



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

4 A-12-09

N°74 DU 28 JUILLET 2009

INSTRUCTION DU 24 JUILLET 2009

DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES) - ALLEGEMENT DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES
EN FAVEUR DES ENTREPRISES NOUVELLES CREEES DANS LES ZONES D'AMENAGEMENT DU TERRITOIRE - AMENAGEMENTS DU REGIME (ARTICLE 87 DE LA LOI N°2006-1771 DU 30 DECEMBRE 2006 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2006 ET ARTICLE 45 DE LA LOI N°20 07-1824 DU 25 DECEMBRE 2007 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2007)

(C.G.I., art. 44 sexies)

NOR : ECE L 09 10059 J

Bureau B 2

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Le régime d'allégement de l'impôt sur les bénéficiaires en faveur des entreprises nouvelles créées dans certaines zones du territoire prévu par l'article 44 sexies du code général des impôts fait l'objet de plusieurs aménagements dans le cadre de la loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 et de la loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.

L'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2006 prévoit, en premier lieu, que le régime d'exonération concerne désormais les entreprises implantées :

- à compter du 1^{er} janvier 1995 et jusqu'au 31 décembre 2009, dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A ou dans les zones de redynamisation urbaine définies au 1^{er} ter de l'article 1466 A ;
- à compter du 1^{er} janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2009, dans les zones d'aide à finalité régionale.

En second lieu, le même article dispose que, pour les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2007, l'exonération s'applique dans les conditions et limites prévues par les encadrements communautaires, lesquels diffèrent selon la taille ou le lieu d'implantation de l'entreprise.

L'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2007 supprime les encadrements communautaires précédemment institués en subordonnant l'exonération, pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2007, au respect du règlement (CE) n°1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*. En outre, cet encadrement se substitue désormais au plafond de 225 000 euros prévu par le IV de l'article 44 sexies du code général des impôts.

Par ailleurs, l'article 6 de la loi n°2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux prévoit, dans certaines conditions, l'exigibilité de l'impôt sur les bénéficiaires dont l'entreprise nouvelle a été préalablement dispensée.

•

SOMMAIRE

| | |
|--|----|
| INTRODUCTION | 1 |
| CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE L'EXONERATION PREVUE PAR L'ARTICLE 44 SEXIES | 3 |
| Section 1 : Dispositions applicables aux créations intervenues avant le 1^{er} janvier 2007 | 4 |
| A. ZONES CONCERNEES PAR L'EXONERATION | 4 |
| 1. Définition des zones éligibles | 4 |
| 2. Conditions propres aux entreprises implantées dans des ZRR | 8 |
| a) Notion de cessation volontaire d'activité en ZRR | 9 |
| b) Délocalisation d'activité hors ZRR | 10 |

| | |
|---|----|
| B. ACTIVITES CONCERNEES PAR L'EXONERATION | 11 |
| C. PERIODE DE CREATION A RETENIR POUR L'APPLICATION DE L'EXONERATION | 13 |
| Section 2 : Dispositions applicables aux créations intervenues à compter du 1^{er} janvier 2007 | 14 |
| A. ZONES CONCERNEES PAR L'EXONERATION | 14 |
| 1. Définition des zones éligibles | 14 |
| 2. Délimitation des zones AFR | 15 |
| B. ACTIVITES CONCERNEES PAR L'EXONERATION | 16 |
| C. PERIODE DE CREATION A RETENIR POUR L'APPLICATION DE L'EXONERATION | 17 |
| CHAPITRE 2 : PLAFONNEMENT DES AVANTAGES | 18 |
| CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR | 22 |
| Annexe I : Définition des navires civils dont la construction est exclue du régime d'exonération prévu par l'article 44 sexies | |
| Annexe II : Produits agricoles (annexe I au Traité CE) | |
| Annexe III : Décret n°2007-732 du 7 mai 2007 relat if aux zones d'aide à finalité régionale et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises | |
| Annexe IV : Tableau récapitulatif des zones éligibles à l'article 44 sexies en fonction de la date de l'opération | |

INTRODUCTION

1. L'article 44 sexies du code général des impôts (CGI) prévoit, à compter du 1^{er} janvier 1995 et jusqu'au 31 décembre 2009, un régime d'exonération de l'impôt sur les bénéfices pendant vingt-quatre mois, suivi d'une période d'abattement dégressif pendant les trois périodes de douze mois suivantes, en faveur des entreprises qui se créent dans les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire (PAT) classées pour les projets industriels, les territoires ruraux de développement prioritaires (TRDP) et les zones de redynamisation urbaine (ZRU). L'exonération s'applique également aux entreprises qui se créent dans les zones de revitalisation rurale (ZRR) définies à l'article 1465 A du CGI pour une durée de soixante mois suivie d'une période d'abattement dégressif de cent huit mois.

