²⁶</p> <p>3 500 000¹⁴²⁷</p> <p>5 000 000</p>
TITRES MINIERS	
I- PERMIS DE RECHERCHE	MONTANT EN FCFA
Permis de recherche des matériaux de carrières	
<ul style="list-style-type: none"> • Délivrance • 1^{er} renouvellement • 2^{ème} renouvellement • Autres cession, fusion, amodiation, transformation, transmission, mutation ou transfert 	<p>750 000¹⁴²⁸</p> <p>1 000 000</p> <p>1 000 000</p> <p>5 000 000</p>
Permis de recherche des substances du régime minier	
<ul style="list-style-type: none"> • Délivrance • 1^{er} renouvellement • 2^{ème} renouvellement • Autres cession, fusion, amodiation, transformation, transmission, mutation ou transfert 	<p>1 500 000</p> <p>2 000 000¹⁴²⁹</p> <p>2 500 000</p>
II- PERMIS D'EXPLOITATION	MONTANT EN FCFA
Permis d'exploitation de la petite mine	
<ul style="list-style-type: none"> • Délivrance • Renouvellement • Autres cession, fusion, amodiation, transformation, transmission, mutation ou transfert 	<p>2 500 000</p> <p>3 500 000</p> <p>5 000 000</p>
Permis d'exploitation permanente des matériaux de carrières	
<ul style="list-style-type: none"> • Délivrance • Renouvellement • Autres cession, fusion, amodiation, transformation, transmission, mutation ou transfert 	<p>2 000 000</p> <p>4 000 000¹⁴³⁰</p> <p>5 000 000</p>
Permis d'exploitation permanente des matériaux de carrières à des fins industrielles	
<ul style="list-style-type: none"> • Délivrance • Renouvellement • Cession et transfert entre sociétés affiliées • Autres cession, fusion, amodiation, transformation, transmission, mutation ou transfert 	<p>10 000 000¹⁴³¹</p> <p>15 000 000¹⁴³²</p> <p>5 000 000</p> <p>5% de la transaction</p>

¹⁴²⁶ 3 811 euros.

¹⁴²⁷ 5 335 euros.

¹⁴²⁸ 1 143 euros.

¹⁴²⁹ 3 049 euros.

¹⁴³⁰ 6 098 euros.

¹⁴³¹ 15 244 euros.

¹⁴³² 22 866 euros.



<p>Concession minière pour exploitation de matériaux de carrière à des fins industrielles</p> <ul style="list-style-type: none"> • Délivrance • Renouvellement • Cession et transfert entre sociétés affiliées • Autres cession, fusion, amodiation, transformation, transmission, mutation ou transfert 	<p style="text-align: right;">10 000 000</p> <p style="text-align: right;">15 000 000</p> <p style="text-align: right;">5 000 000</p> <p style="text-align: right;">5% de la transaction</p>
<p>Concession minière</p> <ul style="list-style-type: none"> • Délivrance • Renouvellement • Cession et transfert entre sociétés affiliées • Autres cession, fusion, amodiation, transformation, transmission, mutation ou transfert 	<p style="text-align: right;">30 000 000¹⁴³³</p> <p style="text-align: right;">40 000 000¹⁴³⁴</p> <p style="text-align: right;">5 000 000</p> <p style="text-align: right;">5% de la transaction</p>

Source : Code minier gabonais

¹⁴³³ 45 732 euros.

¹⁴³⁴ 60 976 euros.



Annexes partie 2

Annexes titre 1

9- Liste des instructions publiées sur le site internet de la Direction générale des impôts

