Image not found or type unknown

TVA et navigation de plaisance : une mise à jour indispensable

Commentaire article publié le **06/10/2019**, vu **44565 fois**, Auteur : Ariel Dahan, Avocat atypique

La TVA afférente à l'activité économique de location des navires de plaisance a évolué et évolue encore, en fonction d'impératifs économiques ou politiques.

TVA et navigation de plaisance :

champs d'application, territorialité de la loi fiscale française et assiette de la taxe

oOo

Par Ariel DAHAN,
Avocat au Barreau de Paris, DESS de Droit Européen des Affaires

Une des consultations régulièrement demandée en matière de fiscalité par le candidat à un investissement dans la navigation de plaisance a trait à la question de la TVA. Cette question, posée de manière ingénue, est un piège récurrent, qui a eu pendant longtemps une réponse stabilisée, mais dont la position a récemment été modifiée à la suite de la volonté des Etats membres de l'Union Européenne de voire modifier le régime de TVA français, considéré comme dérogatoire.

Ceci ayant été dit, la consultation n'est pas plus avancée, et le candidat à l'investissement dans un navire de plaisance (maritime) ou un bateau de plaisance (fluvial) n'est guère plus avancé. Le principe mal énoncé n'éclaire pas !

C'est pourquoi il m'a semblé important de refaire un point rapide sur le régime de TVA applicable à la navigation de plaisance dans l'ensemble de l'opération d'investissement, de l'achat la revente en passant par l'exploitation.

I- Champ d'application de la TVA appliquée aux embarcations de plaisance

Acquisition d'une embarcation de plaisance (construction ou vente) : Ces activités sont considérées comme des « livraisons de biens ». Elles sont par nature des activités commerciales soumises à la TVA, au sens de l'article 256 I.CGI.

- ***Article 256 CGI :***

I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

Le critère retenu pour qualifier une opération de livraison de biens est fixé à l'article 256 II. CGI, comme le « *pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* »:

- ***Article 256 CGI :*** *II. 1° Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.*

A ce titre, la livraison de biens couvre la construction, la vente, mais également certains contrats qui concèdent au bénéficiaire des droits spécifiques sur une durée d'utilisation :

- La Location – Vente *(Art.256-II.3°c)*
- La Vente à crédit avec transfert de propriété à la dernière échéance *(Art.256-II.3°c)*
- La Vente sous clause de réserve de propriété *(Art.256-II.3°d)*

Dans ces trois dernières situations, le moment de l'assujettissement est celui de la remise matérielle de l'embarcation, et non celui du transfert de la propriété juridique.

En revanche, ne sont pas considérés comme des livraisons de biens,

- Le contrat de Location avec Option d'Achat
- Le contrat de Crédit-Bail – Leasing

Ces deux contrats ne transfèrent pas la propriété automatiquement, le bénéficiaire disposant d'une option ou d'une possibilité d'acheter ou non le bien d'occasion en fin de contrat. Ils relèvent du régime des locations et non de celui de la vente.

La levée de l'option en fin de contrat devient une vente, réalisée au prix résiduel et non au prix global.

Importation et exportation depuis ou à destination de pays tiers à l'UE :

Aux termes de *l'article 262* du CGI, la vente à l'exportation (hors UE) est exonérée de TVA.

L'importation (depuis un pays hors UE) d'un moyen de transport neuf est automatiquement soumise à TVA dans le pays d'importation, ou d'immatriculation de l'embarcation.

Acquisition de moyens de transport neufs en régime intracommunautaire : Le régime intracommunautaire de TVA applicable à la vente des moyens de transports diffère selon que le moyen de transport est neuf ou d'occasion.

L'article *298 Sexies CGI* soumet la livraison d'un moyen de transport neuf en provenance d'un pays de l'UE à la TVA dans le pays où il est livré.

La livraison est exonérée de TVA dans le pays de départ.

Définition du régime neuf !

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

Le droit fiscal définit de « neuf » l'embarcation ayant navigué moins de 100 heures ou ayant été mis en circulation depuis moins de 3 mois. Cela peut paraître beaucoup pour un individu moyen. Mais cette définition permet des opérations en cascade sur une embarcation neuve qui aurait navigué moins de 100 heures dans une période de moins de 3 mois.

