

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10-03/06/2015

Date de publication : 03/06/2015

BIC - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Entreprises ou activités implantées dans certaines zones du territoire - Entreprises nouvelles - Entreprises et zones éligibles

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 1 : Entreprises nouvelles implantées dans certaines zones du territoire

Sous-section 1 : Entreprises et zones éligibles

Sommaire :

I. Entreprises concernées

A. Forme

B. Date de création

C. Régime d'imposition

II. Condition d'implantation en zone

A. Zones d'implantation concernées

B. Condition d'implantation exclusive dans une zone

C. Activités non sédentaires

III. Activités éligibles

A. Activités commerciales, industrielles ou artisanales

1. Définition des activités commerciales, industrielles ou artisanales

2. Location d'établissement industriel ou commercial

3. Activités immobilières

B. Activités non commerciales

1. Sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui exercent une activité non commerciale

a. Forme et régime fiscal de l'entreprise

b. Activités concernées

c. Condition relative à l'effectif de salariés

1° Décompte du nombre de salariés

2° Variation de l'effectif en cours d'exercice

3° Défaillance de la condition d'effectif minimal

2. Entreprises qui exercent dans les zones de revitalisation rurale une activité non commerciale

C. Activités exclues

1. Nature des activités exclues

2. Cas particuliers

D. Exercice à titre exclusif d'une activité éligible

1

L'article 44 sexies du code général des impôts (CGI) prévoit une exonération temporaire d'impôt sur les bénéfices pour les entreprises qui se créent dans certaines zones et durant certaines périodes, à la condition que le siège social ainsi que l'ensemble des activités et des moyens d'exploitation soient implantés dans ces zones.

5

Conformément aux dispositions de l'article 44 sexies du CGI modifié par l'article 47 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, cette exonération s'applique aux entreprises qui se créent dans les zones d'aide à finalité régionale (AFR) à compter du 1^{er} janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2020.

L'article 44 sexies du CGI dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2014-1655 précitée prévoit également l'application de l'exonération aux entreprises qui se créent, à compter du 1^{er} janvier 1995 et jusqu'au 31 décembre 2010, dans les zones de revitalisation rurale (ZRR) mentionnées à l'article 1465 A du CGI ou dans les zones de redynamisation urbaine (ZRU) définies au A du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2014.

10

Le bénéfice du dispositif s'applique aux entreprises nouvelles, qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI, sous réserve de l'exclusion expresse de certaines activités.

20

Les entreprises qui créent en ZRR, entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2010, une activité non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI ainsi que, sous certaines conditions, les sociétés nouvelles qui exercent cette même activité dans les autres zones peuvent également bénéficier de l'exonération.

30

En outre, l'activité exercée doit être réellement nouvelle et, si les entreprises sont constituées sous forme de société, leur capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés.

40

Le bénéfice de l'exonération est, pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2014, subordonné au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

I. Entreprises concernées

A. Forme

50

Toutes les entreprises qui satisfont aux conditions peuvent bénéficier du dispositif d'exonération, quelle que soit leur forme.

Sont ainsi concernées :

- les entreprises individuelles, les entreprises individuelles à responsabilité limitée (EIRL) ;
- les sociétés de personnes et assimilées, notamment les sociétés en nom collectif (SNC) et sociétés en commandite simple (en ce qui concerne les groupements d'intérêt économique ou GIE, il convient de se reporter au [I-B-1 § 100 du BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-20](#)) ;
- les sociétés à responsabilité limitée (SARL), y compris les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) ;
- les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions ;
- les associations exerçant une activité lucrative qui les rend passibles de l'impôt sur les sociétés au taux normal.

60

Toutefois, en zone AFR et dans les ZRU, l'exercice d'une activité non commerciale n'ouvre droit au dispositif fiscal que pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (cf. [III-B § 410 à 560](#)).

B. Date de création

70

Les entreprises ne peuvent prétendre au bénéfice du dispositif d'exonération que si elles sont implantées dans les zones décrites au [II-A § 120 à 160](#) :

- avant le 31 décembre 2010 pour les créations en ZRR et dans les ZRU ;
- avant le 31 décembre 2020 pour les créations en zone AFR.

Pour l'application de ces dispositions, la date de création des entreprises s'entend de la date de leur début d'activité.

80

La date de création constitue également le point de départ pour le décompte de la période d'allégement.

90

Pour les contribuables assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, la date de création s'entend de la date de début d'activité mentionnée sur la déclaration d'existence que l'entreprise doit souscrire, 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 date autre 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 les premières opérations entrant dans le cadre de son objet social (en ce sens, voir [CE, arrêt du 15 avril 1991, n° 79278](#), [CE, arrêt du 14 avril 1995, n° 135659](#), [CE, arrêt du 3 décembre 1999, n° 202506](#), [CAA Paris, arrêt du 16 mai 2000, n° 97PA03476](#) et [CE, arrêt du 28 juillet 2000, n° 198188](#)).

