

SECTION 3 EXONÉRATION DES LIVRAISONS ET PRESTATIONS DE SERVICES PORTANT SUR LES NAVIRES, LES AÉRONEFS ET LEUR CARGAISON [DB 3A333]

| | |
|------------------------|--|
| Références du document | 3A333 3A3331 |
| Date du document | 20/10/99 |
| Annotations | Lié au BOI 3A-1-05 Lié au BOI 3C-4-03 |

SECTION 3

Exonération des livraisons et prestations de services portant sur les navires, les aéronefs et leur cargaison

1L'article 262-II, 2° à 5° et 7° du CGI exonère de la TVA :

- les livraisons et les prestations de services portant sur les navires et les aéronefs ;
- les livraisons et prestations de services portant sur les objets destinés à leur être incorporés ou utilisés pour leur exploitation en mer ou en vol ;
- les prestations de services effectuées pour leurs besoins directs et ceux de leurs cargaisons.

2Par ailleurs, le paragraphe 6° de l'article 262-II du CGI exonère les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux et aéronefs désignés aux paragraphes 2° et 4° du même article. Cette disposition fait l'objet d'une instruction particulière de la Direction générale des Douanes et Droits indirects.

SOUS-SECTION 1

Opérations afférentes aux navires

A. EXONÉRATION DES LIVRAISONS ET DES PRESTATIONS DE SERVICES PORTANT SUR LES NAVIRES

(art. 262-II-2° du CGI)

I. Bâtiments intéressés

1L'exonération prévue à l'article 262-II-2° du CGI concerne exclusivement les navires et bateaux ci-après.

1. Navires de commerce maritime.

2Il s'agit des bâtiments de mer utilisés pour une activité commerciale de transport de marchandises ou de voyageurs ou d'excursions touristiques.

2. Bateaux utilisés pour une activité industrielle en haute mer.

3Sont seuls visés les bateaux utilisés dans l'espace maritime situé au-delà de la limite extérieure de la mer territoriale (cf. DB 3 A 211, n° 7).

3. Bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime.

4Les bateaux en cause sont ceux destinés à la navigation maritime utilisés par les pêcheurs professionnels ou par des armateurs à la pêche.

5L'exonération est également accordée aux bâtiments acquis par les ostréiculteurs, mytiliculteurs et conchyliculteurs lorsque ceux-ci les utilisent concurremment pour la pêche maritime et pour leur activité ostréicole, mytilicole et conchylicole et que la pêche constitue leur activité principale. Ce critère est apprécié

en comparant, soit les chiffres d'affaires réalisés pour chacune des deux activités s'il s'agit d'ostréiculteurs, mytiliculteurs ou conchyliculteurs redevables de la TVA, soit les bénéficiaires soumis à l'impôt sur le revenu, dans le cas contraire.

4. Bateaux de sauvetage et d'assistance en mer.

6 Bénéficiaires de cette exonération les associations de sauvetage ainsi que les collectivités locales (départements, communes) et certains services de l'État (sapeurs-pompiers, CRS) pour l'acquisition des embarcations affectées uniquement à des missions de secours et d'assistance en mer à des personnes et à des bateaux en difficulté.

L'exonération s'applique également aux entreprises de pilotage, de remorquage et de lamanage¹ en ce qui concerne les bâtiments de mer utilisés pour les besoins de leur activité.

7 En revanche, les écoles de voile, clubs de mer ou autres associations dont l'objet principal est de développer et d'encourager la pratique de la navigation de plaisance ne peuvent se faire livrer en exonération de la TVA des bateaux de sport et de plaisance qui servent, exclusivement ou non, à la surveillance de leurs stagiaires.

La circonstance que les associations de navigation de plaisance ci-dessus sont dans l'obligation d'acquiescer une ou plusieurs embarcations du type « Zodiac » ou monocoque à moteur, en vue d'assurer la sécurité et la surveillance des adhérents, des stagiaires ou des participants à l'occasion des stages, leçons, régates et autres compétitions est sans influence sur l'application de ce principe.