Aussi, un moyen de transport peut être revendu plusieurs fois sous le régime « neuf », et un particulier non-assujetti à la TVA peut très bien être considéré comme un revendeur « occasionnel » d'un moyen de transport neuf, assujetti de ce fait à la TVA pour cette opération.

Par ailleurs ce régime n'est applicable qu'aux embarcations de plus de 7,50 m. En effet, les embarcations de plus de 7,50 m sont obligatoirement soumises à immatriculation et susceptibles d'une navigation internationale. A contrario, les embarcations de moins de 7,50 m n'étant pas obligatoirement immatriculées, elles ne sont théoriquement pas susceptibles de navigation internationale. Ce qui explique pourquoi le régime applicable ne sera plus celui des livraisons intracommunautaires, mais celui de la TVA du taux du pays du vendeur, quel que soit le lieu de la livraison effective.

L'achat et l'introduction par un particulier d'une embarcation de plaisance neuve dans un pays de l'UE en vue de l'immatriculer en France est soumise au taux de TVA français, indépendamment du taux de TVA réellement payé dans le pays où le transfert de propriété a eu lieu. Dans cette situation, à l'occasion de l'immatriculation en France, l'acquéreur doit produire le certificat fiscal prévu par l'article 298 sexies Vbis. Ce certificat indique le montant de la TVA due et celle acquittée lors de l'achat intracommunautaire hors de France. Si l'embarcation n'est pas soumise à immatriculation en raison de sa taille, le certificat doit être conservé pour être produit sur contrôle.

Acquisition de moyens de transport d'occasion : *(Article 261- 3.1°a. CGI)*

La vente d'une embarcation de plaisance d'occasion est généralement effectuée par un non-assujetti à la TVA. Elle n'est donc plus soumise à la TVA.

Toutefois, *l'article 261 3.1°a. alinéa 2* exclut de l'exonération et maintient soumise à la TVA l'opération de vente d'un bien d'occasion si le vendeur était un assujetti et qu'il a lui-même récupéré ou déduit la TVA afférente à l'achat du bien. Dans ce cas la TVA s'applique sur le prix de vente de l'embarcation d'occasion.

Attention : la TVA est due par le vendeur. C'est donc à lui de la collecter chez l'acquéreur. Or dans ce cadre, le contrat de vente fige le prix, qui sera exprimé HT ou TTC. Le vendeur devra donc retirer du prix de vente le montant de la TVA et la reverser ou à tout le moins la déclarer dans sa déclaration de TVA.

Location d'une embarcation de plaisance : La location d'un bien meuble est considérée comme une activité économique. *L'article 256-A dernier alinéa* dernière phrase du CGI dispose clairement :

*« Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant **l'exploitation d'un bien meuble corporel** ou incorporel **en vue d'en retirer des recettes** ayant un **caractère de permanence**. »*

Le critère d'assujettissement à la TVA en matière de location d'embarcations est donc le fait de

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

rechercher des recettes récurrentes. La location d'une embarcation à un ami effectuée de manière occasionnelle ne constitue pas une activité économique. Mais la location, récurrente, même réalisée sans but lucratif, devient une activité économique soumise à la TVA, quand bien même elle serait réalisée par une personne non-commerçante. La location d'un navire est une activité commerciale par nature.

Ainsi, le propriétaire particulier qui loue son embarcation de plaisance à divers particuliers, directement ou au travers d'une structure de gestion, devient assujetti à la TVA bien qu'il ne soit pas nécessairement assimilé à un commerçant. Précisons toutefois que la location d'un navire est une activité commerciale par nature, contrairement à la location d'un immeuble.

Plusieurs types de location existent, selon plusieurs critères :

- location courte, ou location longue-durée
- location avec équipage ou sans équipage (coque nue)

Dans toutes ces situations, le régime de TVA est le même : l'opération de location d'une embarcation de plaisance est toujours assujettie à la TVA.

Des modifications pourront apparaître sur la question du taux de TVA applicable (territorialité de la TVA) et sur les modalités de calcul de la taxe (liquidation de la TVA).

Prestations réalisées sur les embarcations de plaisance :

Les travaux de réparation sur les embarcations de plaisance sont assujettis à la TVA.

Les livraisons de consommables sur une embarcation de plaisance sont également assujetties à la TVA.

Elles ne sont pas récupérables pour les prestations effectuées sur un navire de plaisance, sauf lorsqu'il s'agit de travaux de grande importance.

