

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-60-40-30-10-20160406

Date de publication : 06/04/2016

Date de fin de publication : 31/07/2019

IS - Base d'imposition - Dispositifs particuliers - Régime optionnel de taxation au tonnage des entreprises de transport maritime - Détermination du résultat des activités éligibles

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Base d'imposition

Titre 6 : Dispositifs particuliers

Chapitre 4 : Régime optionnel de taxation au tonnage des entreprises de transport maritime

Section 3 : Détermination des résultats imposables des entreprises ayant opté

Sous-section 1 : Détermination du résultat des activités éligibles

Sommaire :

I. Application du barème forfaitaire

II. Majoration du bénéfice provenant de l'application du barème

A. Abandons de créance, subventions et libéralités accordés

B. Résultats des participations dans des organismes mentionnés aux articles 8 du CGI, 8 quater du CGI, 239 quater du CGI, 239 quater B du CGI et 239 quater C du CGI

C. Plus ou moins-values provenant de la cession ou de la réévaluation des navires éligibles et des éléments de l'actif immobilisés affectés à leur exploitation

1. Plus et moins-values concernées et modalités de calcul

2. Abattement en fonction de la durée de détention applicable aux plus-values de cession de navires éligibles (CGI, art. 209, V)

a. Champ d'application du mécanisme d'abattement

b. La durée de détention se calcule à partir de la date à laquelle le navire est définitivement entré dans l'actif

c. Cas particulier des navires acquis à l'occasion d'une fusion ou d'une opération assimilée

1° Au dénominateur : la durée de détention totale se décompte à partir de la date d'entrée du navire dans le patrimoine de la société absorbée, scindée ou apporteuse

2° Au numérateur : la durée de détention se décompte à partir de la date du début d'exploitation du navire par l'armateur

a° Les opérations concernées

b° Les modalités de calcul de l'abattement

D. Réintégrations des plus-values afférentes aux éléments amortissables compris dans une opération de fusion ou assimilée placée sous un régime de faveur

E. Majoration d'un intérêt en cas de surcapitalisation

1. Situations visées

2. Calcul de la majoration

1

En application du II de l'article 209-0 B du code général des impôts (CGI), le résultat imposable des activités éligibles définies au II-C § 60 et suivants du BOI-IS-BASE-60-40-10 est déterminé en deux phases :

- l'application à chacun des navires éligibles, par jour, par tranche de jauge nette de 100 unités du système de jaugeage universel d'un barème forfaitaire ;
- la correction du bénéfice résultant de l'application du barème forfaitaire de certaines majorations.

I. Application du barème forfaitaire

10

Le résultat imposable des activités éligibles est déterminé par application à chacun des navires éligibles, par jour, par tranche de jauge nette de 100 unités du système de jaugeage universel (UMS) du barème suivant :

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

En pratique, le résultat imposable de l'exercice est obtenu ainsi :

- il convient, tout d'abord, de déterminer le résultat journalier de chaque navire en appliquant le barème ci-dessus en fonction de la jauge nette du navire exprimée en UMS et arrondie à la centaine supérieure ;
- puis, de calculer le résultat annuel de chaque navire qui est égal au résultat journalier multiplié par le nombre de jours de l'exercice, le cas échéant, proratisé en fonction du nombre de jours d'application du régime de taxation au tonnage lorsque le navire est entré ou sorti en cours d'exercice du présent régime. Pour ce calcul, le nombre de jours de l'exercice ne doit pas être minoré des périodes d'indisponibilité des navires (des périodes d'entretien, etc.) ;
- enfin, d'additionner les résultats annuels de chaque navire.

20

Exemple :

Une société ayant opté pour le régime de taxation au tonnage en N a exploité au cours de son exercice clos le 31 décembre N+1 les navires éligibles suivants :

- un navire A d'une jauge nette de 32 380 UMS détenu en pleine propriété pendant toute la durée de l'exercice ;
- un navire B d'une jauge nette de 24 165 UMS qui a été cédé le 22 juin N+1 ;

- un navire C d'une jauge nette de 28 760 UMS pris en affrètement à temps et battant pavillon français pendant une durée de 120 jours au cours de l'année N+1.