8 Toutefois, lorsqu'ils justifient de circonstances particulières les conduisant à se substituer d'une manière permanente aux associations de sauvetage maritime, aux collectivités locales et à certains services de l'État, les clubs de mer et autres écoles de voile peuvent, à titre exceptionnel, bénéficier des dispositions de l'article 262-II-2° du CGI, pour les embarcations destinées uniquement à assurer des missions de sauvetage ou d'assistance en mer dans l'hypothèse où les moyens nécessaires à ces missions n'ont pas été mis en place par les associations de sauvetage, les collectivités locales ou les services de l'État.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné au respect des formalités générales prévues par les articles 42 à 46 de l'annexe IV au CGI. Par ailleurs, les écoles de voile ou les clubs de mer doivent délivrer au fournisseur ou au prestataire de services une attestation certifiant l'affectation exclusive de l'embarcation à des opérations de secours et d'assistance en mer aux personnes et aux bateaux en difficulté. Cette attestation est visée par le service local des Impôts qui s'assure, au préalable, que les conditions particulières motivant l'exonération sont remplies.

Aux termes de l'article 257-15° du CGI, les bateaux qui cessent d'être utilisés dans les conditions prévues à l'article 262-II-2° sont soumis à la TVA.

II. Bateaux exclus de l'exonération

9 Les bateaux qui ne relèvent pas des catégories spécialement désignées à l'article 262-II-2° du CGI sont exclus du bénéfice de l'exonération.

C'est notamment le cas :

- des bateaux utilisés pour une activité industrielle à l'intérieur des eaux territoriales ;
- des bateaux des mytiliculteurs, ostréiculteurs et conchyliculteurs à l'exclusion des bâtiments désignés au 3 du paragraphe I ;
- des bateaux de sport ou de plaisance (cf. toutefois le cas prévu au n° 8 ci-dessus) ;
- des bâtiments de la Marine nationale.

10 L'article 34 de la loi de finances pour 1991 supprime, **à compter du 1er janvier 1991**, l'exonération prévue au 2° du II de l'article 262 du CGI, pour les opérations portant sur les bateaux destinés à la navigation de commerce sur les fleuves internationaux.

Cette disposition a également pour effet de supprimer, à compter de la même date, l'exonération des 3°, 6° et 7° du II de cet article en tant qu'elle concernait ces mêmes navires.

En conséquence, doivent être désormais soumises à la TVA les opérations ci-après portant sur les bateaux destinés à la navigation de commerce sur les fleuves internationaux (Rhin et Moselle canalisée) :

- livraison, réparation, transformation, entretien, affrètement et location des bateaux eux-mêmes ;
- livraison, location, réparation et entretien portant sur les objets destinés à être incorporés dans ces bateaux ou servant à leur exploitation ;
- livraison de biens destinés à l'avitaillement de ces bateaux (produits alimentaires, produits utilisables à bord pour les besoins particuliers du personnel navigant, produits pétroliers, ...) : - prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces bateaux (pilotage, remorquage, amarrage, utilisation d'installations portuaires, gardiennage, ...) ou de leur cargaison (chargement, déchargement, ...).

11 Demeurent toutefois exonérées les prestations de services, désignées à l'article 73 G de l'annexe III au CGI, effectuées pour les besoins directs de la cargaison de ces bateaux, lorsque la cargaison :

- est destinée à l'exportation (art. 262-I du CGI) ;
- est importée sous un régime douanier économique (cf. DB 3 A 4).

Il en est de même des prestations se rapportant à l'importation d'une cargaison (en France ou dans un autre État membre de la Communauté européenne à compter du 1er janvier 1993), lorsque leur prix est compris dans la base d'imposition à l'importation (art. 262-II-14° du CGI et 14-1-i de la sixième directive).

III. Opérations concernées

12 L'exonération s'applique aux opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur les bâtiments désignés à l'article 262-II-2° du CGI.

13 En revanche, les mêmes opérations portant sur des bâtiments non visés par cet article, notamment sur les bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle dans les eaux territoriales ainsi que sur les bateaux de plaisance et de sport (cf. toutefois le cas prévu au n° 8 ci-dessus) ne bénéficient pas de l'exonération. Elles obéissent aux règles de territorialité définies ci-dessus DB 3 A 21 et éventuellement à celles applicables en matière d'exportation (art. 262-I du CGI).

14 À noter, cependant, que le régime d'acquisition en franchise de certains bâtiments, plates-formes ou engins utilisés sur le plateau continental en vue de l'exploration et de l'exploitation de ses ressources naturelles (art. 242 A, ann. II au CGI ; cf. DB 3 D 225) demeurent sans changement.