Dans tous les cas, le montant maximal du bénéfice exonéré était, pour les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2000, de 225 000 euros par période de trente-six mois.

2. Ce dispositif d'allègement de l'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles a fait l'objet de plusieurs aménagements dans le cadre de la loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 (LFR 2006) et de la loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (LFR 2007).

L'article 87 de la LFR prévoit que, en premier lieu, le régime d'exonération concerne désormais les entreprises implantées :

- à compter du 1^{er} janvier 1995 et jusqu'au 31 décembre 2009, dans les ZRR mentionnées à l'article 1465 A ou dans les ZRU définies au 1^{er} de l'article 1466 A ;
- à compter du 1^{er} janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2009, dans les zones d'aide à finalité régionale (AFR).

En second lieu, l'article précité disposait que, pour les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2007, l'exonération s'appliquait dans les conditions et limites prévues par :

- le règlement (CE) n°70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n°364/2004 du 25 février 2004, lorsque l'entreprise créée dispose de la qualité de PME ;
- le règlement (CE) n°1628/2006 de la Commission, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale, lorsque l'entreprise est créée dans une ou plusieurs zones d'aide à finalité régionale ;
- le règlement concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*, pour les autres entreprises.

L'article 45 de la LFR 2007 supprime les encadrements communautaires institués par l'article 87 de la LFR 2006 en subordonnant désormais l'exonération, pour les seuls exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2007, au respect du règlement (CE) n°1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

En outre, le nouvel encadrement précité se substitue au plafond de bénéfice exonéré, fixé à 225 000 euros sur une période de trente-six mois, mentionné au IV de l'article 44 sexies.

Par ailleurs, l'article 6 de la loi n°2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux prévoit, dans certaines conditions, l'exigibilité de l'impôt sur les bénéfices dont l'entreprise nouvelle a été préalablement

dispensée.

La présente instruction a pour objet de commenter les nouvelles dispositions de l'article 44 sexies issues, à titre principal, de la LFR 2006 et de la LFR 2007 et, à titre subsidiaire, de la loi relative au développement des territoires ruraux.

Sauf mention contraire, les articles mentionnés sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

CHAPITRE 1 :

CHAMP D'APPLICATION DE L'EXONERATION PREVUE PAR L'ARTICLE 44 SEXIES

3. L'article 87 de la LFR 2006 ne modifie ni le champ d'application des entreprises concernées (forme et régime fiscal), ni les conditions tenant à la détention du capital, à la nature des activités exclues (sauf cas particulier des exclusions sectorielles prévues par les encadrements communautaires, cf. n° 16) et au caractère nouveau de l'activité. A cet égard, il conviendra donc de se reporter à la doctrine figurant dans l'instruction 4 A-6-01 du 20 novembre 2001, n°s 9 à 14 et n°s 49 à 95 et dans l'instruction 4 A-11-06.

En revanche, tel n'est pas le cas de la condition d'implantation en zone éligible, compte tenu des nouveaux zonages institués à compter du 1^{er} janvier 2007 et de la condition tenant à la nature de l'activité de l'entreprise, du fait de l'existence d'exclusions sectorielles prévues par les règlements communautaires.

Section 1 :

Dispositions applicables aux créations intervenues avant le 1^{er} janvier 2007

A. ZONES CONCERNEES PAR L'EXONERATION

1. Définition des zones éligibles

4. L'exonération prévue par l'article 44 sexies est réservée aux entreprises dont le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens matériels et humains d'exploitation sont implantés exclusivement dans l'une des zones suivantes :

- zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire (PAT) classées pour les projets industriels visées à l'article 1465 ;
- zones de redynamisation urbaine (ZRU) visées aux articles 1466 A-I bis et 1466 A-I ter ;
- territoires ruraux de développement prioritaire (TRDP) visés à l'article 1465 ;
- zones de revitalisation rurale (ZRR) visées au premier alinéa du I et au huitième alinéa du II de l'article 1465 A.

5. Les exonérations en cours au 1^{er} janvier 2007 accordées sur la base du zonage mentionné au n°4 s'appliquent jusqu'à leur terme.

