

Fiche-52 : Les ZRR

Publiée le 20 janvier 2023

Table des matières

Points clés	3
Professionnels concernés.....	3
Opérations exclues de l'exonération	5
Portée de l'exonération.....	6
En savoir plus	7
Cumul avec d'autres dispositifs	7
Accord tacite préalable de l'administration	7
Remise en cause de l'exonération	7
Exonération dans les DOM.....	7
Les textes	8
Législation et réglementation	8
Doctrines administratives	8

Points clés

1 - Le professionnel libéral qui crée ou reprend une activité dans une zone de revitalisation rurale (ZRR) bénéficie d'une exonération d'impôt sur les bénéfices totale pendant cinq ans. A l'issue de ce délai, les bénéfices sont imposés à concurrence de 25 %, 50 % et 75 % de leur montant au titre des trois années respectives suivantes.

La liste des communes situées en ZRR est disponible [ici](#).

Professionnels concernés

2 - Le dispositif ZRR est applicable aux professionnels de santé, quels que soient le mode d'exercice de leur activité (cabinet libéral, société, groupement) et les modalités d'imposition de leurs résultats (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés). Toutefois, lorsque l'activité libérale est exercée à titre individuel, le professionnel doit relever du régime de la déclaration contrôlée.

En outre, les conditions suivantes doivent cumulativement être respectées :

- le cabinet doit être créé ou repris au plus tard le 31 décembre 2023 ;

Lorsqu'une entreprise individuelle s'installe en zone, sans conserver d'autres établissements, sans reprendre d'activités préexistantes et sans transférer de moyens d'exploitation, il est admis qu'il s'agit d'une création d'entreprise.

L'administration fiscale admet que l'implantation d'un médecin dans une ZRR, alors qu'il exerçait précédemment hors zone ou dans une autre ZRR soit considérée comme une création ex nihilo, sous réserve qu'aucun des moyens d'exploitation d'une entreprise préexistante ne soit repris, pas même un transfert partiel de clientèle.

La reprise d'une activité préexistante est caractérisée par la réunion de trois éléments :

- la nouvelle entreprise est une structure juridiquement nouvelle ;
- l'activité exercée par l'entreprise nouvellement créée doit être identique à celle d'une entreprise préexistante ;
- la nouvelle entreprise reprend en droit ou en fait des moyens d'exploitation d'une entreprise préexistante (clientèle, locaux, matériels, salariés, fonds de commerce, etc.).

Ainsi, un médecin qui s'implante dans un local situé en ZRR où son prédécesseur exerçait la même activité et qui reprend la même clientèle pourra bénéficier du régime de faveur, s'il remplit par ailleurs toutes les autres conditions requises, car il s'agit d'une reprise d'activité préexistante.

- le siège social du cabinet ainsi que l'ensemble de son activité et de ses moyens d'exploitation doivent être implantés en ZRR ;

Important

Lorsqu'une entreprise exerce une activité non sédentaire, réalisée en partie en dehors des ZRR, la condition d'implantation est réputée satisfaite dès lors qu'elle réalise au plus 25 % de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones. Au-delà de 25 %, les bénéfices réalisés sont imposables dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des ZRR. Cette condition de chiffre d'affaires s'apprécie au titre de chaque période d'imposition.

- le cabinet doit employer moins de onze salariés ;

- si le cabinet est une société, son capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés ;
- le cabinet ne doit pas être créé dans le cadre d'une extension d'activités préexistantes.

L'administration fiscale considère que la création d'une société interprofessionnelle de soins ambulatoires (SISA) constitue une extension d'activité préexistante, puisqu'elle permet de faciliter et d'accroître l'activité professionnelle de chacun de ses membres. Il existe ainsi une communauté d'intérêts et un prolongement d'activité entre la SISA et ses membres. Elle n'est donc pas exigible à l'exonération ZRR pour son activité propre. En revanche, chaque membre de la SISA peut bénéficier du régime de faveur pour l'exercice de son activité propre.

❗ Important

L'administration fiscale s'est prononcée sur l'application du régime de faveur des ZRR à un professionnel de santé dans la situation suivante :

- un professionnel de santé débute son activité en tant que remplaçant et ne bénéficie, à ce titre, d'aucun régime de faveur ;
- il devient par la suite collaborateur d'autres praticiens libéraux et transfère son activité dans leur cabinet situé dans une commune classée en ZRR.