100

Les associations qui exercent une activité lucrative peuvent, sous réserve que cette activité soit éligible au régime de faveur et notamment qu'elle soit nouvelle ([BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-20](#)), bénéficier de l'allégement à compter de la création de cette activité.

C. Régime d'imposition

110

L'exonération et les abattements sont subordonnés à la condition que l'entreprise soit soumise à un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option. Pour les entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux, il s'agit du régime réel normal ou du régime réel simplifié. Pour les entreprises individuelles relevant des bénéfices non commerciaux en ZRR, il s'agit du régime de la déclaration contrôlée.

Les entreprises qui relèvent de plein droit du régime des micro-entreprises doivent, pour bénéficier du régime de faveur, opter pour un régime réel de détermination du bénéfice.

L'entreprise doit être placée sous un régime réel d'imposition pendant toute la durée d'application du régime prévu à l'[article 44 sexies du CGI](#).

II. Condition d'implantation en zone

A. Zones d'implantation concernées

120

Le dispositif d'exonération est réservé aux entreprises qui se créent dans les zones suivantes, à la condition que le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation soient implantés dans l'une de ces zones :

- les ZRR mentionnées à l'[article 1465 A du CGI](#) et les ZRU (pour des créations entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2010) ;
- les zones AFR (pour des créations entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2020).

130

La liste des ZRR est établie chaque année par arrêté :

- pour 2009 : [arrêté du 9 avril 2009 constatant le classement des communes en ZRR](#) ;
- pour 2010 : [arrêté du 30 décembre 2010](#).

140

Les ZRU, définies au A du 3 de l'[article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire](#) dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2014, correspondent à un sous-ensemble des zones urbaines sensibles (ZUS). La liste des ZRU est fixée par le [décret n° 96-1157 du 26 décembre 1996](#) et le [décret n° 96-1158 du 26 décembre 1996](#). La liste des ZRU est reproduite sur le site sig.ville.gouv.fr, à la rubrique "Atlas des anciens quartiers sensibles (ZUS)".

150

Il convient d'observer que, dans les zones franches urbaines - territoires entrepreneurs (ZFU-TE), qui constituent jusqu'au 31 décembre 2014 un sous-ensemble des ZRU et dont la liste est reproduite sur le site sig.ville.gouv.fr, à la rubrique "Atlas des Zones Franches Urbaines (ZFU)", deux régimes d'allègement de l'impôt sur les bénéfices sont simultanément applicables. Les dispositions du III de l'article 44 octies A du CGI restreignent cependant les possibilités de cumul du dispositif des entreprises nouvelles avec l'allègement d'impôt prévu à cet article pour les entreprises implantées dans les ZFU-TE (BOI-BIC-CHAMP-80-10-30 au III § 350).

160

La liste des zones AFR est fixée :

- pour la période comprise entre le 1^{er} janvier 2007 et le 30 juin 2014, par le [décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié relatif aux zones AFR et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises](#) ;

- pour la période 2014-2020, par le [décret n° 2014-758 du 2 juillet 2014 relatif aux zones AFR et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises](#). Ce décret est entré en vigueur le lendemain de sa publication, soit le 3 juillet 2014 ; toutefois, il est admis que les entreprises créées le 1^{er} ou le 2 juillet 2014 sur un territoire compris dans une zone AFR en vertu des dispositions de ce décret soient considérées, pour l'application des dispositions de l'article 44 sexies du CGI, comme ayant été créées en zone AFR.

B. Condition d'implantation exclusive dans une zone

170

Le bénéfice du régime d'allègement d'impôt sur les bénéfices est réservé aux entreprises dont le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation sont implantés dans l'une des zones définies au **II-A § 120 à 160**.

La notion de moyens d'exploitation recouvre les moyens matériels et les moyens en personnel. Ceci implique que la direction effective de l'entreprise soit implantée dans une de ces zones.

Il est précisé qu'une entreprise dont les activités et les moyens d'exploitation sont situés dans plusieurs de ces zones est éligible au bénéfice du dispositif.

180

La condition d'implantation exclusive est considérée comme respectée dans les situations suivantes :

- les activités et les moyens d'exploitation d'une entreprise sont situés dans plusieurs zones éligibles ;
- une entreprise cesse d'exercer son activité dans une zone éligible pour l'exercer dans une autre zone éligible ;
- une entreprise implantée en zone dispose, hors de toute zone, d'agents salariés chargés d'assurer une activité de démarchage limitée à la promotion ou à la prise de commande des produits ou services commercialisés ou fabriqués par l'entreprise dans la zone et dont elle assure directement la livraison ;

- une entreprise de transport dont le lieu de stationnement habituel des véhicules, le lieu d'implantation des installations d'entretien et celui de la direction effective sont situés dans les zones d'application du dispositif, quand bien même les opérations de transport proprement dites se dérouleraient en dehors de ces zones (RM Guédon n° 28078, JO AN débats du 12 juillet 1999, p. 4284).

