

PROJET OPPOSABLE A L'ADMINISTRATION JUSQU'A LA PUBLICATION DE L'INSTRUCTION DEFINITIVE

Vous pouvez adresser vos remarques sur ce projet d'instruction, mis en consultation publique le 22 février 2011, jusqu'au 25 mars 2011 inclus à l'adresse de messagerie suivante : bureau.b1@dgfip.finances.gouv.fr
Seules les contributions signées sernont examinées.
L'instruction définitive datée du 9 mars 2012 a été publiée au Bulletin officiel des impôts n°29 du 12 mars 2012 sous la référence 4 A-4-12. Le présent texte demeure opposable à l'administration pour la seule période allant du 22 février 2011 au 11 mars 2012.

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 A

N°du

REGIME FISCAL DE L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE A RESPONSABILITE LIMITEE.

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

NOR : 1M:\SECRETARIATS\SECB\BOB1\POOL\B1-1-10\1065110BOI-EIRL\1065110APRÈS
CONSULTATION.DOC

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

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

•



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

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.
3. 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

4. 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.
5. 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° 12 ci-après).

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

6. 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

7. Le patrimoine professionnel affecté à l'entreprise individuelle à responsabilité limitée, ci-après « 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. 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 – qu'il soit exploité directement ou donné en location-gérance –, les outils d'un artisan, le matériel agricole ou le droit de présentation de la clientèle d'un professionnel libéral ;
 - 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.
8. 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.
9. 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

- 10.** 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.
- 11.** 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 un montant qui sera fixé par décret. 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 un montant fixé par décret, 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 rapport.

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

- 12.** 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 seront définies par décret en Conseil d'Etat.
- 13.** 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 : REGIME FISCAL DE L'EIRL

- 14.** L'article 1655 sexies 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.
- 15.** 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 salaire ou une distribution de dividendes.
- 16.** 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.

Section 1 : Régime d'imposition de l'EIRL

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

17. 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.

18. 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 bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires 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 bénéficiaires 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.

19. 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'EIRL¹.

20. Si, jusqu'au 31 décembre 2012, un même entrepreneur individuel ne peut constituer qu'un seul patrimoine affecté, en revanche, rien n'interdit à cette 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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

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

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.

24. 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'EIRL 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 maritime² est sans incidence en matière fiscale.

25. 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 19 % 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.

26. 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.

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

27. 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°12 ci-dessus) présentent quelques spécificités par rapport aux règles qui ont été exposées ci-dessus pour celles soumises à un régime réel d'imposition.

28. 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).

29. D'autre part, les EIRL soumises à un régime d'imposition forfaitaire ne peuvent 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

I. Règles applicables aux EIRL relevant d'un régime réel d'imposition

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

² Cette clause anti-abus présume de manière irréfragable 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.

30. 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 individuelle³.

31. 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.

32. 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 affecté⁴. 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 EIRL⁵ est donc sans incidence : seule est prise en compte la valeur réelle du bien au jour de son entrée dans le patrimoine affecté.

33. 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 32. Il est rappelé qu'en tout état de cause, la déduction des amortissements est subordonnée à leur inscription en comptabilité.

34. 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.

35. 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...).

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

³ 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.

⁴ 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.

⁵ Cf. paragraphe 11 ci-dessus.

36. 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.

37. 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 affecté⁶ : 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.

38. 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.

39. 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 immeuble⁷, dans celle des bénéfices industriels et commerciaux si le bien mis à disposition est meuble, sous déduction des intérêts d'emprunt et de l'amortissement⁸, 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.

40. 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^obis du I de l'article 156, pour l'imputation des déficits qui viendraient à être constatés.

41. 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 individuelle⁹. 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.

⁶ cf. documentation administrative DB 5 G 2112 en date du 15 septembre 2000

⁷ 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.

⁸ 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).

⁹ cf. paragraphe 13 ci-dessus.

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

42. 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'activité¹⁰. 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 régime¹¹. La valorisation du bien ainsi apporté et, le cas échéant, son amortissement, se font, sur le plan fiscal, dans les conditions rappelées aux paragraphes 32 et 33 ci-dessus.

