

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 29 DU 12 MARS 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 A-4-12

INSTRUCTION DU 9 MARS 2012

REGIME FISCAL DE L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE A RESPONSABILITE LIMITEE (EIRL)

(C.G.I., art. 1655 sexies)

NOR : ECE L 12 10017 J

Bureau B 1

PRESENTATION

La présente instruction commente le régime fiscal applicable aux entrepreneurs individuels ayant constitué une entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL).

L'article 1^{er} de la loi relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (n° 2010-658 du 15 juin 2010) a créé et défini le régime juridique de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, dont le patrimoine professionnel est distinct du patrimoine personnel, sans qu'il y ait néanmoins création d'une personne morale. Ce dispositif, codifié aux articles L. 526-6 à L. 526-21 du code de commerce, est commenté au chapitre 1 de la présente instruction.

S'agissant des règles fiscales applicables aux EIRL, ces dernières sont prévues à l'article 1655 sexies du code général des impôts (CGI), dont les évolutions successives sont les suivantes :

- d'une part, dans sa rédaction issue de l'article 4 de la loi relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, l'EIRL est assimilée, sur le plan fiscal, à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) ou, lorsque l'activité est de nature agricole, à une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) dont l'associé unique serait l'entrepreneur individuel ayant constitué le patrimoine affecté ; le régime fiscal applicable à ces EIRL est commenté au chapitre 2 de la présente instruction, reprenant les termes du projet d'instruction mis en consultation publique le 22 février 2011 sur le site www.impots.gouv.fr ;

- d'autre part, dans sa rédaction issue de l'article 15 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, aux termes duquel l'assimilation de l'EIRL à une EURL ou EARL résulte dorénavant d'une option irrévocable de l'entrepreneur qui vaut également option pour l'impôt sur les sociétés. Par ailleurs, ce même article prévoit l'application du régime de neutralité fiscale dit « des biens migrants » aux biens ou droits privés que l'entrepreneur affecte au patrimoine de l'EIRL qui a opté pour l'impôt sur les sociétés. Le régime fiscal applicable aux EIRL créées à compter du 30 juillet 2011 est commenté au chapitre 3 de la présente instruction.

- 1 -

12 mars 2012

3 507029 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : CDFiP

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

Par ailleurs, le décret n° 2012-122 du 30 janvier 2012 relatif à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée a notamment modifié l'article R. 526-3 du code de commerce afin de supprimer les éventuels frottements fiscaux constatés à l'occasion du passage du régime de l'entreprise individuelle à celui de l'EURL n'optant pas pour l'assimilation à une EURL ou EARL. Ce même décret a introduit un nouvel article R. 526-3-1 du code de commerce qui définit la notion de biens nécessaires à l'activité professionnelle.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : REGIME JURIDIQUE DE L'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL A RESPONSABILITE LIMITEE	5
Section 1 : Champ d'application du statut d'entrepreneur à responsabilité limitée	7
Section 2 : Composition du patrimoine affecté	8
Section 3 : Obligations déclaratives à la charge de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée	11
Section 4 : Obligations comptables à la charge de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée	13
CHAPITRE 2 : RAPPEL DU REGIME FISCAL APPLICABLE ANTERIEUREMENT A L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011	15
Section 1 : Régime d'imposition de l'EIRL	18
Sous-section 1 : Règles applicables aux EIRL relevant d'un régime réel d'imposition	18
A. PRINCIPE : IMPOSITION COMME UNE SOCIETE DE PERSONNES	18
B. POSSIBILITE D'OPTION POUR SON ASSUJETTISSEMENT A L'IMPOT SUR LES SOCIETES	23
Sous-section 2 : Règles applicables aux EIRL relevant d'un régime d'imposition forfaitaire	29
Section 2 : Règles fiscales applicables aux affectations de biens à une EIRL	32
Sous-section 1 : Transformation d'une entreprise individuelle pré-existante en EIRL	32
A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION	32
I. Règles applicables aux biens de l'entreprise individuelle transférés dans le patrimoine de l'EIRL	32
II. Règles applicables aux biens de l'entreprise individuelle non transférés dans le patrimoine de l'EIRL	38
III. Règles applicables aux biens provenant du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel	44
B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE	45

Sous-section 2 : Création d'une EIRL sans entreprise individuelle pré-existante	46
A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION	46
B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE	47
Sous-section 3 : Adjonction de biens à une EIRL déjà constituée	48
A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION	48
I. Règles applicables aux biens provenant du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée	48
II. Règles applicables aux biens provenant du patrimoine professionnel de l'activité exercée simultanément sous forme d'entreprise individuelle	49
B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE	50
Section 3 : Règles fiscales applicables aux désaffectations de biens d'une EIRL	51
Sous-section 1 : Désaffectation isolée d'un bien figurant au patrimoine de l'EIRL	51
A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION	51
B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME FORFAITAIRE D'IMPOSITION	56
Sous-section 2 : Liquidation de l'EIRL	57
A. SITUATION DES EIRL SOUMISES A UN REGIME REEL D'IMPOSITION	58
B. SITUATION DES EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE	63
Sous-section 3 : Transmission d'une EIRL	67
A. SITUATION DES EIRL SOUMISES A UN REGIME REEL D'IMPOSITION	67
B. SITUATION DES EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE	70
CHAPITRE 3 : REGIME FISCAL DE L'EIRL APPLICABLE A COMPTE DE L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011	71
Section 1 : Régime fiscal de droit commun	72
Section 2 : Régime fiscal optionnel	75
Sous-section 1 : Option pour l'assimilation à une EURL ou EARL	75

Sous-section 2 : Modalités d'option	78
A. FORME DE L'OPTION	79
B. DELAI D'OPTION	81
Section 3 : Règles applicables aux affectations de biens	83
Sous-section 1 : Situation des EIRL assimilées à des entreprises individuelles	83
A. TRANSFORMATION D'UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE PRE-EXISTANTE EN EIRL	83
B. REGLES APPLICABLES AUX BIENS PROVENANT DU PATRIMOINE PRIVE DE L'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL	88
Sous-section 2 : Règles applicables aux EIRL ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou EARL	90
A. TRANSFORMATION D'UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE PRE-EXISTANTE EN EIRL ASSIMILEE A UNE EURL OU EARL ET DE L'EIRL OPTANT POUR CETTE MEME ASSIMILATION	90
B. REGLES APPLICABLES AUX BIENS PROVENANT DU PATRIMOINE PRIVE DE L'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL	92
Section 4 : Règles applicables aux « désaffectations » de biens d'une EIRL	94
Sous-section 1 : « Désaffectation » isolée d'un bien figurant au patrimoine de l'EIRL	94
A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL ASSIMILEES A DES ENTREPRISES INDIVIDUELLES	94
B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL AYANT OPTÉ POUR L'ASSIMILATION A UNE EURL OU A UNE EARL	96
Sous-section 2 : Liquidation de l'EIRL	97
A. SITUATION DES EIRL SOUMISES AU REGIME FISCAL DES ENTREPRISES INDIVIDUELLES	97
B. SITUATION DES EIRL AYANT OPTÉ POUR L'ASSIMILATION A UNE EURL OU A UNE EARL	98
Section 5 : Règles applicables aux cessions de biens	99
Sous-section 1 : Règles applicables aux biens bénéficiant des dispositions de l'article 151 sexies (« biens migrants »)	99
Sous-section 2 : Règles applicables aux autres biens	102

CHAPITRE 4 : CONSEQUENCES DU NOUVEAU REGIME FISCAL POUR LES EIRL CONSTITUEES AVANT L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011	105
Section 1 : Régime fiscal applicable	105
A. SITUATION DES EIRL N'AYANT PAS OPTÉ POUR L'ASSUJETTISSEMENT A L'IS ANTERIEUREMENT AU 30 JUILLET 2011	107
B. SITUATION DES EIRL AYANT OPTÉ POUR L'ASSUJETTISSEMENT A L'IS ANTERIEUREMENT AU 30 JUILLET 2011	110
Section 2 : Règles applicables aux affectations de biens	111
Section 3 : Règles applicables aux désaffectations isolées d'un bien figurant au patrimoine de l'EIRL	115
CHAPITRE 5 : AUTRES IMPOTS ET TAXES	116
Section 1 : Contribution économique territoriale (CET)	116
A. SITUATION DES EIRL ASSIMILEES A DES ENTREPRISES INDIVIDUELLES	117
B. SITUATION DES EIRL ASSIMILEES A DES EURL OU DES EARL	118
C. CAS PARTICULIER DES ENTREPRENEURS AYANT CREE UNE EIRL ET EXERÇANT PARALLELEMENT UNE ACTIVITE PROFESSIONNELLE NON SALARIEE	119
I. EIRL assimilée à une entreprise individuelle	119
II. EIRL assimilée à une EURL ou une EARL	120
D. SITUATION DES EIRL CONSTITUEES AVANT L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011	121
Section 2 : Taxe sur les véhicules des sociétés (TVS)	122
A. SITUATION DES EIRL ASSIMILEES A DES EURL OU DES EARL	122
B. SITUATION DES EIRL ASSIMILEES A DES ENTREPRISES INDIVIDUELLES	123
C. SITUATION DES EIRL CONSTITUEES AVANT L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011	124
Annexe 1 : Exemple récapitulatif (Transformation d'une entreprise individuelle en EIRL relevant du régime fiscal de droit commun)	
Annexe 2 : Exemple récapitulatif (EIRL optant pour l'assimilation à une EURL)	

Annexe 3 : Article 1655 sexies modifié par l'article 15 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011

Annexe 4 : Extraits du code de commerce

INTRODUCTION

1. L'article 1^{er} de la loi relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (n° 2010-658 du 15 juin 2010) a créé et défini le régime juridique de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, dont le patrimoine professionnel est distinct du patrimoine personnel, sans qu'il y ait néanmoins création d'une personne morale. Ce nouveau dispositif est codifié aux articles L. 526-6 à L. 526-21 du code de commerce.

2. La présente instruction précise le régime fiscal applicable à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, organisé par l'article 1655 sexies nouveau du code général des impôts, tel qu'issu de l'article 4 de la loi relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée et modifié par l'article 15 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011.

3. S'agissant des règles applicables aux différentes entreprises individuelles à responsabilité limitée (EIRL), les chapitres auxquels il convient de se référer, dépendent de la date de création de l'EIRL :

- pour les EIRL créées antérieurement au 30 juillet 2011, il convient de se référer aux commentaires figurant aux chapitres **1** (Régime juridique), **2** (Régime fiscal), **4** (Règles particulières aux seules EIRL créées antérieurement au 30 juillet 2011) et **5** (Autres impôts et taxes) ;

- pour les EIRL créées à compter du 30 juillet 2011, il convient de se référer aux commentaires figurant aux chapitres **1** (Régime juridique), **3** (Régime fiscal) et **5** (Autres impôts et taxes).

4. Par souci de simplification, l'entreprise individuelle à responsabilité limitée, l'entreprise agricole à responsabilité limitée et l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée sont respectivement désignées par les sigles « EIRL », « EARL » et « EURL » dans le corps de l'instruction.

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

CHAPITRE 1 : REGIME JURIDIQUE DE L'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL A RESPONSABILITE LIMITEE

5. L'entrepreneur individuel à responsabilité limitée reste propriétaire des biens qu'il a affectés à son activité professionnelle ; ceux-ci constituent la garantie des créanciers intervenant dans le cadre professionnel et la responsabilité de l'entrepreneur est limitée à l'actif ainsi affecté. Ce régime est avant tout un régime juridique, qui existe et s'applique indépendamment du régime fiscal applicable à l'entrepreneur individuel.

6. Le régime de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée est accessible quelle que soit la catégorie préalable d'imposition à l'impôt sur le revenu de l'entrepreneur individuel (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles), qu'il soit imposé selon un régime réel d'imposition (normal ou simplifié) ou forfaitaire (cf. n° 13).

Section 1 : Champ d'application du statut d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée

7. Tout entrepreneur individuel, quelle que soit son activité – industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole peut prétendre au statut d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, qu'il débute son activité ou qu'il l'exerce déjà.

Section 2 : Composition du patrimoine affecté

8. Le patrimoine professionnel affecté à l'EIRL est composé de deux catégories de biens :

- les biens, droits, obligations ou sûretés dont l'entrepreneur individuel est titulaire et qui sont nécessaires à l'exercice de son activité professionnelle : l'ensemble de ces biens, droits, obligations ou sûretés font obligatoirement partie du patrimoine professionnel affecté à l'EIRL.