6. En outre, il convient de retenir également, pour la détermination du chiffre d'affaires en zone éligible des entreprises non sédentaires entrées dans le champ de l'exonération avant le 1^{er} janvier 2007, les zones telles qu'elles existaient en 2006, quelle que soit l'année d'application de l'exonération.

Par conséquent, en cas d'exonération en cours au 1^{er} janvier 2007, le chiffre d'affaires réalisé à compter de cette date est considéré comme étant réalisé dans les zones telles qu'elles existaient antérieurement à cette date.

7. En cas de transfert postérieur au 1^{er} janvier 2007 d'une entreprise initialement implantée avant le 1^{er} janvier 2007 en zone éligible vers une zone initialement éligible mais devenue non éligible depuis cette date, l'exonération ne pourra plus s'appliquer dans la nouvelle zone d'implantation de l'entreprise.

2. Conditions propres aux entreprises implantées dans des ZRR

8. L'article 6 de la loi n°2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux dispose que l'impôt sur les bénéfices dont l'entreprise nouvelle a été dispensée au titre d'une création exclusive dans une ZRR devient immédiatement exigible, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 décompté à partir de la date à laquelle l'impôt aurait dû être acquitté, lorsque, dans un délai de cinq ans à compter de la date de création de l'entreprise, cette dernière :

- cesse volontairement l'activité créée
- et délocalise son activité dans un territoire n'ayant pas la qualité de ZRR.

Bien entendu, l'imposition forfaitaire annuelle dont l'entreprise nouvelle a été exonérée en application de l'article 223 nonies du CGI est exigible dans les mêmes conditions.

Le point de départ du délai de cinq ans est constitué par la date de création de l'entreprise. En pratique, il s'agit de la date d'ouverture du premier exercice de l'entreprise créée.

Ces principes figurent dans le décret n°2007-94 du 24 janvier 2007.

a) Notion de cessation volontaire d'activité en ZRR

9. La cessation volontaire d'activité en ZRR s'entend de tout abandon de l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale, artisanale ou non commerciale implantée dans la zone précitée qui ne serait pas dû à un évènement de force majeure.

La cessation volontaire d'activité se traduit :

- soit par une fermeture du ou des établissements de l'entreprise lorsque celle-ci ne découle pas d'une impossibilité matérielle de poursuivre l'activité dans le ou les établissements susvisés ;
- soit par une cession de l'entreprise lorsque cette cession ne résulte pas d'une décision de justice ; ainsi, la cession est considérée comme due à un événement de force majeure lorsqu'elle est décidée par le tribunal dans le cadre d'une procédure de redressement judiciaire ou de sauvegarde. En revanche, tel n'est pas le cas lorsque l'entreprise bénéficiant de l'exonération prévue par l'article 44 sexies perd son existence juridique du fait d'une opération de restructuration.

b) Délocalisation d'activité hors ZRR

10. La délocalisation d'une activité se traduit par un transfert physique de son lieu de réalisation. La délocalisation peut être partielle ou totale, réalisée en France ou à l'étranger.

Ainsi, lorsqu'une entreprise initialement implantée en ZRR se délocalise en ZRU ou en zone PAT classée pour les projets industriels, l'exonération prévue par l'article 44 sexies est remise en cause, quand bien même cette dernière zone est éligible à l'exonération.

En revanche, en cas de transfert d'une activité d'une ZRR vers une autre ZRR, l'exonération dont a bénéficié l'entreprise est maintenue pour la durée restant à courir.

B. ACTIVITES CONCERNEES PAR L'EXONERATION

11. Sont concernées par l'exonération prévue par l'article 44 sexies les entreprises réalisant les activités suivantes :

- activités industrielles, commerciales ou artisanales visées à l'article 34 ;
- activités professionnelles non commerciales exercées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui emploient un effectif de trois salariés au moins à la clôture du premier exercice et pendant toute la période d'application de l'exonération ;
- activités professionnelles non commerciales exercées par des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés qui s'implantent dans les ZRR à compter du 1^{er} janvier 2004 ;
- activités de location d'établissements industriels et commerciaux munis de leurs équipements visées au 5° du I de l'article 35, lorsque les immeubles donnés en location sont situés en ZRR.

12. Sont expressément exclues du dispositif : les activités de gestion ou de location d'immeubles nus ou meublés à l'exception des locations précitées, les activités bancaires et financières, les activités d'assurance et les activités de pêche maritime.

