
LA CRÉATION DE L'ENTREPRISE COMMERCIALE

022- Lorsqu'il décide de créer une entreprise, un entrepreneur a le choix d'adopter la forme juridique la mieux adaptée à sa situation. Soit il crée une entreprise individuelle, soit il crée une société. Il convient d'envisager les aspects fiscaux de ces deux entités.

SECTION I – Les aspects fiscaux propres à la création de l'entreprise individuelle

023- La création de l'entreprise individuelle n'est pas soumise à une taxation particulière. Le droit fiscal n'attribue pas la personnalité juridique à l'entreprise individuelle. Seul l'exploitant personne physique a la personnalité juridique. Il consacre cependant l'existence d'un patrimoine professionnel ou commercial indépendant du patrimoine privé ou civil de l'entrepreneur. Cette reconnaissance est le fait de la jurisprudence.

1 – Le contenu du patrimoine professionnel

024- L'exploitant dispose d'une totale **liberté d'affecter à son activité professionnelle** telle ou telle partie de son patrimoine privé sur la base du principe de la liberté de gestion. Le critère de distinction est la décision que prend l'exploitant d'inscrire un de ses biens à l'actif du bilan de son activité professionnelle. Seuls le fonds de commerce, le stock et le droit au bail sont considérés comme affectés par nature à l'activité professionnelle de l'exploitant même dans l'hypothèse où ils ne figurent pas à l'actif du bilan.

025- La décision que prend l'exploitant d'inscrire un bien à l'actif constitue ce qu'on appelle une **décision de gestion** opposable à l'administration. Celle-ci ne peut pas la critiquer, même s'il apparaît que le bien que l'exploitant a choisi d'inscrire n'est pas nécessaire à l'exploitation.

2 – Les conséquences de l'existence du patrimoine professionnel

026- La première des conséquences est que les produits générés par les biens inscrits à l'actif professionnel doivent être compris dans le résultat de l'activité professionnelle de l'exploitant.

027- La seconde est qu'à l'inverse et en toute logique, les dépenses d'entretien ou de réparation des biens inscrits à l'actif font partie des charges déductibles du résultat professionnel.

028- La troisième tient à l'obligation de tenir compte de l'usage personnel que fait l'exploitant des biens inscrits à l'actif, d'estimer le coût de cet usage et de l'incorporer dans les produits de l'entreprise.

029- La quatrième est relative à la détermination du régime et du montant des plus et moins-values en cas de cession d'un bien inscrit à l'actif, en cas d'apport d'un bien auparavant dans le patrimoine privé de l'exploitant ou en cas de retour de ce bien dans le patrimoine privé de l'exploitant

Il faut savoir que le passage d'un bien du patrimoine privé au patrimoine professionnel n'a pas, au moment de l'inscription au bilan, de conséquences en termes de plus-values. L'apport ne constitue pas le fait générateur d'une éventuelle plus-value. En revanche, lorsque le bien sera cédé à un tiers ou retournera dans le patrimoine privé de l'exploitant, il y aura lieu de calculer deux éventuelles plus-values, une plus-value privée correspondant à la plus-value acquise par le bien au cours de la période pendant laquelle il a figuré dans le patrimoine privé, une plus-value professionnelle correspondant à la plus-value acquise par le bien depuis la date d'entrée dans l'actif professionnel jusqu'à sa sortie ou sa cession.

Trois cas peuvent se présenter :

1° le bien a figuré dans le patrimoine privé de l'exploitant puis a été inscrit à son actif professionnel avant d'être cédé.

La plus-value acquise au cours de la période de détention dans le patrimoine privé ne peut être taxée que lors de la cession du bien et non lors de son inscription à l'actif. Cette plus-value est déterminée selon les règles propres aux plus-values réalisées par les particuliers. Son montant est égal à la différence entre la valeur d'inscription à l'actif qui doit normalement correspondre à la valeur vénale et la valeur d'acquisition.

La plus-value correspondant à la période courant du moment de l'inscription jusqu'à la date de cession est déterminée selon les règles des plus-values professionnelles entre la valeur de cession et celle d'inscription à l'actif.

2° le bien inscrit à l'actif professionnel est ensuite transféré dans le patrimoine privé de l'exploitant avant d'être cédé.