190

L'[article 44 sexies du CGI](#) dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la [loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014](#) prévoit une dérogation à la condition d'implantation exclusive en zone pour certaines activités de location d'établissement industriel et commercial éligibles au régime des entreprises nouvelles dans les ZRR (cf. [III-A-2 § 310 à 350](#)).

Un bailleur dont l'activité de gestion d'immeubles n'est pas implantée en zone éligible ou qui loue des immeubles situés en dehors de ces zones, peut ainsi bénéficier de l'exonération. L'avantage fiscal ne porte cependant que sur les profits retirés de la location des immeubles situés en ZRR.

En conséquence, lorsqu'ils donnent à bail des immeubles situés en dehors de ces zones, ces contribuables sont tenus de produire à la demande du service un document mentionnant le lieu d'implantation de l'ensemble des immeubles donnés à bail, ainsi qu'un compte séparé faisant apparaître le résultat d'exploitation provenant des immeubles situés en ZRR.

C. Activités non sédentaires

200

Lorsqu'une entreprise exerce une activité non sédentaire, réalisée en partie en dehors des zones visées au [II-A § 120 à 160](#), la condition d'implantation est réputée satisfaite dès lors qu'elle réalise au plus 15 % de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones. Au-delà de 15 %, les bénéfices réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones déjà citées. Cette condition de chiffre d'affaires s'apprécie exercice par exercice, en tenant compte des zones telles qu'elles existent à la date de la création de l'entreprise.

210

Cette disposition est notamment applicable aux entreprises qui exercent une activité immobilière éligible au régime d'allégement, aux entreprises du secteur du bâtiment ainsi qu'aux activités de commerce non sédentaire.

Sur la notion d'activités non sédentaires, il convient de se reporter au [III § 190 et suivants du BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20](#) et au [III-B-1-a § 230 à 240 du BOI-BIC-CHAMP-80-10-50](#).

220

Le chiffre d'affaires ou les recettes réalisés par le contribuable pour l'ensemble de ses activités sont appréciés hors taxes et exercice par exercice ou période d'imposition par période d'imposition au titre duquel ou de laquelle l'exonération doit s'appliquer.

230

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.

240

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](#).

250

Exemple :

Une société, exerçant son activité dans le bâtiment et remplissant par ailleurs toutes les conditions d'exonération, est créée le 1^{er} janvier N dans une zone visée par le dispositif (hors ZRR) et clôt son exercice comptable le 31 décembre de chaque année (pour des exemples relatifs à des entreprises implantées en ZRR, il convient de se reporter au I-A-2-c § 110 à 130 du BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-30).

Cette entreprise exerce une activité non sédentaire et réalise une partie de ses chantiers hors des zones d'aménagement du territoire visées par l'article 44 sexies du CGI. Son bénéfice annuel est égal à 15 000 €.

En fonction du pourcentage de chiffre d'affaires réalisé hors des zones éligibles, les bénéfices de cette entreprise sont exonérés dans les conditions suivantes :

Conditions d'exonération

Exercice	% du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones éligibles	Allègement effectif	Taux de l'allègement sur les bénéfices (%)	Bénéfice exonéré (€)	Bénéfice taxable (€)
N	5	100	100	15 000	0
N+1	100	0	100	0 (1)	15 000
N+2	30	70	75	7 875 (2)	7 125
N+3	20	80	50	6 000 (3)	9 000
N+4	10	100	25	3 750 (4)	11 250

(1) Au titre de cet exercice, la société ne bénéficie pas d'une exonération car la totalité de son chiffre d'affaires est réalisé en dehors des zones éligibles. Cependant, elle pourra à nouveau en bénéficier au titre de l'exercice suivant si elle réalise une partie de son chiffre d'affaires dans les zones éligibles, la règle du prorata s'appliquant exercice par exercice.

(2) Le montant du bénéfice exonéré est égal à : $(15\ 000 \times 70\%) \times 75\% = 7\ 875\ €$.

(3) Le montant du bénéfice exonéré est égal à : $(15\ 000 \times 80\%) \times 50\% = 6\ 000\ €$.

(4) Le montant du bénéfice exonéré est égal à : $(15\ 000 \times 100\%) \times 25\% = 3\ 750\ €$.

260

RES N°2005/40 (FE) du 6 septembre 2005 : Condition d'implantation exclusive d'une activité non sédentaire.