N° 002 - 1969 SUR L'IMPÔT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
N° 013 - 1970 SUR L'IMPÔT RETENU PAR LES EMPLOYEURS
N° 014 - 1970 SUR LES PENALITES SUR VERSEMENTS SPONTANES
N° 016 - 1970 SUR L'IMPOSITION DES MILITAIRES DU CONTINGENT F
N° 018 - 1970 SUR L'IMPOT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES INTERIEUR
N° 021 - 1971 SUR LE REGIME FISCAL DES LOCATIONS
N° 022 - 1971 SUR LES PENALITES SUR VERSEMENTS SPONTANES
N° 029 - 1972 SUR LA TAXE SUR LES TRANSACTIONS ET LE TAUX
N° 030 - 1972 SUR LA CONTRIBUTION DES PATENTES (N.D.F)
N° 033 - 1973 SUR LA TAXE SUR LES TRANSACTIONS
N° 034 - 1973 SUR LES PENSIONS ALIMENTAIRES
N° 037 - 1973 SUR L'IMMATRICULATION DES NOUVELLES ENTREPRISES
N° 040 - 1974 SUR LE REGIME DU FORFAIT
N° 041 - 1974 SUR L'IMPOT SUR LES SOCIETES
N° 044 - 1975 SUR LES DIVENDENDES DE SOURCE FRANÇAISE
N° 046 - 1975 SUR LA REMUNERATION DES ASSOCIES
N° 050 - 1976 SUR LA LOI DE FINANCE 1977
N° 054 - 1978 SUR LES DISPOSITIONS FISCALES CONCERNANT LES SA
N° 055 - 1978 SUR LA MISE EN SERVICE DE LA NOUVELLE FICHE 98
N° 056 - 1978 SUR L'EMISSION DU ROLE (ANNEE 1978)
N° 057 - 1978 SUR LE DECOMPTE DE L'IMPOT SUR LES SALAIRES
N° 059 - 1978 SUR LA MISE EN SERVICE DU CARNET DE DEGREVEMENT
N° 060 - 1978 SUR LA NOUVELLE PROCEDURE D'OBTENTION DES QUITUS
N° 061 - 1978 SUR L'EMISSION DE FIN D'ANNEE
N° 062 - 1978 SUR LA MISE EN SERVICE DE CARNETS PPA MODELE 20
N° 063 - 1979 SUR LES NOUVELLES DISPOSITIONS FISCALES POUR 19
N° 068 - 1979 SUR LE REGIME FISCAL DES INDEMNITES DE RUPTURE
N° 069 - 1979 SUR LA LOI DE FINANCE 1980
N° 070 - 1980 SUR LA TAXE SPECIALE IMMOBILIERE SUR LES LOYERS
N° 071 - 1980 SUR LA MISE A JOUR DU FICHER DES CONTRIBUABLES
N° 073 - 1980 SUR LES NOUVELLES DISPOSITIONS FISCALES POUR 19
N° 077 - 1981 SUR LA COMPTABILISATION DE LA PROVISION POUR CO
N° 079 - 1981 SUR L'EMISSION DU ROLE (ANNEE 1981)
N° 081 - 1982 SUR L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES
N° 085 - 1983 SUR L'EMISSION DU ROLE (ANNEE 1983)
N° 086 - 1983 SUR LES DISPOSITIONS FISCALES (ANNEE 1983)
N° 087 - 1983 SUR L'IMMATRICULATION DES ENTREPRISES INDIVIDUELLES
N° 089 - 1984 SUR LE REGIME DES SOUS-TRAITANTS
N° 090 - 1984 SUR LA CREATION DE NOUVELLES RESIDENCES
N° 091 - 1984 SUR LA LOI DE FINANCE 1985
N° 092 - 1984 SUR LA RETENUE A LA SOURCE
N° 094 - 1985 SUR LE CALENDRIER DES OPERATIONS D'ENROLEMENT
N° 095 - 1985 SUR LES BULLETINS DE RENSEIGNEMENTS SUR LES REV