Le bénéfice de ces navires doit être déterminé comme suit :

Navires	Jauge nette (en UMS)	Jauge nette arrondie (en UMS)	Barème				Base par jour (en euros)	Nombre de jours	Montant du bénéfice forfaitaire (en euros)
			< à 1 000 UMS	1 000 à 10 000 UMS	10 000 à 25 000 UMS	> à 25 000 UMS			
			0,93 €	0,71 €	0,47 €	0,24 €			
Navire A	32 380	32 400	9,3 (1)	63,9 (2)	70,5 (3)	17,76 (4)	161,46	365	58 933
Navire B	24 165	24 200	9,3	63,9	66,74	0	139,94	174 (5)	24 350
Navire C	28 760	28 800	9,3	93,9	70,5	9,12	152,82	120	18 338

(1) 10 tranches de 100 UMS x 0,93 euros

(2) 90 tranches de 100 UMS x 0,71 euros

(3) 150 tranches de 100 UMS x 0,47 euros

(4) 74 tranches de 100 UMS x 0,24 euros

(5) Le navire B ayant été cédé en cours d'exercice, il convient de retenir le nombre de jours de détention de ce navire au cours de cet exercice.

30

Pour déterminer le résultat imposable provenant des navires pris en affrètement partiel dans le cadre de contrats d'achat d'espaces, tels que définis au [II-C-1-b-3° § 150 du BOI-IS-BASE-60-40-10](#), le bénéfice résultant de l'application du barème en fonction de la jauge nette du navire affrété doit être proratisé en fonction de la capacité mise à disposition de l'affrètement, telle que prévue au contrat.

40

Exemple :

Soit deux armateurs ayant conclu un contrat d'achat d'espaces sur un porte-conteneurs d'une jauge nette de 12 000 UMS. Ce navire est utilisé pour une liaison régulière entre Rouen et les différents ports de Méditerranée et de l'océan Indien. L'armateur A propriétaire du navire met à disposition de son partenaire B à chaque rotation du navire 30 % de sa capacité.

Ce contrat d'une durée d'un an prend effet le 1^{er} janvier N.

Les armateurs A et B dont les exercices sociaux sont clos à l'année civile ont tous les deux opté pour le régime de taxation au tonnage en N-1. Le navire utilisé dans le cadre de ce contrat remplit les différentes conditions prévues aux a à e du I de l'[article 209-0 B du CGI](#).

Solution

1) Application du barème au navire visé par le contrat :

Tranche du barème	Montant en euros par jour	Barème appliqué au navire affrété
-------------------	---------------------------	-----------------------------------

Jusqu'à 1 000 UMS	0,93	9,3
De 1 000 à 10 000 UMS	0,71	63,9
De 10 000 à 25 000 UMS	0,47	9,4
Plus de 25 000 UMS	0,24	0
Bénéfice par jour		82,60 €
Nombre de jours		365
Bénéfice au titre de l'année		30 149,00 €

2) Détermination du bénéfice de chacun des armateurs

Le navire visé au contrat est éligible, dès lors qu'il remplit les conditions prévues aux a à e du I de l'article 209-0 B du CGI.

a) Détermination du bénéfice imposable provenant de l'exploitation du navire par l'armateur A

Il doit être considéré que cet armateur exploite son navire directement à hauteur de 70 % de sa capacité et donne en affrètement à temps son navire à hauteur de 30 %. Le bénéfice provenant de l'exploitation du navire concerné est donc déterminé en intégralité en fonction du barème.

Le bénéfice imposable provenant de l'exploitation de ce navire est de 30 149 euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre N.

b) Détermination du bénéfice imposable provenant de l'exploitation du navire par l'armateur B

Le navire utilisé dans le cadre du contrat d'achat d'espaces est éligible au régime de taxation au tonnage, ce navire devant être considéré comme pris en affrètement partiel à temps.

Le bénéfice provenant de l'exploitation partielle du navire par l'armateur B est donc égal à 9 045 euros (30 149 X 30 %).