L'administration rappelle que :

- l'exonération n'est pas applicable lorsque l'entreprise est créée ou reprise dans le cadre d'une extension d'activités préexistantes ;
- et que l'existence d'un contrat, quelle qu'en soit la dénomination, ayant pour objet d'organiser un partenariat caractérise l'extension d'une activité préexistante lorsque l'entreprise créée ou reprenant l'activité bénéficie de l'assistance de ce partenaire (notamment en matière d'utilisation d'une enseigne, d'un nom commercial, d'une marque ou d'un savoir-faire, de conditions d'approvisionnement, de modalités de gestion administrative, contentieuse, commerciale ou technique), dans des conditions telles que cette entreprise est placée dans une situation de dépendance.

Au cas d'espèce, non seulement un praticien remplaçant reprend une partie de l'activité du professionnel titulaire qu'il remplace, mais il exerce aussi son activité dans le cadre d'un contrat de partenariat où il bénéficie de l'assistance de celui-ci (mise à disposition de patientèle, de locaux, de services administratifs, etc.) et se trouve dans une situation de dépendance à son égard. En conséquence, l'exercice d'une activité dans le cadre d'un contrat de remplacement correspond à une extension d'activités préexistantes et n'ouvre pas droit au dispositif de faveur des ZRR.

Toutefois, un praticien remplaçant qui décide d'avoir son cabinet propre (en le créant, en le reprenant ou en exerçant dans le cadre d'un contrat de collaborateur) cesse son activité de remplaçant et crée ou reprend une autre activité. Dès lors, pour cette activité créée ou reprise, il peut bénéficier de l'exonération ZRR, s'il remplit l'ensemble des conditions requises.

Lorsque cette activité est développée dans le cadre d'un contrat de collaboration, si le contrat prévoit que le collaborateur exerce son activité de façon indépendante et dispose de sa clientèle propre, l'extension d'activités préexistantes n'est pas caractérisée. Le régime de faveur est alors applicable.

Ainsi, au cas d'espèce, si le praticien exerce bien en toute indépendance son activité de collaborateur et s'il remplit l'ensemble des conditions requises, il peut bénéficier du dispositif d'exonération ZRR.

Opérations exclues de l'exonération

3 - L'exonération ne s'applique pas dans les cas suivants :

- créations et reprises d'activités dans les ZRR qui font suite au transfert d'une activité précédemment exercée par un professionnel ayant bénéficié, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, de certains régimes d'exonération (notamment ZFU-TE, jeunes entreprises innovantes) ;
- créations et reprises d'activités dans les ZRR qui font suite au transfert, à la concentration ou à la restructuration d'activités précédemment exercées en ZRR, sauf pour la durée restant à courir si l'activité reprise ou transférée bénéficie ou a bénéficié de l'exonération ZRR ;
- opération de reprise ou de restructuration dans le cadre familial d'une société (ou d'un groupement), sauf s'il s'agit de la première opération ;

En effet, lorsque la société (ou le groupement) a déjà fait l'objet d'une première opération de reprise ou de restructuration à l'issue de laquelle le cédant et sa famille détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société (ou du groupement) reprise ou bénéficiaire de l'opération de reprise ou de restructuration, l'exonération n'est pas applicable en cas de nouvelle opération à l'issue de laquelle le cédant seul ou avec les membres de sa famille détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux.

La famille du cédant comprend son conjoint, son partenaire de Pacs, leurs ascendants et descendants, leurs frères et sœurs.

Le cédant s'entend de toute personne qui, avant l'opération de reprise ou de restructuration, soit détenait directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société (ou du groupement) qui a fait l'objet de l'une de ces opérations, soit y exerçait, en droit ou en fait, la direction effective.

- opération de reprise ou de restructuration d'une entreprise individuelle, sauf pour la première opération.

En effet, lorsque l'entreprise individuelle a déjà fait l'objet d'une première opération de reprise ou de restructuration ayant conduit au bénéfice de l'exonération ZRR et réalisée au profit du conjoint du professionnel, du partenaire de Pacs, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs, et qu'elle fait de nouveau l'objet d'une telle opération au profit d'une ou de plusieurs personnes précédemment mentionnées, l'exonération ZRR n'est pas applicable.

❗ Important

L'administration fiscale s'est prononcée sur l'application du régime de faveur des ZRR dans la situation suivante :

- un médecin exerce sa profession auprès d'un autre praticien en vertu d'un contrat de collaboration dans une commune classée en zone d'aide à finalité régionale. En dépit de sa qualification de « collaborateur », il a apposé sa plaque personnelle de praticien, s'est constitué une patientèle propre et a exercé son activité sous son nom propre. Il n'a bénéficié d'aucune mesure d'allègement au titre de son activité ;

- il envisage de rompre le contrat de collaboration et de s'installer à titre personnel dans une commune située en ZRR, tout en gardant la patientèle qu'il s'était constitué auparavant.