N° 096 - 1985 SUR LA LOI DE FINANCE 1986
N° 097 - 1986 SUR L'EMISSION DU ROLE (ANNEE 1986)
N° 098 - 1986 SUR LE TAUX DE L'I.C.A.I. SUR LES OPERATIONS
N° 099 - 1986 SUR LE PRECOMPTE DE T.C.A. SUR LES MARCHES
N° 100 - 1986 SUR LA LOI DE FINANCE 1987
N° 101 - 1987 SUR LES FRAIS DE VOYAGES POUR CONGE
N° 102 - 1987 SUR LE REGIME FISCAL DES SOCIETES CIVILES IMMOBILIERES
N° 103 - 1987 SUR L'EMISSION DU ROLE (ANNEE 1987)
N° 104 - 1987 SUR LA LOI DE FINANCES 1988
N° 105 - 1988 SUR L'IMPOT FORFAITAIRE SUR LE REVENU
N° 106 - 1988 SUR LE MINIMUM DE PERCEPTION DE L'I.R.P.P
N° 107 - 1988 SUR LA COMPTABILISATION DES EMBALLAGES
N° 108 - 1988 SUR LA T.C.A. SUR LE COMMERCE DES VINS
N° 109 - 1988 SUR LA LOI DE FINANCE 1988 (2)
N° 110 - 1989 SUR LE REGIME DU FORFAIT
N° 111 - 1989 SUR L'EMISSION DU ROLE
N° 112 - 1989 SUR LE DEGREVEMENT DES COTES ADMISES
N° 113 - 1989 SUR LES DEGREVEMENTS
N° 114 - 1990 SUR LA LOI DE FINANCES 1990
N° 115 - 1990 SUR LA RETENUE A LA SOURCE
N° 116 - 1990 SUR LA TAXE SPECIFIQUE SUR LES BOISSONS
N° 117 - 1991 SUR LA LOI DE FINANCE 1991
N° 118 - 1991 SUR LA LOI DE FINANCE 1991 - BIS
N° 119 - 1992 SUR LA LOI DE FINANCE 1992
N° 120 - 1992 SUR LA LOI DE FINANCE 1993
N° 121 - 1995 SUR LA LOI DE FINANCE 1994
N° 122 - 1995 SUR RECTIFICATIVE 1994 - INSTAURATION DE LA TVA
N° 123 - 1995 SUR LE PRECOMPTE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES
N° 124 - 1996 SUR LE PRECOMPTE DES REVENUS DU SECTEUR FORESTIER
N° 125 - 1997 SUR LES LOIS DE FINANCES 1996 ET 1997
N° 126 - 1997 SUR ACOMPTE FORF IRPP SUR IMPORT
N° 127 - 1997
N° 128 - 1997 SUR LES QUARTIERS GENERAUX
N° 129 - 1998 SUR L'IMMATRICULATION DES SOCIETES
N° 130 - 1998 SUR LE PRELEVEMENT DE 9,5 % SUR LES SOMMES PAYES
N° 131 - 1999 SUR LE CREDIT D'IMPOT POUR NOUVELLES EMBAUCHES
N° 132 - 1999 SUR LF RECTIFICATIVE 1998
N° 133 - 1999 SUR LF RECTIFICATIVE 1999
N° 134 - 2000 LF 2000 ANNEXES 1 A 4
N° 134 - 2000 LF 2000
N° 135 - 2000 SUR LOCATIONS SOUMISES A TVA
N° 136 - 2001 SUR LF 2001
N° 137-2002 SUR PRECOMPTE PRESTAIONS DE SERVICE
N° 139-2002 SUR LOI DE FINANCE 2002
N° 140-2002 SUR ACCORD DE SIEGE BEAC
N° 141 -2002 SUR PROCEDURE DE DEGREVEMENT
N° 142 -2003 TSIL LOYERS AMBASSADES



Annexes titre 2

10- La crise de 2014 dans les pays d'Afrique équatoriale producteurs de pétrole

Part du pétrole dans le PIB, le budget et les exportations (2014) – population et production pétrolière

	PIB	Budget	Exportations	Population (millions hab.)	Prod. Pétrolière (millier b/j)
Cameroun	10%	20%	50%	23	75
Congo	50%	75%	80%	4,5	281
Gabon	45%	50%	70%	1,7	236
Guinée éq.	85%	85%	90%	0,8	281

Sources : FMI ; Banque mondiale ; BP Statistical Review of World Energy

11- Mesures juridiques de soutien à l'environnement des affaires au Gabon

Codes et lois	Références
Codes des marchés publics	Décret n°2018-27 du 17 janvier 2018 portant Code des Marchés Publics
Partenariats-public-privé	Ordonnance n°009/PR/2016 du 11 février 2016 relative aux Partenariats Public-Privé
Charte des investissements	Loi n°15/98 du 23 juillet 1998
Loi sur les PME/PMI	Loi n°16/2005 de 2005
Code du travail	Loi n°3/94 du 21 novembre 1994
Loi sur les zones économiques à régime particulier - ZERP	Loi n°010/2011 du 18 juillet 2011
Décret portant création de la ZERP de NKOK	Décret n°0461/PR/MPITPTHTAT du 10 octobre 2012
Décret portant création de la ZERP de Port-Gentil	Décret n°0126/PR/MPITPTHTAT du 22 janvier 2013