50

Cas particulier des navires détenus en copropriété

En application des dispositions du b du I et du II de l'article 209-0 B du CGI, le résultat imposable provenant directement de l'exploitation de navires éligibles détenus en copropriété doit être déterminé selon le régime de taxation au tonnage.

Par suite, si la copropriété est composée de membres ayant opté pour le présent régime et si elle détient un ou des navires éligibles, il convient de procéder à une double détermination du résultat de la copropriété :

- pour la quote-part revenant aux sociétés membres ayant opté pour le présent régime ;

- pour la quote-part revenant aux membres n'ayant pas opté pour le présent régime.

Pour les membres de la copropriété ayant opté pour le régime, la quote-part de bénéfice provenant directement de l'exploitation de navires éligibles doit être calculée en fonction du barème forfaitaire, et corrigé, le cas échéant, des majorations ci-après (cf. **II § 70 et suivants**). Cette quote-part de bénéfice est un résultat net auquel aucune correction ne doit être apportée, telle que la déduction des frais financiers ou l'amortissement des parts de copropriété prévu à l'article 39 E du CGI. Il convient

de se reporter au [BOI-BIC-AMT-10-20](#) au I-O § 170.

En revanche, la quote-part de bénéfice provenant de l'exploitation de navires non éligibles reste déterminée dans les conditions de droit commun.

Pour les copropriétaires n'ayant pas opté pour le présent régime, leur quote-part de résultat reste déterminée dans les conditions de droit commun, quelle que soit la nature des navires détenus par la copropriété.

60

Exemple :

Reprise partielle de l'exemple figurant au I § 20.

Par hypothèse, le navire A est détenu en copropriété par une société ayant opté pour le régime de taxation au tonnage en N. La société concernée détient 30% des parts de la copropriété, les autres parts étant détenues par des personnes n'ayant pas opté pour le régime de taxation au tonnage.

Le résultat imposable entre les mains de la société provenant de l'exploitation de ce navire est égal en N+1 à 17 680 euros (58 933 X 30%).

Le résultat imposable entre les mains des autres quirataires reste déterminé dans les conditions de droit commun.

II. Majoration du bénéfice provenant de l'application du barème

70

Conformément au II de l'[article 209-0 B du CGI](#), le bénéfice résultant de l'application du barème figurant au I § 10 doit être majoré :

- des abandons de créances, libéralités et subventions accordées par des sociétés liées au sens du 12 de l'[article 39 du CGI](#) n'ayant pas elles-mêmes opté pour le présent régime ;
- des résultats de participations dans des organismes mentionnés à l'[article 8 du CGI](#), l'[article 8 quater du CGI](#), l'[article 239 quater du CGI](#), l'[article 239 quater B du CGI](#) et l'[article 239 quater C du CGI](#) à l'exception des résultats de copropriétés de navires soumis au présent régime ;
- des plus ou moins-values provenant de la cession ou de la réévaluation des navires éligibles et des éléments de l'actif immobilisé affectés à leur exploitation ;
- des réintégrations prévues au d du 3 de l'[article 210 A du CGI](#) ;
- d'un intérêt calculé au taux mentionné au 3° du 1 de l'[article 39 du CGI](#) sur la part de capitaux propres qui excède deux fois le montant des dettes de l'entreprise majoré du montant des redevances de crédit-bail restant à payer à la clôture de l'exercice et du prix d'achat résiduel des biens pris en crédit-bail.

Aucune autre correction ne doit être apportée pour la détermination du résultat imposable des activités éligibles.

A. Abandons de créance, subventions et libéralités accordés

80

Le résultat imposable résultant de l'application du barème doit être majoré des subventions directes et indirectes, des abandons de créance et libéralités, quelle que soit leur nature, obtenus auprès de sociétés liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI n'ayant pas elles-mêmes opté pour le régime de taxation au tonnage (BOI-IS-BASE-60-40-10 au II-C-1-b-1° § 110).

Il s'agit notamment des abandons de créance à caractère financier ou commercial, des subventions indirectes telles que des renoncations de recettes, des livraisons de biens ou prestations sans contrepartie ou pour un prix inférieur à leur prix de revient.

