



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Mars 2023

JURISPRUDENCE

La réalité de l'implantation en zone franche urbaine

Arrêts de la Cour Administrative d'Appel de Douai du 20 janvier 2022, n° 19DA01975, et Conseil d'Etat du 16 novembre 2022, n° 462449, Sté MCB Conseil

Source : Légifrance [Arrêt de la CAA de Douai du 20 janvier 2022, n° 19DA01975](#)

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Introduction :

La Cour Administrative d'Appel de Douai juge qu'une société de conseil ne peut bénéficier du régime d'exonération prévu par l'article 44 octies A du CGI, à défaut d'avoir apporté des **indices suffisants** de l'exercice d'une part **significative** de son **activité** dans un immeuble situé en **zone franche** urbaine.

LES FAITS

La SAS MCB Conseil exploitait une activité de **conseil**, consistant à fournir à des entreprises de commerce de détail des éléments d'information leur permettant de constituer un dossier de demande d'exonération de la taxe sur les surfaces commerciales.

Son siège social était situé, jusqu'au 20 septembre 2014, dans un quartier de Lille inclus dans **une zone franche urbaine**, et la société s'était placée sous le régime d'exonération des bénéfiques au titre des exercices 2011 à 2013.

A l'issue d'une vérification de sa comptabilité, l'administration a **remis en cause** le régime d'exonération au motif qu'elle ne satisfaisait pas aux conditions requises pour y prétendre.

Sa réclamation contre les impositions supplémentaires correspondantes ayant été rejetée, la SAS MCB Conseil a porté le litige devant le tribunal administratif de Lille, qui a rejeté sa requête.

La société a relevé appel du jugement du tribunal devant la Cour Administrative d'Appel de Douai.

La Cour a confirmé ce jugement, et son arrêt du 20 janvier 2022 est devenu définitif le 16 novembre 2022, le Conseil d'Etat ayant refusé d'admettre son pourvoi (arrêt du CE du 16/11/2022, n° 462449).

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, la Cour Administrative d'Appel cite les dispositions de l'article 44 octies A du CGI (applicables aux années en litige, mais toujours valides sur le principe).

[Article 44 octies A](#)

« I. – Les contribuables qui, entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014, créent des activités dans les zones franches urbaines définies au B 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 ... sont exonérés d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfiques provenant des activités implantées dans la zone ... jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui du début de leur activité dans l'une de ces zones. Ces bénéfiques sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à concurrence

de 40 %, 60 % ou 80 % de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième périodes de douze mois suivant cette période d'exonération...

Lorsque l'activité non sédentaire d'un contribuable est implantée dans une zone franche urbaine mais est exercée en tout ou partie en dehors d'une telle zone, l'exonération s'applique si ce contribuable emploie au moins un salarié sédentaire à temps plein ou équivalent, exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité, ou si ce contribuable réalise au moins 25 % de son chiffre d'affaires auprès de clients situés dans les zones franches urbaines... ».

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

La Cour tire la conclusion des dispositions de l'article 44 octies A que, pour pouvoir bénéficier du régime d'exonération qu'elles instituent, une entreprise doit exercer une activité dans une zone franche urbaine et **y disposer des moyens d'exploitation** nécessaires à cette activité .

Elle indique par ailleurs qu'il appartient au juge de se fonder sur l'instruction pour apprécier si le contribuable entre dans le champ de cette exonération.

La Cour récapitule donc les éléments issus de l'instruction relatifs à l'implantation matérielle (les **locaux**, puis les **matériels et mobiliers**) et au **personnel**.

Les locaux

La SAS MCB Conseil disposait, au sein d'une maison d'habitation réaménagée en immeuble de bureaux et située en zone franche urbaine, d'un espace privatif à usage de **bureau** d'une surface d'environ **10 m²**, et de l'**usage** de parties communes (sanitaires et cuisine) **partagé** avec deux autres sociétés ayant leur siège à la même adresse.

Le bail professionnel conclu le 27 décembre 2010 prévoyait le paiement d'un loyer fixé **toutes charges locatives comprises**.

La Cour relève que, lors de sa première venue sur place pour remettre l'avis de vérification, le vérificateur :

- ⇒ n'a **pas détecté d'activité visible** au rez-de-chaussée de l'immeuble, dont les volets roulants étaient baissés,
- ⇒ a constaté l'**absence**, sur la façade de cet immeuble, de toute **signalétique** identifiant la SAS MCB Conseil,
- ⇒ a relevé l'**absence** de **boîte aux lettres** au nom de celle-ci.

La société a fait valoir que l'une de ses salariées était en congé le jour de la visite du vérificateur et que la boîte aux lettres avait été déposée quelques temps auparavant en raison des dégradations récurrentes dont elle faisait l'objet de la part de passants malveillants.