Conformément aux dispositions de l'article R. 526-3-1 du code de commerce dans sa rédaction issue de l'article 3 du décret n° 2012-122 du 30 janvier 2012 relatif à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, cette première catégorie de biens correspond aux biens affectés par nature à l'exercice de l'activité professionnelle, c'est-à-dire aux biens ne pouvant être utilisés que dans le cadre d'une telle activité. Appartiennent notamment à cette première catégorie de biens, le fonds de commerce, le fonds artisanal ou le fonds agricole, le droit de présentation de la clientèle d'un professionnel libéral (cf. CE 27 mai 1983, n° 33486, 8^e et 7^e s.-s.), les outils d'un artisan, le matériel agricole, ou les droits à paiement unique¹ ;

- les biens, droits, obligations ou sûretés dont l'entrepreneur individuel est titulaire et qui sont utilisés pour l'exercice de son activité professionnelle, sans pour autant y être nécessaires : l'entrepreneur individuel peut les affecter, ou certains d'entre eux seulement, à son patrimoine professionnel.

Cette seconde catégorie de biens correspond aux biens qui, n'étant pas affectés par nature à l'exercice de l'activité professionnelle, sont néanmoins utilisés dans le cadre de cette activité. Appartiennent notamment à cette seconde catégorie de biens ceux qui ont un usage mixte, professionnel et personnel, tels qu'un véhicule personnel utilisé pour des trajets professionnels ou un immeuble d'habitation au sein duquel a été aménagée une pièce pour l'exercice de l'activité professionnelle.

9. En revanche, les biens, droits, obligations ou sûretés qui ne sont ni nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle, ni utilisés pour l'exercice de celle-ci, ne peuvent être affectés au patrimoine professionnel.

Les dispositions du 2^{ème} alinéa du I du D de l'article 38 sexdecies de l'annexe III s'agissant du maintien des terres agricoles appartenant à l'exploitant dans son patrimoine privé sont applicables aux EIRL exerçant une activité agricole.

10. Jusqu'au 31 décembre 2012, un entrepreneur individuel ne peut constituer qu'un seul patrimoine affecté ; à compter du 1^{er} janvier 2013, il peut en constituer plusieurs. Mais dans tous les cas, un même bien, droit, obligation ou sûreté ne peut entrer dans la composition que d'un seul patrimoine affecté, y compris lorsque ce bien est commun ou indivis.

Section 3 : Obligations déclaratives à la charge de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée

11. La constitution du patrimoine affecté résulte du dépôt d'une déclaration effectuée :

- soit au registre de publicité légale auquel l'entrepreneur individuel est tenu de s'immatriculer, par exemple le registre du commerce et des sociétés pour les commerçants ou le répertoire des métiers pour les artisans ; en cas d'immatriculation possible à deux registres, l'entrepreneur individuel choisit celui où il dépose sa déclaration ;

- soit, pour les exploitants agricoles, auprès de la chambre d'agriculture compétente ;

- soit pour les personnes qui ne sont pas tenues de s'immatriculer à un registre de publicité légale (principalement les professionnels libéraux), à un registre tenu au greffe du tribunal statuant en matière commerciale du lieu de leur établissement principal.

¹ Les droits à paiement unique, mis en œuvre dans le cadre de la réforme de la politique agricole commune et sont définis par les règlements (CE) 1782/2003 du 29 septembre 2003 du Conseil et 795/2004 du 21 avril 2004 de la Commission.

12. Cette déclaration comporte un état descriptif de la composition du patrimoine affecté (nature, qualité, quantité et valeur) et l'objet de l'activité professionnelle exercée. En cas d'affectation de biens postérieurement à la constitution du patrimoine affecté, une déclaration complémentaire est effectuée, sauf si ces biens sont des liquidités ou des biens meubles non communs ou indivis d'une valeur inférieure ou égale à 30 000 €. Dans tous les cas, qu'il s'agisse d'une affectation initiale ou d'une affectation complémentaire, l'entrepreneur individuel attribue une valeur à chacun des biens, droits, obligations et sûretés composant le patrimoine affecté ; pour les biens autres que des liquidités, dont la valeur déclarée est supérieure à 30 000 €, cette valeur est déterminée selon une procédure particulière d'évaluation prévue, au vu d'un rapport établi par un commissaire aux comptes, un expert-comptable, une association de gestion et de comptabilité ou, pour les immeubles, un notaire désigné par l'entrepreneur individuel, qui reste néanmoins libre de déclarer une valeur différente de celle figurant dans le rapport².

Section 4 : Obligations comptables à la charge de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée

13. Dès lors qu'il constitue un patrimoine affecté, l'entrepreneur individuel doit, en application de l'article L. 526-13 du code de commerce, tenir une comptabilité propre à ce patrimoine affecté, établie selon les règles de la comptabilité commerciale. Cette comptabilité est déposée chaque année au registre où il s'est déclaré, et ce quand bien même son activité n'aurait pas relevé des règles de la comptabilité commerciale en l'absence de constitution d'une EIRL (activité non commerciale par exemple). Lorsque l'entrepreneur individuel est imposé de manière forfaitaire – régime des micro-entreprises (« micro-BIC »), régime déclaratif spécial (« micro-BNC »), forfait agricole –, y compris lorsqu'il a opté pour le régime fiscal de l'auto-entrepreneur (articles 151-0 du code général des impôts et L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale), les obligations comptables auxquelles il est tenu au titre de son EIRL sont simplifiées ; ces obligations sont définies par l'article R. 526-10-1 du code de commerce dans sa rédaction issue de l'article 16 du décret n° 2010-1706 du 29 décembre 2010.

14. Cette comptabilité est propre à l'EIRL : lorsque l'entrepreneur dispose à la fois d'une EIRL et d'une entreprise individuelle pour laquelle il tient également une comptabilité commerciale, il doit tenir une comptabilité distincte pour chacune de ses deux entreprises.

CHAPITRE 2 : RAPPEL DU REGIME FISCAL APPLICABLE ANTERIEUREMENT A L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011

15. L'article 1655 sexies, dans sa rédaction antérieure à celle issue de l'article 15 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, pose le principe de l'assimilation, sur le plan fiscal, de l'EIRL à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) ou, lorsque l'activité est de nature agricole, à une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) dont l'associé unique serait l'entrepreneur individuel ayant constitué le patrimoine affecté.

16. Cette assimilation n'est pratiquée, cependant, que dans les cas où l'EIRL relève d'un régime réel d'imposition (normal ou simplifié). Il en résulte que, sur le seul plan fiscal, l'EIRL est réputée constituer une personne morale distincte de l'entrepreneur individuel qui l'a constituée : dès lors, par assimilation, le passage d'un bien du patrimoine non affecté au patrimoine affecté doit être traité comme une cession ou un apport ; par assimilation également, le retrait de liquidités du patrimoine affecté doit être traité comme un revenu professionnel ou une distribution de dividendes.

17. En revanche, cette assimilation n'est pas opérée lorsque l'EIRL relève d'un régime forfaitaire d'imposition (micro-BIC, micro-BNC, forfait agricole), y compris celui de l'auto-entrepreneur. La création d'une EIRL par un entrepreneur individuel soumis à un régime forfaitaire d'imposition est considérée comme un non-événement sur le plan fiscal. Si cette création emporte des conséquences sur le plan juridique, elle n'en emporte aucune sur le plan fiscal ; l'entrepreneur individuel soumis à un régime forfaitaire d'imposition qui crée une EIRL continue d'être traité sur le plan fiscal comme s'il ne l'avait pas constituée.

² Conformément au troisième alinéa de l'article L. 526-10 du code de commerce, « lorsque la valeur déclarée est supérieure à celle proposée par le commissaire aux comptes, l'expert-comptable, l'association de gestion et de comptabilité ou le notaire, l'entrepreneur individuel est responsable, pendant une durée de cinq ans, à l'égard des tiers sur la totalité de son patrimoine, affecté et non affecté, à hauteur de la différence entre la valeur proposée par le commissaire aux comptes, l'expert-comptable, l'association de gestion et de comptabilité ou le notaire et la valeur déclarée. »

Section 1 : Régime d'imposition de l'EIRL

Sous-section 1 : Règles applicables aux EIRL relevant d'un régime réel d'imposition

A. PRINCIPE : IMPOSITION COMME UNE SOCIETE DE PERSONNES

18. Du fait de son assimilation, sur le plan fiscal, à une EURL ou à une EARL à associé unique, l'EIRL soumise à un régime réel d'imposition est imposée comme une société de personnes, dans les conditions prévues à l'article 8.

19. Les résultats de l'EIRL sont ainsi en principe imposés à l'impôt sur le revenu au nom de l'entrepreneur individuel qui l'a constituée, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles suivant la nature de l'activité exercée. Le fait que l'EIRL soit soumise à une obligation de tenue de comptes est sans incidence sur la détermination de son résultat imposable : lorsque l'activité relève de la catégorie des bénéfices non commerciaux, le résultat imposable doit être déterminé selon les règles de la comptabilité de caisse et dans les conditions et limites posées par les articles 92 et suivants, quand bien même cette activité ferait par ailleurs l'objet d'un suivi selon les règles de la comptabilité d'engagement.

20. Comme pour tout entrepreneur individuel ou associé de société de personnes, les rémunérations ou appointements que l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée s'attribue ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de l'EIRL³.

21. Si, jusqu'au 31 décembre 2012, un même entrepreneur individuel ne peut constituer qu'un seul patrimoine affecté, en revanche, rien n'interdit à une EIRL d'exercer plusieurs activités. Dans ce cas, son bénéfice imposable est déterminé dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire, lorsqu'elle relève de l'impôt sur le revenu, après application des articles 75 et 75 A lorsque l'activité principale est de nature agricole, de l'article 155 lorsque l'activité principale est de nature industrielle ou commerciale, ou de la doctrine administrative (DB 5 G 1112 en date du 15 septembre 2000, n° 10, et bulletin officiel des impôts 5 E-3-04 du 18 août 2004, n° 28) en cas d'activité non commerciale prépondérante.

L'assujettissement obligatoire d'une EARL à l'impôt sur les sociétés, prévu au deuxième alinéa du 2 de l'article 206 en cas d'activité agricole principale et d'activités industrielles et commerciales ou non commerciales accessoires excédant les plafonds prévus aux articles 75 et 75 A, n'est toutefois pas applicable à l'EIRL, dès lors que pour l'application du 2 de l'article 206, l'EIRL n'est pas assimilée à une EARL.

22. De même, si l'entrepreneur individuel ne peut exercer une même activité à la fois dans le cadre d'une EIRL et d'une entreprise individuelle (puisqu'il est obligé d'inscrire dans son patrimoine affecté tous les biens nécessaires à son activité), rien ne lui interdit de constituer une EIRL pour exercer une première activité et simultanément d'exercer une autre activité dans le cadre d'une entreprise individuelle. Lorsqu'il relève d'un régime réel d'imposition, l'entrepreneur individuel est imposé, d'une part, sur le résultat de son entreprise individuelle et, d'autre part, dans les conditions de l'article 8, sur le résultat de l'EIRL.

³ cf., notamment, la documentation administrative DB 4 C 443 en date du 30 octobre 1997, n° 1.

B. POSSIBILITE D'OPTION POUR SON ASSUJETTISSEMENT A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

23. Dès lors qu'elle est assimilée, sur le plan fiscal, à une EURL ou à une EARL, l'EIRL soumise à un régime réel d'imposition peut opter pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés en application des e et f du 3 de l'article 206. L'option, irrévocable, est exercée dans les conditions et délais prévus à l'article 239, en particulier avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel elle s'applique. Si l'option pour l'impôt sur les sociétés est effectuée avant la fin du deuxième mois qui suit celui au cours duquel a été créée l'EIRL, celle-ci est alors assujettie à l'impôt sur les sociétés dès le jour de sa création. En revanche, si l'option pour l'impôt sur les sociétés est réalisée postérieurement à cette période, l'EIRL ayant d'abord été redevable de l'impôt sur le revenu, ce changement de régime fiscal emporte les conséquences de la cessation fiscale prévue à l'article 202 ter, c'est-à-dire l'imposition de tous les bénéfices non encore imposés à la date de ce changement, y compris les plus-values latentes à cette date. Toutefois, l'EIRL peut échapper à cette fiscalisation immédiate en application du mécanisme de l'atténuation conditionnelle prévu à ce même article 202 ter, à la double condition que l'EIRL n'apporte aucune modification à ses écritures comptables à l'occasion de ce changement de régime fiscal et que l'imposition des bénéfices en sursis d'imposition, plus-values latentes et profits non encore imposés sur les stocks demeure possible à l'impôt sur les sociétés.

