

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-10-90-10/12/2012

Date de publication : 10/12/2012

Date de fin de publication : 22/01/2020

BIC - Plus-value et moins-value - Régimes particuliers - Plus-values et moins-values en cours d'exploitation - Exonération des plus-values réalisées lors de la cession de bateaux de navigation intérieure affectés au transport de marchandises

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 4 : Régimes particuliers

Chapitre 1 : Plus et moins-values en cours d'exploitation

Section 9 : Cas des plus-values réalisées lors de la cession de bateaux de navigation intérieure affectés au transport de marchandises

Sommaire :

I. Champ d'application du dispositif

A. Entreprises concernées

B. Plus-values concernées

II. Conditions d'application du dispositif

A. Conditions tenant au bateau cédé

B. Obligation de réinvestissement

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

2. Montant du réinvestissement

3. Délai du réinvestissement

III. Modalités d'application du dispositif

A. Montant de l'exonération

B. Conséquences du non-respect de l'engagement de réinvestir

1. Réintégration de la plus-value

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

C. Cumul avec d'autres dispositifs

1

L'article 238 sexdecies du code général des impôts (CGI) prévoit un régime d'exonération des plus-values de cession de bateaux affectés au transport de marchandises en cours d'exploitation par une entreprise

de transport fluvial ou par une entreprise dont l'activité est de louer de tels bateaux.

10

Le bénéfice de ce régime est subordonné au respect de certaines conditions. En particulier, le cédant doit avoir acquis, au cours du dernier exercice, ou avoir pris l'engagement d'acquérir dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, pour les besoins de son exploitation, un ou des bateaux de navigation intérieure, neufs ou d'occasion, affectés au transport de marchandises à un prix au moins égal au prix de cession.

20

Le bateau cédé doit, à la date de la cession, faire l'objet d'un titre de navigation en cours de validité.

30

Par ailleurs, le bateau acquis en remploi doit satisfaire à l'une des conditions suivantes :

- sa construction est achevée depuis 20 ans au plus et il doit avoir été construit à une date plus récente que le bateau cédé ;
- il répond à des conditions de capacité supplémentaire.

40

Le montant total de l'exonération accordée ne peut excéder 100 000 € par cession.

50

En outre, le bénéfice de ces dispositions est subordonné 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 aux aides de minimis.

60

Ces dispositions s'appliquent aux cessions de bateaux affectés au transport de marchandises réalisées à compter du 1er janvier 2012.

I. Champ d'application du dispositif

A. Entreprises concernées

70

Sont visées par la présente exonération, les entreprises :

- qui relèvent de l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime fiscal des sociétés de personnes ;
- ou qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

80

En outre, seules sont concernées par ces dispositions les entreprises qui exercent une activité de transport fluvial de marchandises, ainsi que les entreprises dont l'activité est de louer des bateaux de navigation intérieure affectés au transport de marchandises. Bien entendu, pour bénéficier de ce régime, il n'est pas exigé que l'activité de transport fluvial de marchandises soit exercée à titre exclusif ni même à titre principal. Toutefois, seuls les bateaux exclusivement affectés à l'activité de transport fluvial de marchandises et en cours d'exploitation par l'entreprise cédante peuvent bénéficier de la présente exonération lors de leur cession.

90

Conformément au 8ème alinéa de l'[article 238 sexdecies du CGI](#), lorsque l'entreprise qui cède le bateau est une société soumise au régime d'imposition prévu à l'[article 8 du CGI](#), la condition tenant à la nature de l'activité de l'entreprise cédante doit être également remplie par ses associés personnes morales. A cet égard, il n'est pas nécessaire que la société et ses associés exercent strictement la même activité.

B. Plus-values concernées

100

L'exonération concerne les plus-values professionnelles soumises au régime des [articles 39 duodécies du CGI](#) à [39 quindécies du CGI](#). En outre, seules sont concernées les plus-values de cession de bateaux, à l'exclusion des plus-values de cession d'autres éléments d'actif, ou des plus-values ne résultant pas de la cession d'un bateau à un acquéreur tiers (par exemple, cessation d'entreprise) ou qui ne dégagent aucune liquidité (par exemple, apports).

110

Par ailleurs, sont expressément exclues du dispositif d'exonération, les plus-values soumises aux dispositions de l'[article 223 F du CGI](#) qui définit le régime fiscal applicable aux plus-values réalisées lors de la cession d'immobilisations entre sociétés d'un même groupe. Ainsi, les plus-values réalisées lors de la cession de bateaux entre deux sociétés appartenant à un même groupe fiscal au sens de l'[article 223 A du CGI](#) ne peuvent pas bénéficier de la présente exonération.