II. Règles applicables aux EIRL soumises à un régime d'imposition forfaitaire

43. 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 paragraphes 30 à 42 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

I. Règles applicables aux EIRL relevant d'un régime réel d'imposition

44. Le cas des biens provenant du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée doit être traité ainsi qu'il est dit au paragraphe 42 ci-dessus.

II. Règles applicables aux EIRL soumises à un régime d'imposition forfaitaire

45. 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 paragraphe 40 ne sont donc pas applicables dans cette situation.

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

I. Règles applicables aux EIRL relevant d'un régime réel d'imposition

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

46. Ce cas doit être traité ainsi qu'il est dit au paragraphe 42 ci-dessus.

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

47. 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

¹⁰ La situation dans laquelle ces biens seraient en réalité nécessaires à l'exercice de l'activité ne peut se reconstruire, dès lors qu'ils auraient alors obligatoirement fait partie du patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel.

¹¹ 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.

biens du patrimoine d'une entreprise individuelle pré-existante transformée en EIRL. Les règles applicables dans ce cas sont donc celles décrites aux paragraphes 30 à 43 ci-dessus.

II. Règles applicables aux EIRL soumises à un régime d'imposition forfaitaire

48. 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 paragraphes 46 à 47 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

I. Règles applicables aux EIRL relevant d'un régime réel d'imposition

49. Dès lors que l'EIRL est assimilée, sur le plan fiscal, à une EURL ou à une EARL, la désaffectation d'un bien figurant au patrimoine affecté et sa reprise dans le patrimoine privé de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée¹² 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.

50. 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'origine¹³ 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.

51. 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.

52. 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 paragraphe 25 ci-dessus. 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.

53. 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. paragraphe 35 *supra*), sa désaffectation met fin à ce report, dans les conditions prévues à cet article.

¹² 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.

¹³ Au sens des précisions apportées au paragraphe 32 ci-dessus.

II. Règles applicables aux EIRL relevant d'un régime forfaitaire d'imposition

54. La désaffectation d'un bien figurant au patrimoine affecté d'une EIRL relevant d'un régime forfaitaire d'imposition est traité 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 au paragraphe 48. Les précisions figurant aux paragraphes 49 et 49 à 53 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.

Sous-section 2 : Liquidation de l'EIRL

55. 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.

I. Situation des EIRL soumises à un régime réel d'imposition

56. 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)¹⁴ ;
- 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 paragraphe 25 ci-dessus ; 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.

57. 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 paragraphe 35) 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).

58. 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 liquidée¹⁵, 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.

¹⁴ 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.

¹⁵ cf. doctrine administrative DB 4 A 6123, n° 47

59. 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).

60. 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 paragraphe 22 ci-dessus).

II. Situation des EIRL soumises à un régime d'imposition forfaitaire

61. 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).

62. 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.

63. 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.

64. 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

I. Situation des EIRL soumises à un régime réel d'imposition

65. 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.

66. 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.

67. 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 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 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.

II. Situation des EIRL soumises à un régime d'imposition forfaitaire

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

Section 4 : Autres impôts et taxes

A. Contribution économique territoriale

69. 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.

I. Situation des EIRL soumises à un régime réel d'imposition

70. Dans une telle hypothèse, l'EIRL et l'entreprise individuelle font l'objet de deux impositions distinctes. Les déclarations, avis d'imposition et pièces de procédure relatifs à l'imposition de l'EIRL sont adressés à l'entrepreneur individuel sous la dénomination qu'il a choisie pour son EIRL.

II. Situation des EIRL soumises à un régime d'imposition forfaitaire

71. Dans une telle hypothèse, une seule entreprise est imposée. En matière de CFE, l'EIRL et l'entreprise individuelle font l'objet d'impositions distinctes si elles ne sont pas localisées au même endroit, c'est-à-dire si elles ne constituent pas un seul et même établissement. Il est alors nécessaire de faire figurer sur les déclarations, avis d'imposition et pièces de procédure relatifs à l'établissement dans lequel est située l'EIRL la dénomination utilisée par l'entrepreneur pour son activité exercée en EIRL. Si l'entreprise individuelle et l'EIRL sont localisées au même endroit, une imposition unique à la CFE est établie.

S'agissant de la CVAE, compte tenu du montant du chiffre d'affaires réalisé par de telles entreprises, elles n'ont pas à l'acquitter.