24. Lorsque cette option est exercée, l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée est alors redevable de l'impôt sur les sociétés à raison du bénéfice imposable de l'EIRL, lequel est déterminé dans les conditions de droit commun applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Ainsi, les sommes que l'entrepreneur s'attribue en rémunération de son activité professionnelle sont traitées comme des rémunérations allouées à un associé d'une EURL ou d'une EARL ayant opté pour le régime des sociétés de capitaux, soumises conformément à l'avant-dernier alinéa de l'article 62 à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, et déductibles du bénéfice imposable de l'EIRL en application du I de l'article 211.

25. Toutefois, les cotisations obligatoires calculées sur les revenus d'activité, définis à l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale, y compris pour leur fraction assise sur les dividendes et les intérêts des sommes versées sur un compte courant, pourront être déduites, conformément aux articles 62 et 79, des rémunérations perçues par les entrepreneurs individuels et imposables selon les règles prévues en matière de traitements et salaires ou dans la catégorie des revenus agricoles dans la limite de ces rémunérations. L'excédent éventuel pourra être déduit du revenu global, en application des dispositions de l'article 156 II 4°. Il en est de même dans l'hypothèse où l'entrepreneur individuel ne percevrait aucune rémunération.

26. De la même façon, lorsque cette option est exercée, les sommes que se verserait l'entrepreneur individuel à d'autres titres que la rémunération de son activité professionnelle et qui devraient dès lors être assimilées à des dividendes ne sont pas déductibles des résultats imposables de l'EIRL⁴, et sont par ailleurs imposables à l'impôt sur le revenu entre les mains de l'entrepreneur individuel dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application des articles 108 à 115. A cet égard, la règle anti-abus instaurée en matière sociale par les articles L. 131-6-3 du code de la sécurité sociale et L. 731-14-1 du code rural et de la pêche maritime⁵ est sans incidence en matière fiscale.

27. Les dividendes ainsi imposables entre les mains de l'entrepreneur individuel dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sont en principe soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif après application d'un abattement de 40 % puis d'un abattement fixe et annuel égal à 1 525 € pour les célibataires et 3 050 € pour les couples mariés ou liés par un pacte civil de solidarité. Toutefois, l'entrepreneur peut opter pour l'application du prélèvement forfaitaire libératoire au taux de 21 % prévu à l'article 117 quater, applicable au montant brut de ses dividendes. Quel que soit leur mode d'imposition à l'impôt sur le revenu, ces revenus de capitaux mobiliers sont par ailleurs soumis aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS et prélèvement social et ses contributions additionnelles) pour leur montant brut, aux taux fixés en fonction de la qualification retenue au plan social conformément aux articles L. 131-6-3 du code de la sécurité sociale et L. 731-14-1 du code rural et de la pêche maritime.

⁴ A l'exception des loyers rémunérant la mise à disposition de biens maintenus dans le patrimoine privé et utilisés par l'EIRL, cf. n° 41.

⁵ Cette clause anti-abus présume de manière irréfutable que les sommes prélevées par l'entrepreneur individuel d'une EIRL soumise à l'impôt sur les sociétés sont nécessairement assimilées sur le plan social à des salaires pour leur part excédant, soit 10 % du montant de la valeur des biens du patrimoine affecté constaté en fin d'exercice, soit 10 % du montant du bénéfice net au sens de l'article 38 si ce montant est supérieur. Corrélativement, en cas d'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire prévue à l'article 117 quater cette fraction qualifiée au plan fiscal de salaire n'est pas prise en compte dans l'assiette dudit prélèvement.

28. L'entrepreneur individuel doit être en mesure de justifier que le traitement fiscal qu'il applique aux sommes qu'il prélève sur le patrimoine affecté est conforme aux règles rappelées ci-dessus. A cet effet, il doit opérer un suivi, d'une part, des sommes qu'il s'attribue en rémunération de son activité professionnelle et, d'autre part, des dividendes qu'il se verse. En pratique, ces prélèvements, qui sont en principe enregistrés au débit du compte 108 « compte de l'exploitant » (ou de tout autre compte destiné à enregistrer les apports et retraits de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée), pourront être ventilés dans des sous-comptes dédiés. Cette inscription comptable constitue une décision de gestion opposable à l'entrepreneur qui matérialise le choix du traitement fiscal que l'entrepreneur a entendu apporter aux sommes prélevées sur le patrimoine affecté.

Sous-section 2 : Règles applicables aux EIRL relevant d'un régime d'imposition forfaitaire

29. Dès lors qu'elles ne sont pas assimilées à une EURL ou à une EARL, les EIRL qui relèvent d'un régime d'imposition forfaitaire (cf. n° 17) présentent quelques spécificités par rapport aux règles qui ont été exposées ci-dessus pour celles soumises à un régime réel d'imposition.

30. D'une part, si, sur le plan juridique, rien n'interdit à un entrepreneur individuel de constituer une EIRL pour exercer une première activité et simultanément d'exercer une autre activité dans le cadre d'une entreprise individuelle, cette dualité sera niée sur le plan fiscal dès lors qu'une même personne ne peut cumuler en son nom deux entreprises individuelles distinctes : il y aura donc lieu de faire masse des deux activités et de leur appliquer le régime d'imposition forfaitaire auquel est soumis l'entrepreneur individuel (pour autant que la condition de seuil de chiffre d'affaires continue d'être respectée).

Exemple : Un boulanger exploitant individuel qui réalise en 2011 un chiffre d'affaires de 42 000 € décide de développer en parallèle une activité d'épicerie fine sous forme d'EIRL, cette activité lui rapporte 18 000 € de chiffre d'affaires.

Pour apprécier le seuil d'application du régime micro-BIC, il est fait masse des chiffres d'affaires des deux activités, soit 60 000 €.

31. D'autre part, les EIRL soumises à un régime d'imposition forfaitaire ne peuvent pas opter pour l'impôt sur les sociétés.

Section 2 : Règles fiscales applicables aux affectations de biens à une EIRL

Sous-section 1 : Transformation d'une entreprise individuelle pré-existante en EIRL

A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION

I. Règles applicables aux biens de l'entreprise individuelle transférés dans le patrimoine de l'EIRL

32. Dès lors que l'EIRL soumise à un régime réel d'imposition est assimilée, sur le plan fiscal, à une EURL ou à une EARL, la création d'une EIRL à partir d'une entreprise individuelle pré-existante entraîne :

- d'une part, un transfert des biens inscrits au patrimoine affecté, du patrimoine de l'entreprise individuelle à celui de l'EIRL, qui doit fiscalement être traité de la même façon que l'apport de ces mêmes biens du patrimoine de l'entreprise individuelle à celui d'une EURL ou d'une EARL ;

- d'autre part, la cessation de l'entreprise individuelle, totale dans le cas où toutes les activités de l'entreprise individuelle sont désormais exercées en EIRL, partielle lorsque certaines activités préalablement exercées dans le cadre de l'entreprise individuelle sont désormais exercées en EIRL tandis que d'autres activités, distinctes de celles exercées dans le cadre de l'EIRL, continuent d'être exercées en entreprise individuelle⁶.

⁶ Il convient de noter que la situation dans laquelle la même activité serait exercée simultanément, pour partie en EIRL, pour partie en entreprise individuelle, ne peut se rencontrer dès lors que l'entrepreneur individuel est tenu d'affecter à l'EIRL l'ensemble des biens nécessaires à cette activité.

33. Le transfert des biens inscrits au patrimoine affecté, du patrimoine de l'entreprise individuelle à celui de l'EIRL, entraîne la constatation de plus-values ou de moins-values professionnelles, imposables ou déductibles dans les conditions de droit commun. Le cas échéant, les plus-values professionnelles dégagées à cette occasion sont susceptibles de bénéficier des exonérations et abattements prévus aux articles 151 septies et 151 septies B, lorsque les conditions qui y sont posées sont satisfaites. Lorsque le bien affecté à l'EIRL a d'abord figuré dans le patrimoine privé de l'entrepreneur individuel puis été inscrit à son patrimoine professionnel avant d'être transféré dans le patrimoine de l'EIRL, la fraction de la plus-value acquise pendant la période où le bien a figuré au patrimoine privé est immédiatement imposable selon les règles applicables aux plus-values des particuliers, conformément aux dispositions de l'article 151 sexies.

34. Corrélativement, la valorisation des biens inscrits au patrimoine affecté se fait dans les conditions de droit commun, conformément à l'article 38 quinquies de l'annexe III, c'est-à-dire pour leur valeur d'origine. Par valeur d'origine, il convient d'entendre non pas la valeur à laquelle l'entrepreneur individuel avait antérieurement valorisé le bien dans son patrimoine professionnel, mais la valeur réelle du bien au jour de son entrée dans le patrimoine affecté⁷. En ce qui concerne l'application des règles fiscales et la détermination des résultats de l'EIRL, la valeur du bien déclarée par l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée lors de la constitution de son EIRL⁸ est donc sans incidence : seule est prise en compte la valeur réelle du bien au jour de son entrée dans le patrimoine affecté.

35. L'amortissement des biens inscrits au patrimoine affecté est pratiqué dans les conditions de droit commun. Conformément au 2° du 1 de l'article 39, la durée d'amortissement correspond à la durée normale d'utilisation appréciée à la date d'entrée des biens dans le patrimoine de l'EIRL. Par ailleurs, la base d'amortissement fiscal correspond à la valeur d'origine des biens telle qu'elle vient d'être définie au paragraphe 34. Il est rappelé qu'en tout état de cause, la déduction des amortissements est subordonnée à leur inscription en comptabilité.

36. La cessation, totale ou partielle, de l'entreprise individuelle emporte quant à elle taxation immédiate, totale ou partielle, des bénéfices non encore imposés, conformément aux dispositions des articles 201 et 202.

37. Lorsque la constitution de l'EIRL à partir des biens inscrits au patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel, déjà assimilée à l'apport de ces biens à une EURL ou à une EARL, peut, en réalité, au vu des circonstances de fait, être assimilée à l'apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une EURL ou à une EARL, les reports d'imposition des plus-values et les sursis d'imposition des profits sur stocks prévus à l'article 151 octies sont susceptibles d'être appliqués, et ce, que l'EIRL soit imposée selon le régime des sociétés de personnes ou ait opté pour son imposition à l'impôt sur les sociétés. Si elle en remplit les conditions, l'EIRL peut toutefois préférer appliquer aux plus-values professionnelles dégagées à cette occasion les exonérations et abattements prévus aux articles 151 septies et 151 septies B. Sont également susceptibles d'être appliqués les dispositifs de faveur dont le bénéfice est conditionné à la réalisation d'un apport dans les conditions de l'article 151 octies (transfert de la déduction pour investissements prévu au II de l'article 72 D, transfert de la déduction pour aléas prévu au II de l'article 72 D bis, étalement des subventions d'investissement dans les conditions du dernier alinéa du 1 de l'article 42 septies...).

II. Règles applicables aux biens de l'entreprise individuelle non transférés dans le patrimoine de l'EIRL

38. Pour les entrepreneurs individuels exerçant une activité relevant des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles, les règles d'inscription des biens au bilan de l'entreprise individuelle sont généralement plus souples que celles régissant la composition du patrimoine affecté. Dès lors, certains biens qui étaient inscrits au bilan de l'entreprise individuelle sont susceptibles de ne pas pouvoir être inscrits au bilan de l'EIRL : ainsi en est-il des biens non-utilisés pour l'exercice de l'activité. Il se peut également que l'entrepreneur individuel choisisse de ne pas inscrire au bilan de l'EIRL des biens utilisés mais non nécessaires à l'exercice de l'activité, qu'il avait préalablement inscrits au bilan de son entreprise individuelle.

39. En revanche, la constitution d'une EIRL est sans incidence pour les titulaires de bénéfices non commerciaux, dès lors que pour ces derniers, les règles fiscales d'inscription au patrimoine professionnel sont identiques aux règles de composition du patrimoine affecté⁹ : les biens non-utilisés à l'activité professionnelle ne peuvent faire partie du patrimoine professionnel du contribuable imposé dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et ne peuvent être affectés au patrimoine de celle-ci. Il se peut, cependant, que ce contribuable choisisse de ne pas inscrire au bilan de l'EIRL des biens utilisés mais non nécessaires à l'exercice de l'activité, qu'il avait préalablement considérés comme faisant partie de son patrimoine professionnel.