II. Conditions d'application du dispositif

120

Pour bénéficier de la présente exonération, certaines conditions doivent être respectées.

A. Conditions tenant au bateau cédé

130

Le bateau cédé par l'entreprise doit être un bateau de navigation intérieure affecté au transport fluvial de marchandises. Il doit faire l'objet d'un titre de navigation en cours de validité à la date de la cession. Il est précisé que ce titre de navigation peut être de trois sortes : certificat communautaire, certificat de visite des bateaux du Rhin, ou certificat de bateau.

140

Sont donc exclues du présent dispositif, les cessions de navires de plaisance, de croisière ou destinés au transport de personnes, les navires affectés à la pêche et les navires affectés au transport maritime ou côtier de marchandises.

B. Obligation de réinvestissement

150

Pour bénéficier de la présente exonération, l'entreprise doit avoir acquis ou cours du dernier exercice (c'est-à-dire l'exercice de cession du ou des bateaux), ou avoir pris l'engagement d'acquérir dans un délai de 24 mois à compter de la cession, pour les besoins de son exploitation, un ou des bateaux de navigation intérieure, neufs ou d'occasion, affectés au transport de marchandises à un prix au moins égal au prix de cession.

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

160

Le bateau acquis en remploi doit satisfaire à l'une des conditions suivantes :

- sa construction est achevée depuis 20 ans au plus et remonte à une date plus récente que la date de construction du bateau cédé ;
- il répond à des conditions de capacité supplémentaire.

170

Ces conditions n'étant pas cumulatives, le bateau acquis doit donc remplir au moins une des deux conditions.

Il est précisé que le nombre de bateaux cédés peut être différent du nombre de bateaux acquis dans le cadre du réinvestissement (par exemple, deux bateaux cédés donnant lieu au réinvestissement dans un seul bateau). Dans cette hypothèse, les conditions relatives aux dates de construction et à la capacité supplémentaire doivent être appréciées de la manière suivante :

- s'agissant de la date de construction, la construction du ou des bateaux acquis est achevée depuis 20 ans au plus et remonte à une date plus récente que la date de construction de chacun des bateaux cédés ;
- s'agissant de la capacité, la capacité totale du ou des bateaux acquis est supérieure à la capacité totale du ou des bateaux cédés.

180

Le ou les bateaux achetés peuvent être acquis en pleine propriété ou être pris en crédit-bail (toute autre forme de contrat de location avec option d'achat est exclue du présent dispositif). Ils doivent être acquis pour les besoins de l'exploitation de l'entreprise et être affectés au transport fluvial de marchandises.

2. Montant du réinvestissement

190

La somme à réinvestir est au moins égale au prix de cession du bateau.

200

Dans le cadre de l'acquisition d'un ou plusieurs bateaux, il y a lieu de considérer, pour apprécier le montant du réinvestissement, le prix d'acquisition du ou des nouveaux bateaux ainsi que le coût des travaux de rénovation ou d'amélioration effectués sur ces biens depuis leur acquisition dans la limite du délai de 24 mois à compter de la cession.

En revanche, ne peuvent pas être prises en compte les dépenses n'ayant pas pour effet d'accroître l'actif net de l'entreprise (dépenses de réparation notamment).

210

Par ailleurs, le montant du réinvestissement s'entend des sommes prélevées sur le prix de cession du bateau, à l'exclusion d'investissements non effectivement supportés par l'entreprise. Il n'y a donc pas lieu d'y inclure, par exemple, les éventuelles subventions d'équipement reçues par l'entreprise pour financer l'acquisition du ou des nouveaux bateaux. Ces subventions doivent être déduites du prix de revient du bateau pour apprécier le montant du réinvestissement.

220

Par ailleurs, si le montant du réinvestissement est inférieur au prix de cession, le montant de la plus-value exonérée sera déterminé dans les conditions mentionnées au III-B.

230

Précisions en cas d'acquisition d'un bateau dans le cadre d'un contrat de crédit-bail

En application des dispositions du 12ème alinéa de l'[article 238 sexdecies du CGI](#), le remploi peut être réalisé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail (toute autre forme de contrat de location avec option d'achat est exclue du présent dispositif). qui doit être conclu dans le délai de 24 mois à compter de la cession du bateau.