Cette majoration est opérée quel que soit le traitement fiscal de ces subventions, abandons de créance ou libéralités chez la société qui les a accordés. Toutefois, les sociétés bénéficiaires d'abandons de créance revêtant un caractère financier peuvent, le cas échéant, prétendre pour la partie non déductible de ces abandons accordés par leur société mère au bénéfice de l'exonération conditionnelle prévue à l'article 216 A du CGI. Il convient de se reporter au BOI-IS-BASE-10-10-30.

B. Résultats des participations dans des organismes mentionnés aux articles 8 du CGI, 8 quater du CGI, 239 quater du CGI, 239 quater B du CGI et 239 quater C du CGI

90

Il s'agit :

- de la quote-part des résultats correspondant aux droits détenus dans une société de personnes ou un groupement d'intérêt public n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ou dans un groupement d'intérêt économique ou bien encore dans un groupement européen d'intérêt économique. Il est précisé que les résultats de ces sociétés ou groupements doivent être déterminés dans les conditions de droit commun ;

- de la quote-part de résultats de copropriété de navire pour la seule fraction correspondant au résultat provenant de l'exploitation des navires non éligibles au présent régime.

Il est précisé que l'amortissement des parts de copropriété de navires prévu à l'article 39 E du CGI est déductible à raison de sa fraction correspondant à des navires non éligibles au présent régime. En pratique, la dotation aux amortissements ne peut être déduite à concurrence du rapport existant entre le nombre de jours d'application du présent régime au cours de l'exercice aux navires éligibles détenus par la copropriété par rapport au nombre de jours de détention au cours de l'exercice de l'ensemble des navires possédés par la copropriété.

C. Plus ou moins-values provenant de la cession ou de la réévaluation des navires éligibles et des éléments de l'actif immobilisés affectés à leur exploitation

1. Plus et moins-values concernées et modalités de calcul

100

Conformément au c du II de l'[article 209-0 B du CGI](#), le résultat imposable déterminé par application du barème figurant au [I § 10](#) doit être majoré des plus ou moins-values provenant de la cession ou de la réévaluation des navires éligibles et des éléments de l'actif immobilisé affectés à leur exploitation.

Sont visées les cessions de navires remplissant les conditions définies au [II-C § 60 et suivants du BOI-IS-BASE-60-40-10](#) et d'immobilisations affectées en totalité ou en partie à l'exploitation de ces navires, ainsi que les plus-values résultant de la réévaluation libre de ces mêmes éléments d'actif.

Les plus ou moins-values de cession sont déterminées conformément aux dispositions de l'[article 39 duodecies du CGI](#). Pour calculer le résultat de cession de ces immobilisations, les amortissements pratiqués sur le plan comptable pendant la période d'application du présent régime sont considérés, en application de l'avant dernier alinéa du II de l'[article 209-0 B du CGI](#), comme déduits fiscalement.

Il est rappelé que ces plus-values doivent être majorées en application du a du 2 de l'[article 39 duodecies du CGI](#) des amortissements différés en méconnaissance des dispositions de l'[article 39 B du CGI](#), ainsi que des amortissements non déductibles en application des dispositions du 4 de l'[article 39 du CGI](#). Il convient de se reporter au [BOI-BIC-PVMV-20-10 au I-B-2 § 240 et suivants](#). Pour l'application de ces dernières dispositions, il convient également de prendre en compte les amortissements qui auraient été irrégulièrement différés pendant la période couverte par le présent régime.

2. Abattement en fonction de la durée de détention applicable aux plus-values de cession de navires éligibles (CGI, art. 209, V)

a. Champ d'application du mécanisme d'abattement

110

En application du V de l'[article 209 du CGI](#), le montant des plus ou moins-values provenant de la cession de navires éligibles est réduit à concurrence du rapport existant entre la durée de détention des navires en cause pendant la période couverte par l'option et la durée totale de détention.