⁷ C'est-à-dire la valeur d'origine du bien du point de vue de l'EURL ou de l'EARL à laquelle est assimilée l'EIRL sur le plan fiscal.

⁸ Cf. n° 12.

⁹ Cf. documentation administrative DB 5 G 2112 en date du 15 septembre 2000.

40. Les biens antérieurement inscrits dans le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel, qu'il n'a pu affecter ou qu'il a décidé de ne pas affecter au patrimoine de l'EIRL, reviennent dans son patrimoine privé. Ce retour dans le patrimoine privé est constitutif d'un fait générateur de la taxation des plus-values ou moins-values latentes sur ces biens, imposables ou déductibles dans les conditions de droit commun. Le cas échéant, les plus-values professionnelles dégagées à cette occasion sont susceptibles de bénéficier des exonérations et abattements prévus aux articles 151 septies et 151 septies B, lorsque les conditions qui y sont posées sont satisfaites. En revanche, le retrait du bien dans le patrimoine privé ne rend pas immédiatement imposable la plus-value qui aurait été acquise pendant la période où le bien a figuré au patrimoine privé de l'entrepreneur individuel, si tel avait été le cas avant l'inscription du bien à son patrimoine professionnel.

41. Parmi les biens initialement inscrits au patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel et laissés en dehors du patrimoine affecté peuvent se trouver des biens qui continuent d'être utilisés à l'activité exercée dans le cadre de l'EIRL, sans avoir été inscrits au patrimoine de l'EIRL. L'EIRL a la faculté de constater dans ses comptes une charge correspondant au loyer rémunérant la mise à disposition de ces biens, loyer qui sera corrélativement imposé dans la catégorie des revenus fonciers si le bien mis à disposition est un immeuble¹⁰, dans celle des bénéfices industriels et commerciaux si le bien mis à disposition est meuble, sous déduction des intérêts d'emprunt et de l'amortissement¹¹, calculé sur une base égale à la valeur du bien au jour où débute cette mise à disposition, afférents à ce bien. Lorsque l'EIRL est imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, conformément au 1 de l'article 93, ce loyer ne sera toutefois déductible qu'à la condition d'être effectivement décaissé de sa trésorerie pour alimenter les comptes personnels de l'entrepreneur individuel.

42. Dès lors que cette mise à disposition de biens meubles ne requiert pas la participation directe, personnelle et continue de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée et n'est conjuguée à aucune autre activité exercée à titre professionnel et individuel par l'entrepreneur, ces bénéfices industriels et commerciaux sont considérés comme perçus à titre non professionnel, avec les conséquences qui en découlent, en application du 1° bis du I de l'article 156, pour l'imputation des déficits qui viendraient à être constatés.

43. Cette situation est naturellement différente de celle dans laquelle l'entrepreneur individuel exercerait deux activités à titre professionnel, l'une en EIRL, l'autre en entreprise individuelle¹². D'une part, les déficits constatés au titre de l'activité exercée dans le cadre de l'entreprise individuelle seraient alors déductibles du revenu global du contribuable. D'autre part, si l'EIRL a été constituée par affectation d'une branche complète d'activité, les biens affectés à l'autre branche complète d'activité demeurent bien entendu dans le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel.

III. Règles applicables aux biens provenant du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel

44. L'entrepreneur individuel peut en outre compléter son patrimoine affecté de biens qu'il avait jusque-là laissés dans son patrimoine privé, pour autant que ceux-ci soient utilisés à l'exercice de l'activité¹³.

Ces biens sont réputés être apportés du patrimoine privé à une EURL ou à une EARL, ce qui constitue une cession à titre onéreux. La plus-value résultant de cet apport est, par conséquent, immédiatement imposable entre les mains de l'entrepreneur suivant le régime des plus-values des particuliers, dans les conditions prévues aux articles 150-0 A à 150 VH, et peut bénéficier, le cas échéant, des exonérations prévues par ce même régime¹⁴. La valorisation du bien ainsi apporté et, le cas échéant, son amortissement, se font, sur le plan fiscal, dans les conditions rappelées aux paragraphes n^{os} 34 et 35.

¹⁰ En application du principe dégagé par la jurisprudence du Conseil d'Etat (cf. notamment CE, 11 décembre 2009, n° 301504), la location d'immeuble sera imposée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux si le loyer est indexé sur le chiffre d'affaires ou le bénéfice réalisé par l'EIRL.

¹¹ Dans le respect des règles de déduction de ces charges propres aux revenus fonciers ou aux bénéfices industriels et commerciaux (2 de l'article 39 C).

¹² cf. n° 14.

¹³ La situation dans laquelle ces biens seraient en réalité nécessaires à l'exercice de l'activité ne peut se rencontrer, dès lors qu'ils auraient alors obligatoirement fait partie du patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel.

¹⁴ Cf., pour plus de précisions, instruction administrative 8 M-1-04 en date du 14 janvier 2004 et 5 C-1-01 du 3 juillet 2001.

B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE

45. La création d'une EIRL à partir d'une entreprise individuelle soumise à un régime d'imposition forfaitaire étant un non-événement sur le plan fiscal, les commentaires figurant aux n^{os} **32** à **44** ne sont pas applicables dans cette situation. L'EIRL soumise au régime d'imposition forfaitaire continue d'être imposée comme l'aurait été l'entreprise individuelle soumise à ce même régime d'imposition.

Sous-section 2 : Création d'une EIRL sans entreprise individuelle pré-existante

A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION

46. Le cas des biens provenant du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée doit être traité ainsi qu'il est dit au n° **44**.

B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE

47. La création ex nihilo d'une EIRL soumise à un régime d'imposition forfaitaire est considérée, sur le plan fiscal, comme la création d'une simple entreprise individuelle soumise à un régime d'imposition forfaitaire. Aucune conséquence fiscale particulière ne découle donc, dans cette situation, du statut d'EIRL. Les commentaires figurant au n° **44** ne sont donc pas applicables dans cette situation.

Sous-section 3 : Adjonction de biens à une EIRL déjà constituée

A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION

I. Règles applicables aux biens provenant du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée

48. Ce cas doit être traité ainsi qu'il est dit au n° **44**.

II. Règles applicables aux biens provenant du patrimoine professionnel de l'activité exercée simultanément sous forme d'entreprise individuelle

49. Du fait des règles de constitution d'une EIRL, l'activité exercée simultanément sous forme d'entreprise individuelle est nécessairement distincte de celle exercée dans le cadre de l'EIRL. Le transfert à l'EIRL de biens provenant de cette activité exercée sous forme d'entreprise individuelle est donc traité comme le transfert de biens du patrimoine d'une entreprise individuelle pré-existante transformée en EIRL. Les règles applicables dans ce cas sont donc celles décrites aux n^{os} **32** à **43**.

B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE

50. L'adjonction à une EIRL soumise à un régime d'imposition forfaitaire de biens provenant du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée doit être traitée comme le transfert d'un bien depuis le patrimoine privé d'un entrepreneur individuel n'ayant pas constitué d'EIRL vers son patrimoine professionnel : il n'y a donc aucune imposition des éventuelles plus-values latentes constatées sur les biens affectés. Les précisions figurant aux n^{os} **48** à **49** ne sont pas applicables dans cette situation.

Section 3 : Règles fiscales applicables aux « désaffectations » de biens d'une EIRL

Sous-section 1 : Désaffectation isolée d'un bien figurant au patrimoine de l'EIRL

A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME REEL D'IMPOSITION

51. Dès lors que l'EIRL est assimilée, sur le plan fiscal, à une EURL ou à une EARL, la sortie d'un bien du patrimoine affecté et sa reprise dans le patrimoine privé de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée¹⁵ doivent être traitées comme le serait la sortie de ce bien du patrimoine social d'une EURL ou d'une EARL. Cette « désaffectation » est donc équivalente à la cession du bien suivie de la distribution des sommes réputées perçues en rémunération de cette cession.

52. Lorsque les résultats de l'EIRL sont imposés dans les conditions de l'article 8, « la désaffectation » du bien est donc génératrice d'une plus-value ou moins-value, imposée dans les conditions de droit commun applicables à l'impôt sur le revenu aux plus-values ou moins-values professionnelles. La plus-value ou moins-value devra être calculée à partir de la valeur d'origine¹⁶ du bien « désaffecté » dans le patrimoine de l'EIRL et pourra bénéficier, le cas échéant, des exonérations et abattements prévus aux articles 151 septies et 151 septies B.

53. Du fait de l'assimilation à une structure soumise au régime des sociétés de personnes, la distribution des sommes réputées perçues en rémunération de cette cession n'est pas imposée.

54. Lorsque l'EIRL a opté pour son imposition à l'impôt sur les sociétés, la désaffectation du bien est génératrice d'une plus-value ou moins-value, imposée dans les conditions de droit commun applicables à l'impôt sur les sociétés. En outre, les sommes réputées avoir été perçues par l'EIRL en rémunération de cette cession puis distribuées à l'entrepreneur individuel sont imposées à l'impôt sur le revenu, entre les mains de ce dernier, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et soumises aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, dans les conditions précisées au n° 27. Toutefois, conformément au 1° de l'article 112, n'est pas assimilable à une distribution, la répartition correspondant à un remboursement d'apports ou de primes d'émission : à hauteur de ce remboursement, les sommes réputées distribuées ne sont donc soumises à aucune imposition. Il est par ailleurs rappelé qu'en application des dispositions combinées des articles 112 et 113, les réserves incorporées au capital ainsi que les bénéfices incorporés directement au capital ne sont pas considérés comme des apports, et qu'une répartition ne peut présenter le caractère de remboursement d'apports qu'à la condition que tous les bénéfices et réserves autres que la réserve légale aient été auparavant répartis. Aussi, dès lors que conformément à l'article 441/12 du plan comptable général, l'EIRL doit systématiquement virer le résultat de l'exercice au compte de capital, la désaffectation d'un bien de l'EIRL ne pourra être, en tout ou partie, assimilée à un remboursement d'apport que si tous les bénéfices, incorporés ou non au capital, ont été auparavant prélevés par l'entrepreneur individuel.

55. Lorsque le bien « désaffecté » du patrimoine de l'EIRL avait figuré, préalablement à son inscription au patrimoine de l'EIRL, dans le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel et que son affectation avait généré une plus-value professionnelle dont l'imposition avait été reportée en application de l'article 151 octies (cf. n° 37), sa « désaffectation » met fin à ce report, dans les conditions prévues à cet article.

B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL RELEVANT D'UN REGIME FORFAITAIRE D'IMPOSITION

56. La « désaffectation » d'un bien figurant au patrimoine affecté d'une EIRL relevant d'un régime forfaitaire d'imposition est traitée comme la reprise dans le patrimoine privé de l'entrepreneur d'un bien provenant du patrimoine professionnel de son entreprise individuelle. Cette « désaffectation » est donc génératrice d'une plus ou moins-value déterminée et imposée dans les conditions décrites aux n°s 94 et 95. Les précisions figurant aux n°s 51 à 55 ne concernent en revanche que les EIRL relevant d'un régime réel d'imposition et ne sont donc pas applicables dans le cas où l'EIRL est imposée selon un régime d'imposition forfaitaire.

¹⁵ Laquelle peut, le cas échéant, être suivie de l'affectation de ce bien au patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, dans le cadre d'une activité distincte de celle de son EIRL, qu'il exercerait sous forme d'entreprise individuelle.

¹⁶ Au sens des précisions apportées au n° 34.

Sous-section 2 : Liquidation de l'EIRL

57. Conformément aux articles L. 526-15 et L. 526-16 du code de commerce, la déclaration d'affectation cesse de produire ses effets, sur le plan juridique, en cas de renonciation de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée ou en cas de décès de celui-ci, sauf si l'un de ses héritiers ou ayants droit manifeste son intention de poursuivre l'activité professionnelle à laquelle le patrimoine était affecté.

