

## CMS Bureau Francis Lefebvre

1-3 Villa Emile Bergerat,  
92522 Neuilly-sur-Seine Cedex, France

T : +33 1 47 38 55 00

info@cms-bfl.com  
www.cms-bfl.com

Nos Réf. / Our Ref. : FL/lh/6416036  
Vos Réf. / Your Ref. : Notre convention  
d'honoraires du 5 août 2013.

Par courriel : [c.ruff@cnbafluvial.fr](mailto:c.ruff@cnbafluvial.fr)  
[m.dourlent@cnbafluvial.fr](mailto:m.dourlent@cnbafluvial.fr)

## Chambre Nationale de la Batellerie Artisanale - CNBA

Monsieur Michel DOURELLENT  
Madame Caroline RUFF  
43 rue de la Brèche aux Loups  
75012 Paris

Neuilly-sur-Seine, le 29 août 2013

**Objet / Subject : Notre consultation relative aux prélèvements fiscaux et sociaux sur les plus-values à court terme de cession des bateaux de vos adhérents.**

Madame, Monsieur,

Faisant suite à votre courriel du 18 juillet 2013 et conformément aux termes de la convention d'honoraires susvisée, nous vous prions de trouver ci-après notre étude relative au régime social et fiscale, notamment issu de la loi de Financement de la Sécurité sociale pour 2012, qui prévoit l'application de **prélèvements fiscaux** (notamment, CSG, CRDS) et des **prélèvements sociaux** (cotisations sociales) sur les plus-values à court terme constatées lors des cessions de bateaux, en dépit d'une exonération d'**impôt sur le revenu** (ci-après, impôt sur le revenu, ou IR). Seront ici examinées les situations générales de cessions de bateaux, ainsi que celles, plus particulières, de cessions intervenant à l'occasion d'une cessation d'activité, notamment inhérente à un départ à la retraite. Notre étude portera tant sur les cessions de bateaux par des vendeurs se livrant soit à une activité de batellerie, soit à une activité de location de ces bateaux.

\* \*

\*

## **1. LES CONDITIONS D'APPLICATION DES PRELEVEMENTS SOCIAUX ET FISCAUX (RSI, CRDS, CSG) AUX PLUS-VALUES A COURT TERME**

### **1.1. L'application des prélèvements selon le régime d'imposition retenu**

#### **1.1.1. Rappel du régime d'imposition (impôt sur le revenu) applicable.**

Selon les hypothèses en cause, divers régimes d'exonération des plus-values ont été prévus dans le CGI et dans le Code de la sécurité sociale, et qui disposent de règles propres quant à l'application de

*CMS Bureau Francis Lefebvre est membre de CMS, regroupement de 10 grands cabinets d'avocats européens indépendants. / CMS Bureau Francis Lefebvre is a member of CMS, the organisation of 10 major independent European law firms.*

*Implantations mondiales principales et secondaires des cabinets membres de CMS / CMS member firms' offices and associated offices worldwide: Amsterdam, Berlin, Brussels, Lisbon, London, Madrid, Paris, Rome, Vienna, Zurich, Aberdeen, Algiers, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Bratislava, Bristol, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dresden, Dusseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Hamburg, Kyiv, Leipzig, Ljubljana, Luxembourg, Lyon, Milan, Moscow, Munich, Prague, Rio de Janeiro, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Warsaw and Zagreb. www.cms-bfl.com*

*Siège social / Head Office : CMS Bureau Francis Lefebvre – Avocats au Barreau des Hauts-de-Seine – 1-3 villa Emile Bergerat 92522 Neuilly-sur-Seine Cedex. S.E.L.A.F.A. à Directoire et Conseil de Surveillance au capital de 39 180 € – 722 047 164 R.C.S. Nanterre – Ident. TVA FR 69 722 047 164*

prélèvements sociaux et fiscaux. Il faut noter que l'imposition de la plus-value est due du fait même de la vente du bateau : le fait que ce dernier soit donné en location ou exploité n'a pas d'incidence sur cette imposition, qui se fera chez le propriétaire du bien.