L'administration considère que l'implantation en ZRR d'un médecin, alors qu'il conserve, même partiellement, sa patientèle, ne peut être analysée comme une création ex nihilo, mais doit être regardée comme une reprise par soi-même, exclue du dispositif d'exonération en application de la mesure anti-abus pour les entreprises individuelles, sauf s'il s'agit de la première opération de reprise dans le cadre familial.

Au cas d'espèce, le transfert d'activité envisagé par le praticien constitue une première opération de reprise de l'entreprise individuelle par lui-même. L'installation en ZRR peut ainsi ouvrir droit au bénéfice du régime de faveur des ZRR sous réserve que le médecin remplisse l'ensemble des conditions requises.

Portée de l'exonération

4 - Le régime de faveur des ZRR permet de bénéficier d'une exonération :

- totale pendant cinq ans ;
- partielle au titre des trois années suivantes. En effet, à l'issue du délai de cinq ans, les bénéfices sont imposés à concurrence de 25 %, 50 % et 75 % de leur montant au titre des trois années respectives suivantes.

L'exonération porte sur l'ensemble des bénéfices réalisés par le professionnel :

- y compris les plus-values à court terme et à long terme réalisées à l'occasion de la cession d'éléments inscrits au registre des immobilisations et des amortissements ; Sont en revanche exclues de l'exonération les plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif.
- sous réserve que les bénéfices soient régulièrement déclarés dans les délais légaux.

❗ Important

Les exonérations accordées au titre du dispositif ZRR entrent dans l'encadrement communautaire de minimis. Le plafond des aides est fixé à un montant de 200 000 € sur une période de trois années.

Enfin, le professionnel doit respecter un certain nombre d'obligations déclaratives.

En savoir plus

Cumul avec d'autres dispositifs

5 - Lorsque le professionnel répond aux conditions requises pour bénéficier d'un autre dispositif d'exonération, il doit opter pour le dispositif ZRR dans les six mois suivant celui du début d'activité s'il souhaite bénéficier de celui-ci. L'option est notifiée au service des impôts dont il relève et est irrévocable.

Accord tacite préalable de l'administration

6 - Le professionnel peut s'assurer qu'il remplit bien les conditions pour accéder au régime d'exonération ZRR, en en faisant la demande auprès de l'administration fiscale. L'absence de réponse dans un délai de trois mois vaut accord tacite.

Important

La demande doit être présentée avant le début d'activité de l'entreprise en ZRR.

Remise en cause de l'exonération

7 - L'entreprise doit remplir les conditions requises pour bénéficier de l'exonération :

- dès sa création. A défaut, elle ne peut pas bénéficier du régime de faveur, même si elle satisfait aux conditions par la suite ;
- pendant toute la période d'exonération. A défaut, elle perd les allègements pour l'avenir.

Lorsque l'évènement intervient au cours de l'année, le régime de faveur s'applique au prorata du nombre des mois écoulés avant cet événement (toutefois, en cas de non-respect de la condition d'effectif, aucun allègement n'est alors applicable).

Enfin, le professionnel doit reverser les sommes exonérées lorsque, dans un délai de cinq ans à compter de la date de création de l'entreprise, il cesse volontairement l'activité créée en ZRR en la délocalisant hors ZRR.

Important

Lorsque l'entreprise est créée ou reprise dans une commune qui sort par la suite du classement des ZRR, l'exonération reste applicable pour sa durée restant à courir.

Exonération dans les DOM

8 - Les entreprises créées ou reprises depuis le 1^{er} janvier 2019 dans les DOM ne peuvent plus bénéficier du régime ZRR.

En effet, un dispositif spécifique a été mis en place dans les zones franches d'activité situées dans les DOM. Toutefois, les activités libérales en sont exclues.

Les entreprises libérales situées dans les DOM qui bénéficiaient du régime ZRR avant sa suppression continuent à en bénéficier pour la durée d'exonération restant à courir.

Les textes

Législation et réglementation

[Article 44 quindecies du CGI](#)

Doctrine administrative

[BOI-BIC-CHAMP-80-10-70 \(et suivants\), du 26 juin 2019, sur le dispositif d'exonération ZRR](#)
[BOI-RES-BIC-000029, du 9 mars 2021, sur les professions libérales opérant une reprise par soi-même](#)

[BOI-RES-BIC-000030, du 9 mars 2021, sur les professionnels libéraux qui s'installent en tant que collaborateur](#)