Le transfert du patrimoine professionnel au patrimoine privé entraîne la taxation de la plus-value éventuelle déterminée par différence entre la valeur vénale du bien au jour du retrait et la valeur nette comptable selon les modalités des plus-values professionnelles.

3° Le bien figure d'abord dans le patrimoine privé, est ensuite inscrit à l'actif professionnel et finalement revient dans le patrimoine privé avant d'être cédé.

Il y a lieu de déterminer trois plus-values distinctes : une plus-value professionnelle correspondant à la période d'inscription à l'actif et deux plus-values privées.

■ Exemple

Un immeuble acquis 100 en 1980, inscrit à l'actif professionnel de l'exploitant individuel en 1998 pour 130, transféré à nouveau dans le patrimoine privé en 2002 pour 160 et cédé en 2004 pour 180.

■ La plus-value professionnelle est déterminée de la manière suivante :
Prix de retrait d'actif – prix d'inscription à l'actif diminué des amortissements pratiqués pour la partie des constructions

$$160 - 130 = 30$$

■ La plus-value privée est déterminée de la manière suivante :

$$[(130 - 100) + (180 - 160)] = 50$$

Cette plus-value sera imposée selon les modalités prévues pour les plus-values réalisées par les particuliers.

SECTION II – Les aspects fiscaux propres à la création de société

030- Toutes les sociétés se créent grâce aux apports qu'effectuent les associés. Le droit fiscal et le droit des sociétés sont proches quant à la définition de ces apports, mais s'éloignent dès lors que l'on envisage leurs caractères qui seront les seuls à être abordés.

1 – Les apports purs et simples

031- Les apports sont dits purs et simples quand ils confèrent à l'apporteur en échange de sa mise de simples droits sociaux exposés à tous les risques de l'entreprise et notamment à leur perte.

032- En application de l'article 810 *bis* alinéa 1 du CGI, sont exonérés de droits d'enregistrement dès lors qu'ils sont réalisés lors de la constitution de la société les actes constatant des apports en espèces à des sociétés quelconques, des apports purs et simples à des sociétés quelconques, de biens autres que des

immeubles, fonds de commerce, clientèles, droits au bail, et des apports purs et simples d'immeubles, fonds de commerce, clientèles, droits au bail, faits à des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés ou entre sociétés ou autres personnes morales passibles les unes et les autres de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, selon les articles 809-I-3°, 810-III et 810 *bis* alinéa 1 du CGI, les apports purs et simples faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une société non soumise à cet impôt sont assujettis à un droit de mutation, dans la mesure où ils ont pour objet des immeubles ou des biens assimilés, des droits immobiliers, un fonds de commerce, ou une clientèle civile, ou enfin un droit à bail ou une simple promesse de bail portant sur un immeuble.

Le droit de mutation est en principe perçu au taux global de 4,80 % porté à 5 % à compter du 1^{er} janvier 2006, quelle que soit la nature du bien apporté. Ce taux n'est perçu que sur la partie excédant 23 000 €.

■ Exemple

La société en nom collectif Martin décide d'apporter à la société par actions simplifiées Vigneau qu'elle crée avec deux personnes physiques un immeuble dont elle est propriétaire. Ces deux partenaires effectuent des apports en numéraire.

Cet immeuble a une valeur de 150 000 €.

Les droits de mutation sont calculés sur la différence entre cette somme de 150 000 et 23 000.

La base taxable est de 127 000 et les droits s'établissent à 6 096 €.

Néanmoins, les apports sont exonérés de droits de mutation si l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres émis reçus en contrepartie. En cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres, les droits de mutation sont immédiatement exigibles, sans possibilité de fractionnement.

2 – Les apports à titre onéreux

033- Il y a apport à titre onéreux toutes les fois que l'apporteur est rémunéré par la société bénéficiaire de l'apport au moyen d'un équivalent soustrait aux risques sociaux. Dans ce cas, l'associé ne fait pas une véritable mise sociale au sens de l'article 1832 du Code civil, puisqu'il perçoit, en contrepartie de son apport, non des droits sociaux, exposés aux aléas de l'entreprise, mais un avantage ferme et actuel qui lui est définitivement acquis et qui se trouve soustrait aux chances de gain ou aux risques de perte de la société.