Question :

Comment s'apprécie la condition d'implantation exclusive dans une zone éligible au régime « entreprises nouvelles » lorsqu'une entreprise exerce une activité non sédentaire ?

Réponse :

L'article 44 sexies du CGI subordonne le bénéfice du régime d'allègement d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles à une condition d'implantation exclusive dans certaines zones du territoire.

La condition d'implantation est respectée si la direction effective de l'entreprise, ainsi que l'ensemble de son activité et de ses moyens humains et matériels d'exploitation sont implantés dans les zones d'application territoriale du dispositif.

Selon l'article 44 sexies du CGI, dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2004, une entreprise dont l'activité est non sédentaire est réputée satisfaire la condition d'implantation si son siège et ses moyens d'exploitation se situent dans des zones éligibles et si elle réalise au plus 15 % de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones. Au-delà de cette limite de 15 %, les bénéfices sont soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors de zones éligibles. Cette condition de chiffre d'affaires s'apprécie exercice par exercice.

Lorsqu'une entreprise, dont le siège et les moyens d'exploitation (photocopieur et mobilier de bureau) se situent dans une zone éligible au régime d'allégement, exerce son activité en démarchant les clients potentiels sur leur lieu d'implantation, l'activité, réalisée en majeure partie en dehors du local professionnel, est réputée non sédentaire.

Ainsi, la société respecte la condition d'implantation si elle réalise au plus 15 % de son chiffre d'affaires en dehors des zones d'application du régime et peut alors prétendre à une exonération totale de ses bénéfices. En revanche, si elle réalise plus de 15 % de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones, ses bénéfices ne sont exonérés qu'en proportion du chiffre d'affaires réalisé dans les zones.

Pour l'appréciation de cette condition, le lieu de réalisation du chiffre d'affaires est fonction du lieu d'implantation de ses clients. Ainsi, lorsque la société propose des services « clés en main » d'accès à des événements sportifs ou culturels à un comité d'entreprise, le lieu de réalisation du chiffre d'affaires afférent à cette offre de services est réputé correspondre au lieu où est établi le comité d'entreprise en cause.

III. Activités éligibles

A. Activités commerciales, industrielles ou artisanales

270

Le bénéfice des dispositions de l'article 44 sexies du CGI est réservé aux entreprises qui exercent une activité commerciale, industrielle ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI, sous réserve des précisions figurant au III-C § 570 à 600.

1. Définition des activités commerciales, industrielles ou artisanales

280

Les activités industrielles s'entendent des activités qui concernent directement l'élaboration ou la transformation de biens corporels mobiliers. Ces activités consistent en la transformation de matières premières ou de produits semi-finis en produits fabriqués ; le rôle du matériel et de l'outillage y est prépondérant.

290

Les activités commerciales comprennent notamment :

- les commerces proprement dits dont l'objet est d'acheter, en vue de les revendre, sans leur avoir fait subir de transformation, toutes matières premières et tous produits fabriqués ;

- les commerces consistant à acheter des objets en vue d'en louer l'usage ;

- les entreprises de commissions et de courtages ;

- les entreprises de ventes de services ; il en est ainsi notamment de l'exploitation d'établissements destinés à fournir le logement, la nourriture, les soins personnels ou les distractions (hôtels, pensions de famille, restaurants, bains, spectacles, etc.) ;

- les entreprises exerçant diverses activités non industrielles telles que le transport, la manutention, le bâtiment et les travaux publics.

Remarque : Les activités de la création culturelle et artistique sont considérées comme des activités de nature non commerciale.

300

Les professions artisanales sont en fait comprises dans les deux groupes précédents ; seuls changent les conditions d'exercice et les moyens mis en œuvre.

L'artisan est un travailleur indépendant qui exerce une activité manuelle exigeant une certaine qualification acquise notamment à la suite d'un apprentissage et dont les ventes correspondent principalement à la valeur de son travail.

2. Location d'établissement industriel ou commercial

310

Dans les ZRR mentionnées à l'[article 1465 A du CGI](#), soit pour des créations jusqu'au 31 décembre 2010, le bénéfice de l'exonération est également accordé aux contribuables visés au 5° du I de l'[article 35 du CGI](#). Sont ainsi concernées les personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie.

320

Ces personnes ne sont toutefois exonérées qu'à raison des bénéfices provenant des seuls immeubles situés dans une ZRR.

330

Pour des précisions sur les activités de location visées au 5° du I de l'[article 35 du CGI](#), il convient de se reporter au [II § 20 à 70 du BOI-BIC-CHAMP-20-60](#).

340

Le bailleur souhaitant bénéficier des allègements devra remplir l'ensemble des conditions d'application du dispositif, notamment celle relative au caractère nouveau de l'activité ([BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-20](#)).