B. Taxe sur les véhicules des sociétés :

I. Situation des EIRL soumises à un régime réel d'imposition

72. 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 prévue à l'article 1010, à raison des véhicules de tourisme qu'elles utilisent en France, quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elle possède et qui sont immatriculés en France¹⁶.

II. Situation des EIRL soumises à un régime d'imposition forfaitaire

73. 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 ne sont pas soumises à la taxe sur les véhicules de sociétés.

¹⁶ Cf instruction administrative 7 M-4-06 n°156 du 22 septembre 2006.

Section 5 : Exemple récapitulatif

Un exploitant individuel exerce une activité de garagiste depuis six ans. Il est imposable à ce titre à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, déterminés selon le régime réel simplifié d'imposition. Il décide de se placer sous le statut de l'EIRL. 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 pratiqués	Valeur nette comptable	Valeur réelle à la date de création de l'EIRL
Fonds de commerce	450 000 €	-	-	600 000 €
Valeurs mobilières de placement	60 000 €	-	-	70 000 €
Véhicule à usage mixte (professionnel et personnel)	18 000 €	13 500 €	4 500 €	9 500 €
Immeuble à usage mixte (professionnel et personnel)	1 000 000 €	400 000 €	600 000 €	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. L'EIRL relevant d'un régime réel d'imposition, elle 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'EIRL¹⁷. Le fonds de commerce est inscrit au patrimoine affecté. Sa valeur fiscale correspond à sa valeur réelle à la date de l'apport, soit 600 000 €.

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 €. Les conditions prévues à l'article 151 octies étant réputées 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 €, 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, 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. 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.

¹⁷ 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 imposable¹⁸.

Deux ans plus tard, le nouveau garagiste décide de cesser son activité. A cette date, le bilan de l'EIRL est 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 cessation de l'EIRL
Fonds de commerce	600 000 €	-	-	800 000 €
Immeuble à usage mixte (professionnel et personnel)	1 300 000 €	97 500 €	1 202 500 €	1 800 000 €

La cessation de l'EIRL entraîne l'imposition immédiate de la plus-value en report au titre de l'« apport » de l'immeuble à l'EIRL pour son montant restant encore à imposer, soit 560 000 € en considérant que l'EIRL a déjà été imposée à hauteur de trois quinzièmes de la plus-value en report (égale à 700 000 €). Ce nouveau garagiste devra constater :

- une plus-value professionnelle, au niveau de l'EIRL, d'un montant de 797 500 €, répartie entre le fonds de commerce pour 200 000 € (800 000 € - 600 000 €¹⁹) et l'immeuble pour 597 500 € (1 800 000 € - 1 202 500 €) ;

- une plus ou moins-value d'annulation des « parts » de l'EIRL déterminée par différence entre le prix de cession et le prix de revient des « parts » retraité en application de la jurisprudence « Quemener », soit :

Plus ou moins-value = 2 600 000 € (prix de cession = 800 000 + 1 800 000) – (2 200 000 € + bénéfices déjà imposés + pertes comblées – déficits déjà déduits – bénéfices distribués).

¹⁸ 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.

¹⁹ Cf. note de bas de page précédente. Dès lors que la transmission de l'EIRL est assimilée, au cas d'espèce, à la transmission de parts d'une EURL, la valeur d'origine pour le calcul de la plus-value sur le fonds de commerce correspond non à la valeur de celui-ci lors de la transmission, mais à la valeur qu'il avait dans les comptes de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée précédent.

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

74. Les dispositions commentées dans la présente instruction, juridiques et fiscales, entrent en vigueur le 10 décembre 2010, date de publication de l'ordonnance n°2010-1512 prise en vue d'adapter au patrimoine affecté de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée les dispositions du code de commerce relatives à la prévention et au traitement des difficultés des entreprises et aux responsabilités et sanctions encourues par l'entrepreneur à cette occasion.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT

Annexe : Texte de l'article 1655 sexies

Institué par la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 – article 14

« Pour l'application du présent code et de ses annexes, à l'exception du 2 de l'article 206 et du 5° du 1 de l'article 635 et de l'article 638 A, l'entreprise individuelle à responsabilité limitée ne bénéficiant pas des régimes définis aux articles 50-0,64 et 102 ter est assimilée 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. La liquidation de l'entreprise individuelle à responsabilité limitée emporte 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. »