Ordonnances portant modification de la loi sur les ZERP	Ordonnance n°017/PR/2013 du 21 février 2013
---	---



Index

A

Aides d'Etat/ aides publiques **53 ; 103**

C

Crédit d'impôt recherche **277**

E

Entreprises nouvelles **125 ; 186 ; 192 ; 349 ; 433**

Etablissement stable **137 ; 338**

F

Filiale **349**

I

Impatriés **203**

Intégration fiscale (régime) **33 ; 60 ; 352 ; 357 ; 539**

J

Jeunes entreprises innovantes (régime) **287**

N

Neutralité (principe) **132**

Non-discrimination (principe) **136**

S

Succursale **342**

Z

Zone

A finalité régionale **85 ; 235**

Economique à régime privilégié **181 ; 267**

Franche **239**





Table des matières

Remerciements	5
Droits d'auteurs	6
Liste des principales abréviations	7
Sommaire.....	11
Introduction	2
Partie I - Les enjeux de la fiscalité incitative en faveur de l'implantation d'entreprises étrangères	46
Titre 1 - L'influence du droit international sur les incitations fiscales en faveur des entreprises étrangères	48
Chapitre 1 - La superposition des règles fiscales incitatives communautaires et nationales ...	50
Section 1 - Le cadre général du droit européen des aides fiscales	53
§ 1 - Les restrictions européennes à l'octroi des aides fiscales aux entreprises	53
A- La réglementation européenne des aides d'État	54
1- Les aides d'État : une notion vaste	54
a- La clarification progressive des éléments constitutifs des aides d'État.....	55
i- Les entreprises : seules bénéficiaires des aides d'État.....	55
ii- Des avantages d'origine étatique	62
iii- L'affectation de la concurrence et des échanges entre les Etats membres par des mesures sélectives.....	64
b- Aides d'État et mesures fiscales	72
2- L'incompatibilité des aides d'État avec la marché européen.....	78
a- Le fondement du principe de l'incompatibilité des aides d'État	78
b- L'assouplissement du principe d'incompatibilité	84
B- Le contrôle des aides autorisées	91
§ 2 - L'impact de la réglementation européenne des aides d'État	97
Section 2 - La CEMAC et les aides publiques aux entreprises	103
§ 1 - Une union initialement basée sur l'octroi des avantages fiscaux.....	103
§ 2 - La réglementation des aides publiques au sein de la CEMAC comme conséquence de l'assainissement de la concurrence	110
A- La relative restriction au libre exercice des politiques publiques des États	110
1- Une incompatibilité des aides publiques avec le marché commun assouplie	110
a- Le principe d'incompatibilité des aides publiques avec le marché commun.....	110
b- L'assouplissement du principe d'interdiction des aides publiques	115
2- Le contrôle des aides publiques autorisées.....	121
B- La difficile évaluation de l'impact de la réglementation da CEMAC des aides États sur les politiques fiscales d'attractivité gabonaises.....	123
Chapitre 2 - L'aménagement international des politiques fiscales	128