Cette réduction du montant de la plus ou moins-value bénéficie aux cessions de navires éligibles au présent régime pendant tout ou partie de leur durée de détention par la société. Elle s'applique aux cessions de navires qui interviennent :

- pendant la période couverte par l'option sauf si les navires concernés sont cédés à une société liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'[article 39 du CGI](#) n'ayant pas opté pour le présent régime ([BOI-IS-BASE-60-40-10 au II-C-1-b-1° § 110](#)) ;

- après la période couverte par l'option sauf si la société a cessé de bénéficier du régime de taxation, en application des dispositions du b ou d du IV de l'[article 209-0 B du CGI](#), du fait du dépassement de

la condition de chiffre d'affaires prévue au premier alinéa du I de l'article 209-0 B ou du défaut d'option d'une des sociétés membres d'un groupe susceptible de bénéficier du présent régime.

Cette réduction du résultat de cession doit être opérée quel que soit le résultat de cette opération : plus ou moins-value.

b. La durée de détention se calcule à partir de la date à laquelle le navire est définitivement entré dans l'actif

120

Pour calculer le rapport défini au V de l'article 209 du CGI, la durée de détention doit être décomptée à partir de la date à laquelle cet élément est définitivement entré dans l'actif du bilan. Ainsi, lorsque le bien a été acquis en crédit-bail ou dans le cadre d'un contrat d'affrètement coque nue avec option d'achat, cette date est celle du transfert effectif de propriété du navire au profit du locataire, résultant de la levée d'option d'achat prévue au contrat. Ainsi, il n'est pas tenu compte des périodes de location ou d'affrètement du navire préalables à son acquisition. La durée de détention est décomptée jour par jour.

La durée de détention du navire pendant la période couverte par l'option correspond au nombre de jours pendant lesquels le navire a bénéficié du présent régime depuis son acquisition. Lorsque le navire a bénéficié du présent régime sous couvert de différentes options, notamment en cas de renouvellement de l'option, il doit être pris en compte les périodes d'éligibilité du navire au cours des périodes couvertes par les différentes options.

130

Exemple :

Soit une entreprise de transport maritime ayant opté pour le régime de taxation au tonnage au titre de son exercice clos le 30 juin N. Parmi les navires éligibles, figure un navire acquis le 17 septembre N-3 pour une valeur de 1 200 000 euros. Ce navire est amorti par la société sur une durée de huit ans selon le mode dégressif.

Le 31 janvier N+2, la société a cédé ce navire pour une valeur de 750 000 euros.

Solution

1) Détermination de la plus-value de cession avant abattement

Amortissements pratiqués jusqu'au 30 juin N-1 (avant l'option pour le régime de taxation au tonnage) = 539 648 euros

Amortissements comptables pratiqués du 1^{er} juillet N-1 au 31 janvier N+3 (pendant la période de taxation au tonnage) = 375 181 euros

Valeur nette comptable = 285 171 euros (1 200 000 - (539 648 + 375 181))

Plus-value avant application de l'abattement = 464 829 euros (750 000 - 285 171)

2) Détermination du montant de l'abattement

Durée totale de détention du navire = 1 597 jours du 17 septembre N-3 au 31 janvier N+2

Durée de détention pendant la période d'application du régime de taxation au tonnage = 945 jours du 1^{er} juillet N-1 au 31 janvier N+2

Montant de l'abattement = 275 055 euros (464 829 x (945/1 597))

3) Plus-value imposable après application de l'abattement = 189 774 euros (464 829 - 275 055)

c. Cas particulier des navires acquis à l'occasion d'une fusion ou d'une opération assimilée

1° Au dénominateur : la durée de détention totale se décompte à partir de la date d'entrée du navire dans le patrimoine de la société absorbée, scindée ou apporteuse

140

Lorsque les navires ont été reçus en apport par une société à l'occasion soit de fusions, soit de scissions ou d'apports partiels d'actif placés sous le bénéfice des dispositions de l'[article 210 A du CGI](#), de l'[article 210 B du CGI](#), et de l'[article 210 C du CGI](#), il doit être considéré que ces navires figurent dans le patrimoine de la société en cause depuis la date de leur acquisition par la société absorbée, scindée ou apporteuse.

