

NAVIGATION MARITIME

REGIME FISCAL ET DOUANIER DE LA NAVIGATION DE PLAISANCE COMMERCIALE

B O D n° 6603

du 24 juin 2004
texte n° 04-048

nature du texte : DA

classement : M. 1. 6 .4.

bureau : F/1

nombre de pages :
diffusion : publique

NOR : ECO D 04 00 050

Mots clés : navigation ; plaisance ;
commerce.

Date d'entrée en vigueur du texte : Immédiate

Références :

- Sixième directive du Conseil (modifiée) n° 77/388 du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ;
- Directive du Conseil n° 92/81 du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales ;
- Règlement de la Commission n° 2454/93 du 2 juillet 1993 portant dispositions d'application du code des douanes communautaire (régime de l'admission temporaire des moyens de transport) ;
- Articles 262 et 291 du code général des impôts ;
- BOI 3 C-4-03 n° 168 du 22 octobre 2003.

La présente instruction a pour objet d'informer le service et les usagers des modalités de mise en œuvre de la réglementation fiscale et douanière applicable à certains navires de type plaisance exploités sur les côtes françaises à titre lucratif.

Etablie en collaboration avec les services concernés du ministère chargé des transports, de la direction de la législation fiscale et les professionnels, elle constitue la doctrine de l'administration visant à compléter, en la matière, les textes existants qui n'ont en effet pas prévu de dispositions propres à répondre aux spécificités de ces navires, utilisés à la fois à des fins de plaisance et dans le cadre d'une activité commerciale.

Elle est applicable dès sa publication et annule toute instruction antérieure qui lui serait contraire.

* *

*

Actuellement, l'exonération de TVA prévue à l'article 262-II-2° du code général des impôts concerne notamment les navires de commerce, c'est-à-dire les navires maritimes utilisés pour une activité commerciale de transport de marchandises, de voyageurs ou d'excursions touristiques.

Il a paru possible d'assimiler dorénavant aux navires de commerce certains navires de plaisance affectés à une activité commerciale. Cette doctrine aboutit à leur appliquer les exonérations de TVA prévues par les articles 262-II-2°, 3°, 6° et 7° et 291-II-5° du code général des impôts.

L'instruction de la direction de la législation fiscale publiée au bulletin officiel des impôts n°168 du 22 octobre 2003 traite de l'affrètement des navires dans les termes suivants :

« Le contrat d'affrètement est la convention par laquelle un fréteur s'engage, moyennant rémunération, à mettre un navire à la disposition d'un affrèteur.

L'affrètement est soumis au taux normal de la TVA, sous réserve de l'exonération prévue à l'article 262-II-2° du code général des impôts. Pour l'application de cet article, est considéré comme navire de commerce maritime tout navire de mer inscrit comme navire de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère, doté d'un équipage permanent et affecté aux besoins d'une activité commerciale. »

Pour être admis au bénéfice de cette exonération, les navires dont il est question devront satisfaire aux critères rappelés ci-dessus selon les modalités suivantes :

I – LES CRITERES DE DISTINCTION

Ces critères ont été définis dans le souci de ne pas étendre les avantages fiscaux accordés aux navires de commerce par l'article 15 de la sixième directive TVA et l'article 262 du CGI aux personnes qui n'exploitent qu'occasionnellement leur navire à titre lucratif, durant la saison estivale par exemple, se réservant la possibilité de l'utiliser à titre strictement privé le reste du temps.

C'est pourquoi les trois conditions énumérées ci-dessous devront être simultanément réunies, à quai ou dans les eaux territoriales françaises, pour qu'un navire de type plaisance, quel que soit son pavillon (tiers, d'un autre Etat membre ou français), puisse être, au plan fiscal et douanier, assimilé à un navire de commerce.

a) – Le navire doit être immatriculé au commerce

Le respect de cette condition doit être attesté par la présentation d'un certificat d'immatriculation dans cette catégorie ou de tout document valant attestation d'immatriculation au commerce selon la législation du pays dont le navire bat le pavillon.

Cette exigence sera considérée comme non satisfaite dans le cas où le certificat ne fera pas expressément mention de la catégorie « commerce » ou d'une utilisation commerciale. En l'absence de cette mention, aucune franchise de droits et taxes ne sera accordée au titre de la présente instruction.

b) – Le navire doit être utilisé exclusivement dans le cadre de contrats de location (ou d’affrètement)

Afin de faciliter les contrôles, les utilisateurs du navire sont invités à conserver à bord une copie du contrat et à faire mention de celui-ci dans le journal de bord (durée, nom du ou des locataires).