Section 1 - Les restrictions des institutions internationales à l'octroi des aides fiscales : Cas de l'Organisation Mondiale du Commerce et de L'Organisation pour la Coopération et de Développement Economique	129
§ 1 - Les fondements des restrictions internationales à l'octroi des aides aux entreprises	132
A- La neutralité fiscale.....	132
B- La non-discrimination.....	136
§ 2 - Les conséquences des restrictions internationales à l'octroi des aides aux entreprises	141
A- La prohibition des subventions en droit OMC	141
1- Les subventions prohibées	144
2- Les subventions pouvant donner lieu à une action	148
B- Les atténuations aux restrictions à l'octroi des aides aux entreprises	149
1- En droit OMC.....	149
a- Les subventions autorisées.....	149
b- Le traitement différencié des pays en développement	152
2- Dans le contexte de l'OCDE	154
a- La transparence fiscale.....	154
b- La nécessaire évaluation des mesures fiscales en vigueur	160
Section 2 - La coopération fiscale internationale	161
§ 1 - Les conventions bilatérales facteurs d'attractivité territoriale	162
A- La prévention des doubles impositions.....	162
1- Le champ d'application des conventions fiscales bilatérales d'élimination de doubles impositions.....	164
2- Les méthodes d'élimination des doubles impositions	167
a- La technique de l'exemption	167
b- La technique de l'imputation	168
B- La protection réciproque des investissements	171
§ 2 - La France et le Gabon : des relations privilégiées en termes d'investissement.....	175
A- Les accords fiscaux franco-gabonais	176
1- La convention fiscale de 1966	176
2- La nouvelle convention de 1995	177
a- Les clauses générales de la Convention franco-gabonaise.....	178
b- Le régime simplifié d'imposition pour les sous-traitants d'entreprises pétrolières	178
B- L'effectivité des accords fiscaux franco-gabonais.....	179
1- L'installation des entreprises françaises au Gabon.....	180
2- La diversification des acteurs économiques au Gabon	181
Conclusion titre	182

Titre 2 - Les politiques fiscales nationales d'attraction territoriale	184
Chapitre 1 - Les incitations générales à l'investissement des entreprises étrangères	186
Section 1 - Les incitations fiscales en faveur de certaines entreprises nouvelles et du développement social.....	186
§ 1 - Les incitations en faveur de certaines entreprises nouvelles	186
A- Le dispositif général en faveur de certaines entreprises nouvelles.....	186
1- Les incitations françaises en faveur de certaines entreprises nouvelles.....	186
2- Les incitations fiscales gabonaises en faveur des entreprises nouvelles	192
B- Les aides aux entreprises en difficulté	196
§ 2 - Les aides en faveur du développement social	203
A- Les mécanismes fiscaux en faveur de l'emploi	203
1- Des politiques fiscales favorisant l'embauche des impatriés.....	203
2- Des politiques fiscales en faveur d'une main d'œuvre nationale	211
a- L'efficacité de la politique française en faveur de l'embauche des résidents	211
b- La politique fiscale incitative en faveur de l'embauche d'une main d'œuvre gabonaise	220
B- Les incitations fiscales gabonaises relatives à la construction de logements socio-économiques.....	231
Section 2 - Les aides d'aménagement territorial.....	234
§ 1 - Les aides françaises d'aménagement territorial.....	234
A- Les zones d'aides à finalité régionale.....	235
B- Les zones franches	239
1- Les zones franches urbaines-territoires entrepreneurs	239
2- Les zones franches d'activité des territoires d'outre-mer.....	246
C- Les exonérations destinées aux entreprises implantées dans les bassins à redynamiser et à dynamiser	254
1- Les bassins d'emploi à redynamiser.....	254
2- Les bassins d'emploi à dynamiser.....	260
D- Les autres mécanismes d'incitations en faveur du développement de certains territoires.....	263
1- Les zones de restructuration de la défense.....	263
2- Les zones de revitalisation rurale	264
§ 2 - Les zones économiques gabonaises à régime privilégié.....	267
Chapitre 2 - Les incitations spéciales à l'investissement des entreprises étrangères	276
Section 1 - Les incitations fiscales en faveur de la recherche, le développement et l'innovation.....	276
§ 1 - Les incitations françaises en faveur de la recherche, du développement et de l'innovation	276