A. SITUATION DES EIRL SOUMISES A UN REGIME REEL D'IMPOSITION

58. En application de l'article 1655 sexies, la liquidation de l'EIRL emporte les mêmes conséquences fiscales que la cessation d'entreprise et l'annulation des droits sociaux d'une EURL ou d'une EARL, à savoir :

- l'imposition immédiate des résultats non encore imposés à la date de cette cessation, y compris les éventuelles plus-values latentes, avec application, lorsque l'EIRL est imposée selon le régime des sociétés de personnes prévu à l'article 8 et, sous réserve du respect des conditions d'éligibilité, des exonérations et abattements prévus aux articles 151 septies et 151 septies B ;

- lorsque l'EIRL est imposée selon le régime des sociétés de personnes prévu à l'article 8, l'imposition de la plus-value ou moins-value d'annulation des « parts » de l'EIRL que l'entrepreneur individuel est réputé détenir, déterminée en fonction des règles posées par la jurisprudence « Quemener » (CE, 16 février 2000, n° 133296)¹⁷ ;

- lorsque l'EIRL est imposée à l'impôt sur les sociétés, l'imposition entre les mains de l'entrepreneur individuel du « boni de liquidation » de l'EIRL, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et dans les conditions précisées au n° 27. Par boni de liquidation, il convient d'entendre la différence entre le montant de l'actif net réel de l'EIRL à la date de sa liquidation et les sommes correspondant, par assimilation, à des apports dans l'EIRL.

59. La cessation fiscale de l'EIRL peut également entraîner l'imposition immédiate de plus-values en report, sur le fondement de l'article 151 octies (report survenu dans les cas décrits au n° 37) ou 151 nonies (report portant sur les « parts » de l'EIRL que l'entrepreneur individuel est réputé détenir, par exemple dans le cas où il en a hérité ou dans le cas où l'EIRL, d'abord imposée selon le régime des sociétés de personnes prévu à l'article 8, a opté pour son imposition à l'impôt sur les sociétés, entraînant le retrait de ces « parts » de son patrimoine professionnel à son patrimoine privé).

60. Dès lors que l'EIRL est assimilée, sur le plan fiscal, à une EURL ou à une EARL, le décès de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée n'emporte pas en soi cessation fiscale de l'EIRL. En effet, de la même façon que le décès de l'associé d'une EURL ou d'une EARL n'emporte la cessation fiscale de la société que dans le cas où celle-ci est par la suite liquidée, le décès de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée n'entraîne la cessation de l'EIRL que si celle-ci est liquidée¹⁸, c'est-à-dire que si son héritier ou ayant droit ne manifeste pas son intention de poursuivre l'activité professionnelle à laquelle le patrimoine était affecté. En revanche, lorsque celui-ci manifeste l'intention de poursuivre l'activité, le décès de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée n'emporte pas cessation fiscale de l'EIRL. Lorsque l'EIRL était imposée chez le défunt selon les modalités prévues pour les sociétés de personnes défini à l'article 8, il y a alors lieu de constater une plus-value ou une moins-value afférente à la transmission des « parts » que ce dernier était réputé détenir sur l'EIRL, dont l'héritier ou l'ayant droit pourra reporter l'imposition en application de l'article 151 nonies.

61. La renonciation à l'affectation emporte également cessation fiscale de l'EIRL ; tel est également le cas lorsque le patrimoine affecté est cédé à une personne morale ou apporté en société (ce qui, en application du dernier alinéa du II de l'article L. 526-17 du code de commerce, entraîne renonciation à l'affectation).

62. Outre les cas où la cessation fiscale de l'EIRL intervient du fait de sa disparition sur le plan juridique, la cessation fiscale de l'EIRL peut également intervenir pour des motifs purement fiscaux : cessation totale ou partielle de l'activité, changement réel d'activité, changement de régime d'imposition (sous réserve du mécanisme de l'atténuation conditionnelle, voir n° 23).

¹⁷ En application de cette jurisprudence, pour le calcul de la plus ou moins-value réalisée, le prix de revient des parts doit être majoré des bénéfices déjà imposés et des pertes antérieures comblées, et minoré des déficits déjà déduits et des bénéfices appréhendés.

¹⁸ Cf. doctrine administrative DB 4 A 6123, n° 47.

B. SITUATION DES EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE

63. Le décès de l'entrepreneur à responsabilité limitée entraîne automatiquement la cessation fiscale de l'EIRL. Lorsque l'héritier ou l'ayant droit a manifesté l'intention d'en poursuivre l'activité – de sorte qu'elle ne disparaît pas sur le plan juridique mais cesse sur le plan fiscal – celui-ci peut prétendre au bénéfice des dispositions de l'article 41 (prévoyant un report d'imposition des plus-values et un sursis d'imposition des profits sur stocks).

64. La renonciation à l'affectation emporte cessation de l'EIRL sur le plan juridique, mais n'entraîne pas en tant que telle sa cessation fiscale. En effet, si l'activité exercée dans le cadre de l'EIRL est poursuivie par l'entrepreneur individuel sous forme d'entreprise individuelle « classique », la disparition de l'EIRL est autant un non-événement sur le plan fiscal que l'avait été sa constitution.

65. Lorsque la renonciation à l'affectation résulte de la cession de l'EIRL à une personne morale ou de son apport en société, celle-ci doit être traitée comme la cession ou l'apport d'une entreprise individuelle « classique », le cas échéant éligible aux dispositions de l'article 151 octies.

66. Bien qu'elle n'entraîne pas cessation de l'EIRL sur le plan juridique, la cession à titre onéreux ou la transmission à titre gratuit entre vifs de l'EIRL à une personne physique doit être traitée comme la cession ou la donation d'une entreprise individuelle « classique », le cas échéant, éligible aux dispositions de l'article 41.

Sous-section 3 : Transmission d'une EIRL

A. SITUATION DES EIRL SOUMISES A UN REGIME REEL D'IMPOSITION

67. La transmission d'une EIRL soumise à un régime réel d'imposition doit être assimilée à la transmission d'une EURL ou d'une EARL. Plus précisément :

- dans les cas où la transmission de l'activité emporte liquidation de l'EIRL, la transmission de l'EIRL doit être assimilée à la transmission de l'activité par l'EURL ou l'EARL ;

- dans les cas où la transmission de l'activité n'emporte pas liquidation de l'EIRL, la transmission de l'EIRL doit être assimilée à la transmission des parts d'une EURL ou d'une EARL.

68. Lorsque l'assimilation ainsi pratiquée aboutit à une situation où le contribuable serait éligible à un régime de faveur (articles 150-0 D ter, 151 septies A ou 238 quinquies), le même régime de faveur est applicable à la transmission de l'EIRL.

69. Ainsi, à titre d'exemple :

- la cession à titre onéreux d'une EIRL à une personne morale emporte liquidation de l'EIRL : il y a donc lieu de l'assimiler à la transmission de son activité par une EURL ou une EARL. Si l'EIRL était imposée à l'impôt sur les sociétés, l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée pourra, toutes conditions requises étant réputées satisfaites, invoquer le bénéfice de l'article 238 quinquies. Si l'EIRL était imposée selon les règles applicables aux sociétés de personnes prévues à l'article 8, l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée pourra, toutes conditions requises étant réputées satisfaites, invoquer le bénéfice de l'article 238 quinquies ou, en cas de départ à la retraite, de l'article 151 septies A ;

- la cession à titre onéreux d'une EIRL à une personne physique n'emporte pas liquidation de l'EIRL : il y a donc lieu de l'assimiler à la transmission des parts d'une EURL ou d'une EARL. Si l'EIRL était imposée à l'impôt sur les sociétés, l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée pourra, toutes conditions requises étant réputées satisfaites, invoquer, en cas de départ à la retraite, le bénéfice de l'article 150-0 D ter. Si l'EIRL était imposée selon les règles applicables aux sociétés de personnes prévu à l'article 8, l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée pourra, toutes conditions requises étant réputées satisfaites, invoquer le bénéfice de l'article 238 quinquies ou, en cas de départ à la retraite, de l'article 151 septies A ;

- la cession à titre gratuit d'une EIRL à une personne physique n'emporte pas liquidation de l'EIRL : il y a donc lieu de l'assimiler à la transmission à titre gratuit des parts d'une EURL ou d'une EARL.

B. SITUATION DES EIRL SOUMISES A UN REGIME D'IMPOSITION FORFAITAIRE

70. La transmission d'une EIRL soumise à un régime d'imposition forfaitaire doit être traitée comme la transmission d'une entreprise individuelle « classique ».

CHAPITRE 3 : REGIME FISCAL DE L'EIRL APPLICABLE A COMPTER DE L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011

71. L'article 15 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 modifie, à compter de son entrée en vigueur c'est-à-dire à compter du 30 juillet 2011, l'article 1655 sexies sur deux points, à savoir que :

- l'assimilation de l'EIRL à une EURL ou, lorsque l'activité exercée est de nature agricole, à une EARL, résulte dorénavant d'une option irrévocable de l'entrepreneur, laquelle vaut également option pour l'impôt sur les sociétés ;

- l'application du régime de neutralité fiscale dit des « biens migrants » aux biens ou droits privés que l'entrepreneur affecte au patrimoine de l'EIRL qui a opté pour l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, il est rappelé que ces modifications ne concernent que les EIRL soumises à un régime réel d'imposition dès lors que les EIRL soumises à un régime forfaitaire d'imposition n'ont jamais été assimilées à des EURL ou à des EARL (cf. n^{os} 17).

Section 1 : Régime fiscal de droit commun

72. A compter du 30 juillet 2011, les EIRL ne sont plus assimilées à des EURL ou à des EARL, sous réserve que l'entrepreneur individuel qui exerce son activité dans le cadre d'une EIRL, n'opte pas pour l'assimilation fiscale de son EIRL à une EURL ou à une EARL.

Dès lors, par principe, les EIRL sont traitées au plan fiscal comme toutes les entreprises individuelles.

73. La création d'une EIRL ou la transformation d'une entreprise individuelle en EIRL n'entraîne plus la création d'une personne fiscale distincte de celle de l'entrepreneur individuel, mais emporte toujours des conséquences sur le plan juridique (cf. **Chapitre I**).

Par ailleurs, l'affectation de biens provenant du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel tout comme la transformation d'une entreprise individuelle en EIRL ne constituent plus des événements fiscaux et n'emportent donc notamment plus la réalisation de plus-values, sous réserve que l'EIRL n'opte pas pour l'assimilation au régime des EURL ou des EARL.

74. Par suite, le résultat fiscal de l'EIRL est soumis à l'impôt sur le revenu au nom de l'entrepreneur individuel et est déterminé selon les règles propres à la cédule d'imposition correspondant à la nature de l'activité exercée.

Si un déficit est constaté, celui-ci est imputé sur le revenu global de l'exploitant individuel¹⁹. Cependant, si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la cinquième année inclusivement (art. 156-I, 1er al).

¹⁹ Il est rappelé qu'en application des dispositions du 1° du I de l'article 156, n'est pas autorisée l'imputation des déficits provenant d'exploitations agricoles lorsque le total des revenus nets d'autres catégories excède 106 225 € (seuil applicable pour 2011, c'est-à-dire pour l'imposition des revenus de 2010). Dans ce cas, les déficits agricoles peuvent seulement être reportés sur les bénéfices agricoles des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

Section 2 : Régime fiscal optionnel

Sous-section 1 : Option pour l'assimilation à une EURL ou EARL

75. Conformément aux dispositions de l'article 1655 sexies modifié par la loi de finances rectificative pour 2011, l'entrepreneur individuel qui exerce son activité dans le cadre d'une EIRL peut opter pour l'assimilation de son EIRL à une EURL ou à une EARL.

Cette option irrévocable emporte alors de plein droit option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

76. D'une manière générale, les EIRL qui optent pour l'assimilation se voient appliquer les mêmes conséquences fiscales que les EIRL qui ont été créées avant l'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011 et ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés en application des e et f du 3 de l'article 206, sous réserve de l'aménagement apporté par la loi de finances rectificative pour 2011 concernant l'application du régime dit des « biens migrants » aux biens ou droits privés affectés par nature au patrimoine de l'EIRL.

77. Lorsqu'elle est exercée, l'option emporte la création d'une personnalité fiscale distincte dont les conséquences sont précisées au **chapitre 2**.

Sous-section 2 : Modalités d'option

78. Les modalités d'option pour l'assimilation de l'EIRL à une EURL ou une EARL sont fixées par un décret à publier.

A. FORME DE L'OPTION

79. Conformément aux dispositions de l'article 350 bis de l'annexe III, l'entreprise individuelle à responsabilité limitée adresse une notification au service des impôts du lieu de son principal établissement. Le service des impôts délivre alors un récépissé de cette notification.

