

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-20-30-20-20130710

Date de publication : 10/07/2013

Date de fin de publication : 22/01/2020

BIC - Plus values et moins values – Règles générales - Régime fiscal des plus et moins values des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu - Plus-values à court terme réalisées à l'occasion de la cession de navires de pêche ou de parts de copropriété de tels navires

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 2 : Régime fiscal des plus et moins values à court terme et à long terme

Chapitre 3 : Régime fiscal des plus-values et moins-values nettes à court terme

Section 2 : Plus-values à court terme réalisées à l'occasion de la cession de navires de pêche ou de parts de copropriété de tels navires

Sommaire :

I. Champ d'application du régime

A. Entreprises concernées

B. Plus-values concernées

II. Conditions d'application

A. Caractère optionnel du dispositif

B. Obligation de réinvestir

1. Nature et affectation des biens faisant l'objet du réinvestissement.

2. Montant du réinvestissement.

3. Délai de réinvestissement.

III. Modalités d'application du dispositif

A. Modalités d'étalement de la plus-value

B. Imposition de la plus-value dans les conditions de droit commun

C. Réintégration du solde de la plus-value

1. Non-respect de l'engagement de réinvestir

2. Majoration applicable en cas de non-respect de l'engagement de réinvestir

a. Principe

b. Calcul de la majoration

3. Cession ou cessation d'entreprise, cession des biens acquis en emploi

a. Principe

b. Exceptions

Le 1^{er} quater de l'[article 39 quaterdecies du code général des impôts \(CGI\)](#), prévoit un régime d'étalement de l'imposition de la plus-value à court terme provenant de la cession, **avant le 31 décembre 2010**, d'un navire de pêche maritime ou de parts de copropriété d'un tel navire et réalisée en cours d'exploitation par une entreprise de pêche maritime ou dont l'activité est de fréter de tels navires.

En contrepartie de cet étalement de la plus-value à court terme, l'entreprise est tenue de réinvestir, dans un délai de 18 mois, une somme au moins égale au prix de cession dans un nouveau navire de pêche maritime ou dans des parts de copropriété d'un tel navire.

À défaut de réinvestissement dans ce délai, les sommes en report d'imposition sont comprises dans le résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration de ce délai et majorées d'un montant égal au produit de ces sommes par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#).

I. Champ d'application du régime

A. Entreprises concernées

10

Le dispositif d'étalement s'applique aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou qui relèvent de l'impôt sur le revenu, quel que soit leur régime d'imposition.

Seules sont concernés par ce dispositif, les entreprises qui exercent, à titre principal, une activité de pêche maritime ou (et) de location de navires de pêche maritime, coque nue ou armés (la location armée s'entend de la location du navire avec son équipage et son équipement). Cette condition est remplie si le chiffre d'affaires provenant des activités éligibles représente au moins 50 % du chiffre d'affaires total de l'entreprise. Cette comparaison s'effectue sans tenir compte de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les entreprises qui exercent à titre principal une activité de pêche en eau douce ou d'aquaculture, ou encore de pisciculture ne peuvent donc bénéficier du dispositif d'étalement.

20

Lorsque l'entreprise qui entend bénéficier de ce dispositif est une société soumise au régime d'imposition prévu à l'[article 8 du CGI](#), la condition tenant à la nature de l'activité doit être également remplie par les associés personnes morales de cette société. A cet égard, il n'est pas nécessaire que la société et ses associés exercent la même activité.

B. Plus-values concernées

30

Il s'agit des plus-values à court terme réalisées en cours d'exploitation lors de la cession d'un navire de pêche maritime ou de parts de copropriété d'un tel navire.

Remarque : s'agissant des parts de copropriété de navires, chaque membre de la copropriété amortit le prix de revient de sa part de copropriété suivant les modalités prévues pour les navires, en application des dispositions de l'[article 39 E du CGI](#). Les amortissements ainsi pratiqués viennent en diminution du prix de revient pour la détermination des plus values.

Par suite, ne peuvent bénéficier du régime d'étalement, les plus-values soumises au régime des plus-values à long terme prévu à l'[article 39 duodécies du CGI](#) et les plus-values réalisées à l'occasion de la cession ou de la cessation de l'entreprise.

