



**HAL**  
open science

**“ Comment apprécier la condition d’implantation en ZFU d’une société sous-traitant une partie de son activité hors zone fiscale éligible? Note sous l’arrêt CE, 3e et 8e ch., 27 décembre 2019, Sté Universel, Messaoud Saoudi**

► **To cite this version:**

Messaoud Saoudi. “ Comment apprécier la condition d’implantation en ZFU d’une société sous-traitant une partie de son activité hors zone fiscale éligible? Note sous l’arrêt CE, 3e et 8e ch., 27 décembre 2019, Sté Universel,. 2020. halshs-04014698

**HAL Id: halshs-04014698**

**<https://shs.hal.science/halshs-04014698>**

Preprint submitted on 4 Mar 2023

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L’archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d’enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# Comment apprécier la condition d'implantation en ZFU d'une société sous-traitant une partie de son activité hors zone fiscale éligible ? Note sous l'arrêt CE, 3e et 8e ch., 27 décembre 2019, Sté Universel.

Messaoud SAOUDI

Maître de conférences HDR en droit public.

Université Lyon 3 Jean Moulin (EDPL- CERFF EA 666).

Le Conseil d'Etat (CE) semble dans cette affaire confronté pour la première fois à un cas de sous traitance hors ZFU d'une partie de l'activité de service d'une société implantée en ZFU.

L'application de l'Art. 44 *octies* A du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 29 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances, prévoit un régime d'exonération des bénéfices réalisés en zone franche urbaine (ZFU) au titre de l'impôt sur le revenu (IR) ou impôt sur les sociétés (IS)<sup>1</sup>. Ce régime de faveur, applicable depuis le premier janvier 2006, vise à susciter l'implantation d'entreprises pour promouvoir le développement économique des territoires dans le cadre la politique de la ville. La fiscalité constitue un instrument majeur dans la conception et mise en œuvre de la politique de géographie prioritaire des gouvernements successifs.

La société par actions simplifiée (SAS) Univer'sel, créée le 4 octobre 2010 et menant une activité principale de négoce de sel de déneigement et une activité accessoire de vente de paillis de bois, a établi son siège social dans une ZFU du quartier du Haut-du-Lièvre de la commune de Maxéville (Meurthe-et-Moselle), quartier de la politique de la ville (QPV) bénéficiant du régime d'exonération prévu à l'Art. 44 *octies* A du CGI. L'administration fiscale, suite à une vérification de comptabilité (VC), remet en cause un tel régime en soumettant la société au paiement de l'IS au titre de l'année 2011. Cette dernière, après une réclamation contentieuse administrative préalable, saisit le juge de l'impôt qui rejette tant en première instance (jugement du tribunal administratif de Nancy du 21 juin 2016)<sup>2</sup> qu'en appel (arrêt du 5 juin 2018 de la cour administrative d'appel de Nancy)<sup>3</sup>. La société requérante déboutée forme un pourvoi devant le Conseil d'Etat (CE).

Le CE, sur les conclusions de son rapporteur public, en s'appuyant sur la doctrine administrative et aussi sa jurisprudence antérieure, rejette la demande d'annulation de l'imposition supplémentaire formulée par la société requérante. Le juge déclare en effet que la sous-traitance du stockage et de la logistique en dehors de la ZFU est inéligible au dispositif d'exonération prévu par le législateur. Après avoir rappelé le régime de faveur de certaines zones, le juge, selon sa méthode classique de faisceau d'indices appliquée pour la première fois à une activité de services sous-traitée, conclut que la condition d'implantation n'est pas satisfaite.

## **I. Un régime de faveur précisé par la doctrine et assoupli par la jurisprudence**

Ce régime de faveur, énoncé à l'Art. 44 *octies* A du CGI, a fait l'objet d'interprétation de la part de l'administration fiscale et d'une application adaptée voire souple de la part du juge.