80. La notification doit indiquer :

- la dénomination et l'adresse de l'EIRL ;
- les nom et prénom, l'adresse et la signature de l'entrepreneur individuel exerçant son activité dans le cadre de l'EIRL.

B. DELAI D'OPTION

81. L'option doit être notifiée dans les trois mois de l'exercice au titre duquel l'entrepreneur individuel souhaite que l'EIRL soit assimilée à une EURL ou à une EARL.

En cas de transformation d'une entreprise individuelle préexistante en une EIRL, l'option doit être notifiée dans les trois mois suivant ladite transformation. Si l'option n'est pas notifiée dans ce délai, l'EIRL pourra ultérieurement opter dans les trois mois de l'exercice au cours duquel l'entrepreneur individuel souhaite que l'EIRL soit assimilée à une EURL ou à une EARL.

82. Dans l'hypothèse où l'entrepreneur individuel exerçant son activité dans le cadre d'une EIRL créée ou résultant d'une transformation d'une entreprise individuelle intervenue entre le 30 juillet 2011 et la date d'entrée en vigueur du décret à publier, l'option peut être formulée dans les trois mois suivant cette même date d'entrée en vigueur.

Section 3 : Règles applicables aux affectations de biens

Sous-section 1 : Situation des EIRL assimilées à des entreprises individuelles

A. TRANSFORMATION D'UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE PRE-EXISTANTE EN EIRL

83. En raison de l'assimilation de l'EIRL à une entreprise individuelle, la transformation d'une entreprise individuelle pré-existante en EIRL n'emporte pas la création d'une nouvelle personnalité fiscale distincte. Dès lors, cette transformation juridique ne met pas fin à la vie de l'entreprise individuelle pré-existante.

84. Ainsi, l'affectation au patrimoine de l'EIRL de biens inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle n'est pas constitutif d'une cession de cette entreprise individuelle au profit de l'EIRL.

Par conséquent, aucune plus ou moins-value n'est constatée à l'occasion de cette affectation au patrimoine de l'EIRL.

85. En revanche, les règles applicables aux biens antérieurement inscrits dans le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel et revenant dans son patrimoine privé, car n'ayant pu être affectés, ou qu'il a décidé de ne pas affecter au patrimoine de l'EIRL (cf. n^{os} 8 et suivants s'agissant des règles de composition du patrimoine affecté) continuent de s'appliquer.

Il convient donc de se rapporter aux règles précisées au n^o 40.

86. Par ailleurs, en application des dispositions du 7^o de l'article R.526-3 du code de commerce²⁰, lorsque l'entrepreneur individuel relevant d'un régime réel d'imposition et exerçant une activité professionnelle antérieurement à la constitution du patrimoine affecté n'a pas opté pour l'assimilation à une EURL ou à une EARL, il déclare sur sa déclaration d'affectation, outre la valeur vénale des biens affectés à l'EIRL :

- soit la valeur nette comptable des éléments constitutifs du patrimoine affecté telle qu'elle figure dans les comptes du dernier exercice clos à la date de constitution du patrimoine affecté s'il est tenu à une comptabilité commerciale ;

- soit la valeur d'origine de ces éléments telle qu'elle figure au registre des immobilisations du dernier exercice clos diminuée des amortissements déjà pratiqués s'il n'est pas tenu à une telle comptabilité. En pratique, ce registre est établi par les contribuables exerçant une activité non commerciale.

87. Dans ces deux hypothèses, en application des dispositions de l'article R.526-10-2 du code de commerce la valeur ainsi déclarée est retenue pour les besoins des obligations comptables. Ainsi, ce sera l'une ou l'autre de ces valeurs qui sera retenue pour l'établissement du premier bilan d'ouverture de l'EIRL.

B. REGLES APPLICABLES AUX BIENS PROVENANT DU PATRIMOINE PRIVE DE L'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL

88. L'inscription d'un bien du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel, c'est-à-dire d'un bien n'ayant pas été inscrit au bilan de l'entreprise individuelle du contribuable, au patrimoine affecté à l'EIRL n'est pas un fait générateur de plus-value imposable .

89. Comme pour toute entreprise individuelle, l'inscription d'un bien à l'actif du bilan d'une EIRL ne constitue pas une cession et ne peut pas conduire à l'imposition de la plus-value constatée à cette occasion.

En revanche, lors de l'éventuelle cession ultérieure du bien, il conviendra alors de déterminer deux plus-values distinctes soumises à des régimes fiscaux différents, à savoir :

- une plus-value dite « privée » correspondant à la plus-value réalisée au cours de la période durant laquelle le bien a figuré dans le patrimoine privé du contribuable ;

- et une plus value dite « professionnelle » correspondant à la plus-value acquise par le bien depuis sa date d'entrée dans l'actif professionnel jusqu'au jour de sa cession effective.

²⁰ Dans sa rédaction issue du décret n^o 2012-122 du 30 janvier 2012 relatif à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (cf. **annexe 4**).

Sous-section 2 : Règles applicables aux EIRL ayant opté pour l'assimilation à une EURL ou EARL

A. TRANSFORMATION D'UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE PRE-EXISTANTE EN EIRL ASSIMILEE A UNE EURL OU EARL ET DE L'EIRL OPTANT POUR CETTE MEME ASSIMILATION

90. Lorsque l'EIRL opte pour son assimilation à une EURL ou à une EARL, la transformation d'une entreprise individuelle ou d'une EIRL assimilée à une entreprise individuelle en EIRL assimilée à une EURL ou à une EARL emporte les conséquences de la création d'une personnalité fiscale distincte.

91. Ces transformations emportent donc :

- d'une part, l'apport de bien du patrimoine de l'entreprise individuelle à celui d'une EURL ou d'une EARL ;
- d'autre part, la cessation totale ou partielle des activités de l'entreprise individuelle.

Les conséquences fiscales de la création d'une EURL ou d'une EARL sont celles qui sont présentées et commentées aux n^{os} **32 à 37**.

B. REGLES APPLICABLES AUX BIENS PROVENANT DU PATRIMOINE PRIVE DE L'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL

92. En application des dispositions du I de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011, lorsqu'une EIRL a opté pour son assimilation à une EURL ou une EARL, les dispositions de l'article 151 sexies s'appliquent aux biens nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable.

Les dispositions de l'article 151 sexies relatives au régime dit des « biens migrants » ne s'appliquent qu'aux seuls biens nécessaires à l'activité, de sorte que les biens qui ne répondent qu'à la définition de biens utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle ne sont pas éligibles à ce régime.

Ainsi, l'affectation par l'entrepreneur individuel au patrimoine affecté de l'EIRL assimilé à une EURL ou à une EARL d'un bien utilisé mais non nécessaire à l'activité, constitue un apport en société immédiatement imposable entre les mains de l'entrepreneur suivant le régime des plus ou moins-values des particuliers et dont les règles sont rappelées au n° **44**.

Pour plus de détails s'agissant des définitions relatives aux biens nécessaires et utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle, il convient de se reporter aux n° **8**.

93. Ainsi, l'affectation de biens nécessaires à l'activité professionnelle au patrimoine d'une EIRL optant pour son assimilation à une EURL ou à une EARL, ne constitue pas une cession à titre onéreux constitutive d'une plus-value immédiatement imposable entre les mains de l'entrepreneur, suivant le régime des plus-values des particuliers.

Section 4 : Règles applicables aux « désaffectations » de biens d'une EIRL

Sous-section 1 : « Désaffectation » isolée d'un bien figurant au patrimoine de l'EIRL

A. REGLES APPLICABLES AUX EIRL ASSIMILEES A DES ENTREPRISE INDIVIDUELLES

94. Le retour d'un bien dans le patrimoine privé de l'entrepreneur individuel constitue le fait générateur d'une plus-ou moins-value imposée dans les conditions de droit commun applicable à l'impôt sur le revenu aux plus ou moins-values professionnelles.

En pratique, cette plus ou moins-value devra être déterminée à partir de la valeur d'origine dans le patrimoine de l'EIRL du bien qui sort du patrimoine affecté.

Dans l'hypothèse de la constatation d'une plus-value, cette dernière pourra bénéficier des exonérations et abattements prévus aux articles 151 septies et 151 septies B.

95. Toutefois, dans l'hypothèse où le bien aura figuré dans le patrimoine d'une entreprise individuelle, qu'elle soit ou non à responsabilité limitée, avant d'être inscrit à l'actif du bilan de l'EIRL, la plus ou moins-value résultant du retour du bien dans le patrimoine privé de l'entrepreneur individuel devra être déterminée par référence à la valeur pour laquelle le bien a été affecté pour la première fois par l'entrepreneur individuel à une activité professionnelle exercée sous forme d'une entreprise individuelle.

Dans ce cas et pour l'application des dispositions de l'article 151 septies comme pour l'application des dispositions de l'article 151 septies B, il est tenu compte du délai qui a couru pendant la période au cours de laquelle le bien a figuré à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle.

B. REGLES APPLICABLES AUX EIRL AYANT OPTÉ POUR L'ASSIMILATION A UNE EURL OU A UNE EARL

96. Lorsque l'entrepreneur individuel sort un bien du patrimoine affecté pour le reprendre dans son patrimoine privé, les conséquences fiscales de cette « désaffectation » sont identiques à celles exposées aux n^{os} **51, 54** et **55**.

Sous-section 2 : Liquidation de l'EIRL

A. SITUATION DES EIRL SOUMISES AU REGIME FISCAL DES ENTREPRISES INDIVIDUELLES.

97. D'une manière générale, en application des dispositions de l'article 1655 sexies, la liquidation de l'EIRL n'ayant pas opté pour l'assimilation à une EURL ou EARL, emporte les mêmes conséquences que la cessation fiscale d'une entreprise individuelle.

Par conséquent, cela implique l'imposition immédiate non seulement des bénéfices d'exploitation réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé, mais aussi des plus-values d'actif résultant de la cession ou de la cessation et, d'une manière générale, de tous les bénéfices en sursis d'imposition, provisions ou plus-values dont l'imposition a été précédemment différée.

B. SITUATION DES EIRL AYANT OPTÉ POUR L'ASSIMILATION A UNE EURL OU A UNE EARL

98. En raison de l'assimilation de l'EIRL à une EURL ou à une EARL et de son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, la liquidation de l'EIRL emporte l'imposition entre les mains de l'entrepreneur individuel du « boni de liquidation » dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et dans les conditions précisées aux n^{os} **58** à **62**.

Section 5 : Règles applicables aux cessions de biens

Sous-section I : Règles applicables aux biens bénéficiant des dispositions de l'article 151 sexies (« biens migrants »)

99. Si l'un des biens affectés au bilan de l'EIRL vient à être cédé, il y a lieu de déterminer deux plus-values distinctes, soumises à des régimes fiscaux différents :

- la première correspond à la plus-value acquise par le bien depuis la date d'inscription au bilan (ou au tableau des immobilisations) jusqu'à la date de la cession ou du retrait, selon le cas. Cette plus-value est soumise aux dispositions relatives aux plus-values professionnelles ;

- la seconde correspond à la plus-value acquise par ce bien durant la ou les périodes de détention dans le patrimoine privé du contribuable. Cette plus-value est imposable selon le régime des plus-values des particuliers et bénéficie, le cas échéant, des exonérations ou abattements propres à ce régime.

Pour plus de précisions s'agissant des modalités d'application du régime prévu à l'article 151 sexies, il convient de se reporter à la fiche 13 de l'instruction 8 M-1-04.

100. S'agissant du calcul de la plus-value de cession professionnelle, la valeur d'origine à retenir correspond à la valeur pour laquelle le bien est entré à l'actif du bilan de l'EIRL.

101. Par ailleurs, la plus ou moins-value résultant de la cession du bien est calculée et imposée selon les règles de l'impôt sur les sociétés si l'EIRL est passible de cet impôt ou selon celles des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles suivant la nature de l'activité exercée par l'EIRL imposable à l'impôt sur le revenu.

Sous-section 2 : Règles applicables aux autres biens

102. La cession de ces biens entraîne la constatation d'une plus ou moins-value professionnelle imposable à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu suivant que l'EIRL est ou non assimilée à une EURL ou à une EARL.

103. Cette cession met fin au report d'imposition, prévu à l'article 151 octies, dont a pu bénéficier l'entrepreneur individuel qui a constitué son EIRL par transformation de son entreprise individuelle et qui a assimilé cette transformation à un apport de son entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une EURL ou à une EARL.