Remarque : Il est rappelé que le a quater du I de l'[article 219 du CGI](#), exclut du régime des plus-values à long terme pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1997, les plus-values réalisées par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et provenant de la cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé, à l'exclusion notamment de certains titres. Pour ces entreprises, le dispositif d'étalement est donc susceptible de s'appliquer au montant total de la plus-value réalisée lors de la cession des biens concernés.

40

En ce qui concerne les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, il est rappelé que le régime des plus-values à court terme est applicable aux plus-values provenant de la cession d'éléments détenus depuis moins de deux ans, ou, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt, détenus depuis plus de deux ans.

Remarque:

Sur la notion de cession ou de cessation d'entreprise : en application de l'[article 201 du CGI](#), la cession par une entreprise de l'ensemble de ses éléments d'actif constitue une cession totale d'activité et entraîne l'imposition immédiate des bénéfices d'exploitation non encore taxés, des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes de l'actif social. Il convient de se reporter au [BOI-BIC-CESS](#).

(50 à 80)

II. Conditions d'application

A. Caractère optionnel du dispositif

90

Le dispositif d'étalement est optionnel. Le choix effectué à ce titre par les entreprises constitue une décision de gestion qui leur est opposable.

En ce qui concerne les entreprises relevant du régime réel normal, ce choix est matérialisé par l'inscription de la plus-value qui fait l'objet de l'étalement dans le cadre A du **tableau 2059-B** (n° CERFA 10954) accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires". Pour les entreprises relevant du régime simplifié et entendant se placer sous le dispositif d'étalement, il se traduit par la production d'un état détaillant, par exercice, le suivi de l'étalement de la plus-value en cause ; cet état doit être joint à la déclaration de résultats **n° 2031** (n° CERFA 11085), afférente aux exercices à l'ouverture desquels une fraction de la plus-value en cause n'a pas encore été réintégrée. La déclaration **n° 2031** est accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires"

B. Obligation de réinvestir

100

Pour bénéficier du dispositif d'étalement, l'entreprise doit réinvestir soit au cours de l'exercice de cession, soit, sur engagement de sa part, dans un délai de 18 mois à compter de cette cession, une somme au moins égale au prix de vente du bien, dans un nouveau navire de pêche maritime ou dans des parts de copropriété d'un tel navire.

1. Nature et affectation des biens faisant l'objet du réinvestissement.

110

L'entreprise doit réinvestir dans un ou plusieurs navires de pêche, neufs ou d'occasion, ou dans des parts de copropriété de tels navires et affecter ces investissements à son exploitation.

Si le navire est acquis d'occasion, sa durée de vie résiduelle doit être au moins égale à dix ans et sa construction achevée depuis dix ans au plus.

Pour la détermination de la durée résiduelle d'utilisation, il est admis, à titre de règle pratique, que cette durée corresponde à la durée prévisible d'utilisation du navire acquis à l'état neuf, diminuée du nombre d'années qui se sont écoulées depuis sa construction.

Lorsque le réinvestissement porte sur des parts de copropriété de navire, la durée de vie résiduelle et l'âge du navire s'apprécient à la date de souscription ou d'acquisition de ces parts.

120

Les conditions relatives à la durée de vie résiduelle du navire d'occasion et à la date d'achèvement de sa construction ne sont toutefois pas exigées si l'entreprise justifie n'avoir pu y satisfaire, pour un navire de pêche correspondant à ses besoins, malgré ses diligences et pour des raisons indépendantes de sa volonté.

Cette impossibilité s'apprécie au regard des caractéristiques techniques du navire correspondant aux besoins de l'entreprise.

Il en sera ainsi notamment dans le cas où l'entreprise est en mesure de justifier qu'il n'existe pas sur le marché de l'occasion de navires remplissant les conditions d'âge et de durée d'utilisation, qui soient adaptés à la nature de sa pêche.

2. Montant du réinvestissement.

130

La somme à réinvestir doit être au moins égale au prix de cession du navire de pêche maritime ou des parts de copropriété d'un tel navire.