C. PERIODE DE CREATION A RETENIR POUR L'APPLICATION DE L'EXONERATION

13. Antérieurement aux modifications introduites par la LFR 2006, l'exonération prévue par l'article 44 sexies s'appliquait :

- entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2009 dans les zones PAT classées pour les projets industriels et dans les ZRU mentionnées à l'article 1466 A-I bis (premier zonage) ;
- entre le 23 novembre 2005 et le 31 décembre 2006 dans les ZRR visées au I de l'article 1465 A ;
- entre le 1^{er} janvier 1997 et le 31 décembre 2009 dans les ZRU mentionnées à l'article 1466 A-I ter (deuxième zonage) ;
- entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2006 dans les TRDP ;
- entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2008 dans les « anciennes » ZRR mentionnées au huitième alinéa du II de l'article 1465 A (cf. **annexe IV**).

Section 2 :

Dispositions applicables aux créations intervenues à compter du 1^{er} janvier 2007

A. ZONES CONCERNEES PAR L'EXONERATION

1. Définition des zones éligibles

14. L'exonération prévue par l'article 44 sexies s'applique, pour les créations intervenues à compter du 1^{er} janvier 2007, notamment dans les zones d'aide à finalité régionale (AFR).

Ces nouvelles zones se substituent désormais aux zones PAT classées pour les projets industriels et aux TRDP, lesquels sont arrivés à échéance le 31 décembre 2006. Par conséquent, les opérations effectuées à compter du 1^{er} janvier 2007 dans ces dernières zones désormais non reconnues n'ouvrent plus droit aux dispositions de l'article 44 sexies. Néanmoins, les exonérations en cours dans les zones PAT classées pour les projets industriels et dans les TRDP s'appliquent jusqu'à leur terme.

Par ailleurs, les exonérations pour création d'entreprise dans les ZRU mentionnées à l'article 1466 A-I bis ne s'appliquent plus, dès lors qu'elles arrivent à leur terme au plus tard le 31 décembre 2006.

Enfin, les exonérations applicables dans les ZRU mentionnées à l'article 1466 A-I ter et dans les ZRR ne sont pas modifiées par les nouvelles dispositions de la LFR 2006. Toutefois, les anciennes ZRR mentionnées au huitième alinéa du II de l'article 1465 A sont reconduites pour une année supplémentaire, soit jusqu'au 31 décembre 2008 (article 70 de la loi de

finances pour 2007).

2. Délimitation des zones AFR

15. Le zonage AFR comporte différents types de zones.

Ainsi, certaines zones ne seront délimitées qu'à titre temporaire jusqu'au 31 décembre 2008 (AFR transitoires). Ces zones regrouperont une partie des zones anciennement éligibles à la PAT classées pour les projets industriels mais ne remplissant plus les conditions d'éligibilité au nouveau zonage. En conséquence, dans ces zones, l'exonération prévue à l'article 44 sexies ne sera applicable que pour les opérations réalisées jusqu'au 31 décembre 2008.

A contrario, certaines zones pourront être intégrées dans le nouveau zonage a posteriori.

La liste des zones AFR est fixé par le décret n°200 7-732 du 7 mai 2007 relatif aux zones d'aide à finalité régionale et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises.

B. ACTIVITES CONCERNEES PAR L'EXONERATION

16. La LFR 2006 ne modifie pas le champ d'application des activités susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue par l'article 44 sexies. Toutefois, le règlement afférent aux aides *de minimis* auquel est désormais soumise l'exonération prévue par l'article 44 sexies (cf. n^{os} 18 à 20) prévoit des exclusions sectorielles spécifiques (cf. notamment annexes I et II).

Les activités exclues par le règlement afférent aux aides *de minimis* précité sont mentionnées dans une instruction à paraître relative aux conditions d'application de ce règlement.

C. PERIODE DE CREATION A RETENIR POUR L'APPLICATION DE L'EXONERATION

17. Pour les créations intervenant à compter du 1^{er} janvier 2007, l'exonération prévue par l'article 44 sexies s'applique aux créations réalisées :

- jusqu'au 31 décembre 2009 dans les zones AFR ; cependant, elle ne s'applique dans les zones AFR transitoires que pour les opérations réalisées jusqu'au 31 décembre 2008 (cf. n° 15) ;
- jusqu'au 31 décembre 2009 dans les ZRU mentionnées à l'article 1466 A-I ter et dans les ZRR mentionnées au I de l'article 1465 A ;
- jusqu'au 31 décembre 2008 dans les anciennes ZRR visées au huitième alinéa du II de l'article 1465 A.