Les personnes détenant tout ou partie de la propriété du navire pourront également, si elles le souhaitent, utiliser ce dernier à la condition expresse de le faire en tant que locataires, c’est-à-dire d’acquitter elles-mêmes un loyer au prix du marché.

Sous réserve des seules exceptions prévues ci-après, le navire ne doit donc pas être utilisé à titre privé.

• *Exceptions*

Il s’agit de certaines utilisations spécifiques résultant de circonstances particulières à l’occasion desquelles le navire n’est pas véritablement affecté à l’usage principal pour lequel il a été conçu : par exemple essais ou démonstrations en mer, ou encore déplacement à seule fin d’embarquer de nouveaux locataires.

Dans le même but de facilitation des contrôles, le journal de bord devra indiquer cette utilisation. Par ailleurs, ne devront être présents à bord, outre le personnel navigant, que des personnels professionnels ou techniques. En cas d’essais ou de démonstrations en vue d’une vente, le propriétaire et l’acquéreur potentiel pourront également être présents à bord, sous réserve d’en avoir averti préalablement le service des douanes.

c) – Le navire doit être doté d’un équipage permanent

Le respect de cette condition sera vérifié par la présentation du rôle d’équipage ou de tout document valant affectation d’un équipage professionnel selon la législation du pays dont le navire bat le pavillon.

Lorsque le navire stationnera à quai sans être utilisé, cette condition sera remplie dès l’instant où une personne au moins, inscrite au rôle d’équipage, est affectée à son service.

Il résulte de ce qui précède que seuls les navires qui, quelle que soit leur taille, satisfont simultanément, à quai ou dans les eaux territoriales françaises, aux trois conditions énumérées ci-dessus pourront bénéficier du régime fiscal et douanier des navires de commerce, étant rappelé que ce régime entraîne l’exonération :

- de la TVA lors de l’importation du navire de commerce. Il n’est donc plus nécessaire de maintenir ces bateaux de type plaisance sous le régime de l’admission temporaire ;

- du droit de passeport s'il y a lieu (navires étrangers dont le propriétaire ou l'utilisateur habituel réside en France) ;
- de la TVA sur les livraisons de biens d'avitaillement et les livraisons de produits pétroliers à l'avitaillement et des accises sur le carburant (quel que soit le pavillon). La franchise de TVA n'étant accordée que pour les navires qui effectuent une navigation maritime, les provisions de bord admises en franchise doivent, lorsque ces navires sont à quai, être uniquement celles qui sont utilisées durant leur séjour au titre d'une simple escale ;
- de la TVA sur les livraisons de biens destinés à être incorporés dans le navire de commerce ainsi que sur les opérations d'entretien et de réparations (quel que soit le pavillon).

Par ailleurs, il est précisé que les navires concernés battant pavillon tiers, dans la mesure où ils sont exploités sous couvert de contrats de location et non dans le cadre de contrats de transport, ne sont pas soumis aux dispositions de l'article 257 CD relatif au contrôle de la navigation réservée.

II – DISPOSITIONS PARTICULIERES

a) – Francisation des navires de plaisance destinés à être exploités à titre lucratif

Dans le cas où les propriétaires de ces navires demanderont une francisation au commerce, il conviendra, au stade de la demande, d'exiger de leur part une déclaration écrite comportant engagement (non cautionné) d'utiliser le navire dans le respect des conditions rappelées au paragraphe I, b) et c) ci-dessus.

Pour autant que les autres conditions de la francisation soient satisfaites et, en particulier, celle relative à la sécurité (présentation d'une attestation de visite de navire de commerce en vue d'une francisation, établie par les services du ministère chargé des transports), un livret bleu leur sera alors délivré, sans préjudice, bien entendu, des contrôles ultérieurs que l'administration des douanes se réserve d'effectuer.

b) – Contrôle du pavillon

L'article 91 de la convention des Nations Unies sur le droit de la mer (convention de Montego Bay) dispose que chaque Etat détermine lui-même les conditions auxquelles il subordonne l'octroi de son pavillon à un navire et qu'il délivre des documents à cet effet. Il en résulte que le service ne peut contester les modalités d'établissement du document que l'Etat du pavillon considère comme un acte de nationalité. Par contre, il lui appartient de s'assurer de l'existence de ce document, de sa validité (apposition du cachet de l'autorité administrative compétente) ainsi que de son applicabilité au navire contrôlé (mention du nom et du port d'attache).

Le sous-directeur,

Jean-Pierre Mazé