### **1. La position de la doctrine administrative sur le régime de faveur**

Le rapporteur public dans ses conclusions rappelle la position de la doctrine administrative selon laquelle « le contribuable doit disposer d'une implantation matérielle (commerce, cabinet, atelier) et de moyens d'exploitation lui permettant d'exercer une activité économique et de réaliser des recettes professionnelles quels que soient les relations ou liens de dépendance de cette unité économique avec un centre de décision extérieur à la ZFU » et qu'il « doit y exercer une activité

1 L'Art. 44 *octies* A du CGI dispose « I. – Les contribuables qui, entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2011, 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, ainsi que ceux qui, entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2011, exercent des activités dans les zones franches urbaines définies au deuxième alinéa du B du 3 de l'article 42 de la même loi sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices provenant des activités implantées dans la zone [...] ».

2 TA Nancy, 21 juin 2016, n° 1501127.

3 CAA Nancy 3° ch., 5 juin 2018, n°16NCO01877.

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 [...] »<sup>4</sup>. Le contribuable n'est toutefois pas tenu d'exercer l'ensemble de son activité au siège de la société situé en zone éligible. Il est implicitement admis la possibilité de sous-traiter une partie de l'activité à condition qu'elle ait un lien avec l'implantation concrète dans la ZFU. Ainsi, selon la doctrine, «la loi n'exige pas une implantation exclusive de l'activité, des moyens d'exploitation et du siège social en ZFU. Le contribuable qui implante une partie de son activité en ZFU peut ainsi bénéficier de droits à exonération qui seront déterminés forfaitairement au prorata du montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes réalisé en zone »<sup>5</sup>.

Ce régime de faveur fiscale ici interprété par la doctrine va être source d'inspiration pour le juge de l'impôt.

## 2. Une lecture jurisprudentielle souple du régime de faveur

Le juge n'a pas eu l'occasion de faire application de l'Art. 44 *octies* A du CGI qui vise les entreprises implantées en ZFU mais plutôt des dispositions plus contraignantes de l'Art. 44 *sexies* du CGI qui prévoient un régime d'exonération en faveur des entreprises nouvelles. En effet, ce dernier article exige que l'entreprise ait son activité et l'ensemble de ses moyens d'exploitation en zone éligible. En raisonnant par analogie, le juge va assouplir ce régime sévère notamment lorsqu'il s'agit d'une société prestataire de services et donc plus à même de sous-traiter en d'autres lieux une partie de son activité. Le juge va dès lors s'attacher aux conditions concrètes d'exercice de l'activité au sens de la doctrine<sup>6</sup> en recherchant « si l'essentiel de cette activité pouvait être regardée comme implanté dans la zone éligible »<sup>7</sup> privilégiant ainsi la portée économique de ladite disposition.

Deux décisions du Conseil d'Etat des 27 juin 2008 et 16 juin 2010 viennent éclairer le sens et la portée de l'Art. 44 *sexies* du CGI intéressant le régime d'exonération en faveur des entreprises nouvelles. Le juge relève dans ces deux affaires que les conditions liées à la localisation de l'activité et des moyens d'exploitation étaient satisfaites alors même que la clientèle n'était pas exclusivement localisée dans la zone éligible lieu d'implantation du siège social de l'entreprise et/ou de son centre de décision; la première affaire visant une activité de conception de conception et d'organisation d'événements d'entreprise<sup>8</sup> et la seconde une activité de traitement des murs et des charpentes<sup>9</sup>.

Cependant si l'essentiel des moyens matériels et humains d'exploitation d'une entreprise de pose de câbles et conduites (unités de forage mobiles se déplaçant d'un chantier à l'autre sans revenir au siège de l'entreprise et maintenance des équipements assurée sur les chantiers à l'aide d'un camion-atelier).sont situés en dehors de la zone éligible, le juge estime que le critère de localisation concrète n'est pas satisfait et refuse par conséquent le régime d'exonération quant bien

4 Bulletin officiel des finances publiques du 25/06/2014, BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, BIC - Champ d'application et territorialité - Exonérations – Entreprises ou activités implantées dans les zones franches urbaines (ZFU) de première et deuxième générations - Conditions liées à l'implantation de l'activité; également Instr. 14 mars 1997 : BOI 4 A-7-97, § 21 et s. ; *Dr. fisc.* 1997, n° 17; Instr. 11771. – Instr. 6 févr. 2007 : BOI 4 A-1-07, § 26 et s. ; *Dr. fisc.* 2007, n° 11, instr. 13660).

