

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20-20140625

Date de publication : 25/06/2014

DGFIP

BIC - Champ d'application et territorialité - Exonérations – Entreprises ou activités implantées dans les zones franches urbaines (ZFU) de première et deuxième générations - Conditions liées à l'implantation de l'activité

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Champ d'application et territorialité

Titre 8 : Exonérations

Chapitre 1 : Entreprises ou activités implantées dans certaines zones du territoire

Section 2 : Entreprises implantées dans les zones franches urbaines de 1^{ère} et 2nde génération (ZFU)

Sous-section 2 : Conditions liées à l'implantation de l'activité

Sommaire :

I. Concentrations, restructurations, reprises ou transfert d'activités dans les ZFU

A. Transferts d'activités

1. Transfert d'activités non précédemment exercées en ZFU

a. Principe

b. Exceptions : transferts faisant obstacle au bénéfice du régime

2. Transfert d'activité d'une ZFU à une autre ZFU

B. Concentration ou restructuration d'activités préexistantes

C. Reprise d'activités préexistantes

II. Localisation d'une activité en ZFU

A. Disposer en ZFU d'une implantation matérielle et de moyens d'exploitation

B. Exercer une activité effective en ZFU

III. Critères d'implantation en zone d'une activité non sédentaire

A. Critères légaux

1. Notion d'activité non sédentaire

2. Premier critère : emploi d'un salarié sédentaire en zone

3. Second critère : réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en zone

4. Non-respect des critères

a. Principe

b. Précision

5. Situation des médecins membres de sociétés civiles de moyens (SCM) "SOS Médecins"

B. Tolérance applicable pour les entreprises implantées en ZFU avant le 6 octobre 2004

1. « Principe »

2. « Situation des personnes exerçant à titre indépendant »

3. « Modalités d'application »

4. « Cas d'application »

IV. Cas des professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement

V. Combinaison avec le régime des entreprises nouvelles

I. Concentrations, restructurations, reprises ou transfert d'activités dans les ZFU

1

L'article 26 de la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine prévoit que l'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir en cas de reprise, de transfert, de concentration ou de restructuration d'activités ayant déjà bénéficié du régime d'exonération des ZFU.

A. Transferts d'activités

1. Transfert d'activités non précédemment exercées en ZFU

a. Principe

10

La création d'une activité dans la ZFU provenant du transfert d'une activité précédemment exercée en dehors de cette zone est admise au bénéfice du régime d'exonération, sous réserve des exceptions mentionnées au **I-A-1-b § 30**.

20

Le transfert d'activité s'entend d'une cessation totale ou partielle, temporaire ou définitive d'une activité en dehors des ZFU suivie de la création en ZFU d'une activité similaire. L'utilisation de matériels ou de moyens d'exploitation différents est sans incidence pour apprécier la réalité du transfert d'activité.

b. Exceptions : transferts faisant obstacle au bénéfice du régime

30

L'activité transférée ne peut bénéficier du régime d'exonération :

- lorsque l'activité créée provient du transfert d'une entreprise implantée en ZRU telle que définie au A du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 ou en zone de revitalisation rurale (ZRR) telle que définie à l'article 1465 A du code général des impôts (CGI) et a bénéficié au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert du régime d'exonération prévu à l'article 44 sexies du CGI ou à l'article 44 quinquies du CGI. Il en est ainsi même dans la situation où l'entreprise s'est placée sous le régime d'exonération de l'article 44 sexies du CGI avant le classement de ces zones en ZRU ou en ZRR ;

- ou si l'activité transférée a bénéficié au titre de cette même période de la prime d'aménagement du territoire (PAT).

40

Ainsi, l'exclusion s'applique uniquement si la société a bénéficié au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert d'activité d'au moins un des avantages suivants :

- la PAT ;
- l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévu à l'[article 44 sexies du CGI](#) ou à l'[article 44 quinquies du CGI](#), dans les ZRR définies à l'[article 1465 A du CGI](#) ;
- l'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles, prévu à l'article 44 sexies du CGI, dans les ZRU.

Cette disposition s'applique même si l'avantage a été perçu au titre d'une autre activité que celle transférée.

50

Cette restriction s'applique aux entreprises qui bénéficiaient du régime des entreprises nouvelles, prévu à l'[article 44 sexies du CGI](#), avant leur transfert dans une ZFU, dans une zone qui a bénéficié par la suite de la PAT ou qui a été requalifiée par la suite de ZRR ou de ZRU.

Ainsi, cette clause n'a pas pour effet de priver du dispositif des ZFU les entreprises, ayant bénéficié du régime des entreprises nouvelles et implantées dans des zones qui ne sont pas devenues ZRU ou ZRR, ou qui n'ont pas bénéficié de la PAT (même si elles étaient implantées dans une zone éligible à cette prime).