350

Dès lors que la mise en location-gérance d'un fonds de commerce constitue la poursuite d'une même exploitation sous une autre forme (BOI-BIC-CESS-10-20-10 au III § 30, BOI-BIC-CESS-10-20-30 au I-C-3 § 100 et BOI-IS-DEF-10-10 au I § 70 à 105), lorsque la location d'un établissement muni du matériel nécessaire à l'exploitation comprend également celle du fonds de commerce, le bailleur ne peut pas être considéré comme ayant créé une activité nouvelle, sauf si l'exploitation directe du fonds a ouvert droit initialement au régime de faveur. Dans ce cas, l'exploitant devenu bailleur qui exerce ainsi sous une autre forme une même activité éligible peut continuer à bénéficier de l'exonération pour la durée restant à courir.

3. Activités immobilières

360

L'arrêt n° 234133 du Conseil d'État du 29 avril 2002, éclairé par les conclusions du commissaire du gouvernement, précise que l'exercice à titre professionnel d'opérations ayant le caractère d'actes de commerce au sens de l'article L. 110-1 du code de commerce est une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI.

370

A cet égard, l'article L. 110-1 du code de commerce répute actes de commerce :

- tout achat de biens immeubles aux fins de les revendre, à moins que l'acquéreur n'ait agi en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre en bloc ou par locaux ;
- toutes opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription ou la vente d'immeubles, de fonds de commerce, d'actions ou parts de sociétés immobilières.

Par conséquent, l'exercice à titre professionnel de ces opérations entre dans le champ d'application de l'article 34 du CGI .

380

En pratique, les activités de marchand de biens, de lotisseur ou d'intermédiaire immobilier exercées à titre professionnel doivent être considérées comme des activités commerciales par nature au sens de l'article 34 du CGI.

S'agissant des activités de marchand de biens, cette analyse a été confirmée par la cour administrative d'appel de Paris dans l'arrêt n° 99PA03902 du 22 novembre 2002.

390

Conformément à l'arrêt du Conseil d'État mentionné au III-A-3 § 360, le simple fait qu'une activité soit visée au I de l'article 35 du CGI ne fait pas obstacle à ce qu'elle soit considérée comme commerciale au sens de l'article 34 du CGI et par conséquent bénéficie du régime d'exonération prévu à l'article 44 sexies du CGI.

Les activités de marchand de biens, de lotisseur ou d'intermédiaire immobilier exercées à titre professionnel sont des activités commerciales au sens de l'article 34 du CGI, alors même qu'elles sont visées à l'article 35 du CGI et sont par conséquent éligibles au régime d'allégement de l'article 44 sexies du CGI et, par suite, à ceux de l'article 1383 A du CGI, de l'article 1464 B du CGI et de l'article 1602 A du CGI.

400

En revanche, l'activité de construction-vente d'immeubles (promotion immobilière) est une activité civile, dont les bénéficiaires sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux conformément au 1° bis du I de l'article 35 du CGI, que l'activité soit ou non exercée à titre professionnel. Cette activité est donc exclue du bénéfice de l'article 44 sexies du CGI.

B. Activités non commerciales

1. Sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui exercent une activité non commerciale

410

Conformément aux dispositions de l'article 44 sexies du CGI, les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI et qui répondent aux conditions d'application du dispositif peuvent bénéficier de l'allègement d'impôt, sous réserve qu'elles emploient au moins trois salariés à la clôture de leur premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application du dispositif.

a. Forme et régime fiscal de l'entreprise

420

Les entreprises exerçant une activité non commerciale doivent, pour bénéficier du régime d'allègement d'impôt, être constituées sous la forme d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

Par conséquent, seules les sociétés soumises de plein droit ou qui auront opté pour leur assujettissement à cet impôt pourront prétendre à l'application du dispositif de l'article 44 sexies du CGI en cas d'exercice d'une activité non commerciale.

Sont ainsi visées :

- les sociétés soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés : il s'agit des sociétés anonymes, des SARL, des sociétés en commandite par actions, des sociétés en commandite simple pour la part des bénéficiaires correspondant aux droits des commanditaires, des EURL dont l'associé unique n'est pas une personne physique et des sociétés d'exercice libéral instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 (sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée, société d'exercice libéral à forme anonyme, société d'exercice libéral en commandite par actions) ;

- les sociétés soumises sur option à l'impôt sur les sociétés : il s'agit des sociétés civiles professionnelles, des SNC, des sociétés civiles, des sociétés en commandite simple, des EURL dont l'associé unique est une personne physique, des sociétés en participation, des sociétés créées de fait, lorsque ces sociétés ont exercé l'option pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

b. Activités concernées

430

Les activités éligibles sont celles mentionnées au 1 de l'article 92 du CGI (BOI-BNC-CHAMP-10-10).