CHAPITRE 2 :

PLAFONNEMENT DES AVANTAGES

18. Les conditions de plafonnement de l'exonération prévue par l'article 44 sexies ont été modifiées successivement par les articles 87 de la LFR 2006 et 45 de la LFR 2007.

19. Pour les exercices clos jusqu'au 31 décembre 2006, quelle que soit la date de création de l'entreprise, la LFR 2007 maintient la règle selon laquelle l'exonération prévue par l'article 44 sexies dont bénéficie l'entreprise est soumise au plafonnement mentionné au IV de l'article précité. Ce plafond de bénéfice exonéré est de 225 000 euros par période de trente six mois.

20. Pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2007, quelle que soit la date de création de l'entreprise, l'exonération prévue par l'article 44 sexies est désormais subordonnée exclusivement au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

Ainsi, le plafond de bénéfice exonéré de 225 000 euros par période de trente six mois n'est désormais plus applicable aux entreprises susvisées.

Pour plus de précisions concernant les modalités d'application du plafond afférent aux aides *de minimis*, il conviendra de se reporter à une instruction à paraître, étant précisé que l'article 14 de la loi n°20 09-122 du 4 février 2009 de finances rectificative pour 2009, a porté le montant brut d'un certain nombre d'aides, dont celle prévue à l'article 44 sexies, à 500 000 euros pour les aides octroyées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2010. Ce plafond s'apprécie en additionnant les aides octroyées entre le 1^{er} janvier 2008 et le 31 décembre 2010.

21. Les encadrements communautaires prévus par l'article 87 de la LFR 2006 pour les entreprises créées à partir du 1^{er} janvier 2007 ne sont pas applicables puisqu'ils ont été remis en cause par l'article 45 de la LFR 2007 instituant le règlement (CE) n°1998/2006 de la commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

CHAPITRE 3 :

ENTREE EN VIGUEUR

22. Les nouvelles dispositions de l'article 44 sexies sont applicables :

- aux opérations de création réalisées à compter du 1^{er} janvier 2007, s'agissant du champ d'application de l'exonération ;
- aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2007, s'agissant du plafonnement de l'exonération.

Dès lors, les créations intervenues jusqu'au 31 décembre 2006 et ouvrant droit à une période d'exonération qui s'achève postérieurement à cette date demeurent, au titre de leurs seuls exercices clos jusqu'à cette date, soumises aux dispositions de l'article 44 sexies antérieures à la fois à la LFR 2006 et à la LFR 2007.

Annoter : BOI 4 A-6-01, BOI 4 A-6-03, 4 A-9-03, 4 A-6-04 et 4 A-11-06.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

Annexe I

Définition des navires civils dont la construction est exclue du régime d'exonération prévu par l'article 44 sexies

On entend par navire civil :

- les navires d'au moins 100 tonnes brutes utilisés pour le transport de passagers et/ou de marchandises ;
- les navires d'au moins 100 tonnes brutes utilisés pour assurer un service spécialisé (par exemple : dragueurs et brise-glaces) ;
- les remorqueurs de 365 kW et plus ;
- les bateaux de pêche d'au moins 100 tonnes brutes destinés à être exportés en dehors de la Communauté ;
- les coques en cours de finition des navires précités, flottantes et mobiles.

Aux fins de ce qui précède, on entend par « navire autopropulsé » tout navire qui, grâce à son système permanent de propulsion et de direction, possède toutes les caractéristiques d'autonavigabilité en haute mer.

Sont exclus les navires militaires (c'est-à-dire les navires qui, du fait de leurs capacités et de leurs caractéristiques structurelles fondamentales, sont exclusivement destinés à des utilisations militaires, tels que les bâtiments de guerre et autres navires à capacité offensive ou défensive) et les modifications faites ou les dispositifs ajoutés à d'autres navires à des fins exclusivement militaires, à condition que les mesures ou les pratiques appliquées à ces navires, à ces modifications ou à ces ajouts ne constituent pas des actions déguisées en faveur de la construction navale marchande et incompatibles avec le présent règlement.

Annexe II

Produits agricoles (annexe I au Traité CE)

ANNEXE I

LISTE

prévue à l'article 32 du traité



Annexe III





•

Annexe IV

TABLEAU RÉCAPITULATIF DES ZONES ÉLIGIBLES À L'ARTICLE 44 SEXIES EN FONCTION DE LA DATE DE L'OPÉRATION