60

Exemple 1 :

Une entreprise nouvelle, remplissant par ailleurs toutes les conditions posées par l'[article 44 sexies du CGI](#), se crée en 1994 dans une zone du territoire qui devient par la suite éligible à la PAT. Pour autant, cette entreprise n'a jamais bénéficié de la prime.

L'entreprise transfère son activité en 1997 dans une ZFU.

Elle peut alors bénéficier de l'exonération prévue à l'[article 44 octies du CGI](#).

Exemple 2 :

Une entreprise nouvelle, remplissant par ailleurs toutes les conditions posées par l'article 44 sexies du CGI se crée en 1994 dans une zone du territoire qui est classée en ZRR en 1996.

L'entreprise transfère son activité en 1997 dans une ZFU.

Elle ne peut pas bénéficier de l'exonération prévue à l'article 44 octies du CGI.

Exemple 3 :

Une entreprise nouvelle, remplissant toutes les conditions posées par l'article 44 sexies du CGI, se crée en 2000 dans une zone située dans les territoires ruraux de développement prioritaire, mais hors ZRR.

Elle transfère son activité en 2004 dans une ZFU.

Elle peut bénéficier du régime d'allégement d'impôt sur les bénéfices prévu par l'article 44 octies du CGI dès son début d'activité dans la ZFU, si elle remplit par ailleurs toutes les autres conditions posées par l'article 44 octies du CGI.

70

En cas de transfert de son activité en ZFU, le contribuable indiquera en annexe à sa déclaration de résultat le lieu précédent d'exercice de l'activité et le service des impôts auprès duquel étaient souscrites les déclarations de résultat ([CGI, ann. III, art. 49 O](#)).

80

En outre, le contribuable ayant procédé à un transfert d'activité est tenu de préciser la nature et le montant des aides publiques qu'il a perçues au titre des cinq années précédant celle du transfert. Dans le cadre du contrôle sur pièces des dossiers, le service pourra se rapprocher des préfectures

ou, le cas échéant, de la délégation interministérielle à l'aménagement du territoire et à l'attractivité régionale (DATAR) afin de vérifier l'exactitude des renseignements fournis par l'entreprise concernant l'absence d'octroi de la PAT.

2. Transfert d'activité d'une ZFU à une autre ZFU

90

L'entreprise qui transfère son activité d'une ZFU à une autre ZFU continue à bénéficier du régime de faveur pour la durée d'application du dispositif restant à courir.

B. Concentration ou restructuration d'activités préexistantes

100

Les activités créées dans une ZFU dans le cadre d'une concentration ou d'une restructuration d'activité déjà exercée dans une ZFU sont admises au bénéfice du régime d'exonération pour la durée d'application du dispositif restant à courir.

Les opérations de concentration ou de restructuration permettent d'exercer des activités préexistantes dans le cadre de structures juridiques nouvelles. Tel est le cas des sociétés constituées notamment à l'occasion d'opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif, de filialisation ou d'externalisation. À cet égard il convient de se reporter aux commentaires de ces notions figurant au [BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-20 au I-A § 10 à 60](#) relatifs à l'application du régime des entreprises nouvelles, qui sont transposables dans le cadre du régime des ZFU.

C. Reprise d'activités préexistantes

110

Les contribuables qui, après la date d'ouverture des zones, reprennent une activité en ZFU peuvent bénéficier de l'exonération lorsque l'activité reprise a été placée sous le régime de l'[article 44 octies du CGI](#), quelle que soit la forme de la reprise (transformation, apport en société, fusion, apport partiel d'actif). Le repreneur est alors exonéré pour la durée d'application du dispositif restant à courir ([BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10 au III-A § 350](#)).

Ainsi, lorsqu'une ou plusieurs entreprises individuelles remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération sont apportées à une société, celle-ci est admise à bénéficier des allègements prévus à l'article 44 octies du CGI. Dans cette situation, les conditions d'application du régime de faveur doivent continuer à être respectées par la société issue de l'opération. Dans cette hypothèse, la durée d'application du régime de faveur est décomptée de la date de création de l'entreprise la plus ancienne qui a participé à l'opération en cause.

120

Pour l'examen de l'éligibilité au régime des ZFU, la mise en location d'un fonds de commerce ou d'une clientèle libérale s'analyse pour le bailleur comme la poursuite de son activité sous une autre forme.

Pour le preneur, il s'agit de la reprise d'une activité.

En conséquence, dans l'hypothèse où l'activité précédemment exercée par le bailleur et celle exercée par le preneur répondent à toutes les autres conditions pour bénéficier du régime, le bailleur continue à bénéficier des allègements et le preneur est éligible au régime dans le cadre de la reprise d'une activité en ZFU.

Le régime s'applique pour la durée du dispositif restant à courir pour les deux parties et chacun pour ce qui le concerne, le plafond d'exonération s'appliquant distinctement pour chaque contribuable.

130

Exemple :

Un contribuable cède le 31 décembre 2004 une activité implantée dans l'une des 44 zones créées en 1996 au titre de laquelle il a bénéficié des allègements d'impôt sur les bénéfices, en vertu de l'article 44 octies du CGI, du 1^{er} janvier 1997 au 31 décembre 2004. L'entreprise employait moins de cinq salariés au cours de la période d'imposition du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2001.

Ce contribuable débute le 1^{er} janvier 2005 à la suite de la création d'un autre commerce, une activité dans l'une des nouvelles ZFU. Il emploie quatre salariés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2009.

Solution :

L'acquéreur de l'activité implantée dans l'une des 44 zones créées en 1996 peut, s'il remplit par ailleurs toutes les autres conditions posées par l'article 44 octies du CGI, bénéficier de l'exonération pour sa durée restant à courir, c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 2010.

Le contribuable qui a créé un fonds de commerce dans l'une des nouvelles ZFU peut, s'il remplit par ailleurs toutes les autres conditions posées par l'article 44 octies du CGI, bénéficier du dispositif d'allègement d'impôt sur les bénéfices du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2018.

II. Localisation d'une activité en ZFU

140

L'article 44 octies du CGI prévoit l'exonération des seuls bénéfices provenant de l'activité implantée en ZFU.

Une entreprise est implantée en ZFU si elle remplit cumulativement les conditions suivantes :

A. Disposer en ZFU d'une implantation matérielle et de moyens d'exploitation

150

Le contribuable doit disposer en zone d'une implantation matérielle (commerce, cabinet, atelier) et de moyens d'exploitation lui permettant d'exercer une activité économique et de réaliser des recettes professionnelles quels que soient les relations ou liens de dépendance de cette unité économique avec un centre de décision extérieur à la ZFU. À cet égard, l'existence d'un bureau dans la zone ou le rattachement à une entreprise de domiciliation qui y est également située alors que la quasi-totalité de l'activité est exercée en dehors de la zone ne permettent pas de considérer que l'entreprise est éligible au régime de l'article 44 octies du CGI. Néanmoins, des dispositions particulières s'appliquent aux contribuables exerçant une activité non sédentaire (cf. III §190).

En outre, les installations telles que hangars de stockage, aires de stationnement ne peuvent être regardées comme des implantations susceptibles de produire des bénéfices, sauf dans le cas où il s'agit de l'activité principale du contribuable.

160

À cet égard, la condition d'implantation matérielle peut notamment être satisfaite lorsque le contribuable est autorisé à domicilier son activité à son domicile privé conformément à l'article L. 123-10 du code de commerce, à l'article L. 123-11 du code de commerce et à l'article L. 123-11-1 du code de commerce. En revanche, une simple adresse auprès d'une entreprise de domiciliation située en zone n'est pas suffisante pour caractériser une implantation matérielle.

B. Exercer une activité effective en ZFU

170

L'implantation de moyens d'exploitation en ZFU est une condition nécessaire mais non suffisante pour se prévaloir du régime prévu à l'article 44 octies du CGI. Le contribuable doit y exercer une

activité effective concrétisée par une présence significative sur les lieux et par la réalisation d'actes en rapport avec cette activité : réception de clientèle, réalisation de prestations, réception et expédition de marchandises, négoce... La preuve doit en être apportée par le contribuable qui souhaite bénéficier de l'exonération.

180

Par ailleurs, la loi n'exige pas une implantation exclusive de l'activité, des moyens d'exploitation et du siège social en ZFU. Le contribuable qui implante une partie de son activité en ZFU peut ainsi bénéficier de droits à exonération qui seront déterminés forfaitairement au prorata du montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes réalisé en zone. Pour la notion de chiffre d'affaires, il convient de se reporter au [II-A-2 § 200 du BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40](#).

Ces modalités de prise en compte du bénéfice exonéré, issues de l'[article 29 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013](#), s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2013.

III. Critères d'implantation en zone d'une activité non sédentaire

190

La loi définit deux critères, codifiés au dernier alinéa du I de l'[article 44 octies du CGI](#), permettant de caractériser l'exercice d'une activité effective en zone lorsque l'activité est non sédentaire. Les entreprises implantées en ZFU avant le 3 octobre 2004 peuvent toutefois se prévaloir de la doctrine antérieure.

A. Critères légaux

200

Pour satisfaire la condition d'implantation en ZFU, un professionnel non sédentaire doit disposer d'une implantation matérielle et de moyens d'exploitation et vérifier au moins un des deux critères légaux permettant de remplir la condition d'exercice d'une activité effective. Les deux critères sont l'emploi d'un salarié sédentaire et la réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en ZFU.

210

Dans le cas où un professionnel exerce deux activités distinctes dont l'une seulement est non sédentaire, les conditions d'implantation des activités s'examinent indépendamment pour l'une et l'autre des activités. Ainsi, la mise en œuvre des nouveaux critères ne doit s'effectuer qu'à partir des données relatives à l'activité non sédentaire. Le chiffre d'affaires à prendre en compte est donc uniquement celui afférent à l'activité non sédentaire et le salarié exerçant dans les locaux en zone doit essentiellement travailler à l'activité non sédentaire. En revanche, il n'y a pas lieu d'opérer de distinction en présence d'opérations qui constituent l'extension d'une activité au sens de l'[article 155 du CGI](#) ou le prolongement d'une activité non commerciale ([BOI-BIC-CHAMP-50](#)).

1. Notion d'activité non sédentaire

220

Les critères définis par la loi sont uniquement applicables dans le cas de l'exercice d'une activité non sédentaire.

230

Une activité non sédentaire se caractérise par son exercice en grande partie à l'extérieur des locaux professionnels. Il s'agit donc en pratique des entreprises dont l'activité s'exerce principalement voire exclusivement chez leurs clients ou patients ou dans des espaces publics, le bureau implanté en zone pouvant n'avoir qu'une fonction administrative le plus souvent très accessoire compte tenu de la taille des entreprises en cause. Sont notamment concernés :

- les praticiens médicaux ou paramédicaux exerçant à titre individuel et disposant en zone d'un cabinet au sein duquel ils n'exercent pas à titre principal leur activité ou qui exercent à titre individuel dans le cadre de structures d'intervention médicale ou paramédicale à domicile ;
- les entrepreneurs du bâtiment ;
- les activités de services aux entreprises et aux particuliers (activité de gardiennage par exemple) ;
- les activités immobilières (agent immobilier, marchand de biens) lorsque les conditions d'exploitation rendent l'activité non sédentaire ;
- les activités de commerce non sédentaire (agent commercial, commerçants ambulants et exploitants d'activités foraines) ;
- les exploitants de taxi (cf. **III-A-3 § 270**).

240

Pour ces activités, la localisation en zone est avérée lorsque les professionnels y ont installé leur cabinet, leur bureau d'étude ou de conseil, le local où est réalisé la partie administrative de l'activité et lorsqu'un des deux critères légaux est rempli (emploi d'un salarié en zone ou réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en zone).

250

En particulier, le critère de la réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en zone est applicable aux commerçants ambulants et exploitants d'activités foraines. Ainsi, ces derniers ne peuvent bénéficier du régime d'exonération que s'ils disposent d'un emplacement fixe et si le seuil de 25 % du chiffre d'affaires est atteint. Si ces deux conditions sont remplies, le calcul des allègements porte alors sur la totalité du bénéfice réalisé sans application d'un prorata.

Pour les commerçants ambulants et exploitants d'activités foraines implantés en ZFU avant le 6 octobre 2004, il convient de se reporter au **III-B-4 § 390**.

2. Premier critère : emploi d'un salarié sédentaire en zone

260

Le premier critère est l'emploi d'au moins un salarié sédentaire en zone exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité.

Le salarié doit effectuer la totalité de son temps de travail dans les locaux situés en zone et être employé à temps plein ou équivalent. Pour satisfaire à cette dernière condition, le contribuable doit justifier d'un nombre cumulé de semaines de présence d'un ou plusieurs salariés au moins égal au nombre de semaines comprises dans l'exercice au titre duquel l'exonération doit s'appliquer. Les modalités de décompte du nombre de semaines sont celles indiquées au [I-B-2-b-3° § 280 du BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30](#). Peuvent être pris en compte tous types de salariés y compris ceux bénéficiaires de contrats aidés par l'État ainsi que les apprentis. En revanche, les travailleurs temporaires et les stagiaires sont écartés du décompte. Les critères mentionnés au [I-B-2-b-1° § 240 du BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30](#) sur les types de contrat de travail à retenir sont applicables.

3. Second critère : réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en zone

270

Le second critère est la réalisation par le contribuable d'au moins 25 % de son chiffre d'affaires ou de ses recettes auprès de clients situés en zone.

Il s'agit du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés par le contribuable pour l'ensemble de ses activités et appréciés hors taxes et exercice par exercice ou période d'imposition par période d'imposition au titre duquel l'exonération doit s'appliquer.

Le chiffre d'affaires s'entend du montant hors taxes des recettes réalisées par le redevable dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante. Il n'est pas tenu compte des produits financiers sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit, ni des recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

Les refacturations de frais effectuées entre sociétés ne sont pas prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires lorsqu'elles présentent le caractère de débours au sens du 2° du II de l'article 267 du CGI.

Le chiffre d'affaires est pris en compte pour le calcul du seuil de 25 % si le lieu de réalisation de l'acte, de la prestation ou de la vente est situé dans une ZFU quelle que soit la date de création de la zone.

En pratique, il s'agit :

- pour les professions médicales ou paramédicales, du lieu de réalisation de l'acte (domicile du patient) ;
- pour les entreprises du bâtiment, de la localisation du chantier ;
- pour les prestataires de services, du lieu de réalisation de la prestation ;
- pour les commerçants, du lieu de réalisation de la vente ;
- pour les activités immobilières, du lieu de situation du bien objet de la transaction.

Pour un exploitant de taxi, le critère de réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en zone est réputé satisfait lorsque l'emplacement de stationnement qu'il est autorisé à exploiter par arrêté municipal se situe dans une ZFU.

4. Non-respect des critères

a. Principe

280

Si aucun des critères précédents ne peut être invoqué par le professionnel non sédentaire, alors celui-ci ne peut se prévaloir du régime d'allégement d'impôt sur les bénéfices.

290

Si l'exercice effectif d'une activité en zone ne peut être établi au cours d'un exercice, le contribuable ne peut bénéficier du régime au titre dudit exercice. Toutefois, dans ce cas, il n'est pas fait application des dispositions de déchéance du régime exposées au [IV § 360 et 370 du BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40](#). Ainsi, si le contribuable peut justifier d'une activité effective en zone au cours d'un exercice ultérieur, il pourra prétendre au bénéfice du régime au titre de cet exercice. Il est précisé que le point de départ de la période d'application des allègements demeure fixé, selon les cas, à la date de délimitation de la zone ou au début d'activité dans la zone.

b. Précision

300

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013, les entreprises non sédentaires, n'exerçant pas l'ensemble de leur activité en ZFU et disposant de locaux à la fois en et hors zone, sont exonérées d'impôt sur les bénéfices au prorata du montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes réalisé en zone (cf. [III-A-3 § 270](#) s'agissant de la notion de chiffre d'affaires), si elles remplissent l'un des deux critères légaux mentionnés au [III-A-2 et 3 § 260 et 270](#). Toutefois, si cette solution s'avère plus favorable, les entreprises implantées en ZFU avant le 31 décembre 2013, peuvent continuer à bénéficier de l'exonération d'impôt sur les bénéfices au prorata des éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises (CFE) afférents à l'activité implantée en ZFU. Pour déterminer ce prorata des éléments

d'imposition à la CFE, il convient de se reporter au [BOI-BIC-CHAMP-80-10-50 au II-C-1 § 440](#).

Ces nouvelles modalités de prise en compte du bénéfice exonéré n'ont pas vocation à s'appliquer aux entreprises non sédentaires réalisant en grande partie des activités hors zone et disposant uniquement de locaux en zone pour lesquelles les dispositions spécifiques existantes ne sont pas modifiées et continuent donc à s'appliquer. Pour ces entreprises non sédentaires, le régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices n'est pas remis en cause : la totalité du bénéfice est exonérée dès lors qu'elles emploient un salarié sédentaire dans leur local situé en ZFU ou réalisent au moins 25 % de leur chiffre d'affaires en zone (cf. **III-A-2 et 3 § 260 et 270**).

310

Exemple :

Une entreprise du secteur du bâtiment débute son activité le 1^{er} janvier 2004 et clôture son exercice comptable le 31 décembre de chaque année. Son activité est non sédentaire.

Elle loue un local professionnel en ZFU, dans lequel elle entrepose le matériel nécessaire à son activité et où est réalisée la partie administrative de celle-ci. Elle ne dispose pas de locaux hors ZFU.

Elle emploie tout au long de la période moins de cinq salariés. Un salarié sédentaire à temps plein est employé, du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2015, dans le local situé en ZFU.

Son bénéfice annuel est égal à 50 000 €.

Solution :

Détermination du bénéfice exonéré ⁽¹⁾

Exercice	Taux de l'allègement sur les bénéfices applicable en ZFU	Critère de l'emploi d'un salarié sédentaire en zone	Critère du % de chiffre d'affaires (CA)		Bénéfice exonéré (€)	Bénéfice taxable (€)
			% du CA réalisé en ZFU	% du CA réalisé hors ZFU		
2004	100	non	20	80	0 ⁽²⁾	50 000
2005	100	non	25	75	50 000 ⁽³⁾	0
2006	100	non	15	85	0	50 000
2007	100	non	20	80	0	50 000
2008	100	non	30	70	50 000	0
2009	60	non	25	75	30 000 ⁽⁴⁾	20 000
2010	60	oui	20	80	30 000 ⁽⁵⁾	20 000
2011	60	oui	30	70	30 000	20 000
2012	60	oui	15	85	30 000	20 000
2013	60	oui	25	75	30 000	20 000
2014	40	oui	10	90	20 000 ⁽⁶⁾	30 000
2015	40	oui	30	70	20 000	30 000
2016	20	non	40	60	10 000 ⁽⁷⁾	40 000
2017	20	non	20	80	0 ⁽⁸⁾	50 000

⁽¹⁾ La période d'application du dispositif débute le 1^{er} janvier 2004. L'entreprise employant moins de cinq salariés, la période d'application du régime expire le 31 décembre 2017 ([BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30](#)).

⁽²⁾ L'entreprise ne remplissant aucun des deux critères légaux mentionnés au **III-A-2 et 3 § 260 et 270** pour les redevables non sédentaires, elle ne peut prétendre au régime.

⁽³⁾ L'entreprise, remplissant l'un des deux critères légaux susvisés (réalisation d'au moins 25 % de son chiffre d'affaires en zone), peut prétendre au régime. La totalité de son bénéfice est exonéré.

⁽⁴⁾ Le montant du bénéfice exonéré est égal à : $50\,000\text{ €} \times 60\% = 30\,000\text{ €}$.

⁽⁵⁾ L'entreprise, remplissant l'un des deux critères légaux susvisés sur la période 2010-2015 (emploi d'un salarié sédentaire à temps plein en zone), peut prétendre au régime. Le montant du bénéfice exonéré est égal à : $50\,000\text{ €} \times 60\% = 30\,000\text{ €}$.

⁽⁶⁾ L'entreprise, remplissant l'un des deux critères légaux susvisés (emploi d'un salarié sédentaire à temps plein en zone), peut prétendre au régime. Le montant du bénéfice exonéré est égal à : $50\,000\text{ €} \times 40\% = 20\,000\text{ €}$.

⁽⁷⁾ L'entreprise, remplissant l'un des deux critères légaux susvisés (réalisation d'au moins 25 % de son chiffre d'affaires en zone), peut prétendre au régime. Le montant du bénéfice exonéré est égal à : $50\,000\text{ €} \times 20\% = 10\,000\text{ €}$.

⁽⁸⁾ L'entreprise ne remplissant aucun des deux critères légaux susvisés ne peut prétendre au régime.

5. Situation des médecins membres de sociétés civiles de moyens (SCM) "SOS Médecins"

320

Conformément à la réponse ministérielle Ciotti ([RM Ciotti, n° 36068, JO AN, 16 mars 2010, p. 3006](#)), même si les médecins membres des SCM « SOS Médecins » doivent être considérés comme ne disposant pas d'une implantation professionnelle propre en ZFU, l'exonération d'impôt sur les bénéfices peut leur être accordée lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément satisfaites :

- la SCM dont est membre le médecin considéré dispose de locaux implantés dans une ZFU ;

- cette SCM exerce l'intégralité de la partie administrative de l'activité de cabinet au moyen d'au moins un agent salarié sédentaire exerçant une activité à plein temps et à titre exclusif dans les locaux situés dans cette zone ;

- le médecin considéré exerce une part significative et régulière de son activité en ZFU (en pratique, cette condition est réputée satisfaite lorsque les recettes relatives à cette activité exercée en ZFU représentent au moins 25 % de ses recettes totales) ;

- son adresse professionnelle figurant sur ses feuilles de soins correspond à l'adresse du cabinet situé dans les locaux de la SCM dont il est membre.

Lorsque ces critères sont simultanément réunis, le médecin concerné peut bénéficier de l'allégement d'impôt sur les bénéfices.

En ce qui concerne les médecins qui rempliraient ces conditions à l'exception de celle relative au pourcentage de leur activité exercée en ZFU, le bénéfice imposable pourra être limité en proportion des recettes réalisées en dehors des ZFU, sous

réserve de justifier, à la demande des services de l'administration fiscale, de la ventilation des recettes dans et en dehors des ZFU.

B. Tolérance applicable pour les entreprises implantées en ZFU avant le 6 octobre 2004

330

Antérieurement au 6 octobre 2004, la doctrine administrative avait encadré les conditions d'application de l'article 44 octies du CGI pour les entreprises exerçant leur activité de manière non sédentaire. Cette doctrine administrative est, dans certains cas, plus favorable que l'application des critères légaux indiqués au III-A-2 et 3 § 260 et 270. Les entreprises implantées en ZFU avant le 6 octobre 2004 peuvent, dans une telle hypothèse, invoquer cette doctrine antérieure. Cette disposition est valable pour la période complète d'application du régime.

La doctrine antérieure était exprimée ainsi :

1. « Principe »

340

« L'implantation en zone franche urbaine dans le cas des prestataires de services peut présenter des difficultés, notamment lorsque l'exercice d'une activité effective est difficilement vérifiable, ou encore lorsque le prestataire réalise en pratique l'essentiel de son activité en dehors des zones franches urbaines ».