Pour le calcul du rapport défini au V de l'[article 209 du CGI](#), la durée de détention totale doit être calculée à partir de la date d'entrée du navire dans le patrimoine de la société absorbée, scindée ou apporteuse. Corrélativement, les périodes durant lesquelles le navire en cause a bénéficié du régime de taxation au tonnage chez la société absorbée, scindée ou apporteuse doivent être prises en compte pour déterminer le numérateur de ce rapport, dès lors que la société bénéficiaire a opté pour le présent régime.

En revanche, les navires reçus en apport par une société à l'occasion de fusions, de scissions ou d'apports partiels d'actif n'ayant pas bénéficié du régime spécial visé ci-avant doivent être regardés comme étant entrés dans l'actif de la société à la date même où ces opérations sont devenues définitives.

150

Exemple :

Reprise de l'exemple au **II-C-2-b § 130**.

Toutefois, la société est devenue propriétaire du navire concerné à la suite d'un apport partiel d'actif en date du 17 septembre N-3 placé sous le régime de faveur prévu à l'article 210 B du CGI. Cet apport a été réalisé à la valeur nette comptable égale à 1 200 000 euros.

Ce navire avait été acquis par la société apporteuse le 15 mars N-4.

Solution

1) Montant de la plus-value avant application de l'abattement = 464 829 euros

2) Détermination du montant de l'abattement

Durée totale de détention du navire = 2 148 jours du 15 mars N-4 au 31 janvier N+2

Durée de détention pendant la période d'application du régime de taxation au tonnage = 945 jours du 1^{er} juillet N-1 au 31 janvier N+2

La durée de détention doit être calculée par rapport à la date d'acquisition du navire par l'apporteur, soit le 15 mars N-4.

Montant de l'abattement = 204 296 euros (464 829 x (945/2 148))

3) Plus-value provenant de la cession après abattement = 260 331 euros (464 829 - 204 498)

2° Au numérateur : la durée de détention se décompte à partir de la date du début d'exploitation du navire par l'armateur

160

Au numérateur est retenue la durée de détention du navire pendant la période couverte par l'option au régime de la taxation au tonnage. En principe, elle se décompte à partir de la date d'entrée de l'actif dans le patrimoine de l'entreprise.

Toutefois, en application des dispositions du V de l'article 209 du CGI issues de l'article 74 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, lorsque l'entreprise de transport maritime acquiert l'intégralité des parts de la société propriétaire d'un navire, puis acquiert l'actif dans le cadre d'une opération placée sous le régime de l'article 210 A du CGI, l'article 210 B du CGI et l'article 210 C du CGI, la durée de détention couverte par l'option se décompte à partir de la date du début d'exploitation du navire par l'entreprise de transport maritime sous le régime de la taxation au tonnage.

Conformément aux dispositions de l'article 1 du décret n° 2015-1377 du 30 octobre 2015, ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 1^{er} novembre 2015.

a° Les opérations concernées

170

Sont visées les opérations de financement indirect de navires éligibles *via* des sociétés de portage qui donnent les navires en affrètement, en crédit-bail (dans les conditions prévues au 1 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier) ou en location avec option d'achat à une entreprise de transport maritime qui, par la suite, absorbe la société de portage. Plus précisément, relève du dispositif le schéma suivant :

- dans un premier temps, l'entreprise de transport maritime acquiert l'intégralité des parts de la société au bilan de laquelle le navire est inscrit ;

- puis dans un second temps, l'entreprise de transport maritime acquiert le navire lui-même qu'elle inscrit alors à l'actif de son bilan. Cette acquisition peut être réalisée dans le cadre d'une transmission universelle du patrimoine de la société acquise entre les mains de l'associé unique ou d'une fusion-absorption ou de toute autre opération qui est placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI, à l'article 210 B du CGI et à l'article 210 C du CGI.