A-	Le crédit d'impôt recherche et les zones de recherche et développement d'un pôle de compétitivité	277
B-	Le régime fiscal des jeunes entreprises innovantes	288
C-	La fiscalité des cessions de brevets, d'inventions brevetables, de droits de possession industrielle et de marques de fabrique	292
1-	État des lieux de la fiscalité des cessions de brevets	292
2-	Le transfert de technologie entre les entreprises et le pays d'accueil	296
§ 2 -	L'absence d'une véritable politique fiscale gabonaise en matière de recherche et développement	298
Section 2 -	Les incitations fiscales gabonaises fondées sur les secteurs d'activités.....	303
§ 1 -	Les incitations en faveur de l'investissement dans le secteur des matières premières	303
A-	Le secteur forestier.....	304
B-	La fiscalité des hydrocarbures et des mines	310
1-	La fiscalité des hydrocarbures et des mines issue des réformes de 2014 et 2015...310	
a-	Les activités pétrolières.....	311
b-	L'exploitation minière	318
2-	La fiscalité des matières premières à l'issue des réformes de 2019.....	323
§ 2 -	L'ouverture économique du secteur tertiaire : cas du tourisme.....	325
Conclusion titre		328
Partie II -	Des mesures fiscales favorables à l'internationalisation des entreprises mais nécessitant une restructuration	330
Titre 1 -	Internationalisation et garanties des entreprises.....	332
Chapitre 1 -	Les mesures en faveur de l'internationalisation des entreprises : entre repli et ouverture	334
Section 1 -	Les exploitations directes et indirectes réalisées par les entreprises étrangères	334
§ 1 -	Les mutations du régime fiscal des implantations directes d'entreprises étrangères : la succursale	334
A-	Les notions d'entreprise « exploitée » et d'établissement stable	335
1-	La notion d'entreprise « exploitée »	336
2-	La notion d'établissement stable	338
B-	Détermination du bénéfice imposable des succursales d'entreprises étrangères.343	
1-	L'ambivalence de la notion de succursale	344
2-	Une fiscalité de la succursale progressivement plus incitative en France qu'au Gabon	345
§ 2 -	Le relatif statut fixe des filiales	351
A-	Les dispositifs fiscaux dérogatoires en faveur de la filiale en droit français.....	352
B-	L'inclination pour la filiale en droit gabonais	357

Section 2 - Les mesures en faveur des quartiers généraux, centres de coordination de recherche et développement ou centres de logistique.....	362
§ 1 - Les quartiers généraux et les centres de logistique	362
§ 2 - Les centres de coordination, de recherche et développement	370
Chapitre 2 - Les garanties fondamentales accordées aux entreprises.....	374
Section 1 - Garanties administratives et attractivité du territoire	374
§ 1 - Le rôle de l'administration dans la mise en œuvre des incitations fiscales.....	375
A- Le rôle d'information et d'accompagnement à l'égard des entreprises.....	375
1- Les prises de position de l'administration	375
a- L'accessibilité de la doctrine fiscale générale de l'administration.....	376
b- Les prises de position formelles de l'administration fiscale	379
2- L'opposabilité de la doctrine administrative garant de la sécurité juridique des entreprises	383
B- L'octroi des allègements fiscaux	390
1- La procédure d'octroi en France	390
2- Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale gabonaise	396
§ 2 - Le contrôle des entreprises	399
A- Le contrôle des aides requérant un agrément.....	399
B- Le contrôle des aides non subordonnées à un agrément	403
Section 2 - Garanties juridictionnelles	407
§ 1 - Les principes de légalité et d'égalité	408
A- Attractivité fiscale et principe de légalité	408
1- Le partage de compétences entre la loi et le règlement	410
2- Le contrôle de la légalité des sanctions fiscales.....	413
a- La notion de sanction fiscale.....	413
b- L'imbrication de la légalité des sanctions fiscales sur l'attractivité du territoire ...	416
B- L'égalité de traitement des entreprises	420
§ 2 - La sécurité juridique	426
A- La clarté et la lisibilité de la norme	426
B- La stabilité de la norme	428
Conclusion titre	434
Titre 2 - Des politiques fiscales d'attraction des entreprises étrangères nécessitant une restructuration.....	436
Chapitre 1 - Les limites des politiques fiscales d'attractivité	438
Section 1 - La nature des limites des mécanismes fiscaux incitatifs	438
§ 1 - Limite interne	438
A- Les causes politiques et législatives.....	439
1- Les causes politiques	440