Dans ce cas, les sommes réinvesties s'entendent d'un montant égal à la somme des loyers effectivement versés, pour leur quote-part prise en compte pour la détermination du prix d'acquisition, majorée du prix d'acquisition versé à l'issue du contrat. Ainsi, seuls doivent être pris en compte le montant cumulé des loyers versés, hors fraction des redevances de crédit-bail correspondant aux intérêts d'emprunts et, le cas échéant, aux autres charges financières.

Il est précisé que, dans l'hypothèse où l'achat ne serait pas réalisé au terme du contrat de crédit-bail, l'entreprise ayant cédé le bateau ne peut pas être considérée comme ayant effectivement réinvesti le prix de cession, aucun bateau n'ayant été acquis en définitive. Dans ce cas, au terme du contrat, l'entreprise doit procéder à une régularisation correspondant à l'intégralité de la plus-value exonérée, majorée selon les modalités exposées au [III-B-2 § 370](#).

3. Délai du réinvestissement

240

Le réinvestissement doit intervenir soit au cours du dernier exercice, soit dans un délai de 24 mois à compter de la date de la cession du bateau.

Le nouvel investissement peut donc être réalisé préalablement à la cession de l'ancien bateau sous réserve que les deux opérations soient réalisées au cours du même exercice.

250

Par ailleurs, les travaux de rénovation ou d'amélioration qui seraient, le cas échéant, effectués sur le ou les nouveaux bateaux doivent être réalisés avant l'expiration du délai de 24 mois à compter de la cession pour être pris en compte dans l'évaluation des sommes réinvesties.

260

En application du 9ème alinéa de l'[article 238 sexdecies du CGI](#), l'engagement de réinvestir dans le délai de 24 mois doit être annexé à la déclaration de résultat de l'exercice de cession. L'absence de dépôt de l'engagement de réinvestir dans le délai de 24 mois à l'appui de la déclaration de résultat de l'exercice de cession entraîne l'imposition immédiate de la plus-value au titre de l'exercice de cession.

270

La date de réalisation de l'investissement s'entend de la date de livraison au sens de l'[article 1604 du code civil](#), c'est-à-dire la date à laquelle le vendeur remet matériellement la chose à l'acquéreur qui

l'accepte en l'état. Sauf convention contraire, la date de livraison d'un bateau en construction correspond à l'opération dite de la recette après essais.

III. Modalités d'application du dispositif

A. Montant de l'exonération

280

En application du 6ème alinéa de l'[article 238 sexdecies du CGI](#), le montant total de l'exonération accordée ne peut excéder 100 000 € par cession. Ainsi, les plus-values réalisées par les entreprises lors de la cession de bateaux destinés au transport de marchandises peuvent être intégralement exonérées dans la limite de 100 000 € par cession, et ce quel que soit le nombre de cessions réalisées par la même entité, dès lors que les conditions fixées par l'article 238 sexdecies sont respectées.

Il est précisé que l'entreprise qui cède un bateau peut, sous sa responsabilité, limiter le montant exonéré en tenant compte du montant effectivement réinvesti dans le nouveau bateau. Dans cette situation, l'éventuelle régularisation mentionnée au 7ème alinéa de l'article 238 sexdecies du CGI (cf. III-B-1 § 320) est déterminée par rapport à l'exonération dont a effectivement bénéficié l'entreprise.

290

En outre, conformément aux dispositions du 11ème alinéa de l'[article 238 sexdecies du CGI](#), le bénéfice de l'exonération est subordonné 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 aux aides de minimis.

B. Conséquences du non-respect de l'engagement de réinvestir

1. Réintégration de la plus-value

300

Si l'entreprise ne respecte pas son engagement de réinvestir dans un bateau affecté au transport fluvial de marchandises dans le délai de 24 mois à compter de la date de la cession, ou si elle réinvestit une somme inférieure au prix de cession, l'exonération de la plus-value est totalement ou partiellement remise en cause.

310

En l'absence de réinvestissement dans le délai mentionné supra, la plus-value non encore imposée est rapportée au résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration du délai de 24 mois. La plus-value sera donc imposée dans les conditions de droit commun.

320

Par ailleurs, conformément au 7ème alinéa de l'[article 238 sexdecies du CGI](#), si les sommes réinvesties sont inférieures aux prix de cession, le montant bénéficiant de l'exonération est limité au produit de la plus-value par le rapport entre le prix de cession affecté à l'acquisition du bateau et la totalité de ce prix. La régularisation à effectuer est comprise dans le résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration du délai de 24 mois à compter de la cession, majorée d'un montant égal au produit de cette régularisation par le taux d'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#) (cf. III-B-2 s'agissant de la majoration).