En revanche, l'entrée de la société acquise dans un groupe fiscalement intégré et son option pour le régime de la taxation au tonnage ne relèvent pas du champ d'application de ce dispositif. Dans cette situation où le navire demeure à l'actif du bilan de la société acquise et ne fait pas l'objet d'une transmission dans le cadre d'une opération soumise à l'article 210 A du CGI, à l'article 210 B du CGI ou à l'article 210 C du CGI, l'abattement éventuellement applicable porte sur la plus-value réalisée par cette société, et la durée de détention au numérateur ne se décompte pas à partir de la date du début d'exploitation du navire mais à partir de la date à laquelle la société acquise a opté pour le régime de la taxation au tonnage.

b° Les modalités de calcul de l'abattement

180

Pour les opérations mentionnées ci-dessus au **II-C-2-c-2°-a° § 170**, le rapport défini au V de l'[article 209 du CGI](#) est déterminé comme suit :

- au numérateur : est prise en compte la période durant laquelle le navire a été exploité sous le régime de la taxation au tonnage par l'entreprise absorbante ;
- au dénominateur : le navire ayant été reçu par la voie d'une fusion ou d'une opération assimilée placée sous le régime fiscal de faveur, la durée de détention totale est calculée à partir de la date d'entrée du navire dans le patrimoine de la société absorbée, scindée ou apporteuse.

190

Exemple :

Soit un navire d'une valeur de 15 000 000 euros (amortissable sur une durée de dix ans selon le mode dégressif) mis en service le 1^{er} janvier N-1 dans le cadre d'un contrat d'affrètement. L'entreprise exploitante opte pour le régime de la taxation au tonnage au titre de son exercice clos le 31 décembre N. Au cours de l'année N+3, elle acquiert l'intégralité des parts de la société propriétaire du navire et procède à la transmission universelle du patrimoine de la société acquise sous le régime de l'[article 210 A du CGI](#). L'apport est réalisé à la valeur nette comptable. Le 30 juin N+5, l'entreprise cède le navire pour une valeur de 7 000 000 euros.

1) Détermination de la plus-value de cession avant abattement

La transmission universelle du patrimoine étant transcrite dans les comptes de l'entreprise absorbante d'après la valeur comptable des éléments d'actif apportés, cette dernière reprend à son bilan les écritures de la société absorbée et continue de calculer les amortissements à partir de la valeur d'origine des biens dans les écritures de la société absorbée.

Amortissements pratiqués du 1^{er} janvier N-1 au 30 juin N+5 = 12 156 131 euros

Valeur nette comptable = 2 843 869 euros (15 000 000 – 12 156 131)

Plus-value avant application de l'abattement = 4 156 131 euros (7 000 000 - 2 843 869)

2) Détermination du montant de l'abattement

Durée d'exploitation du navire sous le régime de la taxation au tonnage = 2 006 jours du 1^{er} janvier N au 30 juin N+5

Durée totale de détention du navire = 2 371 jours du 1^{er} janvier N-1 au 30 juin N+5

Montant de l'abattement = 3 516 321 euros (4 156 131 x (2 006/2 371))

3) Plus-value imposable après application de l'abattement = 639 810 euros (4 156 131 - 3 516 321)

200

En application de l'article 1 du décret n° 2015-1377 du 30 octobre 2015, les dispositions de l'article 74 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de loi de finances rectificative pour 2014 s'appliquent aux exercices clos à compter du 1^{er} novembre 2015.

D. Réintégrations des plus-values afférentes aux éléments amortissables compris dans une opération de fusion ou assimilée placée sous un régime de faveur

210

Conformément au d du II de l'article 209-0 B du CGI, le résultat imposable déterminé en fonction du barème figurant au I § 10 doit être majoré des réintégrations des plus-values afférentes aux éléments amortissables prévues au d du 3 de l'article 210 A du CGI à la suite d'un apport partiel d'actif, d'une fusion ou d'une scission placée sous le régime de faveur. Il convient de se reporter au BOI-IS-FUS-10-20-40-20 au I-C § 40 et suivants.

E. Majoration d'un intérêt en cas de surcapitalisation

220

Conformément au e du II de l'article 209-0 B du CGI, le résultat imposable déterminé par application du barème figurant au I § 10 doit être augmenté d'un produit correspondant à un intérêt calculé au taux mentionné au 3° du 1 de l'article 39 du CGI sur la part des capitaux propres qui excède deux fois le montant des dettes de l'entreprise majoré du montant des redevances restant à payer et du prix d'achat résiduel des biens pris en crédit-bail.