104. La plus ou moins-value est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et la valeur pour laquelle le bien a été inscrit à l'actif du bilan de l'EIRL. Dans ce cas, la plus-value constatée à l'occasion de l'affectation des biens au patrimoine de l'EIRL a en effet été imposée entre les mains de l'entrepreneur.

CHAPITRE 4 : CONSEQUENCES DU NOUVEAU REGIME FISCAL POUR LES EIRL CONSTITUEES AVANT L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011

Section 1 : Régime fiscal applicable

105. Les EIRL créées avant le 30 juillet 2011, date d'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011, demeurent, jusqu'à cette date, assimilées au plan fiscal, à des EURL ou à des EARL.

Par conséquent, les impositions constatées jusqu'à cette date ne sont pas remises en cause de manière rétroactive et demeurent exigibles. De la même manière, les éventuels abattements, exonérations et reports d'imposition liés au plus-values constatées lors de la transformation d'une entreprise individuelle en EIRL ou lors de la création d'une EIRL ne sont nullement remis en cause (cf n^{os} **32** et suivants).

106. En revanche, à compter de la date d'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011, toutes les EIRL cessent d'être assimilées de plein droit à des EURL ou à des EARL.

Elles sont alors traitées différemment suivant qu'elles avaient (cf. n^o **110**) ou non (cf. n^{os} **107** à **109**), à la date du 30 juillet 2011, déjà opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (IS).

A. SITUATION DES EIRL N'AYANT PAS OPTÉ POUR L'ASSUJETTISSEMENT A L'IS ANTERIEUREMENT AU 30 JUILLET 2011

107. Lorsque l'EIRL n'a pas opté pour son assujettissement à l'IS, elle est considérée, à compter du 30 juillet 2011, comme n'ayant pas opté pour son assimilation à une EURL ou à une EARL.

Par conséquent, l'EIRL cesse d'être soumise au régime des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'article 8 pour être soumise au régime fiscal des entreprises individuelles. Elle est alors traitée comme toute EIRL créée ou transformée postérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011 (Cf. **Chapitre 3**).

108. En application du II de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011, la fin de l'assimilation de l'EIRL à une EURL ou EARL, et donc le passage du régime de l'EURL ou de l'EARL à celui de l'entreprise individuelle n'entraîne pas l'application des dispositions de l'article 202 ter aux entreprises qui n'ont pas exercé l'option prévue au 3 de l'article 206.

109. Le passage du régime de l'EURL ou de l'EARL au régime fiscal des entreprises individuelles n'est pas constitutif d'une cessation fiscale.

Ainsi, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate.

En outre, la fin de l'assimilation de l'EURL à une EURL ou EARL ne remet en cause ni les exonérations et abattements prévus aux articles 151 septies et 151 septies B dont ont pu bénéficier les biens que l'entrepreneur individuel a affectés au patrimoine de l'EURL assimilée à une EURL ou EARL, ni le report d'imposition prévu à l'article 151 octies dont ont pu bénéficier les biens inscrits au patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel ayant, au vu des circonstances de fait, été assimilés à l'apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une EURL ou à une EARL.

B. SITUATION DES EURL AYANT OPTÉ POUR L'ASSUJETTISSEMENT A L'IS ANTERIEUREMENT AU 30 JUILLET 2011

110. En application du II de l'article 15 déjà cité, les EURL qui ont opté de manière irrévocable avant le 30 juillet 2011 pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés sont réputées avoir opté pour l'assimilation à des EURL ou à des EARL. Elles demeurent donc passibles de l'IS (cf. n^{os} **23** et **24**).

Section 2 : Règles applicables aux affectations de biens.

111. Les dispositions de l'article 151 sexies relatives aux « biens migrants » ne peuvent pas rétroagir aux affectations de biens qui ont été opérées antérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 15 déjà cité, et qui ont ainsi rendu exigibles des impositions à raison de plus-values d'apport constatées à l'occasion de l'affectation de biens au patrimoine de l'EURL.

112. Par conséquent, l'ensemble des règles exposées au **chapitre 2** demeurent applicables à ces biens.

Ainsi, les affectations de biens provenant du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel, et ayant rendu immédiatement exigibles, à la date de l'apport en société, les plus ou moins-values d'apport déterminées dans les conditions prévues aux articles 150-0A à 150 VH applicables aux plus-values des particuliers ne sont pas remis en cause.

De même, toutes les transformations d'entreprises individuelles en EURL qui ont été opérées avant l'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances pour 2011, et ayant entraîné la constatation de plus ou moins-values professionnelles, imposables ou exonérées ne sont pas remises en cause.

Ainsi, les abattements et exonérations prévus aux articles 151 septies et 151 septies B et les reports d'imposition de plus-values et les sursis d'imposition des profits sur les stocks prévus à l'article 151 octies dont ont pu bénéficier certaines plus-values d'apport demeurent acquis à l'entrepreneur individuel.

113. Par conséquent, la cession ultérieure de ces biens n'emportera pas application des dispositions de l'article 151 sexies dans la mesure où la plus-value d'apport aura déjà été soumise à une imposition.

114. Enfin, pour toutes les affectations réalisées à compter de l'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011, les entrepreneurs individuels bénéficieront des nouvelles règles applicables aux affectations de biens telles qu'elles résultent des dispositions issues de l'article 1655 sexies modifié (cf. n^{os} **83** et suivants).

Section 3 : Règles applicables aux désaffectations isolées d'un bien figurant au patrimoine de l'EURL

115. Pour les EURL constituées antérieurement au 30 juillet 2011, deux situations doivent être distinguées :

- si les biens ont été affectés au patrimoine de l'EURL avant l'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011, les « désaffectations » isolées de ces biens se voient appliquer les règles exposées aux n^{os} **51** à **55**;

- si les biens ont été affectés au patrimoine de l'EURL à compter de l'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011, les « désaffectations » isolées de biens se voient appliquer les règles exposées aux n^{os} **94** à **96**.

CHAPITRE 5: AUTRES IMPOTS ET TAXES

Section 1 : Contribution économique territoriale (CET)

116. Il convient de rappeler que l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 a supprimé la taxe professionnelle à compter du 1^{er} janvier 2010, laquelle a été remplacée par la contribution économique territoriale (CET) composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE), fondée sur les bases foncières et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) dont le taux est fixé au niveau national selon un barème progressif.

A. SITUATION DES EIRL ASSIMILEES A DES ENTREPRISES INDIVIDUELLES

117. La situation de ces EIRL au regard de la CFE et de la CVAE est dans ce cas identique à celle de toute entreprise individuelle. L'entrepreneur individuel exerçant son activité dans le cadre d'une EIRL est donc assujéti à la CFE et à la CVAE dans les conditions de droit commun. Ces conditions sont commentées, en ce qui concerne la CFE, dans l'instruction 6 E-7-11 du 8 juillet 2011 (BOI du 19 juillet 2011) et en ce qui concerne la CVAE, dans l'instruction 6 E-4-12 du 9 février 2012 (BOI du 14 février 2012).

B. SITUATION DES EIRL ASSIMILEES A DES EURL OU DES EARL

118. Ces EIRL sont assujétiées à la CFE et à la CVAE dans les mêmes conditions que les EURL ou les EARL.

C. CAS PARTICULIER DES ENTREPRENEURS AYANT CREE UNE EIRL ET EXERÇANT PARALLELEMENT UNE ACTIVITE PROFESSIONNELLE NON SALARIEE

I. EIRL assimilée à une entreprise individuelle

119. Dans une telle hypothèse, une seule entreprise est imposée.

S'agissant de la CVAE, le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée sont appréciés globalement.

II. EIRL assimilée à une EURL ou une EARL

120. Dans ce cas, l'activité de l'EIRL et l'activité exercée parallèlement font l'objet d'impositions distinctes.

Pour les besoins de la CVAE, le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée de l'EIRL sont appréciés distinctement du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée de l'activité exercée parallèlement.

D. SITUATION DES EIRL CONSTITUEES AVANT L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011

121. Le maintien de l'assimilation des EIRL à des EURL ou à des EARL pour la période précédant l'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011 justifie, pour cette période et pour les EIRL relevant du régime réel, l'application des principes énoncés aux n^{os} **119** et **120**.

Section 2 : Taxe sur les véhicules des sociétés (TVS)

A. SITUATION DES EIRL ASSIMILEES A DES EURL OU DES EARL

122. Dès lors que l'EIRL est assimilée, sur le plan fiscal, à une EURL ou à une EARL, elle est soumise à la taxe sur les véhicules des sociétés (TVS) prévue à l'article 1010, à raison des véhicules de tourisme qu'elle utilise en France, quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elle possède et qui sont immatriculés en France²¹.

B. SITUATION DES EIRL ASSIMILEES A DES ENTREPRISES INDIVIDUELLES

123. Dès lors qu'elles ne sont pas assimilées à une EURL ou à une EARL, les EIRL ne sont pas soumises à la TVS

C. SITUATION DES EIRL CONSTITUEES AVANT L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011

124. Les EIRL constituées avant l'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011 et assimilées à des EURL ou à des EARL demeurent redevables de la TVS pour la période qui s'écoule entre leur constitution et la date d'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011.

125. A compter de la date d'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011, seules les EIRL qui ont au cours de cette période opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés demeurent redevables de la TVS.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



²¹ cf. instruction administrative 7 M-4-06 n°156 du 22 septembre 2006.

Annexe 1

Exemple récapitulatif (Transformation d'une entreprise individuelle en EIRL relevant du régime fiscal de droit commun)

Un exploitant individuel exerce une activité de garagiste depuis six ans. Il est imposable à ce titre à l'impôt sur le revenu (IR) dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), déterminés selon le régime réel simplifié d'imposition. Il décide de se placer sous le statut de l'EIRL sans pour autant opter pour l'assimilation à une EURL. A cette date, son actif professionnel se compose des éléments suivants :

Nature du bien	Valeur d'origine dans les comptes de l'entreprise individuelle	Amortissements ou dépréciations pratiqués	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date de création de l'EIRL	Valeur mentionnée sur sa déclaration d'affectation et reprise au bilan d'ouverture de l'EIRL
Fonds de commerce	450 000 €	-	450 000 €	600 000 €	450 000 €
Valeurs mobilières de placement	60 000 €	-	60 000 €	70 000 €	Bien non inscrit au patrimoine affecté
Véhicule à usage mixte (professionnel et personnel)	18 000 €	13 500 €	4 500 €	9 500 €	Bien non inscrit au patrimoine affecté
Immeuble à usage mixte (professionnel et personnel)(1)	1 000 000 €	400 000 €	600 000 €	1 300 000 €	600 000 €

(1) L'immeuble est amortissable sur 15 ans.

L'entrepreneur doit obligatoirement inscrire son **fonds de commerce** au patrimoine affecté puisqu'il s'agit d'un bien affecté par nature à son activité de garagiste. Dès lors que l'entrepreneur n'a pas opté pour l'assimilation de son EIRL à une EURL et que la valeur mentionnée sur la déclaration d'affectation correspond à la valeur nette comptable pour laquelle le fonds figurait au de clôture de l'entreprise individuelle, l'entrepreneur n'est pas imposé sur la plus value latente existant au jour de l'affectation. Les éventuelles dépréciations constatées par l'EIRL seront calculées par comparaison entre la valeur actuelle à la clôture de l'exercice et la valeur mentionnée au bilan d'ouverture.

L'entrepreneur ne peut pas inscrire les **valeurs mobilières** au patrimoine affecté, s'agissant de biens sans aucune utilité pour l'exercice de son activité. La reprise de ces valeurs mobilières dans son patrimoine privé entraîne l'imposition du profit financier constaté à cette occasion (soit 70 000 € - 60 000 € = 10 000 €).

L'entrepreneur choisit d'inscrire son **immeuble** au patrimoine affecté pour la valeur nette comptable qu'il avait au bilan de l'entreprise individuelle. Il n'est pas imposable sur la plus-value latente existant au jour de l'affectation de l'immeuble à l'EIRL. La valeur fiscale d'entrée de l'immeuble correspond à la valeur nette comptable pour laquelle il figurait au bilan de l'entreprise individuelle. Cette valeur constitue la nouvelle base amortissable du bien, pour lequel un nouveau plan d'amortissement est établi comme si l'EIRL avait acquis cet immeuble auprès d'un tiers. En pratique, la durée d'amortissement devrait tenir compte de la période pendant laquelle le bien a été amorti au bilan de l'entreprise individuelle. Au cas particulier, la nouvelle valeur d'entrée de l'immeuble 600 000 € devra être amortie selon le mode linéaire sur la durée résiduelle d'amortissement, soit 9 ans.