034- Fiscalement, l'apport à titre onéreux s'analyse en une véritable vente consentie par l'apporteur à la société. Il est soumis au régime fiscal des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

3 – Les apports mixtes

035- Un apport est mixte lorsqu'il est rémunéré pour partie au moyen de la remise d'actions ou de parts sociales (apport pur et simple) et le surplus moyennant le paiement d'une somme d'argent ou la prise en charge d'une dette de l'apporteur (apport à titre onéreux).

■ Exemple

Il y a apport mixte lorsqu'un associé apporte des biens grevés de dettes personnelles à charge pour la société de les acquitter. Dans ce cas, l'apport est pur et simple dans la limite de la valeur nette de l'apport et à titre onéreux, au-delà de cette limite.

036- Lorsque l'apport porte sur un seul bien, il ne se pose aucune difficulté particulière. À l'inverse, lorsque l'apport porte sur plusieurs biens de nature différente, il n'est pas fiscalement indifférent de déterminer sur quels biens l'apport en société est fait à titre pur et simple et à titre onéreux. À cet égard, les parties ont la totale liberté de choisir les éléments qui sont considérés comme apportés à titre onéreux de façon à payer le moins de droits possibles. À cette fin, le passif doit être imputé prioritairement sur les biens d'actifs dont la vente ne supporterait pas de droits de mutation comme des espèces, des créances, voire sur des biens relevant de la TVA. Le solde du passif doit être imputé sur les immeubles ou fonds de commerce.

4 – Les apports soumis à la TVA

037- Les apports qui entrent dans le champ d'application de la TVA, comme des marchandises, sont exonérés de droits d'enregistrement et sont assujettis au droit fixe de 230 € en application de l'article 810 IV du CGI.

SECTION III – Les aspects fiscaux applicables à la création de toutes les entreprises commerciales

1 – Les murs

038- Les locaux dont l'entreprise a besoin peuvent être achetés.

Si l'achat porte sur un local neuf, c'est-à-dire qu'il est édifié depuis moins de cinq ans et est cédé pour la première fois, l'acquisition sera soumise à la TVA au taux normal de 19,60 %. Si l'activité de l'entreprise est soumise à la TVA, comme c'est le cas généralement, l'entreprise pourra déduire de la taxe due sur ses opérations, le montant de la TVA acquittée lors de l'achat du bien.

Si l'acquisition porte sur un local ancien, l'acquisition est soumise aux droits d'enregistrement en application de l'article 683 du CGI. Au sens fiscal, un immeuble est qualifié d'ancien lorsqu'il est cédé pour la deuxième fois ou lorsque la première cession intervient au-delà d'un délai de 5 ans après son achèvement.

■ Exemple

La société Dubois décide d'acquérir un local à Paris où elle compte installer son futur siège social moyennant le prix de 150 000 €.

Elle doit acquitter les droits de mutation au taux de 7 200 €, auxquels il convient d'ajouter le prélèvement pour frais d'assiette :

■ Droit départemental	$150\,000 \times 3,60\% = 5\,400$
■ Taxe communale	$150\,000 \times 1,20\% = 1\,800$
■ Prélèvement pour frais d'assiette	$5\,400 \times 2,50\% = 270$

039- L'entreprise peut choisir de louer ses locaux, plutôt que de les acquérir.

Le prix de cette location n'est pas soumis à une imposition particulière hormis la perception, soit de la contribution sur les revenus locatifs au taux de 2,50 % assise sur le montant des recettes nettes perçues prévue à l'article 234 *nonies* du CGI, soit de la TVA.

Il faut, en revanche, s'attarder un peu plus sur les sommes qu'est parfois amenée à verser l'entreprise qui prend à bail des locaux commerciaux.

Il faut savoir que les baux commerciaux donnent naissance au profit du locataire à une propriété commerciale qui correspond au droit que détient le locataire au renouvellement de son bail. Ce droit peut parfois être monnayé par le propriétaire lorsqu'il s'agit d'une première entrée dans les lieux ou par le

précédent locataire. On parle généralement de droit d'entrée dans le premier cas et de pas-de-porte dans le second.