Pour apprécier le montant du réinvestissement, il y a lieu, le cas échéant, d'ajouter au prix d'acquisition du nouveau navire ou des parts de copropriété, le coût des travaux de rénovation ou d'amélioration effectués depuis son acquisition ou du prix de souscription des parts émises pour financer de tels travaux. En revanche, ne peuvent être prises en compte les dépenses n'ayant pas pour effet d'accroître l'actif net de l'entreprise (dépenses de réparation notamment).

140

Le montant du réinvestissement s'entend des sommes prélevées sur le prix de cession du navire. Il n'y a donc pas lieu d'y inclure, notamment, d'éventuelles subventions d'équipement versées pour financer l'acquisition d'un nouveau navire. Ces subventions doivent être déduites du prix de revient du navire pour apprécier le montant du réinvestissement.

150

Lorsque le montant du réinvestissement est inférieur au prix de cession, seule une fraction de la plus-value à court terme peut bénéficier de l'étalement. Cette fraction est égale au produit de la plus-value en cause par le rapport entre le prix de cession affecté à l'acquisition du navire ou des parts de copropriété de navire et la totalité de ce prix.

160

Exemple :

Une entreprise de pêche maritime a réalisé, en 2009, une plus-value à court terme d'un montant de 400 000 € provenant de la cession d'un navire de pêche maritime pour un prix de 800 000 €.

Au cours de la même année, l'entreprise fait l'acquisition d'un navire de pêche maritime neuf pour un prix de 600 000 €.

Dès lors que les sommes réinvesties sont inférieures au prix de cession, la plus-value à court terme ne bénéficie du dispositif d'étalement que pour une fraction de son montant.

Cette fraction est égale au produit de la plus-value en cause par le rapport entre le prix de revient du nouveau navire et le prix de cession de l'ancien navire, soit 300 000 € :

$$400\ 000 \times (600\ 000 / 800\ 000) = 300\ 000$$

3. Délai de réinvestissement.

170

Le réinvestissement doit intervenir dans un délai de 18 mois décompté de la date de cession du navire de pêche maritime ou des parts de copropriété d'un tel navire.

Les travaux de rénovation ou d'amélioration qui seraient, le cas échéant, effectués sur le nouveau navire doivent être réalisés avant l'expiration de ce délai pour être pris en compte dans l'évaluation des sommes réinvesties.

180

Si le réinvestissement n'est pas réalisé au cours de l'exercice de cession, l'entreprise doit prendre l'engagement de réinvestir dans le délai mentionné ci-avant.

Cet engagement doit être joint à la déclaration de résultats de l'exercice de cession.

III. Modalités d'application du dispositif

A. Modalités d'étalement de la plus-value

190

Si l'entreprise opte pour l'application du dispositif d'étalement prévu au 1^{er} quater de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#), la plus-value à court terme provenant de la cession d'un navire de pêche maritime ou de parts de copropriété d'un tel navire est répartie, par parts égales, sur les sept exercices suivant celui de la cession, quelle que soit la durée de ces exercices.

200

L'étalement porte sur la totalité de la plus-value à court terme ou, si les sommes réinvesties sont inférieures au prix de cession, sur une fraction de son montant déterminée dans les conditions indiquées au [II-B § 160](#), sans qu'il y ait lieu d'en soustraire les moins-values à court terme subies à raison de la cession ou de la dépréciation d'autres éléments d'actif, y compris les moins-values à court terme afférentes à d'autres navires de pêche maritime ou des parts de copropriété d'un tel navire.

B. Imposition de la plus-value dans les conditions de droit commun

210

Lorsque l'entreprise n'a pas rempli son obligation de emploi dans l'exercice de cession, elle ne peut bénéficier du régime de faveur que si elle prend l'engagement, dans un document annexé à la déclaration de résultat de l'exercice de cession, de réinvestir dans les conditions prévues par la loi. A défaut d'un tel engagement, la plus-value de cession est imposable au titre de l'exercice au cours duquel cette cession est intervenue. Dans cette situation, elle peut faire l'objet, pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, de l'étalement prévu au 1 de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#).

C. Réintégration du solde de la plus-value

220

L'étalement de la plus-value à court terme cesse de s'appliquer lorsque intervient l'un des événements suivants :

- non-respect de l'engagement de réinvestir ;
- cession ou cessation de l'entreprise, cession du navire ou des parts de copropriété de navire acquis en réemploi du bien cédé. Dans ces situations, la fraction de la plus-value à court terme non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel intervient l'événement mettant fin au régime d'étalement.