Un constat d'huissier dressé à la demande de la société pendant les opérations de vérification faisait état de traces de fixation sur la façade de l'immeuble, mais ne contenait aucune constatation permettant de tenir pour établi qu'une boîte aux lettres au nom de la SAS MCB Conseil, ou tout autre signalétique permettant d'identifier celle-ci, ait pu précédemment être en place

Les matériels et mobiliers

Le vérificateur, ainsi que l'huissier mandaté par la société, ont constaté que la société disposait :

- ⇒ dans les locaux **privatifs** : d'un mobilier de bureau composé de deux plans de travail, de deux chaises, d'un fauteuil de bureau, ainsi que de deux placards et d'une armoire,
- ⇒ dans une pièce **commune** attenante aménagée en cuisine : d'une photocopieuse (acquise en juin 2012) et d'une imprimante.

Selon le vérificateur, les matériels situés dans le local collectif faisaient l'objet d'une **utilisation partagée** entre les trois sociétés présentes dans l'immeuble.

Bien que la société conteste cette assertion (et qu'elle soit propriétaire de la photocopieuse), la Cour considère qu'elle n'apporte aucun élément probant : le matériel étant installé dans des locaux communs, son utilisation par les deux autres sociétés ne peut être exclue d'autant que la société MCB Conseil entretenait des liens privilégiés avec ces dernières.

Dans ces conditions, le relevé, au surplus partiel, du compteur de la photocopieuse ne permettait pas de justifier du volume de travail que ses salariés auraient effectué dans ce local.

Enfin, la **Cour relève** que :

- ⇒ **aucun autre matériel** n'était mis à la disposition des salariés de la SAS MCB Conseil, qui utilisaient, pour l'exercice de leurs missions, leur téléphone et leur ordinateur portables personnels,
- ⇒ la société ne disposait **pas** davantage d'un **accès à internet** ouvert à son nom,
- ⇒ elle n'avait inscrit en comptabilité aucune prise en charge des dépenses et frais exposés par les intéressés à ce titre.

Le personnel

Le vérificateur a constaté (sans que cela soit contesté) que le **dirigeant** de la SAS MCB Conseil n'en était pas salarié, et qu'il **n'en assurait pas la direction** effective.

Cette direction était en réalité assurée par :

- ⇒ l'une des deux autres sociétés locataires de l'immeuble,
- ⇒ et l'un des associés de la troisième société localisée dans l'immeuble,

étant précisé que ces deux sociétés étaient des sociétés d'avocats.

Le **mandat de direction** était particulièrement **large** :

- ⇒ il comportait une délégation de pouvoir aux fins de signer tous documents engageant la SAS MCB Conseil,
- ⇒ il portait sur l'exercice conjoint des missions de négociation et de mise au point des contrats proposés **aux clients** de celle-ci, tous domiciliés **hors de la zone franche** urbaine,
- ⇒ il confiait la gestion juridique, comptable et financière de l'exécution des contrats conclus,
- ⇒ il incluait, en outre, la présentation de toute réclamation administrative et de tout recours, gracieux ou contentieux, afin d'obtenir, pour le compte des entreprises clientes, des restitutions de taxe sur les surfaces commerciales,
- ⇒ il comprenait enfin la gestion des encaissements correspondants sur les comptes ouverts auprès de la Caisse autonome des règlements pécuniaires des avocats (CARPA).

La Cour en conclut que **l'essentiel de l'activité** de la SAS MCB Conseil était, en réalité, exercé, **hors de la zone franche urbaine**, par les avocats occupant les mêmes locaux.

Elle considère que les sept salariés que la société a successivement recrutés, à compter du mois d'octobre 2011, doivent être regardés comme ayant réalisé exclusivement des tâches de **recherches historiques** en ce qui concerne **l'activité** des entreprises clientes,

Ces recherches étaient principalement effectuées à Paris, notamment à la bibliothèque historique des postes et télécommunications, alors même que les archives correspondantes étaient stockées dans le bureau de Lille.

NB : la TaSCom n'est pas due au titre d'un établissement lorsqu'une activité de commerce de détail y était exercée avant le 1^{er} janvier 1960, sous réserve du respect de la condition tenant à l'existence d'une exploitation continue d'une activité de commerce de détail depuis une date antérieure au 1^{er} janvier 1960,

La Cour relève enfin que ces **salariés** n'ont été recrutés que pour des missions de **courte durée**. La seule exception était une personne employée pour une quotité de seize heures par semaine qui était par ailleurs **également employée** par l'une des deux sociétés d'avocats,

Dans ces conditions, et malgré :

- ⇒ le caractère significatif, par comparaison avec le temps de travail annuel correspondant à un emploi à plein temps, des volumes horaires de travail, pris dans leur ensemble, et réalisés annuellement par les salariés de la SAS MCB Conseil,
- ⇒ l'importance des frais d'affranchissement qu'elle aurait acquittés auprès d'un bureau de poste situé à proximité de son siège (alors d'ailleurs que la majeure partie des pièces justificatives produites à cet égard ne sont pas nominatives),

la Cour estime que, en l'absence de tout élément permettant de déterminer la part du temps de travail réalisée dans ses locaux de Lille, l'accomplissement en zone franche par la SAS MCB Conseil d'une **part significative du travail** ainsi réalisé **ne peut être tenu pour établi**.