330

Exemple :

La société A cède le 30 juin N un bateau qui était inscrit à son actif et qu'elle utilisait dans le cadre

de son activité de transport fluvial de marchandises pour un montant de 150 000 €. A l'occasion de cette cession, une plus-value de 30 000 € est réalisée. Au cours de cette même année, elle acquiert un bateau pour une valeur de 100 000 €. Elle ne réalise aucun autre investissement jusqu'à la fin de la période de 24 mois à compter de la cession. La somme réinvestie étant inférieure au prix de cession de l'ancien bateau, la plus-value réalisée sera partiellement exonérée.

L'exonération sera donc égale à : $30\,000 * (100\,000 / 150\,000)$ soit 20 000 €.

L'entreprise devra donc régulariser le montant de la plus-value exonérée en réintégrant dans le résultat imposable de l'exercice relatif à l'année N+2 (soit 24 mois après la cession) le montant de la plus-value non exonérée, soit au cas particulier 10 000 €.

340

Précisions en cas d'acquisition d'un bateau dans le cadre d'un contrat de crédit-bail :

Si les sommes réinvesties sont inférieures au prix de cession, la régularisation mentionnée au III-B-1 § 320 est alors comprise dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel le contrat prend fin, majorée d'un montant égal au produit de cette régularisation par le taux d'intérêt de retard prévu à [article 1727 du CGI](#).

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

350

Conformément aux dispositions prévues au 7ème alinéa de l'[article 238 sexdecies du CGI](#), en cas de réinvestissement inférieur au prix de cession ou d'absence de réinvestissement, la plus-value réintégrée doit être majorée d'un montant égal au produit de cette régularisation par le taux d'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#).

L'intérêt de retard correspondant à la majoration visée supra 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'exonération jusqu'au dernier jour du mois de paiement de cet impôt.

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'exonération a été réalisée soit du 1er 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 1er juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle la plus-value en cause a été réalisée.

Au 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 déterminent la majoration en retenant les règles de décompte de l'intérêt de retard applicables pour l'impôt sur les sociétés.

360

Exemple :

Dans le cadre de l'exemple mentionné au § 330 la société A est une SARL passible de l'impôt sur les

sociétés qui clôture ses exercices le 31 décembre de chaque année. La fraction de la plus-value ne pouvant bénéficier de l'exonération s'élève à 10 000 €. Elle est réintégrée au résultat imposable au taux normal de l'impôt sur les sociétés de l'exercice clos en N+2. Elle doit être majorée d'une somme égale au montant des intérêts de retard décomptés à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt correspondant à la plus-value aurait dû être acquitté, soit le 1er mai N+1, jusqu'au dernier jour du mois du paiement de cet impôt, soit le 30 avril N+3. La majoration à réintégrer, en plus de la plus-value à hauteur de 10 000 €, s'élève à 960 € (10 000 € x 24 mois x 0,4 %).

370

Par ailleurs, conformément aux dispositions du 12ème alinéa de l'[article 238 sexdecies du CGI](#), s'agissant des emplois réalisés dans le cadre d'un contrat de crédit-bail, le montant de la plus-value réintégrée doit également être majoré d'un montant égal au produit de cette régularisation par le taux d'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#).

380

Dans la situation où le cédant n'a pas respecté l'engagement d'investir dans le délai de 24 mois mentionné au 1er alinéa de l'[article 238 sexdecies du CGI](#), le montant de la plus-value réintégrée, tel que défini au III-B-1 § 300, est également majoré d'un montant égal au produit de cette régularisation par le taux d'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#).

C. Cumul avec d'autres dispositifs

390

Le présent dispositif peut se cumuler avec le dispositif d'exonération des plus-values prévu à l'[article 151 septies du CGI](#) (BOI-BIC-PVMV-40-10-10)

400

En revanche, ce dispositif d'exonération des plus-values ne peut pas se cumuler avec les dispositifs d'exonération des plus-values prévus aux [articles 151 septies A du CGI](#) (départ à la retraite du dirigeant) et [article 238 quindecies du CGI](#) (transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité), ces dispositifs visant les cessions d'entreprise à un repreneur, et non la cession isolée d'un bateau avec réinvestissement du prix. Pour les dispositifs prévus aux articles 151 septies A et 238 quindecies du CGI, il convient de se reporter respectivement au [BOI-BIC-PVMV-40-20-20](#) et au [BOI-BIC-PVMV-40-20-50](#).