- **Lorsque le professionnel de la batellerie relève de l'impôt sur le revenu**, en application des articles 39 duodécies à 39 quindecies du CGI, la plus-value réalisée est soumise à une dualité de régimes :
  - Le régime dit du « *court-terme* » va s'appliquer à concurrence de la fraction de plus-value égale au montant des amortissements du bateau précédemment déduits, ou pour la totalité pour le cas où le bateau a été détenu moins de deux ans avant sa cession : la plus-value sera alors imposable comme un résultat d'exploitation, au taux progressif de l'impôt sur le revenu, augmenté des prélèvements sociaux frappant les revenus d'activité<sup>1</sup>, après toutefois application, sur demande du contribuable :
    - soit, en cas de cession en fin d'exploitation, du système dit du quotient (CGI, article 163-0 A), conduisant à réduire ou supprimer l'impact de la progressivité des tranches de l'IR en calculant l'IR sur le quart de la plus-value (l'IR obtenu étant ensuite multiplié par 4) ;
    - soit, en cas de cession en cours d'exploitation, un étalement sur trois ans (CGI, 1 de l'article 39 quaterdecies) du montant de la plus-value à court terme.
  - Le régime dit du « *long-terme* » s'appliquera pour la fraction de plus-value excédant les amortissements déduits de l'assiette de l'impôt, lorsque le bateau cédé a été détenu plus de deux ans : la plus-value sera alors imposable à un taux réduit, actuellement fixé à 16%, augmenté des prélèvements sociaux frappant les revenus du patrimoine (actuellement, 15,5%<sup>2</sup>).
- **Si le professionnel de la batellerie est une société soumise à l'impôt sur les sociétés**, alors la plus-value réalisée à l'occasion de la cession du bateau sera comprise dans le résultat ordinaire de l'exercice en cours lors de sa réalisation, taxé au taux de 33,1/3 % (pour les PME, un taux réduit de 15% peut partiellement s'appliquer, dans une limite de bénéfice de 38 120 €).
- **Lorsque la cession porte non pas sur le bateau lui-même mais sur les titres d'une société dans le cadre de laquelle l'activité est exercée**, le régime d'imposition applicable diffère selon que la société relève du régime de l'impôt sur le revenu ou est soumise à l'impôt sur les sociétés :
  - **si la société est soumise à l'IR** et que l'associé y exerce son activité professionnelle, alors la cession des titres relève du régime des plus-values professionnelles (voir ci-dessus) ;

<sup>1</sup> En l'état actuel de la législation, le taux de la CRDS sur les revenus d'activité est de 0,5%, tandis que celui de la CSG est de 7,5%. Toutefois, au regard de l'impôt sur le revenu, la CSG sur les revenus d'activité est déductible à hauteur de 5,1% des revenus au titre desquels elle est acquittée. Les prélèvements sur les revenus d'activité sont recouverts comme les cotisations de sécurité sociale.

<sup>2</sup> Le taux de la CSG est de 8,2% et celui de la CRDS est de 0,5%. Par ailleurs, il faut ajouter un taux de 4,5% pour le prélèvement social et un taux de 0,3% pour sa contribution additionnelle, ainsi qu'un taux de 2% pour le prélèvement de solidarité, portant le taux global des prélèvements sociaux à 15,5%. Les contributions sociales sur les revenus du patrimoine sont établies au vu de la déclaration d'ensemble des revenus n°2042 et recouverts par voie de rôle.

- **si la société est soumise à l'IS**, alors la cession des titres relève du régime des plus-values des particuliers et est (sauf exonération) imposable à l'IR au taux de 19%, augmenté des prélèvements sociaux sur les produits du patrimoine.

## 1.1.2. L'explication de l'imposition ordinaire à l'IR des plus-values à court terme

En principe, les plus-values réalisées lors des cessions de bateaux affectés au transport de marchandises relèvent du régime des plus-values professionnelles de cessions d'actifs immobilisés, tel que décrit ci-dessus.

Le régime fiscal de ces ventes d'immobilisations actuellement applicable est celui issu de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965, ayant profondément modifié la fiscalité des amortissements et plus-values constatées par les commerçants et artisans dans le cadre de leurs activités.