Cependant, le dispositif de l'[article 44 sexies du CGI](#) ne devrait pas être applicable, en principe, aux activités exercées par les titulaires de charges et offices qui n'ont pas la qualité de commerçants (notaires, huissiers, commissaires-priseurs, etc.), dès lors que, faisant généralement l'objet d'une transmission, ces fonctions publiques ne correspondent pas à une activité nouvelle.

440

Parmi les activités éligibles, seules les activités professionnelles peuvent être concernées par le dispositif d'exonération. Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter aux [BOI-BNC-CHAMP-10-10](#) et [BOI-BNC-BASE-60](#).

450

Cas particulier : exercice conjoint d'activités éligibles de nature différente.

Une entreprise qui exerce à la fois une activité éligible de nature industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'[article 34 du CGI](#) et une activité professionnelle au sens du 1 de l'[article 92 du CGI](#), à titre accessoire ou prépondérant, et qui répond à l'ensemble des conditions d'application du dispositif de l'[article 44 sexies du CGI](#) bénéficie du régime d'allègement d'impôt si elle respecte les conditions spécifiques mises à l'application du dispositif en cas d'exercice d'une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI.

Il en est ainsi par exemple d'une entreprise qui exerce une activité d'achat-revente de matériels informatiques et de logiciels (activité commerciale) ainsi qu'une activité de création de logiciels (activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI).

Toutefois, l'exercice d'une activité non éligible (par exemple une activité non commerciale qui ne réunit pas les critères d'emploi et d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés prévus par l'article 44 sexies du CGI) n'entraîne pas la remise en cause du régime de faveur si cette activité constitue le complément indissociable d'une activité éligible (cf. [III-D § 610](#)).

c. Condition relative à l'effectif de salariés

460

En application de l'[article 44 sexies du CGI](#), les sociétés exerçant une activité professionnelle au sens du 1 de l'[article 92 du CGI](#) doivent, pour bénéficier du dispositif d'allègement d'impôt, employer un effectif minimum de salariés. L'effectif doit être égal ou supérieur à trois à la clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application du dispositif. Pour l'appréciation du respect de ce seuil, sont pris en compte les seuls salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée ou déterminée à la condition, dans ce cas, que cette durée soit au moins de six mois.

Si cet effectif varie en cours d'exercice, il est calculé compte tenu de la durée de présence des salariés concernés pendant l'exercice.

470

Les sociétés exerçant une activité professionnelle au sens du 1 de l'[article 92 du CGI](#) doivent mentionner leur effectif salarié sur l'état qu'elles joignent à la déclaration de leur résultat conformément aux dispositions de l'[article 49 J de l'annexe III au CGI](#).

1° Décompte du nombre de salariés

480

Le décompte des salariés s'opère en tenant compte des seuls salariés titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée ou à durée déterminée de six mois au moins. Ainsi, sont écartés :

- les travailleurs temporaires et les stagiaires qui n'ont pas la qualité de salarié de l'entreprise utilisatrice ;

- les salariés dont le contrat à durée déterminée ne contient ni terme précis, ni durée exacte (par exemple : contrat conclu pour le remplacement d'un salarié absent).

490

Lorsque les caractéristiques de leur contrat répondent aux conditions fixées par le code du travail, les titulaires de contrats de travail aidés sont pris en compte.

Il en est notamment ainsi des titulaires de contrats de qualification, contrats d'adaptation, contrats d'orientation, contrats initiative-emploi et contrats emploi-jeune.

Les apprentis sont également retenus pour le décompte de l'effectif salarié, lorsque les caractéristiques de leur contrat sont conformes aux dispositions du code du travail.

500

Les salariés à temps partiel sont pris en compte lorsque leur contrat est à durée indéterminée ou d'une durée de six mois au moins. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de faire application d'un prorata pour tenir compte du rapport entre les horaires inscrits aux contrats de travail et la durée légale du travail ou la durée normale dans l'établissement si elle est inférieure.

510

Enfin, le décompte des salariés est effectué en retenant tous les salariés quel que soit leur lieu d'implantation à l'intérieur des zones.

2° Variation de l'effectif en cours d'exercice

520

Dans cette situation, le calcul de l'effectif est fonction de la durée de présence des salariés retenus dans le décompte défini au **III-B-1-c-1° § 480 à 510**.

Cette durée est fixée en nombre de semaines couvertes, au cours de l'exercice, par un contrat de travail à durée indéterminée ou de six mois au moins. Toute semaine commencée est comptée pour une semaine entière (l'année civile est donc décomptée pour 53 semaines).