II- Territorialité de la TVA

En matière de livraison de moyens de transport, le droit fiscal considère en général le lieu de l'immatriculation. Le territoire d'application de la TVA s'entends du territoire français (Corse incluse) mais également de celui de l'UE, à quelques exceptions près.

En ce qui concerne les locations d'embarcation, l'article 259 A du CGO applique un régime spécifique dérogatoire ;

- ***Article 259 A***
- *Par dérogation à l'article 259, **est situé en France** le lieu des prestations de services suivantes :*
-
- *1° Les locations de moyens de transport :*

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

- *a) Lorsqu'elles sont **de courte durée** et que le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur en France.*
- *La location de courte durée s'entend de la possession ou de l'utilisation continue d'un moyen de transport pendant une période ne dépassant pas **trente jours** ou, dans le cas d'un moyen de transport maritime, **quatre-vingt-dix jours** ;*
-
- *b) Les locations, autres que celles de courte durée, consenties à une personne non assujettie, lorsque cette personne est établie ou a son **domicile ou sa résidence habituelle en France ;***
-
- *c) Par dérogation au b, la location d'un bateau de plaisance, à l'exception de la location de courte durée, à une personne non assujettie **lorsque le bateau est effectivement mis à disposition du preneur en France** et le service fourni par le prestataire à partir du siège de son activité économique ou d'un établissement stable qui y est situé.*

La lecture de cet article est intéressante :

D’une part, cet article dissocie le régime des locations des navires (maritimes) de celle des bateaux (fluviaux), pour ce qui concerne les locations de courte durée. La courte durée est de 30 jours pour tout type de transport (y compris fluvial), alors qu’elle est de 90 jours pour un moyen de transport maritime.

Dans ces conditions, la location de courte durée est considérée être réalisée en France lorsque l’embarcation a été mise à disposition du bénéficiaire en France. Même si le bénéficiaire quitte la France dans ce délai.

Au-delà d’une location de courte durée, la location est considérée en France lorsque le bénéficiaire est domicilié en France. Mais également, par dérogation, lorsque l’embarcation est mise à disposition en France, **et** que le bailleur y a son siège ou établissement.

A contrario, si l’embarcation n’est pas mise à disposition en France, ou que le bailleur n’y a pas son siège ou son établissement, la location est soumise à la TVA du pays du bailleur ou du pays de mise à disposition de l’embarcation.

Une précision doit être faite néanmoins : l’exception vise la location des « bateaux de plaisance ». Or ce terme n’est pas un terme générique. En effet, le Code des Transports définit spécifiquement le bateau et le navire. Les deux n’ont pas les mêmes prérogatives : le bateau est une embarcation destinée à naviguer en eaux intérieures, en navigation fluviale, alors que le navire est une embarcation destinée à naviguer en eaux maritimes. Le lecteur se réfèrera utilement à la lettre des articles L.4000 et L.5000 du Code des transports, respectivement pour le transport fluvial (L.4000) et pour le transport maritime (L.5000). Le texte est clair, dépourvu d’ambiguïté et n’appelle aucune interprétation.

En revanche, la rédaction du texte fiscal est ambigüe. Un lecteur non-avisé pourrait supposer que la loi fiscale considère le terme « *bateau de plaisance* » comme un terme générique alors qu’il s’agit en fait et en droit d’un terme spécifique. Et rien n’interdit l’administration de revenir à la définition légale du bateau, plutôt que de s’en tenir à l’interprétation « courante » et erronée faite par le non-professionnel.

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

Il faudra donc toujours avoir à l'esprit, en matière d'obligations fiscales, que le terme « bateau de plaisance » peut signifier à la fois le terme générique d'embarcation de plaisance, et le terme spécifique d'embarcation fluviale. Tant que cette ambiguïté n'aura pas été levée par l'administration fiscale, soit aux termes d'un rescrit soit aux termes d'une rectification législative, l'incertitude juridique demeurera.

III- Liquidation de la TVA

Etre assujeti à la TVA ne suffit pas; Il faut aussi la liquider. Donc déterminer quelle est l'assiette taxable.

Le dispositif de l'article 172 annexe II du CGI prévoyait que la liquidation de la TVA se faisait au prorata du temps passé par le navire en France ou dans un autre état Membre de l'UE ou hors UE. C'est-à-dire en dehors des eaux territoriales de l'UE.