Jusqu'à cette loi, les plus-values de cession d'immobilisations étaient soumises à un régime conduisant le plus souvent à leur exonération sous la condition d'un emploi dans l'achat d'autres immobilisations, lesquelles ne faisaient en contrepartie l'objet d'aucun amortissement à due concurrence, dont la déductibilité fiscale aurait fait double emploi avec l'exonération précédente.

La technique de l'exonération sous condition de emploi, qui constituait en pratique le régime ordinaire jusqu'en 1965, a été délaissée en tant que régime général<sup>3</sup> à compter de 1966 au profit d'un régime dont l'imposition des plus-values qu'il instaurait constituait, pour partie, la contrepartie de la déduction fiscale d'amortissement, que la même loi avait par ailleurs rendu comptablement obligatoire. De ce fait, le couple plus-value non taxée / amortissement non déduit a été remplacé par celui d'amortissement déduit / plus-value taxée.

En effet, comme déjà indiqué, la vente des bateaux plus de deux ans après leur acquisition génère une plus-value dont l'importance varie précisément en fonction du montant de l'amortissement pratiqué, puisqu'elle est calculée, comptablement et fiscalement, en fonction de la valeur nette comptable, qui est une valeur correspondant au prix d'acquisition réduit des amortissements pratiqués entre l'achat et la vente.

Ces amortissements, déduits lorsqu'ils sont pratiqués, constituent donc une source d'économie d'impôt. Corrélativement, la loi prévoit que, lors d'une cession d'immobilisations telles qu'ici un bateau, la plus-value y afférente est ajoutée au résultat ordinaire : c'est la partie de plus-value dite « à court terme » évoquée ci-dessus.

Fondamentalement, le fait qu'une partie de la plus-value soit comprise dans le résultat d'exploitation, résulte donc de la volonté du Législateur de n'accorder à l'exploitant de déduction définitive du fait de l'amortissement que si celui-ci traduit bien une perte définitive de valeur, ce qui est le cas lorsque le prix de revente (par exemple, 80) correspond au prix d'acquisition du bateau (par exemple, 100) réduit de l'amortissement pratiqué (par exemple, 20) : cet amortissement aura bien joué son rôle, tenant à constater la dépréciation du bateau et à anticiper sa perte de revente, et, dans cet exemple, il n'y aura aucune plus-value taxable.

---

<sup>3</sup> Depuis 1966, la technique de l'exonération sous condition de emploi n'est utilisée, parcimonieusement, par le Législateur que pour des situations ponctuelles, telles celles, à compter de 2012 des cessions de bateaux visées à l'article 238 sexdecies du CGI.

En revanche, lorsque le prix de vente (par exemple, 90) est supérieur à la valeur comptable après amortissement (par exemple, 80), c'est le signe que l'amortissement pratiqué était supérieur à la dépréciation / perte réelle subie par le bateau : la fiscalité en tire alors les conséquences sous la forme d'une régularisation / taxation de l'excès (par exemple, 10) d'amortissement initialement pratiqué et déduit<sup>4</sup>.

A tout le moins fiscalement, cette situation est très fréquente, compte tenu que, depuis 80 ans environ, les durées et taux des amortissements fiscaux sont déterminés d'après les « usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation » applicables (CGI, 2° du I de l'article 39), lesquels conduisent souvent à retenir des durées plus courtes (et des taux plus forts) que ceux correspondant à la consommation effective des avantages économiques attendus de l'utilisation du bateau.

### 1.1.3. Identification des liens d'assujettissement des plus-values à court terme existant entre impôt sur le revenu et prélèvements fiscaux et sociaux.