Les sommes qu'est ainsi amenée à verser l'entreprise lors de son arrivée dans les lieux sont normalement la contrepartie de l'entrée d'un droit dans le patrimoine de l'entreprise. Constitutives d'un versement en capital, elles ne peuvent figurer au titre des charges déductibles de l'exploitation mais doivent être immobilisées.

Par ailleurs, et en ce qui concerne le seul pas de porte, c'est-à-dire l'indemnité versée au précédent locataire, le versement est frappé des droits de mutation applicables aux cessions de fonds de commerce en application de l'article 725 du CGI¹.

040- L'entreprise peut enfin choisir de construire elle-même ses locaux.

Dans ce cas, et préalablement, l'entreprise achètera un terrain à bâtir. Les acquisitions de terrains à bâtir sont en principe assujetties à la TVA si elles sont réalisées en vue de la construction d'immeubles. Cette intention doit être manifestée par l'acquéreur dans l'acte d'achat sous la forme d'un engagement de construire dans un délai de quatre ans éventuellement prorogé. Si l'acquéreur ne respecte pas cet engagement, il devra s'acquitter des droits de mutation au taux de droit commun et de l'intérêt de retard de 0,75 % par mois de retard à compter de la date de l'acte, taux ramené à 0,40 % à compter du 1^{er} janvier 2006. Toutefois, aucune régularisation n'est exigée si l'acquéreur a définitivement supporté la TVA au taux normal ayant grevé l'achat du bien. Cette situation se rencontre lorsque l'acquéreur ne peut pas déduire la TVA.

2 – Le fonds de commerce

A – L'acquisition du fonds de commerce

041- La cession de l'ensemble des éléments d'un fonds de commerce est imposée selon le tarif prévu à l'article 719 du CGI :

Fraction du prix	État	Département	Commune
inférieure à 23 000	0 %	0 %	0 %
comprise entre 23 000 et 107 000	3.80 %	0.60 %	0.40 %
supérieure à 107 000	2.40 %	1.40 %	1 %

1. Voir *supra* paragraphe n° 041.

Les cessions n'excédant pas 23 000 € sont soumises au seul droit fixe de 25 € à compter du 1^{er} janvier 2006 puisque l'acte constatant la cession du fonds de commerce est présenté volontairement à la formalité.

En matière de TVA, l'article 257 bis du CGI issu de la loi de finances rectificative pour 2005 dispose que " les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6° et 7° de l'article 257, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle des biens".

■ Exemple

M. Milton qui détient un fonds de commerce de boulangerie a réalisé un chiffre d'affaires de 200 000 € au cours de l'année 2004.

Il cède son fonds à M. Milou moyennant un prix de 160 000 €. La valeur d'un tel fonds oscille généralement entre 65 % et 90 % du chiffre d'affaires. Il cède son stock de farine à prix coûtant, 1 000 €.

Les droits de mutation sont calculés de la façon suivante :

Fraction du prix	Assiette taxable	Taux	Montant
< 23 000	0	0 %	0
> 23 000 et < 107 000	84 000	4,80 % (*)	4 032
> 107 000	53 000	4,80 % (*)	2 544

(*) Le taux de taxation est identique, mais la répartition des collectivités bénéficiaires change.

La TVA au taux réduit est calculée sur le montant hors taxe du stock, soit 1 000 € x 5,5 % = 55 €.

B – La location du fonds de commerce

042- Le fonds de commerce peut être loué. Deux conditions sont posées par le droit commercial : le propriétaire doit être commerçant depuis au moins 7 ans et avoir exploité le fonds de commerce 2 ans.

043- Les redevances de location-gérance entrent dans le champ d'application de la TVA. La TVA facturée par le bailleur sera déduite par le locataire. Le montant des redevances hors taxe sera bien entendu passé en frais généraux.

Le bailleur sera soumis à l'impôt sur le revenu pour la perception des redevances, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

En application de l'article 238 *quindecies* du CGI, la transmission d'une activité qui fait l'objet d'une location-gérance est exonérée de l'impôt sur la plus-value si elle a été exercée pendant au moins 5 ans lors de la mise en location et la transmission est effectuée au profit du locataire. Il est précisé que le cédant ne doit pas contrôler le cessionnaire.