L'entrepreneur choisit de ne pas inscrire son **véhicule** au patrimoine affecté. Il constate une plus-value professionnelle, immédiatement imposable, pour un montant de 5 000 € (9 500 – 4 500), sauf à ce qu'il remplisse les conditions prévues à l'article 151 septies pour pouvoir en être exonéré. Il ne pourra pas non plus inscrire dans son patrimoine affecté l'emprunt afférent à ce véhicule qu'il doit encore rembourser. Il met néanmoins ce véhicule à disposition de l'EIRL et constate à ce titre un loyer dans les comptes de l'EIRL. Ce loyer est imposable dans le chef de l'entrepreneur individuel dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux non professionnels, sous déduction des intérêts de l'emprunt afférent à ce véhicule et de l'amortissement correspondant, calculé sur une base égale à 9 500 € et dans la limite fixée par le 2 de l'article 39 C. S'il s'avère que les intérêts d'emprunt suffisent à dégager un déficit au titre de cette location, ce déficit, régi par les dispositions du 1° bis du I de l'article 156 (déficits constatés dans le cadre d'une activité exercée à titre non professionnel), ne peut s'imputer sur le revenu global du contribuable. En particulier, il ne peut être compensé avec le bénéfice industriel et commercial que dégagerait l'activité de garagiste.

•

Annexe 2

Exemple récapitulatif (EIRL optant pour l'assimilation à une EURL)

Même exemple que dans le cas de la cas de l'**annexe 1** mais l'exploitant individuel qui décide de se placer sous le statut de l'EIRL et opte pour l'assimilation à une EURL. A cette date, son actif professionnel se compose des éléments suivants :

Nature du bien	Valeur d'origine dans les comptes de l'entreprise individuelle	Amortissements ou dépréciations pratiqués	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date de création de l'EIRL	Valeur mentionnée sur sa déclaration d'affectation et reprise au bilan d'ouverture de l'EIRL
Fonds de commerce	450 000 €	0-	450 000 €	600 000 €	600 000 €
Valeurs mobilières de placement	60 000 €	0-	60 000 €	70 000 €	Pas mentionnée
Véhicule à usage mixte (professionnel et personnel)	18 000 €	13 500 €	4 500 €	9 500 €	Pas mentionnée
Immeuble à usage mixte (professionnel et personnel)(1)	1 000 000 €	400 000 €	600 000 €	1 300 000 €	1 300 000 €

L'entrepreneur doit obligatoirement inscrire son **fonds de commerce** au patrimoine affecté puisqu'il s'agit d'un bien affecté par nature à son activité de garagiste. Sa valeur fiscale correspond à sa valeur réelle à la date de l'apport, soit 600 000 €. Dès lors que l'EIRL est assimilée à une EURL, l'entrepreneur individuel est donc en principe imposable sur la plus-value constatée à l'occasion de l'« apport » du fonds de commerce à l'EIRL, soit une plus-value imposable égale à 150 000 €. Toutefois, l'entrepreneur peut bénéficier du régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies (toutes les conditions requises étant réputées satisfaites). L'imposition de cette plus-value est alors reportée à la date de cession du fonds, de cessation de l'EIRL ou de transmission de l'EIRL²². Le fonds de commerce est inscrit au patrimoine affecté.

L'entrepreneur ne peut pas inscrire les **valeurs mobilières** au patrimoine affecté, s'agissant de biens sans aucune utilité pour l'exercice de son activité. La reprise de ces valeurs mobilières dans son patrimoine privé entraîne l'imposition du profit financier constaté à cette occasion (soit 70 000 € - 60 000 € = 10 000 €).

L'entrepreneur choisit d'inscrire son **immeuble** au patrimoine affecté. Il est donc en principe imposable sur la plus-value constatée à l'occasion de l'« apport » de l'immeuble à l'EIRL, soit une plus-value imposable égale à 700 000 € (1 300 000 – 600 000). Au cas particulier, les conditions prévues à l'article 151 octies sont satisfaites, l'imposition de cette plus-value pourra être opérée au niveau de l'EIRL, de manière étalée, en la répartissant à parts égales sur quinze ans. La valeur fiscale de l'immeuble correspond à sa valeur réelle à la date de l'apport, soit 1 300 000 €. Cette valeur constitue la nouvelle base amortissable du bien, pour lequel un nouveau plan d'amortissement est établi comme si l'EIRL avait acquis cet immeuble auprès d'un tiers. La fraction de l'amortissement excédant l'amortissement constaté le cas échéant en comptabilité est comptabilisé en amortissement dérogatoire et déductible au plan fiscal dans les conditions du 2° du 1 de l'article 39.

L'entrepreneur choisit de ne pas inscrire son **véhicule** au patrimoine affecté. Il constate une plus-value professionnelle, immédiatement imposable, pour un montant de 5 000 € (9 500 – 4 500), sauf à ce qu'il remplisse les conditions prévues à l'article 151 septies pour pouvoir en être exonéré. Il ne pourra pas non plus inscrire dans son patrimoine affecté l'emprunt afférent à ce véhicule qu'il doit encore rembourser. Il met néanmoins ce véhicule à disposition de l'EIRL et constate à ce titre un loyer dans les comptes de l'EIRL. Ce loyer est imposable dans le chef de l'entrepreneur individuel dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux non professionnels, sous déduction des intérêts de l'emprunt afférent à ce véhicule et de l'amortissement correspondant, calculé sur une base égale à 9 500 € et dans la limite fixée par le 2 de l'article 39 C. S'il s'avère que les intérêts d'emprunt suffisent à dégager un déficit au titre de cette location, ce déficit, régi par les dispositions du 1° bis du I de l'article 156 (déficits constatés dans le cadre d'une activité exercée à titre non professionnel), ne peut s'imputer sur le revenu global du contribuable. En particulier, il ne peut être compensé avec le bénéfice industriel et commercial que dégagerait l'activité de garagiste.

²² En effet : soit la transmission de l'EIRL est assimilée à une transmission de l'activité par une EURL, ce qui entraîne cession du fonds ; soit la transmission de l'EIRL est assimilée à une transmission des parts de l'EURL, ce qui est également une situation où le report d'imposition prévu à l'article 151 octies cesse de s'appliquer.

L'entrepreneur individuel à responsabilité limitée est en outre réputé détenir des « parts » de son EIRL, pour une valeur fiscale de 1 900 000 €.

Un an plus tard, le garagiste cède pour 2 200 000 € son activité à un autre garagiste, personne physique. Le bilan de l'EIRL est, à la date de la cession, composé comme suit :

Nature du bien	Valeur d'origine dans les comptes de l'EIRL	Amortissements pratiqués	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date de la cession de l'EIRL
Fonds de commerce	600 000 €	-	-	700 000 €
Immeuble à usage mixte (professionnel et personnel)	1 300 000 €	32 500 €	1 267 500 €	1 500 000 €

La transmission est réputée porter sur les « parts » de l'EIRL : néanmoins, la valeur du fonds excède les plafonds de l'article 238 quinquies et la plus-value de 300 000 € est imposable. De même, la plus-value en report au titre de l'« apport » du fonds à l'EIRL, pour un montant de 150 000 €, devient immédiatement imposable²³.

•

²³ Dès lors que la transmission de l'EIRL est assimilée, au cas d'espèce, à la transmission de parts d'une EURL, d'une part, il n'est pas mis fin à l'étalement de la plus-value antérieurement constatée lors de l'affectation de l'immeuble à l'EIRL, d'autre part, le plan d'amortissement de l'immeuble se poursuit à l'identique chez le cessionnaire.

Annexe 3

Article 1655 sexies modifié par l'article 15 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011

« 1. Pour l'application du présent code et de ses annexes, à l'exception du 2 de l'article 206, du 5° du 1 de l'article 635 et de l'article 638 A, l'entrepreneur individuel qui exerce son activité dans le cadre d'une entreprise individuelle à responsabilité limitée ne bénéficiant pas des régimes définis aux articles 50-0, 64 et 102 ter peut opter pour l'assimilation à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée ou à une exploitation agricole à responsabilité limitée dont la personne mentionnée à l'article L. 526-6 du code de commerce tient lieu d'associé unique. Lorsque l'option est exercée, l'article 151 sexies s'applique aux biens nécessaires à l'exercice de son activité professionnelle. La liquidation de l'entreprise individuelle à responsabilité limitée emporte alors les mêmes conséquences fiscales que la cessation d'entreprise et l'annulation des droits sociaux d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée ou d'une exploitation agricole à responsabilité limitée.

2. L'option mentionnée au 1, exercée dans des conditions fixées par décret, est irrévocable et vaut option pour l'impôt sur les sociétés.

NOTA:

Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 article 15 II : Le présent article entre en vigueur à compter de la publication de la présente loi et n'entraîne pas l'application de l'article 202 ter du code général des impôts aux entreprises individuelles à responsabilité limitée qui n'ont pas exercé l'option prévue au 3 de l'article 206 du même code avant cette date. Celles qui ont exercé cette option avant la publication de la présente loi sont réputées avoir opté pour l'assimilation à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée ou à une exploitation agricole à responsabilité limitée prévue à l'article 1655 sexies du même code. »



Annexe 4
Extraits du code de commerce

Article R. 526-3

Modifié par le décret n° 2012-122 du 30 janvier 2012 – art. 2

« La déclaration d'affectation mentionnée à l'article L. 526-7 contient les informations suivantes :

1° Les nom, nom d'usage, prénoms, date, lieu de naissance et domicile de l'entrepreneur individuel ;

2° La dénomination utilisée pour l'exercice de l'activité professionnelle à laquelle le patrimoine est affecté, comprenant au moins son nom ou son nom d'usage ; lorsque l'entrepreneur a procédé à plusieurs déclarations d'affectation, les dénominations utilisées pour chaque affectation de patrimoine doivent être distinctes ;

3° L'adresse de l'établissement principal où est exercée l'activité professionnelle à laquelle le patrimoine est affecté ou à défaut d'établissement l'adresse du local d'habitation où l'entreprise est fixée ;

4° L'objet de l'activité professionnelle à laquelle le patrimoine est affecté ;

5° La date de clôture de l'exercice comptable ;

6° Le cas échéant, la mention de l'opposabilité de la déclaration d'affectation aux créanciers dont les droits sont nés antérieurement à son dépôt ;

7° Un état descriptif des biens, droits, obligations ou sûretés affectés à l'activité professionnelle en nature, qualité, quantité et valeur. La valeur déclarée est la valeur vénale ou, en l'absence de marché pour le bien considéré, la valeur d'utilité. Lorsque l'entrepreneur individuel relevant d'un régime réel d'imposition et exerçant une activité professionnelle antérieurement à la constitution du patrimoine affecté n'a pas opté pour l'assimilation à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée ou à une exploitation agricole à responsabilité limitée au sens de l'article 1655 sexies du code général des impôts, il déclare en outre soit la valeur nette comptable des éléments constitutifs du patrimoine affecté telle qu'elle figure dans les comptes du dernier exercice clos à la date de constitution du patrimoine affecté s'il est tenu à une comptabilité commerciale, soit la valeur d'origine de ces éléments telle qu'elle figure au registre des immobilisations du dernier exercice clos diminuée des amortissements déjà pratiqués s'il n'est pas tenu à une telle comptabilité ;

8° Le numéro unique d'identification de l'entreprise délivré conformément à l'article D. 123-235 si la personne est déjà immatriculée ;

9° les documents attestant de l'accomplissement des formalités mentionnées aux articles L. 526-9 à L. 526-11.

La déclaration mentionnée au premier alinéa est accompagnée des pièces justifiant de l'identité de l'entrepreneur individuel et de l'obtention des autorisations prévues à l'article 389-8 du code civil. »

Article R. 526-3-1

Modifié par le décret n° 2012-122 du 30 janvier 2012 – art. 3

« Pour l'application du deuxième alinéa de l'article L. 526-6, les biens, droits, obligations et sûretés nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle s'entendent de ceux qui, par nature, ne peuvent être utilisés que dans le cadre de cette activité. »

Article R. 526-10-2

Modifié par le décret n° 2012-122 du 30 janvier 2012 – art. 4

« Lorsque l'entrepreneur individuel entre dans les prévisions de la dernière phrase du 7° de l'article R. 526-3, la valeur qu'il déclare en application de cette disposition est retenue pour les besoins des obligations comptables prévues aux articles L. 526-13 et L. 526-14. »