- Tout d'abord, le texte fondant l'assujettissement des plus-values à court terme à l'impôt sur le revenu est codifié au 1 de l'article 38 du CGI relatif à la détermination du revenu fiscal des commerçants et artisans. Il dispose :

*« Sous réserve des dispositions des articles 33 ter, 40 à 43 bis et 151 sexies, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif<sup>6</sup>, soit en cours, soit en fin d'exploitation. »*

Comme indiqué ci-dessus (1.1.1.), les plus-values à long terme bénéficient d'une imposition réduite. Cet avantage résulte du 1 de l'article 39 quinquies, ainsi rédigé :

*« Sous réserve des dispositions des articles 41, 151 octies et 210 A à 210 C, le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 16 % ».*

- L'assujettissement des plus-values à court terme aux cotisations sociales trouve sa source dans la disposition codifiée à l'article L131-6 du Code de la Sécurité sociale, lequel prévoit :

*« Les cotisations d'assurance maladie et maternité, d'allocations familiales et d'assurance vieillesse des travailleurs indépendants non agricoles sont assises sur leur revenu d'activité non salarié.*

*Ce revenu est celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu, sans qu'il soit tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme, des reports déficitaires, des exonérations<sup>5</sup>, du coefficient multiplicateur mentionné au 7 de l'article 158 du code général des impôts et des déductions à effectuer du chef des frais professionnels et des frais, droits et intérêts d'emprunt prévues aux deuxième et dernier alinéas du 3° de l'article 83 du même code.( ... ) ».*

<sup>4</sup> Bien entendu, un prix de vente (par exemple, 65), moindre que la valeur comptable après amortissement (80), conduirait à constater une moins-value à court terme déductible (par exemple, 15), venant en quelque sorte compléter la dépréciation précédemment constatée par voie d'amortissement.

<sup>5</sup> Souligné par nos soins.

Résultant de l'article 37 de la loi n°2011-1906 portant Financement de la Sécurité sociale pour 2012, et modifié par la suite par la loi de Financement de la Sécurité sociale pour 2013, cet article conduit donc à assujettir aux prélèvements sociaux la partie dite « à court terme » des plus-values, même lorsqu'elles sont exonérées d'impôt sur le revenu, dès lors qu'il ne doit pas être tenu compte « des exonérations », de quelque texte qu'elles soient issues.

Cette approche générale met ainsi fin à celle précédemment retenue par cet article, conduisant à ne rajouter à l'assiette des cotisations sociales que certaines exonérations limitativement énumérées, de sorte que le Législateur social était à la merci d'un défaut d'actualisation en fonction des nouvelles exonérations fiscales :

*« Le revenu d'activité pris en compte est déterminé par référence à celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Ce revenu est majoré des déductions et exonérations mentionnées aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies et 151 septies A<sup>5</sup> et au deuxième alinéa du I de l'article 154 bis du code général des impôts, à l'exception des cotisations versées aux régimes facultatifs par les assurés ayant adhéré à ces régimes avant la date d'effet de l'article 24 de la loi n° 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle. Il n'est pas tenu compte des reports déficitaires, des amortissements réputés différés au sens du 2° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, des plus-values et moins-values professionnelles à long terme, des provisions mentionnées aux articles 39 octies E et 39 octies F du même code et du coefficient multiplicateur mentionné au 7 de l'article 158 du même code. »* (article L131-6, dans sa précédente rédaction).

**En conclusion sur ce point**, il apparaît ainsi que, selon la nouvelle rédaction de l'article L. 131-6 susvisé, les plus-values à court terme ne font plus l'objet d'aucune mesure justifiant leur non assujettissement aux cotisations sociales et doivent donc être comprises dans l'assiette de ces cotisations.

- Enfin, l'application des prélèvements sociaux sur revenus d'activité résulte des deux premiers alinéas de l'article L136-3 de ce même code reproduits ci-après :

*« Sont soumis à la contribution les revenus professionnels des travailleurs indépendants au sens de l'article L. 242-11.*

*La contribution est assise sur les revenus déterminés par application des dispositions de l'article L. 131-6<sup>5</sup>. »*

#### 1.1.4. Synthèse des dispositions régissant les plus-values à court terme.

**En conclusion**, un lien incorruptible apparaît, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012, entre la qualification fiscale appliquée aux plus-values à court terme (élément du bénéfice net commercial inclus dans le revenu imposable) et leur assujettissement aux cotisations sociales (assises sur le revenu « retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu »), lequel commande, à son tour, celui sur les prélèvements sur revenus d'activité.