Il était complété par une instruction publiée au Bulletin Officiel des Impôts, BOFIP **3 A-1-05 n° N° 15 du 24 JANVIER 2005** prise en application des dispositions en vigueur en 2005.

- ***Article 172***
- *Pour les locations de moyens de transport mentionnées au 1° de l'article 259 A du code général des impôts, et les prestations de services indiquées à l'article 259 C du même code, le prestataire est tenu d'apporter la preuve que les moyens de transports loués ou les prestations rendues ont été utilisés en totalité ou en partie, et, le cas échéant, dans quelle proportion :*
- *a. En France, dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou en dehors de la Communauté, s'il s'agit de la location de moyens de transport ;*
- *b. En France ou hors de France, s'il s'agit de prestations désignées à l'article 259 C précité.*
- *A défaut, les locations de moyens de transport et les prestations ci-dessus sont considérées comme utilisées en France.*

Cette instruction portait sur la détermination de l'assiette de la TVA, et la part des loyers à prendre en considération pour calculer la TVA applicable.

La part des loyers à prendre en considération était fixée à proportion du temps passé par le navire dans les eaux territoriales de l'UE ou hors eaux territoriales de l'UE, a charge aux loueurs de justifier par tout moyen le temps réel passé par le navire dans les eaux territoriales.

Un processus de simplification était admis, qui autorisait les loueurs à appliquer un coefficient forfaitaire de 50%, sur le temps de location du navire loué, compte tenu du caractère nécessairement international de la navigation maritime. En effet les eaux territoriales s'arrêtent à 13 miles nautiques des côtes.

L'instruction n'a pas été retirée. Elle est toujours disponible au BOFIP à l'adresse http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2005/3capub/textes/3a105/3a105.htm et n'est pas indiquée caduque.

Toutefois le fonctionnement du régime de réduction de la base imposable au prorata du temps passé par les navires dans les eaux territoriales semble être fondamentalement modifié par

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

l’article 259 A 1° CGI dans sa version modifiée en 2009.

En effet, l’ancienne version considérait de manière dérogatoire à l’article 259 CGI (territorialité de l’impôt) que le lieu des prestations des locations de moyens de transport est réputé se situer en France lorsque le prestataire est établi en France ET que le bien est utilisé en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté. Le critère de territorialité était celui du lieu de l’utilisation du navire. On pouvait s’étonner de ce critère, en raison du caractère essentiellement « mobile » du navire. Le rattachement territorial au lieu d’utilisation étonnait puisque, le navire se déplaçant, l’article 259 A créait un principe de variabilité de la fiscalité territoriale après la signature du contrat.

La rédaction de l’article 259 A CGI en vigueur depuis 2009 est très différente. Au lieu d’utiliser « *Est réputé être situé en France le lieu des prestations de service* » l’article nouveau utilise « *Est situé en France* », sans laisser de possibilité de contournement. Et la nouvelle version fixe, pour les locations de longue durée, le lieu de réalisation de la prestation de location des navires comme étant celui de la « *mise à disposition du navire* », indépendamment du lieu d’utilisation ou du lieu de domicile du preneur ;

Ainsi, un navire loué à un étranger non-communautaire, mis à disposition dans un port français, sera soumis à la TVA française, alors qu’un navire français loué à un français par une entreprise française mais mis à disposition dans un port non-français (et non-européen) ne sera pas soumis à la TVA française.

La sanction commerciale semble être rapide : pour une navigation internationale, il sera toujours plus intéressant de louer le même navire au même prestataire au départ d’un port étranger. La location sera alors exonérée de TVA.

Reste la question de la liquidation de la TVA. L’article 170 et son instruction interprétative ne semblent plus devoir être applicables. Le prorata du temps du navire hors de France ou hors d’UE ne devrait plus avoir d’incidence puisque seule compte la « mise à disposition » du navire depuis un port français.

Pour contourner cette logique fiscale complexe, certains ont tenté de recourir à plusieurs contrats à exécution successive, afin de minimiser le temps pendant lequel le navire est « mis à disposition » du client depuis le territoire français.