1. Non-respect de l'engagement de réinvestir

230

Si l'entreprise ne respecte pas son engagement de réinvestir dans un délai de 18 mois dans un navire de pêche maritime ou dans des parts de copropriété d'un tel navire ou, si elle réinvestit une somme inférieure au prix de cession, l'étalement de la plus-value est, selon le cas, totalement ou partiellement remis en cause. Les conditions de réintégration de la plus-value étant expressément prévues par le dispositif, les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ayant pris la décision de se placer sous le bénéfice de ce régime ne peuvent, à défaut d'avoir respecté l'engagement de réinvestissement, se prévaloir de l'étalement sur trois années d'imposition mentionné au [III-B § 210](#).

Elles sont tenues, comme les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, d'appliquer les règles suivantes :

- Absence de réinvestissement

235

Dans cette situation, la plus-value à court terme non encore imposée est rapportée au résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration du délai de 18 mois. En pratique, la somme à réintégrer sera égale au montant total de la plus-value à court terme si l'expiration de ce délai intervient au cours de l'exercice suivant celui de la cession. Si cet événement intervient au cours du second exercice suivant celui de la cession, compte tenu de la réintégration effectuée au titre de l'exercice précédent, la réintégration porte sur les $\frac{6}{7}$ ^{èmes} de ce montant.

- Réinvestissement partiel

240

De même, si le montant du réinvestissement est inférieur au prix de cession, la fraction de la plus-value à court terme qui ne peut bénéficier du régime d'étalement, calculée dans les conditions indiquées ci-avant (**cf. III-B § 210**), est rapportée aux résultats imposables de l'exercice en cours à la date d'expiration du délai de 18 mois.

Si ce délai expire au cours du second exercice suivant celui de la cession, la somme à réintégrer au résultat de cet exercice est égale aux 6/7èmes de cette fraction, compte tenu de la réintégration déjà effectuée au titre de l'exercice précédent.

250

Exemple :

Une entreprise de pêche maritime a réalisé une plus-value à court terme de 350 000 € provenant de la cession d'un navire de pêche maritime, intervenue le 1er décembre de l'année N, pour un montant de 700 000 €.

L'entreprise a souscrit l'engagement de réinvestissement prévu par la loi et a déduit cette plus-value de son résultat imposable de l'exercice clos le 31 décembre de la même année. Elle dispose donc d'un délai de 18 mois à compter de la date de cession pour réinvestir dans un nouveau navire de pêche maritime ou dans des parts de copropriété d'un tel navire (soit jusqu'au 31 mai de l'année N+2).

Une somme égale au septième de la plus-value soit 50 000 € ($350\,000/7$) est réintégrée dans le résultat imposable de l'exercice clos en N+1.

1ère hypothèse : l'entreprise ne réinvestit pas avant le 31 mai N+2.

Dans cette situation, elle doit réintégrer dans le résultat imposable de l'exercice de l'année N+2, la fraction de la plus-value non encore imposée, soit 300 000 € ($350\,000 - 50\,000$).

2ème hypothèse : l'entreprise a acquis avant le 31 mai de l'année N+2, un nouveau navire de pêche maritime dont le prix d'acquisition s'élève à 500 000 €.

Le montant du réinvestissement étant inférieur au prix de cession, la plus-value à court terme peut bénéficier du régime d'étalement que pour une fraction de son montant. Cette fraction est égale au produit de la plus-value à court terme par le rapport entre le prix de cession affecté à l'acquisition du nouveau navire et la totalité de ce prix, soit 250 000 €

$$350\,000 \times 500\,000/700\,000 = 250\,000.$$

La fraction de la plus-value qui ne peut bénéficier du régime d'étalement, soit 100 000 € ($350\,000 - 250\,000$), est réintégrée dans le résultat imposable de l'exercice de l'année N+2, à hauteur des 6/7èmes de son montant (la fraction de la plus-value à court terme qui ne bénéficie pas du régime d'étalement a déjà été rapportée, à concurrence d'1/7ème de son montant, au résultat imposable de l'année N+1), soit 85 714 €.