Observons toutefois que :

- l'inclusion des plus-values à court terme dans la base de l'impôt sur le revenu n'est que la contrepartie de la déduction des amortissements de cette même base au cours d'années

précédentes. De la sorte, les assiettes fiscales et sociales susvisées ont d'abord, au cours d'années précédentes, été réduites de cet amortissement, et c'est seulement ensuite, une ou plusieurs années après cette déduction, que la plus-value à court terme est venue neutraliser cette déduction ; ce qui est, légitimement, perçu financièrement comme une imposition, revêt le caractère d'une restitution, pour la partie non justifiée économiquement, de la déduction précédemment utilisée ;

- certes, l'autre fraction de plus-value, dite « *à long terme* », bénéficie d'un taux d'impôt sur le revenu réduit ; mais, corrélativement, les prélèvements sociaux y afférents (ceux sur les revenus du patrimoine), seront prélevés au taux de 15,5 %, au lieu de 8 % pour les prélèvements sur revenus d'activité applicables aux revenus ordinaires dont font partie les plus-values à court terme.

## **1.2. Les multiples régimes applicables en matière d'impôt sur le revenu selon les situations de vente du bateau ou de cessation d'entreprise.**

En son état actuel, le CGI prévoit divers régimes d'exonération de plus-values dont les artisans bateliers ou loueurs de bateaux peuvent, sous conditions, se prévaloir.

### **• En cas de vente du seul bateau, sans perspective de emploi**

En principe, la vente d'un bateau donnera lieu à la constatation d'une plus-value, susceptible de relever de régimes d'imposition distincts. Nous vous renvoyons ici au 1.1.1.

Toutefois, l'article 151 septies du CGI prévoit un dispositif général qui exonère d'imposition les plus-values de cession d'immobilisations (sauf les terrains à bâtir) réalisées par les entreprises individuelles ou les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, dont l'activité d'exploitant batelier a été « *exercée à titre professionnel* » depuis au moins cinq ans.

Cette exonération ne profite qu'à des entreprises disposant de recettes limitées. En effet, aux termes de l'article 151 septies du CGI, les plus-values sont exonérées « *pour la totalité de leur montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à [...] 90 000 €* ». L'exonération n'est que partielle et dégressive lorsque les recettes sont comprises entre 90 000 € et 126 000 €.

Pour les exploitants loueurs de bateaux, la condition d'« *exercice d'activité à titre professionnel* » pose en outre la question de déterminer si une telle nature d'activité peut accueillir des diligences quantitativement et qualitativement suffisantes pour respecter cette condition, qui suppose une implication fréquente et régulière de l'exploitant dans ladite activité. En règle générale, de réelles difficultés apparaissent pour respecter, à la fois, la condition de chiffre d'affaires (laquelle suppose un niveau d'activité limité) et celle d'exercice effectif (laquelle implique au contraire, le plus souvent, une volumétrie d'activité importante).

### **• En cas de vente du seul bateau, dans une optique de emploi**

Ainsi que nous l'avons vu au 1.1., la vente du bateau donne lieu en principe à une imposition des plus-values constatées. Cependant, l'article 238 sexdecies du CGI permet une exonération lorsque la cession est effectuée sous condition de emploi.

Cet article dispose :

*« Sont exonérées les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies et réalisées lors de la cession de bateaux de la navigation intérieure 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. Pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise 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.*

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

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

*1° Sa construction est achevée depuis vingt ans au plus et il doit avoir été construit à une date plus récente que le bateau cédé ;*

*2° Il répond à des conditions de capacité supplémentaire.*

*Le montant total de l'exonération accordée au titre du présent article ne peut excéder 100 000 € par cession. [...] ».*

## • En cas de cession globale d'entreprise, due au départ à la retraite

S'agissant des plus-values réalisées lors de la cessation d'entreprise liée au départ à la retraite, le I. de l'article 151 septies A du CGI dispose :

