

## Aperçus rapides

### Taxe sur la valeur ajoutée

# 265 Régime TVA des navires de commerce : difficultés persistantes relatives au yachting

Matthieu TORET,  
avocat,  
Hedeos Société d'avocats



1 – Les opérations commerciales portant sur des navires de commerce affectés à la navigation en haute mer sont exonérées de TVA, ce qui s'explique essentiellement par l'absence de souveraineté exercée par les États sur la haute mer, zone couvrant environ la moitié de la surface de la Terre. Si les notions d'eaux intérieures et de haute mer font l'objet d'un balisage précis, tel n'est pas le cas de celle de navire de commerce, malgré la récente mise à jour de la doctrine administrative fiscale.

S'il est évident qu'une société exploitant un paquebot de croisières transportant des passagers de pays en pays peut bénéficier de cette exonération, et qu'il tout aussi manifeste qu'un particulier devra acquitter de la TVA lorsqu'il fera l'acquisition d'un bateau pour ses loisirs, le régime TVA applicable à l'achat, par une société, d'un yacht destiné à la location, est délicat. En effet, l'achat d'un bien, un navire en l'espèce, par une société, en vue de le louer, confère à ces opérations un caractère commercial évident, dont les limites tiennent à la nature du bien, associé au loisir des plus privilégiés. Loin d'être clairement tranché, le traitement fiscal de ces opérations comporte des enjeux importants pour le secteur maritime français.

### 1. Le droit de l'UE et le droit interne

2 – **Le droit de l'UE.** – Le droit de l'UE prévoit un champ d'application de l'exonération des opérations afférentes aux navires large et peu contraignant. D'abord prévue par la 6<sup>e</sup> directive, celle-ci figure désormais sous l'article 148 de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (directive TVA).

3 – **Navires concernés.** – Le *a* de l'article 148 de la directive TVA concerne les « **bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou à l'exercice d'une activité commerciale** ». Un navire doit donc remplir deux critères cumulatifs pour prétendre à l'exonération :

- être affecté à la navigation en haute mer ;
- assurer un trafic rémunéré de voyageurs ou avoir une activité commerciale

Dans la mesure où l'activité de transport rémunéré de voyageurs est une activité commerciale, la Commission européenne aurait certainement pu faire l'économie de quelques mots lors de la rédaction de cette directive.

4 – **Les opérations exonérées.** – L'article 148 de la directive TVA prévoit que les États membres exonèrent de TVA les opérations suivantes :

« *a) Les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux [définis supra n° 3] (...)*

*c) Les livraisons, transformations, réparations, entretiens, affrètement et locations des bateaux visés au point a), ainsi que les livraisons, locations, réparations et l'entretien des objets, y compris l'équipement de pêche, incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation ;*

*d) Les prestations de services, autres que celles visées au point c), effectuées pour les besoins directs des bateaux visés au point a) et leur cargaison ; »*

Grace à l'effet « attrape-tout » du *d* de l'article 148, il n'est pas abusif d'affirmer que toutes les opérations effectuées pour les besoins des navires de commerce affectés à la navigation en haute mer à des fins commerciales sont exonérées de TVA. Concrètement, l'achat du bateau, son entretien, son avitaillement, ses réparations, sa location, sa revente sont autant d'opérations exonérées de TVA.

Précisons qu'à cette exonération de TVA s'ajoute une exonération de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE, ex-TIPP), applicable aux carburants ou combustibles à bord des bateaux utilisés à des fins autres que de plaisance, donc commerciales (*Dir. n° 2003/96/CE, 26 oct. 2003, art. 14*).

5 – **La transposition française.** – La réglementation communautaire a été transposée principalement au II de l'article 262 du CGI, qu'il convient de citer dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 avant de faire état de sa version actuelle.

**Texte applicable jusqu'au 31 décembre 2010.** – L'article précité exonérait de TVA :

« *2° les opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur : les navires de commerce maritime ; (...)*

*3° Les opérations de livraison, de location, de réparation et d'entretien portant sur des objets destinés à être incorporés dans ces bateaux ou utilisés pour leur exploitation en mer ou sur les fleuves internationaux, ainsi que sur les engins et filets pour la pêche maritime. »*