2. Majoration applicable en cas de non-respect de l'engagement de réinvestir

a. Principe

260

En cas de défaut ou d'insuffisance de réinvestissement dans le délai de 18 mois, le deuxième alinéa du 1^{er} quater de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#) prévoit que la fraction de la plus-value à court terme qui doit être rapportée au résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration de ce délai, est majorée d'un montant égal au produit de cette fraction par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#).

b. Calcul de la majoration

270

L'intérêt de retard correspondant à la majoration visée ci-avant est décompté du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt correspondant à la plus-value en cause aurait été acquitté en l'absence d'étalement jusqu'au dernier jour du mois de paiement de cet impôt.

280

S'agissant des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, il est rappelé que le solde de cet impôt doit être acquitté au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice, soit pour une société dont l'exercice correspond à l'année civile, le 15 avril. Pour une telle société, l'intérêt de retard doit donc être décompté du premier jour du cinquième mois qui suit la clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value qui bénéficie du régime d'étalement a été réalisée soit du 1^{er} mai, jusqu'au dernier jour du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice au titre duquel intervient la réintégration du solde de cette plus-value, soit le 30 avril.

En matière d'impôt sur le revenu, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est fixé au 1^{er} juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle la plus-value en cause a été réalisée.

A titre de règle pratique, il sera admis que :

- les entreprises individuelles retiennent comme point d'arrêt de l'intérêt de retard la date du 30 juin qui suit l'année au titre de laquelle la plus-value en cause est réintégrée au résultat imposable ;
- les sociétés soumises au régime fiscal de l'[article 8 du CGI](#) déterminent la majoration en retenant les règles de décompte de l'intérêt de retard applicables pour l'impôt sur les sociétés.

290

Exemple :

Les données de la première hypothèse de l'exemple figurant au **III-C-1 § 250** sont reprises. L'entreprise de pêche est soumise à l'impôt sur les sociétés. La fraction de la plus-value à court terme qui est réintégrée au résultat imposable de l'exercice N + 2 (soit 300 000 €) est majorée d'une somme égale au montant des intérêts de retard décomptés à partir du jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt correspondant à la plus-value en cause aurait été acquitté en l'absence d'étalement (soit le 1^{er} mai N+1), jusqu'au dernier jour du mois de paiement de cet impôt (soit le 30 avril N+3).

La majoration à réintégrer au résultat imposable de l'exercice N+2 s'établit donc à 28 800 € (300 000 € x 24 mois x 0,40 %).

3. Cession ou cessation d'entreprise, cession des biens acquis en emploi

a. Principe

300

En cas de cession des biens acquis en emploi, ou de cession ou cessation d'entreprise au sens du 1 de l'article 201 du CGI, de l'article 202 ter du CGI, du 2 et du 5 de l'article 221 du CGI, la fraction de la plus-value non encore rapportée aux bases de l'impôt doit être comprise dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel l'un de ces événements se réalise. Il est précisé que cette réintégration n'est pas soumise à la majoration prévue en cas de défaut ou d'insuffisance de réinvestissement.

b. Exceptions

310

La réintégration visée au **III-C-2 § 260** n'a pas à être effectuée si les conséquences fiscales attachées à la cessation d'entreprise bénéficient des mesures d'atténuation prévues au deuxième alinéa du I de l'article 202 ter du CGI et à l'article 221 bis du CGI.

De même, il n'y a pas lieu de procéder à la réintégration du solde de la plus-value en cas d'apport du bien acquis en emploi dans le cadre d'une fusion ou d'opérations assimilées bénéficiant des dispositions de l'article 210 A du CGI, de l'article 210 B du CGI et de l'article 210 C du CGI ou, s'il s'agit d'entreprises individuelles, en cas de transmission à titre gratuit ou d'apport en société bénéficiant respectivement des régimes prévus à l'article 41 du CGI et à l'article 151 octies du CGI.

En contrepartie, l'entreprise bénéficiaire de l'apport ou de la transmission doit rapporter à ses résultats la fraction de la plus-value non encore imposée, comme aurait dû le faire l'entreprise apporteuse.