5 *Ibid.* § 180 de l'Instr. du 25/06/2014.

6 « 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 », *Ibid.*, §170.

7 Conclusions de Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public, sur CE 3e et 27 décembre 2019), *Revue de droit fiscal*, 2020, comm. 328.

8 CE, 8e et 3e ss-sect., 27 juin 2008, n° 301403, *Bray* : JurisData n° 2008-081351 ; Lebon T., p. 711 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 38, comm. 491, concl. L. Olléon ; RJF 11/2008, n° 1168.

9 (CE, 3e et 8 ss-sect., 16 juin 2010, n° 325120, *min. c/ Entreprise spécialisée du bois et de l'habitat (ESBH)* : JurisData n° 2010-009680 ; Lebon T., p. 743 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 38, comm. 489, concl. É. Geffray ; RJF

même le siège social et un entrepôt de pièces détachées de la-dite société y sont implantés<sup>10</sup>.

Cette jurisprudence va être transposée en l'adaptant dans la cadre de l'implantation d'une entreprise dans une ZFU désirant alors bénéficier du régime de faveur prévu à l'Art. 44 *octies* A du CGI. Le juge analyse, selon la méthode de faisceau d'indices, la localisation effective du siège social de l'entreprise en zone éligible en apportant une attention particulière aux moyens d'exploitation utiles à l'activité et non plus significatifs. Le juge a ainsi, dans sa décision *Trézières* du 16 mai 2011, relevé que les conditions d'éligibilité au dispositif fiscal ZFU n'étaient pas remplies écartant ainsi le bénéfice du régime d'exonération<sup>11</sup>. En précisant « que la seule circonstance qu'une partie de l'activité, en raison de sa nature, doive s'exercer chez les clients ne fait pas obstacle à l'application de ces dispositions »<sup>12</sup>. Le cas d'espèce *Société Univer'sel* soumis à une logique de raisonnement par analogie a toutefois la particularité de soulever la question nouvelle de la sous-traitance d'une partie de l'activité de prestations de service d'une entreprise implantée en ZFU.

## II. Un régime de faveur non applicable au cas d'espèce

Après examen des conditions concrètes d'implantation selon la méthode classique de faisceau d'indices, le juge conclut au rejet du bénéfice du régime d'exonération prévu à l'Art. 44 *octies* A du CGI.

### 1. Les conditions concrètes d'implantation selon la méthode de faisceau d'indices

Pour vérifier que les conditions légales telles qu'interprétées par le juge sont réunies le juge a fondé son raisonnement sur trois éléments. Le premier est lié au personnel présent effectivement au siège de l'entreprise (la société a pour unique salariée une secrétaire commerciale); le deuxième élément est lié à l'activité de logistique (réception des produits achetés aux fournisseurs, stockage, conditionnement et livraison des marchandises aux clients) sous-traitée à deux entreprises mais localisées en dehors du territoire fiscal ZFU; enfin le troisième élément fait état de l'absence au siège social non seulement de son dirigeant mais aussi de locaux rattachés pour accueillir sa clientèle. Le juge reprend ici le raisonnement développé selon sa méthode de faisceau d'indices dans ces décisions précitées *ESBH* du 16 juin 2010 (où il est fait application de l'Art. 44 *sexies* du CGI) et *Trézières* du 16 mai 2011 (où il est fait application de l'Art. 44 *octies* A du CGI).

Ainsi le rapporteur public invite le Conseil d'Etat à rejeter à la fois l'erreur de fait et l'erreur de droit invoquées alors par la société requérante. Erreur de fait selon cette dernière car estimant qu'il y a implantation effective en ZFU de l'ensemble de son activité principale et accessoire du fait de l'absence d'immobilisations matérielles à savoir de locaux en dehors de cette zone et de la présence physique d'une employée chargée de relation avec la clientèle exerçant pleinement son activité commerciale; ces moyens d'exploitation semblent suffisants pour la société pour mener à bien l'ensemble de son activité notamment son activité de logistique qu'elle s'estime libre de sous-traiter en dehors de la ZFU. Erreur de droit ensuite selon cette dernière, car le ministre des finances aurait fait une lecture littérale des dispositions de l'Art. 44 *octies* A du CGI en exigeant que l'ensemble de l'activité soit effectivement implantée en ZFU en excluant l'hypothèse de sous-traitance d'une partie de l'activité à l'extérieur de cette zone. Ce que le juge d'appel s'est bien gardé de faire en considérant que la sous-traitance est un élément parmi d'autres à prendre en considération pour s'assurer une implantation effective en ZFU selon la méthode de faisceau d'indices. Le juge de l'impôt est en effet réticent à se prononcer sur les choix organisationnels de l'entreprise, c'est pourquoi il tend à privilégier une approche économique de la condition

---

10/2010, n° 881).