Ainsi, le cumul de deux contrats, l’un de 24 heures au départ d’un port français, et à destination d’un port défini, et l’autre de 6 jours au départ du port étranger défini, permet de couvrir une période de 7 jours, devrait avoir pour effet de soumettre à la TVA française (ou européenne) la location du navire pour le temps contractuel où il a été mis à disposition en France, et d’exonérer de TVA la location du navire mis à disposition hors de France ou hors d’Europe UE.

Pour appliquer cette dérogation il faudra rédiger des contrats très précis sur la mise à disposition du navire, le temps de location et les conditions de restitution ou de prorogation.

Enfin, l’instruction fiscale étant toujours en vigueur, l’assiette de la TVA sera les loyers perçus pour le temps pendant lequel le navire se trouve en France.

Là encore, l’instruction fiscale autorise le loueur à justifier par tout moyen la proportion du loyer soumise à la TVA. En cas de difficulté, il autorise le loueur à retenir un forfait de 50%.

Ainsi, et sous réserve du maintien en vigueur de l’instruction fiscale de 2005, la TVA réelle afférente à la location d’un navire de plaisance représentera un prorata des loyers à proportion du temps de location et de présence du navire dans les eaux territoriales dans les eaux territoriales

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

françaises ou européenne. Soit, avec un minimum d'ingénierie contractuelle, une taxation virtuelle proche de 0% pour une prestation pourtant soumise à TVA en France.

IV- Critiques & Recommandations

Le dispositif fiscal mis en place en 2009 est d'un niveau rédactionnel très pauvre. Il est proche de l'analphabétisme tellement le mode rédactionnel est peu explicite. Il ne peut pas s'agir d'une stratégie de législation fiscale, puisque le législateur a l'obligation de légiférer de manière compréhensible. Toutefois, ce soupçon ne peut pas être mis de côté.

Le fait est que le régime tel que décrit est celui qui est présenté par l'Administration Fiscale dans son précis de fiscalité de 2018 BOI-TVA-CHAMP-20-50-30-20180801, à jour au 6 octobre 2019.

Le fait est également que la jurisprudence fiscale française et européenne n'est pas favorable à ce régime considéré comme un régime d'exception, mis en place en France, en Italie et à Malte.

Le fait est encore que l'administration fiscale ne communique pas sur cette ambivalence des textes fiscaux, entre la compréhension (mauvaise) de l'article 259 A CGI et celle contradictoire de la combinaison de l'article 170 Annexe II CGI et de l'instruction de 2005.

Le fait est, enfin, que le législateur, pour ses lois fiscales, méconnaît allègrement les définitions qu'il pose et impose aux professionnels du transport dans son Code des Transport. Un Bateau n'est pas un terme générique. C'est – il faut l'avoir à l'esprit – une embarcation réservée à la navigation sur les eaux intérieures. A l'inverse, un Navire est une embarcation destinée à la navigation maritime. Les deux termes renvoient à des régimes fondamentalement différents. Lorsque le législateur fiscal emploie indifféremment l'un pour l'autre, il est légitime de s'interroger sur les raisons de cette confusion. Est-ce l'incompétence du rédacteur et de la Commission des lois ? Est-ce la volonté malfaisante du législateur fiscal qui tend des pièges aux contribuables ? A mon sens, l'inquiétude est justifiée.

De sorte que, pour avoir l'esprit tranquille et garantir à un investisseur le niveau de taxation des loyers d'un navire de plaisance, il me semble utile, sinon indispensable, de solliciter un rescrit fiscal présentant l'activité du client et la méthodologie de souscription des contrats d'armement, ainsi que les modalités de mise à disposition du navire.

Prétendre autrement, comme on le voit sur certains sites à vocation essentiellement journalistique, met évidemment le client en péril d'une réévaluation du processus économique et d'un rappel de TVA potentiellement très lourd. Or rappelons que le fonctionnement de la TVA repose sur le fait que l'assujetti collecte la TVA pour le compte de l'Etat et qu'il doit la reverser. Il retient alors des fonds publics, et en fait un usage non prévu. On n'est jamais très loin d'une incrimination pénale dans un litige de TVA…

La prudence exigera donc d'envisager toutes les situations, et de vérifier avec le client l'intégralité des modalités de la location, dans ses moindres détails, jusqu'à la rédaction du contrat et les modalités techniques de contrôle.

Ariel DAHAN
A Paris le 6 octobre 2019.

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés