RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10-20121102
Date de publication : 02/11/2012
Date de fin de publication : 25/06/2014

BIC – Champ d'application et territorialité - Exonérations – Entreprises ou activités implantées dans les zones franches urbaines de première et deuxième génération (ZFU)

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 1ère et 2nde génération (ZFU)
Sous-section 1 : Champ d'application

Sommaire :

I. Définition des zones franches urbaines
A. Zones franches urbaines visées au I de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 (zones de « première génération »)
B. Zones franches urbaines visées au I bis de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 (zones de « deuxième génération »)
II. Contribuables concernés
A. Forme
B. Régime d'imposition
C. Date de création
D. Critères relatifs à la dimension de l'entreprise
1. Condition tenant aux seuils financiers
a. Chiffre d'affaires
b. Total de bilan
2. Condition tenant à l'effectif salarié
a. Salariés à prendre en compte
b. Modalités de calcul
3. Condition tenant à la détention du capital
a. Seuils requis
b. Articulation des seuils d'effectifs et financiers
c. Participations non prises en compte dans le calcul de 25 %
d. Participations détenues par une société mère d'un groupe fiscal
4. Non-respect des conditions
III. Activités concernées
A. Activités existantes ou créées en zone franche urbaine

B. Activités éligibles
C. Activités exclues
D. Exercice à titre exclusif d'une activité éligible
IV. Concentrations, restructurations, reprises ou transfert d'activités dans les zones franches urbaines
A. Transferts d'activités
1. Transfert d'activités non précédemment exercées en zone franche urbaine
a. Principe
b. Exceptions : transferts faisant obstacle au bénéfice du régime
2. Transfert d'activité d'une zone franche urbaine à une autre zone franche urbaine
B. Concentration ou restructuration d'activités préexistantes
C. Reprise d'activités préexistantes
V. Localisation d'une activité en zone franche urbaine
A. Disposer en zone franche urbaine d'une implantation matérielle et de moyens d'exploitation
B. Exercer une activité effective en zone franche urbaine
VI. 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
5. Situation des médecins membres de sociétés civiles de moyens (SCM) "SOS Médecins"
B. Tolérance applicable pour les entreprises implantées en zone franche urbaine avant le 6 octobre 2004
1. « Principe »
2. « Situation des personnes exerçant à titre indépendant »
3. « Modalités d'application »
4. « Cas d'application »
VII. Cas des professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement
VIII. Combinaison avec le régime des entreprises nouvelles

I. Définition des zones franches urbaines

A. Zones franches urbaines visées au I de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 (zones de « première génération »)

1

Il s'agit de zones créées dans des quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés au regard des critères pris en compte pour la détermination des zones de redynamisation urbaine (ZRU) (situation de la zone dans l'agglomération, taux de chômage, potentiel fiscal des communes intéressées notamment).

10

Leur délimitation est opérée par décret (décret n° 96-1154 du 26 décembre 1996 portant délimitation de zones franches urbaines dans certaines communes et décret n° 96-1155 du 26 décembre 1996 portant délimitation de zones franches urbaines dans certaines communes des départements d'outre-mer). La date de délimitation des zones franches urbaines (ZFU) est réputée correspondre, dans tous les cas, au 1er janvier 1997.

B. Zones franches urbaines visées au I bis de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 (zones de « deuxième génération »)

20

Il s'agit des ZFU créées à compter du 1er janvier 2004 dans les communes et quartiers qui figuraient sur la liste arrêtée à l'annexe 2 de la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine et qui est insérée en I bis à l'annexe de la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996. Ces zones ont été délimitées par le décret n° 2004-219 du 12 mars 2004. Toutefois, le décret n° 2005-557 du 27 mai 2005 a modifié le tracé de certaines de ces zones. De même, le décret n° 2007-894 du 15 mai 2007 a également modifié les limites de ces zones dans certaines communes.

II. Contribuables concernés

A. Forme

30

Le dispositif prévu à l'article 44 octies du code général des impôts (CGI) est applicable à toutes les formes d'entreprise et aux activités professionnelles non commerciales à raison des bénéfices provenant de l'exercice d'une activité éligible (cf. III-B) en ZFU. Sont ainsi concernés :

- les entrepreneurs individuels ou les professionnels libéraux, titulaires de charges et offices et travailleurs indépendants exerçant une activité professionnelle non commerciale ;

- les EIRL (entreprise individuelle à responsabilité limitée) ;

- les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit (société anonyme - SA, société à responsabilité limitée - SARL, société d'exercice libéral - SEL, société d'exercice libéral à responsabilité limitée - SELARL, société en commandite simple pour la part des associés commanditaires, société en commandite par actions ...) ou sur option, ainsi que les associations exerçant une activité lucrative qui les rend passibles de l'impôt sur les sociétés au taux normal ;

- les sociétés relevant du régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI (sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple pour la part des associés commandités, sociétés civiles professionnelles...).

40

Une société, implantée dans une ZFU de première génération, dont le capital est détenu par d'autres sociétés peut se prévaloir du régime de faveur quel que soit le niveau de détention de son capital par ces sociétés. Il n'en est pas de même pour les sociétés implantées dans les ZFU de deuxième génération (cf. II-D-3-a).

B. Régime d'imposition

50

Le dispositif s'applique quel que soit le régime d'imposition des contribuables concernés : régime des micro-entreprises ou déclaratif spécial, régime réel normal ou simplifié ou régime de la déclaration contrôlée.

C. Date de création

60

La date de création constitue le point de départ de la période d'exonération pour les activités nouvellement implantées dans les zones et permet de déterminer si l'entreprise relève du dispositif fiscal de l'article 44 octies du CGI ou de celui de l'article 44 octies A du CGI (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20).

70

D'une part, le régime est ouvert aux activités déjà implantées dans les ZFU à leur date d'ouverture, soit le 1er janvier 1997 pour les ZFU de première génération et le 1er janvier 2004 pour celles de deuxième génération.

D'autre part, le dispositif s'applique aux créations d'activités intervenues entre la date d'ouverture de la zone et la date d'entrée en vigueur de la loi pour l'égalité des chances.

80

Pour les contribuables assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, la date de création s'entend en pratique de la date de début d'activité mentionnée sur la déclaration d'existence souscrite en application de l'article 286 du CGI, dans les quinze jours qui suivent le commencement des premières opérations.

Le contribuable ou l'administration peuvent cependant établir que le début d'activité est intervenu à une autre date que celle mentionnée sur la déclaration d'existence. Ainsi, la date de début d'activité est celle à laquelle le contribuable dispose des immobilisations nécessaires à l'exercice de son activité et réalise la première opération entrant dans le cadre de son objet social.

Dans l'hypothèse d'une création d'établissement par une entreprise préexistante implantée en dehors des ZFU, la date de création de cette unité économique correspond à la date à laquelle celle-ci dispose des premières immobilisations nécessaires à son activité et réalise sur place les premières opérations entrant dans le cadre de son objet.

D. Critères relatifs à la dimension de l'entreprise

90

S'agissant des activités implantées dans les ZFU de première génération, aucune condition relative à la taille de l'entreprise n'est requise.

100

En revanche, les activités exercées ou créées dans les ZFU de deuxième génération sont soumises aux conditions suivantes.

1. Condition tenant aux seuils financiers

110

Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1er janvier 2005, l'entreprise doit réaliser un chiffre d'affaires ou avoir un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros au titre de cet exercice.

120

Ces seuils doivent être déterminés à partir de l'ensemble des activités de l'entité juridique ou de l'exploitant individuel et pas uniquement au niveau de l'activité implantée en zone.

130

Le respect de ces seuils s'apprécie strictement et exercice par exercice couvert par le régime d'allégement.

a. Chiffre d'affaires

140

Le chiffre d'affaires doit être ramené ou porté à douze mois dans le cas où la période d'imposition est respectivement supérieure ou inférieure à douze mois.

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.

150

Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

b. Total de bilan

160

Le total de bilan correspond à la totalisation de tous les postes, soit d'actif, soit de passif apparaissant au bilan de clôture de l'exercice couvert par le régime.

En l'absence d'arrêté des comptes à la date à laquelle sont évalués les résultats de la période d'imposition, la limite de total de bilan peut être appréciée par référence au premier bilan arrêté suivant.

2. Condition tenant à l'effectif salarié

170

Une entreprise prétendant au régime doit employer au plus 50 salariés.

Pour une entreprise déjà implantée en zone à la date d'ouverture des ZFU de deuxième génération, la condition s'apprécie uniquement à cette date d'ouverture, soit le 1er janvier 2004.

Pour une entreprise s'implantant en zone ultérieurement, la condition est examinée à la date de son début d'activité dans la ZFU.

180

Le calcul de l'effectif s'effectue en tenant compte des salariés travaillant pour l'entreprise, y compris les travailleurs à domicile et les travailleurs handicapés, au 1er janvier 2004 ou, le cas échéant, à la date de l'implantation de l'activité en ZFU.

a. Salariés à prendre en compte

190

Les salariés visés sont les suivants :

- les personnes rémunérées directement par l'entreprise et titulaires d'un contrat de travail, à durée déterminée ou non, quelle que soit leur situation ou leur affectation et quelle que soit la nature du contrat de travail. Toutefois, s'agissant des contrats à durée déterminée, il est admis de ne prendre en compte que ceux d'une durée de trois mois au moins ;

- les salariés absents ou dont le contrat de travail est suspendu à la condition qu'ils perçoivent une rémunération ;

- les personnes titulaires d'un contrat de travail intermittent ou mis à disposition par une entreprise extérieure, y compris les travailleurs temporaires (sauf s'ils remplacent un salarié absent ou dont le contrat de travail est suspendu avec versement de rémunération).

200

En revanche, ne sont pas pris en compte dans le calcul de l'effectif :

- les apprentis ;

- pendant toute la durée du contrat, les bénéficiaires d'un contrat d'accompagnement dans l'emploi, d'un contrat d'avenir, d'un contrat d'insertion-revenu minimum d'activité ou d'un contrat d'accès à l'emploi (articles L5134-20, L5134-35, L5134-74 et L5522-5 du code du travail) ;

- pendant la durée de la convention visée à l'article L5134-67-1 du code du travail, les titulaires de contrats initiative-emploi ;

- enfin, les titulaires du contrat de professionnalisation (article L6325-1 du code du travail), jusqu'au terme prévu par le contrat lorsque celui-ci est à durée déterminée ou jusqu'à la fin de l'action de professionnalisation lorsque le contrat est à durée indéterminée.

b. Modalités de calcul

210

Pour le calcul de l'effectif, sont pris en compte :

- pour une unité, les salariés à temps complet dont le contrat est à durée indéterminée ou non, employés directement ou non par l'entreprise ;

- au prorata de la durée de leur temps de travail, les salariés à temps partiel et les salariés sous contrat à durée déterminée, sous contrat de travail intermittent ou mis à disposition par une entreprise extérieure (dont les travailleurs temporaires) titulaires d'un contrat à durée indéterminée ou non,

employés directement ou non par l'entreprise.

3. Condition tenant à la détention du capital

a. Seuils requis

220

Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 20 janvier 2005, lorsque l'entreprise est constituée sous la forme d'une société, son capital ou ses droits de vote ne doivent pas être détenus à 25 % ou plus, directement ou indirectement, par une ou conjointement par plusieurs entreprises dont l'effectif salarié dépasse 250 personnes et dont le chiffre d'affaires ou le total de bilan atteignent ou excèdent les seuils relatifs à la moyenne entreprise. Ces seuils sont respectivement de 50 millions d'euros et de 43 millions d'euros pour le chiffre d'affaires et le total de bilan.

La condition demeure respectée lorsque les seuils sont atteints. Elle ne l'est plus dès lors que ces seuils sont dépassés.

Les entreprises participant au capital s'entendent de toutes les entreprises qu'elles soient privées ou publiques et quelle que soit leur nationalité.

230

La condition de non-détention de 25 % ou plus du capital ou des droits de vote doit être respectée tout au long de la période au titre de laquelle le régime est susceptible de s'appliquer. Le fait d'atteindre le pourcentage de détention de 25 % un seul jour au cours de l'exercice est de nature à remettre en cause l'application du régime au titre de cet exercice.

b. Articulation des seuils d'effectifs et financiers

240

La condition de non-détention n'est pas respectée lorsque le seuil de salariés est dépassé et lorsqu'au moins un des seuils financiers est également dépassé.

250

Ainsi, le fait que 30 % du capital d'une société soit détenu par une entreprise qui dépasse le seuil de salariés sans dépasser aucun des seuils financiers n'écarte pas ladite société du régime. De même, une société détenue par une entreprise qui ne dépasse pas le seuil de salariés, quels que soient le chiffre d'affaires et le total de bilan de cette dernière entreprise, n'est pas écartée du régime.

c. Participations non prises en compte dans le calcul de 25 %

260

Pour le calcul du seuil de 25 %, la proportion du capital ou les droits de vote d'une société qui sont détenus par des structures de capital-risque ne sont pas pris en compte dès lors qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI (BOI-BIC-PVMV-20-20-30) entre la société concernée et ces structures de capital-risque. Le pourcentage de 25 % doit être apprécié uniquement pour la fraction du capital ou des droits de vote qui ne sont pas détenus par des sociétés ou des fonds dont les participations sont ainsi écartées du calcul.

270

Les structures de capital-risque dont la participation n'est pas prise en compte dans le calcul de la proportion sont les suivantes :

Société ou fonds	Base légale ou réglementaire
Société de capital-risque (SCR)	Article 1er de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier
Fonds commun de placement à risque (FCPR) Les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) institués par l'article 102 de la loi n° 96-1181 de finances pour 1997 et les fonds d'investissement de proximité (FIP) créés par la loi n° 2003-721 du 1er août 2003 pour l'initiative économique constituent des FCPR	Article L214-36 du code monétaire et financier
Société de développement régional (SDR)	Article R516-21 du code monétaire et financier
Société financière d'innovation (SFI)	Article 4 de la loi n° 72-650 du 11 juillet 1972 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier
Société unipersonnelle d'investissement à risque (SUIR)	Article 91 de la loi de finances pour 2004 (CGI, art. 208 D).

d. Participations détenues par une société mère d'un groupe fiscal

280

Conformément au sixième alinéa du VI de l'article 44 octies du CGI, pour déterminer si une société respecte les conditions de seuils et de détention du capital, le chiffre d'affaires doit être apprécié pour une société mère d'un groupe fiscal en effectuant la somme des chiffres d'affaires de l'ensemble des sociétés du groupe.

Ce mode de calcul du chiffre d'affaires est donc applicable à la fois lorsqu'il s'agit de déterminer si une société mère d'un groupe fiscal peut prétendre au régime d'allégement, afin de vérifier le respect du seuil de chiffre d'affaires, et lorsqu'une telle société détient une partie du capital d'une entreprise située dans l'une des ZFU, pour examiner la condition tenant à la détention du capital de cette entreprise située en ZFU.

290

Ainsi, une société implantée en ZFU dont le capital est détenu à 25 % par une société mère d'un groupe fiscal dont l'effectif et le chiffre d'affaires calculé en faisant la somme des chiffres d'affaires des sociétés du groupe dépassent les seuils requis, ne peut prétendre au régime d'allégement.

4. Non-respect des conditions

300

Si les conditions tenant aux seuils financiers ou à la détention du capital ne sont pas respectées au titre d'une période couverte par le régime, alors l'entreprise ne peut bénéficier du régime au titre de ladite période.

Toutefois, il n'est pas fait application des dispositions de déchéance du régime exposées au BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20 au VI. Ainsi, l'entreprise peut à nouveau se placer sous le bénéfice du régime dans l'hypothèse où elle réunit toutes les conditions requises au cours des exercices ultérieurs. Il est

précisé que le point de départ de la période d'application des allégements demeure fixée, selon les cas, au 1er janvier 2004, si l'entreprise est déjà implantée en ZFU à cette date, ou, à défaut, au début du mois de création de l'activité dans la zone.

310

Exemple :

Une société qui s'implante dans l'une des ZFU de deuxième génération à partir du 1er janvier N est détenue à hauteur de 24 % du capital et 30 % des droits de vote par une société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI.

Au titre de son exercice clos en N, cette dernière société a un total de bilan de 51 M€ et la somme des chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe est de 44 M€.

La société implantée en ZFU ne peut prétendre au régime d'allégement au titre de N.

III. Activités concernées

A. Activités existantes ou créées en zone franche urbaine

320

Le régime prévu à l'article 44 octies du CGI s'applique aux activités existant dans les zones à leur date de création et à celles qui y sont créées entre cette date et le 2 avril 2006, dès lors qu'elles constituent des activités éligibles (cf. III-B à D).

330

La notion d'activité nouvelle ou existante s'apprécie d'un point de vue juridique mais aussi économique.

Ainsi, une structure juridique (société, exploitation individuelle) dont le siège ou l'établissement principal et l'activité sont situés en dehors des ZFU peut bénéficier de droits à exonération si elle dispose dans une de ces zones d'une implantation matérielle susceptible d'entraîner la réalisation de recettes professionnelles (établissement, succursale, cabinet secondaire, atelier).

De même, une société ou un travailleur indépendant dont le siège ou le principal établissement est implanté dans la zone franche mais qui dispose d'une implantation à l'extérieur des zones éligibles au dispositif peut bénéficier de droits à exonération.

340

Les activités existantes concernées sont celles exercées par les unités économiques implantées en ZFU à la date de création de ces zones. Les périmètres des ZFU de première génération et de deuxième génération sont définis au I.

350

Les contribuables qui, après la date d'ouverture de la zone et avant le 2 avril 2006, 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.

Les transferts d'activités précédemment exercées hors des ZFU peuvent bénéficier du dispositif d'allégement dans les mêmes conditions que les créations d'activités, sous réserve des commentaires figurant au IV-A.

B. Activités éligibles

360

Peuvent bénéficier du régime des ZFU :

- les activités industrielles, commerciales ou artisanales définies à l'article 34 du CGI, à l'exception des activités exclues (cf. III-C). Pour plus de précisions sur la nature industrielle, commerciale ou artisanale d'une activité, BOI-BIC-CHAMP-10 ;

- les activités de location d'immeubles à usage industriel ou commercial munis de leur équipement (CGI, art. 35, I-5° et BOI-BIC-CHAMP-20-60 au II) ;

- les activités professionnelles non commerciales au sens du 1 de l'article 92 du CGI. Il s'agit notamment des professions libérales, des charges et offices, des agents généraux d'assurance dont le montant imposable des commissions est déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, des activités dont les revenus ne sont pas rattachables à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus lorsqu'elles sont exercées à titre habituel et constant et dans un but lucratif (sur ces notions, BOI-BNC-CHAMP-10).

370

Les activités bancaires, financières, d'assurances sont éligibles au dispositif de faveur. Il en est de même des activités de crédit-bail portant sur des immeubles à usage industriel et commercial.

380

La jurisprudence du Conseil d'Etat (CE, arrêt du 29 avril 2002, n°234133), et BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10 au III-A-3 est transposable dans le cadre du régime d'allégement prévu à l'article 44 octies du CGI.

Ainsi, les activités immobilières visées au III-A-3 § 370 du BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10 entrent dans le champ des activités éligibles à ce régime d'allégement lorsqu'elles sont exercées à titre professionnel.

C. Activités exclues

390

Les activités civiles ne sont pas admises au régime. Il s'agit, en particulier, des activités agricoles, de la construction-vente immobilière ou de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier.

400

S'agissant des activités de location, sont exclues les activités de location portant sur des immeubles d'habitation, ainsi que les activités de crédit bail mobilier. En revanche, les activités de location portant sur des biens meubles peuvent bénéficier du dispositif d'exonération.

410

Des exclusions sectorielles sont également applicables dans les ZFU de deuxième génération.

Sont exclues du régime applicable dans les ZFU de deuxième génération, les entreprises exerçant une activité relevant d'un des secteurs suivants : construction automobile, construction navale, fabrication de fibres textiles artificielles ou synthétiques, sidérurgie, transports routiers de marchandises.

La détermination de l'appartenance d'une activité à l'un des secteurs exclus s'examine, conformément à la loi, à partir de la nomenclature d'activités françaises (NAF - NACE) de l'Institut national de la statistique et des études économiques.

L'exclusion n'est applicable que dans l'hypothèse où l'activité qui relève d'un secteur exclu constitue l'activité principale de l'entreprise, que cette activité soit ou non exercée en ZFU. L'activité principale de l'entreprise est appréciée tous établissements confondus.

L'exercice à titre principal d'une activité se détermine au vu des conditions d'exploitation de l'ensemble des activités de l'entreprise : importance des capitaux mis en œuvre, de la main-d'œuvre utilisée, du chiffre d'affaires réalisé, des produits achetés auprès des tiers.

D. Exercice à titre exclusif d'une activité éligible

420

L'entreprise qui est implantée en ZFU ne doit exercer aucune des activités qui sont exclues du champ d'application du dispositif d'exonération.

430

Cependant, le Conseil d'Etat (CE, arrêt du 8 juillet 1998, n° 186279, SARL Seuge Quero Informatique)a considéré que l'exercice à titre accessoire d'une activité non éligible constituant le complément indissociable d'une activité éligible n'entraîne pas la remise en cause du bénéfice du régime des entreprises nouvelles prévu à l' article 44 sexies du CGI (RM Chabroux, n°16303, JO Sénat du 29 juillet 1999, p. 2568 et BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10 au III-D).

440

Cette solution retenue dans le cadre du régime des entreprises nouvelles prévu à l'article 44 sexies du CGI est transposable au régime d'exonération visé à l'article 44 octies du CGI. Ainsi, la condition d'exclusivité prévue par l'article 44 octies du CGI est respectée lorsqu'une activité, a priori inéligible, est exercée à titre accessoire et constitue le complément indissociable d'une activité exonérée.

450

A cet égard, une activité non éligible peut être considérée comme le complément indissociable d'une activité éligible lorsque les trois conditions suivantes sont simultanément réunies :

- identité de clientèle ;

- prépondérance de l'activité éligible en termes de chiffre d'affaires, l'activité non éligible devant présenter un caractère accessoire ;

- nécessité d'exercer l'activité non éligible pour des raisons techniques (identité de compétence amenant l'entreprise qui fabrique des produits à assurer également la pose de ses produits) et/ou commerciales (exercice d'une activité accessoire non éligible nécessaire à la réalisation des ventes et au maintien de la position concurrentielle de l'entreprise, au risque, si l'entreprise n'exerçait pas cette activité accessoire, de subir un préjudice en termes de chiffre d'affaires).

460

Dans l'hypothèse où la structure juridique redevable de l'impôt n'est pas entièrement implantée en ZFU, la condition d'exercice d'une activité éligible à titre exclusif doit être appréciée au niveau de l'unité économique qui est implantée en zone.

L'exercice d'une activité non éligible réalisée en dehors des zones franches ne prive donc pas le contribuable du dispositif.

470

La perception de produits exclus de l'exonération (produits financiers, subventions, libéralités...) n'entraîne pas la perte du régime de faveur. Ces produits sont retranchés du résultat et taxés dans des conditions de droit commun (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20 au III-E).

IV. Concentrations, restructurations, reprises ou transfert d'activités dans les zones franches urbaines

480

L'article 26 de la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 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 zone franche urbaine

a. Principe

490

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 IV-A-1-b § 510.

500

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 zone franche 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

510

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 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 quindecies 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.

520

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 prime d'aménagement du territoire ;

- l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévu à l'article 44 sexies du CGI ou à l'article 44 quindecies du CGI , dans les ZRR définies à l'article 1465 A du CGI ;

- l'exonération d'impôt sur es 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.

530

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 prime d'aménagement du territoire 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 prime d'aménagement du territoire (même si elles étaient implantées dans une zone éligible à cette prime).

540

Exemples :

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 prime d'aménagement du territoire. 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 ;

- une entreprise nouvelle, remplissant par ailleurs toutes les conditions posées par l'article 44 sexies du CGI se créé 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.

- 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.

550

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 (Ann. III au CGI, art. 49 O).

560

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 prime d'aménagement du territoire.

2. Transfert d'activité d'une zone franche urbaine à une autre zone franche urbaine

570

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

580

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. A cet égard il conviendra de se reporter aux commentaires de ces notions figurant au BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-20 au I-A relatifs à l'application du régime des entreprises nouvelles, qui sont transposables dans le cadre du régime des ZFU.

C. Reprise d'activités préexistantes

590

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, apports partiel d'actif…). Le repreneur est alors exonéré pour la durée d'application du dispositif restant à courir (cf. 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 allégements 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.

600

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 allégements 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.

610

Exemple :

Hypothèses :

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 allégements d'impôt sur les bénéfices, en vertu de l' article 44 octies du CGI, du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2004. L'entreprise employait moins de cinq salariés au cours de la période d'imposition du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2001.

Ce contribuable débute le 1er 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'allégement d'impôt sur les bénéfices du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2018.

V. Localisation d'une activité en zone franche urbaine

620

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 zone franche urbaine d'une implantation matérielle et de moyens d'exploitation

630

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 zone franche. A 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. VI § 670).

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.

640

A 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 aux articles L123-10 du code du commerce à L123-11-1 du code de commerce issus de la loi n° 2003-721 du 1er août 2003. 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 zone franche urbaine

650

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.

660

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 des éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises afférents à l'activité implantée dans la zone.

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

670

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

680

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.

690

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 activité. 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

700

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

710

Une activité non sédentaire se caractérise par son exercice en grande partie à l'extérieur des locaux professionnels. Est englobé l'ensemble 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. VI-A-3 § 740).

720

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).

En particulier, les droits à exonération des commerçants ambulants et exploitants d'activités foraines ne sont plus déterminés au prorata de la valeur locative des emplacements fixes dont ils disposent en zone. Le critère de la réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en zone leur est applicable. Ainsi, ils ne peuvent bénéficier du régime 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 allégements porte alors sur la totalité du bénéfice réalisé sans application d'un prorata. Toutefois, les entreprises implantées en ZFU avant le 6 octobre 2004 pourront continuer à appliquer le mécanisme du prorata si celui-ci se révèle plus favorable que l'application du critère de 25 % du chiffre d'affaires.

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

730

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 BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20 au I-B-2-b-3° § 280. Peuvent être pris en compte tout type de salariés y compris ceux bénéficiaires de contrats aidés par l'Etat ainsi que les apprentis. En revanche, les travailleurs temporaires et les stagiaires sont écartés du décompte. Les critères mentionnés au BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20 au I-B-2-b-1° § 240 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

740

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

franche.

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

750

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.

760

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 document BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20 au VI. 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 allégements demeure fixé, selon les cas, à la date de délimitation de la zone ou au début d'activité dans la zone.

770

Exemple :

Hypothèses :

Une entreprise du bâtiment débute son activité le 1er janvier N et clôture son exercice comptable le 31 décembre de chaque année. Elle loue dans l'une des 44 zones créées en 1996 un local professionnel où est entreposé le matériel nécessaire à son activité et où est réalisée la partie administrative de celle-ci. Elle emploie tout au long de la période entre 5 et 10 salariés ouvriers du bâtiment.

Un salarié est employé à temps plein dans le local situé en zone à compter du 1er janvier N+3.

Un nouveau local professionnel similaire à celui situé en zone est ouvert en janvier N+4 hors ZFU.

	Chiffre d'affaires (CA) (en €)	Dont CA réalisé en ZFU (en €)
N	1 000 000	100 000
N+1	1 000 000	250 000

N+2 à N+7	1 000 000	200 000

Remarque : Le bénéfice est de 90 000 € (avant application de l'abattement prévu à l'article 44 octies du CGI).

Solution :

L'entreprise peut bénéficier du régime des ZFU si son activité est localisée en zone. Elle dispose en zone d'une implantation matérielle, local professionnel loué, et de moyens d'exploitation autres que ceux restant sur les chantiers. Elle peut donc se prévaloir du régime d'allégement si elle exerce une activité effective en zone.

Son activité étant non sédentaire, cette dernière condition doit être examinée selon les critères exposés au VI-A-2 et 3 au § 730 :

- au titre de N : aucun salarié sédentaire n'est employé en zone et seul 10 % de son chiffre d'affaires est réalisé en zone, l'entreprise ne peut donc bénéficier du régime ;

- au titre de N+1 : 25 % de son chiffre d'affaires est réalisé en zone, l'entreprise peut donc bénéficier du régime. Aucun prorata n'est à appliquer sur le bénéfice susceptible d'être exonéré. Celui-ci est donc de 90 000 € avant déduction des produits exclus de l'exonération en vertu du II de l'article 44 octies du CGI et avant plafonnement ;

- au titre de N+2 : aucun salarié sédentaire n'est employé en zone et seul 10 % de son chiffre d'affaires est réalisé en zone, l'entreprise ne peut donc bénéficier du régime ;

- au titre de l'exercice clos en N+3 : seul 10 % de son chiffre d'affaires est réalisé annuellement en zone, mais un salarié sédentaire est employé à temps plein dans le local professionnel situé en zone. L'entreprise peut donc prétendre au régime ;

- le calcul des allégements pour la période du 1er janvier N+4 au 31 décembre N+7, doit s'effectuer, du fait de l'ouverture d'un local professionnel hors zone, au prorata des éléments d'imposition à la taxe professionnelle afférents à l'activité implantée en zone.

Remarque : La période d'application du régime débute le 1er janvier N, l'effectif salarié de l'entreprise est au moins égal à cinq au cours de l'exercice clos le 31 décembre N+4, dernière période au titre de laquelle l'exonération à 100 % est susceptible de s'appliquer. Ainsi, la période d'application du régime expire le 31 décembre N+7.

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

775

Conformément à la réponse ministérielle Ciotti (JO AN, 16 mars 2010, page 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 zone franche urbaine avant le 6 octobre 2004

780

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 VI-A. 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 »

790

« 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 des éléments d’imposition à la taxe professionnelle [la cotisation foncière des entreprises à compter de 2010], 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 »

800

« 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. A 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 ».

810

« 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 »

820

« 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 »

830

« Les critères mentionnés au VI-B-1 à 3 § 780 et suivants 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 ».

840

« En revanche, pour d'autres prestataires, les conditions d'application du dispositif, mentionnées au VI-B-1 à 3 § 780 et suivants 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 zone franche urbaine 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 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 VI-B-1 à 3 § 780 et suivants, 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 VI-B-1 à 3 § 780 et suivants».

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

850

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.

860

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.

870

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.

880

Exemple :

Hypothèses :

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 1er 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 x 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 x [20 000 / (20 000 + 10 000 + 20 000)] = 4 000 €.

VIII. Combinaison avec le régime des entreprises nouvelles

890

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 quindecies 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.

900

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.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 04/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5898-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10-20121102