*« I. - Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies, autres que celles mentionnées au III, réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont exonérées lorsque les conditions suivantes sont réunies :*

*1° L'activité doit avoir été exercée<sup>6</sup> pendant au moins cinq ans ;*

*2° La cession est réalisée à titre onéreux et porte sur une entreprise individuelle ou sur l'intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société ou d'un groupement dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu et qui sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 nonies ;*

*3° Le cédant cesse toute fonction dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés et fait valoir ses droits à la retraite, dans les deux années suivant ou précédant la cession ;*

*4° Le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire ;*

*5° L'entreprise individuelle cédée ou la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés emploie moins de deux cent cinquante salariés et soit a réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros ;*

<sup>6</sup> Selon l'administration, cette condition d'exercice est identique à celle requise par l'article 151 septies, ce qui conduit à assortir la mise en œuvre de l'article 151 septies A des mêmes réserves concernant l'exercice effectif d'une activité professionnelle (voir nos observations ci-dessus).

*6° Le capital ou les droits de vote de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions du 5°, de manière continue au cours de l'exercice. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations de sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société ou le groupement en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de l'exercice ».*

- **En cas de cession globale d'entreprise sans application de l'article 151 septies A.**

Une transmission d'entreprise constitue en principe une cession dont les plus-values réalisées à cette occasion sont imposables. L'article 238 quinquies du CGI prévoit cependant une exonération liée au prix de cession, dans le cadre d'une transmission d'entreprise.

Cet article permet l'exonération des plus-values de transmission d'une entreprise ou d'une activité formant une branche complète et autonome, sous condition que l'activité<sup>6</sup> cédée ait été exercée pendant au moins cinq ans.

Cette exonération concerne aussi bien les entreprises individuelles que les sociétés de batellerie non soumises à l'IS), que l'associé d'une société soumise à l'IR dans laquelle il exerce son activité professionnelle, pour la vente de ses parts.

En application de cet article, l'exonération est totale lorsque la valeur des éléments transmis servant d'assiette aux droits d'enregistrement visés aux articles 719 ou 720 du CGI est inférieure à 300 000 € ; elle est seulement partielle lorsque cette valeur est comprise entre 300 000 € et 500 000 €.

- **Synthèse de l'examen des régimes permettant d'éviter la taxation à l'impôt sur le revenu.**

Il apparait que, pour l'ensemble des régimes susvisés, l'évitement légal de l'impôt sur le revenu est mis en œuvre par application de la technique de l'exonération.

Or, comme indiqué ci-dessus (1.1.3.), l'assiette des cotisations sociales, et donc, celle des prélèvements sur revenus d'activité, inclut les revenus fiscaux exonérés, « *sans qu'il soit tenu compte (...) des exonérations* ».

Dès lors, aucun de ces régimes exonératoires n'induit un non assujettissement aux cotisations et prélèvements sociaux corrélatif à l'avantage d'impôt sur le revenu qu'ils ont vocation à procurer.

## **2. LES SITUATIONS NE RENDANT PAS EXIGIBLES LES PRELEVEMENTS ET COTISATIONS SOCIAUX SUR LES PLUS-VALUES A COURT-TERME AFFERENTES AU(X) BATEAU(X)**

### **2.1. En cas d'apport de l'entreprise à une société soumise à l'IS**

Une première situation est celle de l'apport d'une entreprise individuelle de batellerie à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

En principe, cet apport vaut cession, comme telle soumise aux conclusions du point 1.

Toutefois, un régime spécial, codifié à l'article 151 octies du CGI, dispose que :

*« I. Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies et réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier des dispositions suivantes :*

*a. L'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure. Toutefois, en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux rémunérant l'apport ou de la nue-propriété de ces droits, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements prévus à la phrase précédente se réalise ; (...)*

*b. L'imposition des plus-values afférentes aux autres immobilisations est effectuée au nom de la société bénéficiaire de l'apport<sup>5</sup> selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A pour les fusions de sociétés.*

*Par dérogation au b, l'apporteur peut opter pour l'imposition au taux prévu au 1 du I de l'article 39 quindecies de la plus-value à long terme globale afférente à ses immobilisations amortissables ; dans ce cas, le montant des réintégrations prévues au b est réduit à due concurrence. (...)* ».