« Ces contribuables peuvent bénéficier du régime de faveur s'ils établissent qu'ils réalisent, dans leurs bureaux ou locaux situés dans la zone, l'intégralité de la partie administrative de leur activité, au moyen d'un ou plusieurs agents salariés sédentaires ».

« Par conséquent, le simple fait pour une entreprise de confier des tâches administratives à des sous-traitants ou à des salariés travaillant à domicile, même implantés en zone, ne lui permet pas de bénéficier du régime de faveur ».

« L'exercice d'une activité administrative en zone franche urbaine par des salariés sédentaires de l'entreprise constitue une présomption de l'implantation d'une activité dans la zone, qui permet de bénéficier du régime quand bien même le contribuable ou certains de ses salariés seraient amenés, par la nature de l'activité, à intervenir auprès de clients situés en dehors de cette zone ».

« Dans cette situation, le contribuable est réputé exercer l'ensemble de son activité en zone franche urbaine et n'a pas à pratiquer la répartition de son bénéfice au prorata [du montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes réalisé en zone ou des éléments d'imposition à la CFE afférents à l'activité exercée en zone], sauf, bien entendu, s'il dispose d'une autre implantation à l'extérieur de la zone, la réalisation des prestations pour la clientèle hors de la zone n'entraînant pas a priori l'application du prorata prévu au II de l'article 44 octies du CGI ».

2. « Situation des personnes exerçant à titre indépendant »

350

« L'exercice d'une activité administrative par le biais de salariés sédentaires constitue une présomption permettant de prouver la réalité de l'implantation en zone franche urbaine. Cette présomption n'interdit pas à des contribuables, et notamment ceux exerçant à titre indépendant, de démontrer par tous moyens que leur activité est effectivement implantée en zone franche urbaine. À cet égard, l'utilisation d'une ligne téléphonique, la présence de tout le matériel de bureau et d'informatique ou des stocks de fournitures dans les bureaux implantés sur la zone, ou encore le stationnement habituel sur la zone du ou des véhicules affectés à l'exercice de la profession constituent des éléments pris en compte pour apprécier si l'entreprise peut bénéficier du régime de faveur. La présence physique, pour des motifs professionnels, de l'exploitant dans la zone avec une fréquence et une durée importantes doit pouvoir être établie ».

360

« De la même façon, l'artisan qui exerce l'essentiel de ses prestations en dehors de la zone doit effectuer, au local dont il dispose dans la zone, les actes de son activité professionnelle autres que ceux effectués au domicile des clients ou que l'accomplissement direct des prestations qui leur sont rendues : réception du courrier professionnel, réception d'appels téléphoniques de clients, facturation, réception et stockage des marchandises et fournitures nécessaires à son activité. Le stationnement habituel sur la zone du ou des véhicules affectés à l'exercice de la profession constitue également un indice permettant d'apprécier la réalité de son implantation dans la zone. La présence physique de l'artisan pour des motifs professionnels doit pouvoir être établie dans les mêmes conditions ».

3. « Modalités d'application »

370

« Les agents salariés sédentaires s'entendent des salariés titulaires d'un contrat de travail sans distinction de la nature de leur contrat, ni de sa durée s'il s'agit d'un contrat à durée déterminée. Seuls sont écartés les travailleurs temporaires et ceux des stagiaires qui n'ont pas la qualité de salariés de l'entreprise utilisatrice. De même, il n'est pas tenu compte des apprentis. ».

« Un salarié sédentaire s'entend d'un salarié qui effectue la totalité de son temps de travail dans les locaux implantés en zone franche urbaine. ».

« Le contribuable doit employer dans la zone au moins l'équivalent d'un salarié à temps plein. Les salariés à temps partiel sont ainsi pris en compte au prorata de la durée du temps de travail prévue à leur contrat. ».

4. « Cas d'application »

380

« Les critères mentionnés au **III-B-1 à 3 § 340 à 370** sont notamment applicables aux entreprises du bâtiment qui exercent leur activité sur des chantiers situés pour la plupart en dehors des zones franches. Ces entreprises sont ainsi éligibles au régime de l'[article 44 octies du CGI](#) dès lors qu'elles disposent d'une implantation significative sur la zone franche urbaine ».

« Ainsi, par exemple, une entreprise qui dispose dans la zone de son siège social et qui réalise la quasi-totalité des opérations économiques entrant dans son objet en dehors de la zone peut prétendre au régime d'exonération si elle réalise directement dans la zone toute la partie administrative de son activité, à l'aide de deux agents salariés sédentaires employés à mi-temps ».