IV. Situation des entreprises qui réalisent les opérations exonérées par l'article 262-II 2° du CGI

15 Les entreprises qui réalisent des opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur des bâtiments exonérés n'ont pas à soumettre ces opérations à la TVA (constructeurs, vendeurs, loueurs, réparateurs).

16 Par ailleurs, il est admis que les constructeurs, réparateurs et transformateurs puissent acquérir en franchise de taxe, sous le couvert d'attestation du type de celle prévue à l'article 275-I du CGI, les biens destinés à une livraison à l'exportation, à une livraison exonérée en vertu de l'article 262 ter-I du CGI, à une livraison dont le lieu est situé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne ainsi que les fournitures nécessaires à la construction, à la réparation, ou à la transformation des bâtiments exonérés. Pour les constructeurs, le contingent d'achats en franchise est égal au montant des livraisons de cette nature réalisées au cours de l'année précédente qui portent sur des biens passibles de cette taxe et des livraisons, pendant la même période, des navires exonérés qu'ils ont construits. Pour les réparateurs et transformateurs, ce contingent est constitué par la valeur des fournitures incorporées dans des bâtiments exonérés, à l'occasion des réparations et transformations effectuées au cours de l'année précédente (cf. DB 3 A 335).

17 Les subventions ou aides versées à la construction navale entrent en ligne de compte pour déterminer soit le plafond de remboursement, soit le contingent d'achats en franchise.

18 Les entreprises qui participent à des opérations de construction, de transformation ou de réparation en qualité de sous-traitants bénéficient de l'exonération au même titre que le maître d'oeuvre. Les travaux

exécutés par les intéressés peuvent donc être facturés en exonération de la TVA sous réserve que soient fournies les justifications prévues aux articles 42 à 46 de l'annexe IV au CGI (cf. ci-dessous n°s 19 à 21). Par ailleurs, ils peuvent recevoir leurs fournitures en franchise sous réserve de remettre une attestation à leurs fournisseurs.

V. Justifications à fournir

19 En dehors des obligations prévues à titre général pour tous les redevables de la TVA, les entreprises qui réalisent des opérations exonérées en vertu de l'article 262-II-2° du CGI sont soumises aux formalités particulières fixées par les articles 42 à 46 de l'annexe IV au CGI.

1. Livraisons, location et affrètement de bâtiments et bateaux exonérés.

20 Les personnes qui réalisent des opérations de l'espèce doivent tenir à l'appui de leur comptabilité :

- soit l'indication du numéro et de la date de l'acte de francisation ou d'inscription dans un bureau de Douane ;
- soit, si ce titre n'a pas encore été délivré, le duplicata de la demande de francisation ou de l'inscription en Douane visé par le service des Douanes et qu'il leur appartient de réclamer à leurs acheteurs.

Les références correspondantes doivent être reportées sur la facture destinée au client.

2. Réparation, entretien et transformation de bâtiments et bateaux exonérés.

21 Les personnes qui réalisent des opérations de l'espèce doivent :

- tenir leur comptabilité de façon à faire apparaître distinctement le montant des fournitures d'articles, quelle que soit leur nature, nécessitées par les opérations de réparation, d'entretien ou de transformation ;
- indiquer sur leurs factures le nom du bâtiment ou du bateau, les numéro et date de francisation ou d'inscription correspondants.

22 **Remarque :** Lorsqu'il n'est pas l'utilisateur du bâtiment exonéré, le client délivre à son fournisseur une attestation, établie sous sa responsabilité, mentionnant les nom et adresse de l'entreprise utilisatrice du bâtiment exonéré (compagnie de navigation, pêcheurs professionnels notamment) et comportant toutes précisions utiles sur le bâtiment.

1 Les opérations des entreprises de lamanage consistent à :

- amener les amarres des navires aux postes d'accostage où elles sont fixées aux bornes prévues à cet effet ;
- désamarrer les bateaux ; opération inverse à la précédente ;
- déplacer les amarres des navires à l'occasion des manoeuvres qu'ils effectuent le long des quais en vue de se placer en face des engins de manutention ou auprès des aires de chargement et de déchargement.