Pour l'application de cette règle, les suspensions du contrat de travail (congrés payés, maladies, obligations militaires, etc.) ne sont pas considérées comme des absences si leur durée totale par salarié est inférieure à un cinquième, soit de la durée de l'exercice pour les salariés employés pendant tout cet exercice, soit, pour les autres cas, de la période comprise entre le point de départ du contrat de travail (embauche) et la clôture de l'exercice ou de celle comprise entre le premier jour de l'exercice et le terme du contrat de travail (départ).

Pour satisfaire la condition d'effectif, la société doit justifier d'un nombre cumulé de semaines de présence des salariés au moins égal à trois fois le nombre de semaines comprises dans l'exercice (soit 159 semaines pour un exercice d'une durée de douze mois).

530

Exemple :

Soit une société employant au début de son deuxième exercice qui coïncide avec l'année civile (53 semaines) :

- un salarié titulaire d'un contrat de travail à durée indéterminée et présent pendant toute la durée de l'exercice ;
- deux salariés titulaires d'un contrat de six mois, dont le terme expire respectivement à la fin de la septième et de la quatorzième semaine de l'exercice ; ces contrats ne sont pas renouvelés.

Elle embauche deux salariés dont la durée de présence au cours de l'exercice est respectivement de 35 et 20 semaines.

La durée de présence des salariés est égale à : $53 + 7 + 14 + 35 + 20 = 129$ semaines, soit un total inférieur à 159 semaines.

Cette société ne remplit pas la condition d'effectif bien que trois salariés soient employés à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.

Si le temps de présence des deux salariés embauchés en cours d'exercice avait été respectivement de 45 et 40 semaines, la condition d'effectif aurait été remplie, avec une durée de présence des salariés égale à 159 semaines.

540

Dans un souci de simplification, les sociétés qui justifient avoir employé au moins trois salariés pendant toute la durée de l'exercice ne sont pas tenues d'effectuer le calcul de l'effectif selon les modalités indiquées au **III-B-1-c-2° § 520 à 530**, sous réserve qu'il s'agisse de salariés dont les absences sont inférieures à un cinquième de la durée de l'exercice ou de la période de travail pendant l'exercice.

3° Défaillance de la condition d'effectif minimal

550

La condition d'effectif minimal doit être respectée à la clôture du premier exercice d'activité, quelle qu'en soit la durée, et au cours de chaque exercice de la période d'application de l'allégement d'impôt sur les bénéfices.

Les sociétés doivent donc employer, à la clôture de leur premier exercice et au cours des exercices suivants, trois salariés dont la durée de présence, calculée selon les modalités définies aux **III-B-1-c-1° et 2° § 480 à 540**, permet de remplir la condition d'effectif.

Une société qui ne remplit pas la condition d'effectif à la clôture de son premier exercice n'entre pas dans le champ d'application du dispositif de l'**article 44 sexies du CGI** ; elle ne peut donc pas bénéficier de ce dispositif, même si elle satisfait à cette condition par la suite.

Toutefois, il est admis qu'une société ne remplissant pas la condition concernée à la clôture de son premier exercice en raison de la présence à cette date d'un nombre de salariés inférieur à trois, mais justifiant du respect de cette condition au cours de cet exercice compte tenu de la durée de présence des salariés (cf. **III-B-1-c-2° § 520 à 540**) peut bénéficier du régime de l'article 44 sexies du CGI.

Le non-respect de la condition d'effectif entraîne la perte du bénéfice du dispositif de faveur à compter du premier jour de l'exercice au cours duquel cette condition n'est plus remplie. Le respect ultérieur de la condition en cause n'est pas susceptible de permettre une réouverture du bénéfice du dispositif de l'article 44 sexies du CGI.

2. Entreprises qui exercent dans les zones de revitalisation rurale une activité non commerciale

560

Dans les ZRR, le bénéfice du dispositif d'exonération est également accordé aux entreprises créées à compter du 1^{er}

janvier 2004 et jusqu'au 31 décembre 2010 qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'[article 92 du CGI](#), que ces activités soient soumises à l'impôt sur le revenu ou exercées dans des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, sans qu'aucune condition d'effectif minimum ne soit exigée.