10 En ce sens, CE, 9e et 10e ss-sect., 25 oct. 2010, n° 311524, *Sté Gendry Service Location* : RJF 1/2011, n° 21.

11 CE, 9e et 10e ss-sect., 16 mai 2011, n° 315382, *Trézières* : Lebon T., p. 901 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 24, comm. 390, concl. C. Legras ; *RJF* 8-9/2011, n° 922.

12 Conclusions de Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public.

d'implantation et ce conformément au principe de non immixtion dans la gestion des entreprises. Mais ces moyens de fait et de droit soulevés par la société requérante ne semblent pas ici opérants car les conditions d'implantation effectives en ZFU ne sont pas satisfaites.

## 2. *Des conditions non satisfaites dans le cas d'espèce*

Le Conseil d'Etat rappelle tout d'abord, et ce dans la lignée de sa jurisprudence antérieure développée selon une approche casuistique chère au juge de l'impôt, que, selon l'Art. 44 *octies* A du CGI, pour « pouvoir bénéficier du régime d'exonération (...), une entreprise doit exercer une activité dans une zone franche urbaine et doit y disposer des moyens d'exploitation nécessaires à cette activité ». Il ajoute par ailleurs que le législateur n'impose aucune condition tenant à l'organisation de l'activité d'une entreprise, celle-ci étant libre de sous-traiter tout ou partie de son activité. Mais le juge relève dans le cas d'espèce que « le stockage des marchandises commercialisées par la société et l'ensemble de l'activité logistique étaient sous-traités à deux sociétés établies en dehors de la zone franche urbaine ». Il suit en cela les conclusions de son rapporteur public pour qui apprécier l'implantation réelle en ZFU nécessite de vérifier « *notamment* que la sous-traitance d'une partie de l'activité à l'extérieur de cette zone ne conduit pas à vider de sa substance ou dissocier artificiellement l'activité de l'entreprise localisée dans cette zone »<sup>13</sup>. Dans ses conclusions, il ajoute « qu'aucun des trois indices relevés ne suffisait, à lui seul, à faire obstacle l'application de l'article 44 *octies* A, la cour a pu considérer, à nos yeux légitimement, que pris dans leur ensemble, ils ne permettaient pas de s'assurer que la société requérante disposait des moyens d'exploitation nécessaires à l'exercice de son activité de négoce en ZFU ». On voit que le cas d'espèce pose et éclaire une question nouvelle pour le juge celle des contours passablement complexes de la condition d'implantation en zone fiscale éligible établie par le législateur notamment s'agissant d'une activité de prestations de service dont une partie est sous-traitée<sup>14</sup>.

Le juge conclut que « la SAS *Univer'sel* ne pouvait être regardée comme disposant en zone franche urbaine d'une implantation matérielle et de moyens d'exploitation lui permettant d'y exercer effectivement son activité » et que, par conséquent les conditions d'implantation effective ne sont pas satisfaites. Le juge d'appel « n'a ni commis d'erreur de droit, ni inexactement qualifié les faits ».

---

13 Souligné par nous.

14 En ce sens, conclusions du rapporteur public qui affirme « Nous confessons éprouver un certain malaise à cerner les contours de la condition fixée par le législateur lorsqu' est en cause une activité de services. Nos prédécesseurs s'y sont essayés mais en dépit de l'identification des indices que nous avons rappelés, la notion d'implantation de l'activité résiste aux efforts de théorisation. Chaque nouveau litige pose la délicate question des limites au-delà desquelles le régime de faveur ne peut plus être accordé. La question du recours à la sous-traitance illustre une fois encore cette difficulté ».