2-	Les causes législatives	446
B-	Les causes administratives	450
§ 2 -	Limites externes	455
A-	Les atteintes à l'environnement.....	456
B-	La concurrence déloyale sur les petites entreprises locales.....	468
Section 2 -	Les conséquences aux limites des politiques fiscales d'attractivité.....	470
§ 1 -	L'efficacité et les coûts relatifs aux incitations fiscales	470
A-	L'efficacité des incitations fiscales.....	470
B-	Le coût des incitations fiscales.....	478
§ 2 -	L'optimisation et la fraude fiscales	484
A-	L'optimisation fiscale	484
B-	La fraude fiscale	491
Chapitre 2 -	La refonte du climat des affaires.....	498
Section 1 -	La coordination de l'ensemble des facteurs d'attractivité	499
§ 1 -	Les facteurs fondamentaux	499
A-	Le cadre institutionnel.....	499
1-	La stabilité politique.....	500
a-	Une stabilité vacillante au Gabon	500
b-	Une stabilité effective au regard des entreprises étrangères en France	502
2-	L'encadrement juridique et judiciaire	504
a-	La recherche d'un système transparent et sécurisant	504
b-	Le règlement amiable des différends	507
B-	L'efficacité des infrastructures.....	512
§ 2 -	Les facteurs « nécessaires ».....	517
A-	La diversification économique	517
B-	La performance des entreprises locales.....	522
C-	Le facteur humain.....	527
Section 2 -	La refonte du système fiscal actuel	533
§ 1 -	Une refonte progressive.....	533
A-	Des réformes en faveur d'une transparence fiscale au Gabon	533
B-	Vers une simplification de la fiscalité en France	537
§ 2 -	Une refonte perfectible	542
A-	Les réformes fiscales gabonaises d'attractivité territoriale	542
B-	Les réformes fiscales françaises d'attractivité territoriale	548
	Conclusion titre	554
	Conclusion générale.....	556
	Références bibliographiques	566
	Annexes	598



1- Résolution européenne sur le filtrage des IDE dans l'Union européenne.....	599
2- Le régime de base au Gabon avant la loi n°026/2016 du 06 janvier 2017 de finances rectificative pour 2017	600
3- Aides à la recherche, au développement et à l'innovation (RDI) au sein de l'Union européenne.....	601
4- Notification du Gabon au Comité des subventions et des mesures compensatoires (OMC) conformément à l'article 25.2 de l'Accord SMC et à l'article XVI :1	604
5- Evolution de l'IDH en Afrique.....	605
6- Attractivité et emploi au Gabon	606
7- Le classement 2016 des universités de la sous-région Afrique centrale.....	606
8- Droits fixes applicables aux titulaires d'autorisations et de titres miniers et de carrières.....	608
9- Liste des instructions publiées sur le site internet de la Direction générale des impôts	611
10- La crise de 2014 dans les pays d'Afrique équatoriale producteurs de pétrole ..	613
11- Mesures juridiques de soutien à l'environnement des affaires au Gabon.....	613
Index	615
Table des matières	617



Les mécanismes d'incitations fiscales à l'investissement des entreprises étrangères en France et au Gabon

L'attractivité territoriale des Etats se trouve au centre des préoccupations tant au niveau national qu'international. Les mesures fiscales dérogatoires destinées à attirer des investissements étrangers s'avèrent nombreuses et complexes, en raison non seulement de l'influence internationale, mais également des hésitations et de l'accumulation des règles nationales. Au Gabon et en France, les incitations fiscales d'attraction territoriale ont été instruites dans des domaines d'activités clés de l'économie. Elles participent ainsi à l'industrialisation de ces pays.

Cependant, au-delà de l'industrialisation, ces mesures dérogatoires visent à développer certaines zones du territoire, et surtout à lutter contre le chômage.

Néanmoins, loin de toujours parvenir aux résultats escomptés, ces mesures finissent parfois, au fil des années et des modifications successives à se complexifier, les rendant illisibles.

Mots-clés : Attractivité, incitations fiscales, aides d'Etat, compétitivité, développement, emploi.

Investment tax incentives for foreign companies in France and Gabon

The territorial attractiveness of states is at the center of national and international concerns. Derogatory tax measures designed to attract foreign investment are numerous and complex, not only because of international influence, but also because of hesitation and the accumulation of national rules. In Gabon and France, territorial attraction tax incentives have been learned in key economic activity areas. They thus participate in the industrialization of these countries.

However, beyond industrialization, these derogations aim to develop certain areas of the territory, and especially to fight against unemployment.

Nevertheless, far from always achieving the expected results, these measures sometimes end up, over the years and successive modifications to become more complex, rendering them illegible.

Keywords: Attractiveness, tax incentives, state aids, competitiveness, development, employment.