« À l'opposé, la réalisation d'un chantier de construction ou d'aménagement de bâtiments dans une zone franche urbaine même s'il nécessite des travaux, importants, continus et de longue durée, ne constitue pas une implantation susceptible de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 44 octies du CGI ».

390

« En revanche, pour d'autres prestataires, les conditions d'application du dispositif, mentionnées au **III-B-1 à 3 § 340 à 370** ne sont, en principe, pas remplies. »

« Il en est ainsi notamment :

- des commerçants ambulants et exploitants d'activités foraines qui pourront toutefois être considérés comme exerçant une activité en ZFU s'ils disposent dans ces zones d'un emplacement fixe sur un marché ou d'un endroit ouvert au public où ils exercent leur activité et pour lesquels le prorata [en fonction de la valeur locative des emplacements fixes dont ils disposent en zone] s'appliquera s'ils exercent également une activité hors de la zone ;

- des entreprises exerçant une activité de transport fluvial qui ne peuvent justifier ni d'une implantation en zone franche urbaine au sens défini au **III-B-1 à 3 § 340 à 370**, ni de l'exercice d'une activité effective dans ces zones ;

- des exploitants de taxi ;
- des ambulanciers privés ;
- des mandataires ayant le statut d'agent commercial non salarié ;
- des médecins remplaçants qui ne peuvent être regardés comme exerçant une activité économique dans la zone dès lors qu'ils ne possèdent pas de clientèle ni de moyens d'exploitation propres permettant de réaliser des recettes professionnelles dans la zone ;
- des médecins qui exercent leur activité sans disposer dans la zone du cabinet où ils effectuent leurs consultations ».

« Ces prestataires ne peuvent donc en principe se prévaloir du régime de faveur de l'article 44 octies du CGI, sauf à justifier la réalité de leur implantation au moyen d'éléments objectifs tels que ceux mentionnés au III-B-1 à 3 § 340 à 370 ».

IV. Cas des professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement

400

Les conditions d'admission au régime et les modalités d'exonération des professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement suivent celles applicables au professionnel titulaire auquel ils sont liés.

410

Ainsi, l'appartenance au champ d'application du régime du professionnel titulaire conditionne celle du collaborateur ou remplaçant. De même, les modalités d'exonération dégressive applicables au titulaire sont transposables au collaborateur ou remplaçant.

420

Dans le cas où un contribuable est lié à plusieurs professionnels titulaires, seuls les bénéfices retirés des collaborations ou des remplacements de titulaires entrant dans le champ d'application du régime sont susceptibles d'être exonérés.

430

Exemple :

Un médecin effectue en N+6 des remplacements pour trois confrères, les docteurs A, B et C.

Les praticiens exercent habituellement dans leur cabinet respectif.

Seul le cabinet du docteur A est situé hors ZFU.

Le docteur B, installé dans une ZFU depuis le 1^{er} janvier N, bénéficie de l'exonération dégressive au taux de 60 % au titre de N+6.

Le docteur C, implanté dans une ZFU depuis N+4, bénéficie en N+6 de l'exonération au taux de 100 %.

Solution :

Au titre de N+6, le résultat fiscal du médecin remplaçant est le suivant sachant que le total de ses charges annuelles s'élève à 10 000 € :

	Remplacements du docteur A	Remplacements du docteur B	Remplacements du docteur C
Recettes (en €)	20 000	10 000	20 000
Charges correspondantes (en €)	4 000	2 000	4 000

Bénéfices exonérés (en €)	0	$8\,000 \times 60\% = 4\,800$	16 000
Bénéfices imposés (en €)	16 000	$8\,000 - 4\,800 = 3\,200$	0

Remarque : Les charges correspondant aux divers remplacements peuvent être déterminées selon la situation réelle ou, comme ici, au prorata des recettes. Par exemple, les charges relatives aux recettes des remplacements du docteur A sont : $10\,000 \times [20\,000 / (20\,000 + 10\,000 + 20\,000)] = 4\,000$ €.

V. Combinaison avec le régime des entreprises nouvelles

440

En application du III de l'article 44 octies du CGI, lorsqu'une entreprise répondait aux conditions requises pour bénéficier du régime d'exonération des entreprises nouvelles (CGI, art. 44 sexies) ou du régime de l'article 44 quinquies du CGI et du régime des ZFU, elle pouvait opter pour le régime des ZFU prévu à l'article 44 octies du CGI dans les six mois suivant celui de la délimitation de la zone si elle y exerçait déjà son activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui de son début d'activité.

Cette option est irrévocable.

450

Dans certains cas, les entreprises nouvelles qui se sont créées dans une ZFU en 2002 n'ont pas eu la possibilité d'exercer l'option prévue par le III de l'article 44 octies du CGI pour le régime des ZFU.

Il a donc été admis que ces entreprises puissent exercer cette option jusqu'au 30 avril 2003.