1. Situations visées

230

Sont concernées par cette disposition les sociétés dont les capitaux propres excèdent au cours de l'exercice deux fois le montant des dettes augmenté des engagements de crédit-bail restant à courir.

Il est rappelé que les capitaux propres de l'entreprise comprennent : le capital, les primes liées au capital (prime d'émission, de fusion, d'apport, de conversion d'obligations en actions), les écarts de réévaluation, les réserves (réserve légale, réserves indisponibles, réglementées, statutaires ou contractuelles, etc.), le report à nouveau, les subventions d'investissement, les provisions réglementées et le résultat de l'exercice.

Les dettes de la société à retenir s'entendent de l'ensemble des dettes d'exploitation, des emprunts et dettes assimilées ainsi que des dettes rattachées à des participations figurant au passif du bilan de la société. En pratique, elles correspondent aux dettes figurant sur le formulaire n° **2051-SD** (CERFA n° 10938) sur les lignes DS à EA, qui sont par ailleurs ventilées dans l'état des échéances des créances et dettes à la clôture de l'exercice (formulaire n° **2057-SD**, CERFA n° 10950, cadre B). Les formulaires n° **2051-SD** et n° **2057-SD** sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr.

Le montant des dettes ainsi déterminé doit être augmenté des engagements de crédit-bail restant à courir, c'est-à-dire des redevances restant à payer et du prix d'achat résiduel. Il est admis que ce montant soit également majoré des engagements restant à courir résultant de contrats d'affrètement coque nue avec option d'achat.

Pour apprécier cette limite, il doit être tenu compte des variations qui peuvent se produire en cours d'exercice dans le rapport entre le montant des dettes de l'entreprise majoré des engagements de crédit-bail restant à courir et ses capitaux propres.

2. Calcul de la majoration

240

En cas de dépassement de la limite définie au **II-E-1 § 230**, il convient de majorer le bénéfice résultant de l'application du barème forfaitaire d'un produit égal au taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans, appliqué au montant des capitaux propres excédant cette limite.

Pour calculer cette majoration, Il convient de se référer au taux d'intérêt du trimestre au cours duquel la limite a été dépassée. Cet intérêt est décompté jour par jour.

250

Exemple : Soit une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile et ayant opté pour le régime de taxation au tonnage au titre de l'exercice clos en N. Les capitaux propres de cette société d'un montant initial de 6 millions d'euros sont passés à 7 millions d'euros à la suite d'une augmentation de capital devenue définitive le 1^{er} août N.

Le montant des dettes de cette société, y compris les engagements de crédit-bail restant à courir, s'est élevé au cours de l'exercice N à :

- un montant supérieur à 3 millions d'euros sur la période du 1^{er} janvier au 31 juillet N ;
- un montant supérieur à 3,5 millions d'euros du 1^{er} août au 20 août N ;
- un montant égal à 2,95 millions d'euros du 21 août au 4 septembre N ;
- un montant supérieur à 3,5 millions du 5 septembre au 31 décembre N.

Solution :

1) Période du 1^{er} janvier au 20 août N

Pas de réintégration (le montant des capitaux propres étant inférieur à deux fois le montant des dettes y compris les engagements de crédit-bail restant à courir) ;

2) Période du 21 août N au 4 septembre N

Deux fois le montant des dettes = 5,9 millions d'euros

Capitaux propres = 7 millions d'euros

Le taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises d'une durée initiale supérieure à deux ans était de 4,87% pour le troisième trimestre N.

Le montant de la réintégration à opérer est de 2 202 euros $[(7\,000\,000 - 5\,900\,000) \times 4,87\% \times 15/365 \text{ jours}]$.

3) Période du 5 septembre au 31 décembre N

Pas de réintégration (le montant des capitaux propres étant inférieur à deux fois le montant des dettes y compris les engagements de crédit-bail restant à courir).