Or, le d du 3 de l'article 210 A précité prévoit que les plus-values ne sont pas soumises à l'impôt entre les mains de l'apporteur personne physique, mais sont comprises dans le résultat de la société bénéficiaire de l'apport :

*« d. Elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables. La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée ; dans les autres cas, la réintégration s'effectue par parts égales sur une période de cinq ans. »*

Au regard de l'objet de cette étude, tenant à recenser les situations d'assujettissement aux cotisations sociales et aux prélèvements sociaux en cas de cession de bateau, ou d'entreprise exploitant ce bateau, la question posée par l'application de ce texte est celle tenant à déterminer si l'imposition, de la société

bénéficiaire de l'apport aux lieu et place de l'entreprise apporteuse, attachée aux plus-values sur les actifs amortissables apportés :

- qualifie une exonération dont bénéficierait cette dernière (auquel cas, les plus-values, bien que non imposées au niveau de cette entreprise, supporteraient les cotisations et prélèvements sociaux) ;
- ou
- constitue au contraire uniquement une nouvelle attribution (à la société bénéficiaire de l'apport) de la charge d'impôt afférente à ces plus-values, auquel cas ces plus-values ne seraient pas réputées exonérées au niveau de l'entreprise individuelle apporteuse, et donc, ne supporteraient pas les cotisations et prélèvements sociaux.

A défaut, à notre connaissance, de jurisprudence et de doctrine administrative sur ce point, nous avons examiné les travaux préparatoires au vote de cette loi, issue de l'article 12 de la loi de finances pour 1981 n°80-1094 du 30 décembre 1980. Il apparaît ainsi que ce régime est considéré comme un dispositif d'ensemble, qui «*prévoit le report ou l'étalement de l'imposition des plus-values* » (Sénat, commission des finances, rapport, tome II, page 41), et non une exonération.

Dans le cadre de cette étude, nous concluons donc que, si, par ailleurs, le passage d'une exploitation à l'impôt sur les sociétés pouvait s'avérer par ailleurs financièrement intéressant, l'entrepreneur concerné disposerait de bons arguments pour défendre que cette opération n'entraînerait pas l'application des cotisations et prélèvements sociaux à la plus-value à court terme d'apport se rapportant au(x) bateau(x) apporté(s).

Corrélativement, les plus-values correspondantes seraient soumises à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société bénéficiaire de l'apport, de façon étalée sur cinq ans : cette imposition devrait être comparée à l'amortissement susceptible d'être pratiqué, pendant la même période, par ladite société, afin de déterminer si, en compensant ces deux postes, une imposition effective serait réellement exigible.

Enfin, rappelons en tant que de besoin que, en cas de cession ultérieure du bateau par la société soumise à l'impôt sur les sociétés, la plus-value de cession ne serait plus régie par les règles d'impôt sur le revenu rappelées ci-dessus (1.1.1.), mais par celles de l'impôt sur les sociétés (voir également 1.1.1.), sous réserve qu'une exonération puisse être invoquée en application des articles 238 quindecies ou 238 sexdecies déjà examinés.

## **2.2. Transmission à titre gratuit de l'entreprise**

La présente situation est celle d'un exploitant envisageant de transmettre, par voie de donation, son entreprise. Les développements ci-après répondent à la question tenant à déterminer si le transfert de propriété du bateau en résultant donne ouverture aux prélèvements et cotisations sociaux.

L'article 41 du CGI dispose :

*« 1. Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies et réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier des dispositions suivantes :*

*a. L'imposition des plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé constatées à l'occasion de cette transmission fait l'objet d'un report jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou jusqu'à la date de cession d'un de ces éléments si elle est antérieure.*

*L'imposition des plus-values visées au premier alinéa est effectuée à la date à laquelle il est mis fin au report au nom du ou des bénéficiaires de la transmission de l'entreprise individuelle.*

*(...)*

*II. Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de la transmission visée au premier alinéa du I, les plus-values demeurant en report définies au premier alinéa du a du I sont définitivement exonérées ».*

Là encore, se pose la question de déterminer si le mécanisme de report expressément prévu par ce texte doit être assimilé, ou ne pas être assimilé, à une exonération au sens des dispositions de l'article L131-6 précitées.