La conclusion tirée du faisceau d'indices

La CAA, au regard de ces différents éléments relatifs tant à l'implantation matérielle, en termes de locaux et de matériels et mobiliers de bureau, qu'aux moyens humains consacrés à l'activité, conclut qu'il **n'est pas avéré** que la SAS MCB Conseil aurait exercé, dans son local professionnel de Lille, situé en zone franche urbaine, une part significative de son activité.

Elle juge par conséquent, à l'instar des premiers juges, que c'est à bon droit que l'administration a remis en cause le bénéfice, au titre des trois exercices en litige, du régime d'exonération prévu au I de l'article 44 octies A du code général des impôts, sous lequel la SAS MCB Conseil avait entendu placer son activité, sans qu'il soit nécessaire d'apprécier si celle-ci présentait ou non un caractère sédentaire.

LA DECISION

La Cour **rejette** la requête de la SAS MCB Conseil.

COMMENTAIRES

L'intérêt de cet arrêt est qu'il illustre parfaitement la **démarche** suivie aussi bien par l'administration que par les juridictions s'agissant des exonérations liées à l'aménagement du territoire, afin de s'assurer, par l'examen d'un **faisceau d'indices**, que l'activité est effectivement majoritairement exercée dans une zone ciblée pour y apporter du développement économique,

En effet, eu égard à l'objectif poursuivi par le législateur, il ne suffit évidemment pas de domicilier le siège social de l'entreprise pour pouvoir bénéficier de l'exonération.

Dès l'origine des exonérations liées à l'implantation dans un territoire donné, les juridictions, et notamment le Conseil d'Etat, examinent ce critère au regard d'un **faisceau d'indices** reposant sur **3 axes principaux** : les **locaux**, les moyens **matériels** mis en œuvre, les moyens en terme de **personnel**.

La démarche décrite dans le présent arrêt est présente dans de nombreuses décisions (voit notamment [Conseil d'État du 27/06/2008, n°301403](#), [Conseil d'État du 16/05/2011, n°315382](#)).

Au demeurant, sur les circonstances de la présente affaire, il faut bien dire qu'on est presque dans la caricature.

Si l'on s'en tient à l'exposé des faits, la société MCB participait aux recherches d'antériorité des locaux commerciaux, et facturait les prestations dont la quasi-totalité était réalisée par les avocats des deux autres sociétés domiciliées sur le même site.

Sans vouloir sur-interpréter les faits, il n'est pas interdit de penser que la société SAS MCB Conseil ne semble avoir été créée que pour profiter d'un plafond d'exonération supplémentaire, et il arrive que des entreprises en ZFU externalisent une partie de leurs activités dans ce seul but.

NB : le bénéfice exonéré par les dispositions de l'article 44 octies A du CGI est plafonné à 50 000€ par période de 12 mois.

Il est assez fréquent également que des propriétaires de locaux situés en ZFU mettent en location de petites surfaces pour un **loyer toutes charges comprises**, ce qui leur évite d'installer des compteurs individuels.

Il est dans ce cas **impossible** pour un entrepreneur de **justifier la présence** effective en zone franche par les consommations de fluides (eau, électricité, chauffage).

Au cas présent, la société ne semble même pas avoir pris la précaution de faire installer une connexion internet, alors que les recherches nécessaires à son activité rendent cette utilisation indispensable.

L'absence d'enseigne et de boîte aux lettres est également significative du caractère sommaire de l'installation.

Il faut noter enfin qu'il est fréquent dans ce type d'affaires que l'administration intervienne dans le cadre d'une **intervention inopinée**, comme le permet le 4^{ème} alinéa de [l'article L.47 du Livre des Procédures fiscales](#).

Cela permet au vérificateur, comme au cas présent, de faire un certain nombre de constatations, que ce soit concernant le personnel présent ou non sur place, l'installation matérielle réelle etc..., constatations qui seront ensuite difficilement contestables devant un tribunal.

CONCLUSION

Les contrôles sont naturellement plus fréquents lorsque l'entreprise revendique une quelconque exonération, et notamment une exonération du bénéfice liée à l'implantation dans une zone d'aménagement du territoire.

Aussi est-il essentiel de « respecter les règles du jeu »... mais cela ne suffit pas : encore faut-il être en mesure d'en conserver des traces incontestables.

Il faut notamment fuir à tout prix les espaces de « co-working », les loyers incluant toutes les charges (électricité, téléphone, gaz, eaux), les matériels et personnels mis en commun, etc, qui ne permettront pas de justifier d'une activité significative au sein de la zone franche.

Enfin, il est préférable d'éviter de créer des coquilles vides ou quasi-vides qui attireront nécessairement l'attention de l'administration fiscale, qui pourra se montrer sévère, y compris sur le plan pénal, s'il est avéré qu'elles ne sont qu'un moyen de multiplier les structures bénéficiant des exonérations jusqu'au maximum de leur plafond.

.....0.....