C. Activités exclues

1. Nature des activités exclues

570

Sont exclues du dispositif :

- les activités qui ne sont ni des activités de nature industrielle, commerciale ou artisanale, ni des activités non commerciales éligibles (cf. [III-B § 410 à 560](#)). Il en est ainsi des activités de nature civile (gestion de patrimoine immobilier, gestion de portefeuille de valeurs mobilières, activités de construction-vente d'immeubles, etc.) ou agricole. Pour l'appréciation de la nature des activités, il convient de se reporter aux [BOI-BIC-CHAMP-50](#) et [BOI-BA-CHAMP-10-10](#) ;

- les activités bancaires, financières et d'assurances (expressément exclues par le quatrième alinéa du I de l'[article 44 sexies du CGI](#)). Les activités bancaires et d'assurances sont en principe exercées par les établissements de crédit, y compris les établissements de crédit-bail, ainsi que par les entreprises d'assurances de toute nature ;

- les activités de gestion ou de location d'immeubles, à l'exception des activités visées au 5° du I de l'[article 35 du CGI](#) (location d'immeubles à usage industriel ou commercial munis de leur équipement) lorsque les immeubles loués sont situés dans les ZRR (pour des créations jusqu'au 31 décembre 2010). Cette exclusion concerne les entreprises qui se livrent à la location ou à la gestion des immeubles nus ou meublés dont elles sont propriétaires ou qu'elles donnent en sous-location. En revanche, les entreprises qui agissent en tant que gérants d'affaires bénéficient du dispositif ;

- les entreprises exerçant une activité de pêche maritime, en application de l'avant-dernier alinéa du I de l'[article 44 sexies du CGI](#). Cette exclusion revêt un caractère général. Elle concerne l'ensemble des entreprises de pêche maritime, y compris celles créées par les contribuables qui ne peuvent bénéficier de l'abattement de 50 % prévu à l'[article 44 nonies du CGI](#).

2. Cas particuliers

580

Certaines activités d'intermédiaires, notamment le courtage, sont éligibles au régime prévu à l'[article 44 sexies du CGI](#), dès lors que les personnes exerçant ces activités n'effectuent aucune opération au nom et pour le compte de leurs clients. En effet, à la différence d'un agent commercial ou d'un commissionnaire, un courtier (ou un mandataire) n'a pas pour mission de négocier ou de conclure des contrats et ne peut accomplir aucun acte pour le compte d'autrui. Son rôle consiste seulement à prêter son entremise en vue de permettre la réalisation d'une transaction entre les personnes qu'il met en relation.

Ainsi, les courtiers exerçant dans le domaine bancaire, financier ou de l'assurance peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'[article 44 sexies du CGI](#).

590

Les débitants de tabac exercent une profession réglementée rémunérée par des remises sur le produit des ventes qui sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, en application du 4° du 2 de l'[article 92 du CGI](#). Ces

exploitants ne peuvent pas bénéficier du régime des entreprises nouvelles dès lors qu'ils n'exercent pas une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI, sauf s'ils remplissent les conditions exigées pour les activités non commerciales (cf. III-B § 410 à 560).

En revanche, la vente de quelques marques de cigarettes par des exploitants de cafés, discothèques ou restaurants (pratique dite du carnet de tolérance) ne constitue pas une activité de débitant de tabac soumise aux conditions particulières prévues pour les activités non commerciales, mais un complément de leur activité commerciale (cf. III-D § 610).

600

Certaines activités sont également exclues du dispositif en application du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

D. Exercice à titre exclusif d'une activité éligible

610

L'entreprise nouvelle ne doit exercer, en principe, aucune des activités qui sont exclues du champ d'application du dispositif, même si ces activités sont exercées à titre accessoire ou si elles sont taxées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 155 du CGI.

Les entreprises susceptibles de bénéficier de l'exonération ne peuvent donc pas détenir ni, par suite, inscrire à leur bilan des biens qui ne sont pas nécessaires à l'exercice de l'activité éligible (immeuble à usage locatif ou agricole par exemple).

Toutefois, la condition d'exclusivité est respectée lorsqu'une activité, a priori inéligible, constitue le complément indissociable d'une activité exonérée (CE, arrêt du 8 juillet 1998, n° 186279, SARL Seuge Quero Informatique).

En particulier, la perception de produits financiers ou l'enregistrement des quotes-parts de résultat de sociétés ou groupements relevant du régime fiscal des sociétés de personnes ne remet pas en cause le bénéfice du régime de faveur dès lors que ces profits résultent du simple placement de la trésorerie dégagée dans le cadre de l'exercice d'une activité éligible (RM Chabroux n° 16303, JO Sénat du 29 juillet 1999, p. 2568). A titre de règle pratique cette condition sera présumée satisfaite lorsque le montant de ces produits n'excède pas le montant des frais financiers au cours du même exercice.

Bien entendu, dans cette situation, l'inscription au bilan des biens nécessaires à cette activité accessoire ne fait pas obstacle au bénéfice du régime de faveur.

620

En ce qui concerne l'exercice conjoint d'activités éligibles de nature différente, il convient de se reporter au III-B-1-b § 450.

630

Enfin, l'exercice par une association d'une activité non lucrative ne fait pas obstacle au bénéfice des allègements prévus à l'article 44 sexies du CGI à raison des profits retirés de l'exercice d'une activité lucrative éligible au régime de faveur.