Dans le silence de la jurisprudence ou de la doctrine sur ce point, nous estimons, compte tenu des différences techniques existant entre un mécanisme d'exonération et celui d'un report, que de bons arguments existent pour défendre que les dispositions susvisées ne qualifient pas une exonération au sens des dispositions précitées. De la sorte, en application de cet article, la donation de l'entreprise pourrait, en raison de son caractère gratuit et du mécanisme de report mis en œuvre, être considérée comme n'entraînant pas la réalisation de revenus constitués par des plus-values de donation, et donc, ne donnant pas lieu à l'application des prélèvements et cotisations sociaux.

### **2.3. Société exploitante non soumise à l'impôt sur les sociétés, optant pour cet impôt.**

Dans cette situation, la société qui opte pour l'impôt sur les sociétés provoque une cessation de son entreprise, entraînant en principe toutes les conséquences néfastes d'une dissolution fiscale. L'article 202 ter du CGI dispose en effet que :

*« L'impôt sur le revenu est établi dans les conditions prévues aux articles 201 et 202 lorsque les sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter cessent totalement ou partiellement d'être soumis à ce régime ou s'ils changent leur objet social ou leur activité réelle (...).*

*Toutefois en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.*

*(...)*

*III. Les sociétés et organismes définis aux I et II doivent, dans un délai de soixante jours à compter de la réalisation de l'événement qui entraîne le changement de régime ou d'activité mentionné auxdits I et II, produire le bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice au titre duquel le changement prend effet. (...).*

Il apparaît toutefois que les dispositions du deuxième alinéa du I précité prévoient la non-imposition des « plus-values latentes incluses dans l'actif social », telle que celles afférentes à des bateaux inscrits à l'actif.

Là encore, se pose la question de déterminer si ce mécanisme de non imposition immédiate qualifie, ou ne qualifie pas, une exonération au sens des dispositions de l'article L131-6 précitées.

Par référence aux observations développées ci-dessus (2.1.), nous estimons qu'une entreprise dans cette situation disposerait de bons arguments pour défendre que l'absence d'imposition immédiate prévue par ce texte ne qualifie pas une exonération des plus-values latentes, notamment afférentes au(x) bateau(x) inscrit(s) à l'actif, et que les prélèvements et cotisations sociaux ne sont pas exigibles à ce titre.

## **2.4. Cession des titres de la société**

Pour les adhérents exerçant leur activité au travers d'une société, une solution pourrait consister à céder leurs titres dans la société plutôt que le bateau, sous réserve qu'ils souhaitent cesser leur activité. Différents régimes d'imposition des plus-values peuvent s'appliquer lors de la cession de titres détenus dans une société :

- Si la société dans laquelle l'exploitant détient ses titres est soumise à l'impôt sur les sociétés, alors la cession des titres relèvera du régime des plus-values des particuliers ;
- Si le batelier détient des parts dans une société soumise à l'IR et qu'il y exerce son activité professionnelle, alors les plus-values seront en principe soumises au régime des plus-values professionnelles.

En conclusion sur ce point, les situations d'exploitation de l'activité au sein d'une société peuvent permettre, sous conditions, une non application des cotisations sociales aux produits de cession des titres en cause, ainsi que, pour certaines des cessions, un non assujettissement aux prélèvements sociaux.

Compte tenu de la diversité des situations et de la nécessité d'identifier les circonstances propres à chaque cédant, un examen particulier devra être effectué par chaque exploitant.

\* \* \*

\*

Nous vous prions d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre considération distinguée et dévouée.



François LACROIX  
Avocat Associé  
Tél. : +33 1 47 38 55 51  
Fax. : +33 1 47 38 43 43  
E-mail : francois.lacroix@cms-bfl.com