RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-LIQ-20-07/09/2016
Date de publication : 07/09/2016
Date de fin de publication : 04/07/2018

BA - Liquidation - Système de la moyenne triennale

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles
Liquidation
Titre 2 : Système de la moyenne triennale

Sommaire :

I. Le mécanisme du système de la moyenne triennale
A. Principe
B. Bénéfices à retenir pour l'application de la moyenne triennale
1. Bénéfices retenus
2. Bénéfices exclus
3. Déductions et corrections apportées aux bénéfices
4. Exclusion des reports déficitaires
C. Cession ou cessation d'activité
II. Contribuables concernés
A. Exploitant soumis à un régime réel d'imposition
B. Condition d'antériorité d'application d'un régime réel d'imposition
III. Modalités de l'option pour la moyenne triennale
A. Caractère de l'option
1. Les exploitations constituent une exploitation unique
2. Les exploitations ne constituent pas une exploitation unique
3. Exploitation par un enfant mineur
4. Exploitation par un jeune ménage rattaché au foyer fiscal des parents
5. Enfant majeur à charge ou rattaché
6. Mariage, divorce, séparation
B. Forme de l'option
C. Nature et durée de l'option
1. Principe : l'option est unique et valable pour cinq ans
2. Cas particuliers
a. Création d'une nouvelle activité agricole distincte dans le cadre d'un foyer fiscal où une option pour la moyenne triennale a été formulée
b. Changement d'exploitant à la tête de l'exploitation

c. Cessation partielle d'activité
d. Apport d'une exploitation individuelle, dans les conditions mentionnées à l'article 151 octies du CGI à une société de personnes ou un groupement assimilé
e. Vente de stocks conservés par l'exploitant
f. Changement de situation de famille
D. Interdiction du retour au micro-BA
E. Combinaison avec d'autres dispositifs d'imposition atténuée des revenus exceptionnels
1. Système du quotient prévu à l'article 75-0 A du CGI
2. Système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI
IV. Renonciation au système de la moyenne triennale
A. Modalités de la renonciation
B. Conséquences de la renonciation
1. Imposition du résultat de la dernière année de la période quinquennale
2. Condition de délai pour exercer une nouvelle option

1

Afin d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt, l'article 75-0 B du code général des impôts (CGI) prévoit un mode d'imposition des bénéfices agricoles selon une moyenne triennale.

Ces dispositions permettent aux contribuables titulaires de bénéfices agricoles soumis à un régime réel d'imposition d'opter pour une imposition sur la moyenne des bénéfices agricoles de l'année d'imposition et des deux années précédentes.

Des dispositions particulières sont prévues en cas de cession ou de cessation d'activité.

10

L'application de ce dispositif peut, dans certains cas, se combiner avec celle du régime d'étalement et de lissage prévu par l'article 75-0 A du CGI (BOI-BA-LIQ-10).

Par ailleurs, le dispositif de la moyenne triennale peut se cumuler avec le système général du « quotient » prévu par l'article 163-0 A du CGI pour les revenus exceptionnels ou différés.

20

Dans le présent chapitre, nous présenterons successivement :

- le mécanisme du système de la moyenne triennale (cf. **I § 30 à 150**) ;

- les contribuables concernés (cf. II § 160 à 190) ;

- les modalités et les conséquences de l'option pour la moyenne triennale (cf. III § 200 à 530) ;

- et enfin, la renonciation au système de la moyenne triennale (cf. IV § 540 à 590).

I. Le mécanisme du système de la moyenne triennale

A. Principe

30

Lorsqu'un contribuable opte pour le mécanisme prévu à l'article 75-0 B du CGI (cf. III-A § 200 et suiv.), le bénéfice agricole retenu pour l'assiette de l'impôt progressif est égal à la moyenne des bénéfices de l'année d'imposition et des deux années précédentes.

40

L'article 75-0 B du CGI se réfère à la notion d'année. Dès lors, les bénéfices à retenir pour le calcul de la moyenne triennale s'entendent des résultats imposables au titre des exercices clos au cours de l'année civile d'imposition et des deux années civiles précédentes.

Ces résultats s'entendent aussi bien de ceux des exercices clos au cours de l'année civile, quelle que soit la durée de ces exercices, que des résultats arrêtés provisoirement au 31 décembre de cette même année.

B. Bénéfices à retenir pour l'application de la moyenne triennale

50

Les bénéfices de chacune des trois années (cf. **I-A § 30 à 40**) sont déterminés selon les règles de droit commun applicables dans le cadre du régime d'imposition (réel simplifié ou normal) auquel l'exploitant est soumis.

1. Bénéfices retenus

60

Le calcul de la moyenne triennale prend en compte notamment :

- les résultats courants de l'année civile (cf. **I-A § 30 à 40**), qu'ils soient réalisés dans le cadre d'exploitations individuelles ou dans le cadre d'un groupement ou d'une société soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles ;

- les revenus accessoires, dont il est admis qu'ils soient déclarés dans la catégorie des bénéfices agricoles en vertu des dispositions de l'article 75 du CGI (BOI-BA-CHAMP-10-40 au IV § 140 et suiv.) ;

- les fractions de plus-values à court terme qui font l'objet d'un étalement sur trois ans (CGI, art. 39 quaterdecies) ;

- les dispositions de l'article 75-0 B du CGI étant applicables au supplément de bénéfice résultant de la réintégration de la déduction pour investissement (BOI-BA-BASE-30-20-30), celui-ci doit être retenu pour le calcul de la moyenne triennale.

2. Bénéfices exclus

70

La moyenne triennale ne s'applique pas aux bénéfices soumis à un taux réduit d'imposition. Sont donc notamment exclues les plus-values professionnelles à long terme imposables à un taux proportionnel (BOI-BA-BASE-20-20-30-10 au I § 30).

Par ailleurs, le régime de la moyenne triennale ne s'applique pas aux exploitants individuels qui sont soumis au régime micro-BA (cf. II § 160 à 190).

3. Déductions et corrections apportées aux bénéfices

80

Pour déterminer la moyenne triennale, il convient de tenir compte des bénéfices des trois années concernées après qu'aient été pratiqués l'abattement sur le bénéfice des jeunes agriculteurs prévu par l'article 73 B du CGI (BOI-BA-BASE-30-10), la déduction pour investissement [CGI, art. 72 D] (BOI-BA-BASE-30-20) et la déduction pour aléas [CGI, art. 72 D bis] (BOI-BA-BASE-30-30).

4. Exclusion des reports déficitaires

90

L'article 75-0 B du CGI prévoit que, pour le calcul de la moyenne triennale, il n'est pas tenu compte des reports déficitaires : le déficit est pris en compte au titre de l'année au cours de laquelle il est dégagé.

Exemple : Un contribuable soumis au régime réel normal depuis l'année N opte au titre de N+3 pour l'imposition suivant la moyenne triennale. Il a réalisé les résultats suivants (on suppose que ces montants ont été déterminés conformément aux précisions figurant aux **I-B-1 à 3 § 60 à 80**) :

- N+2 : - 15 000 € ;

- N+3 : 7 000 € ;

- N+4 : 20 000 € ;

- N+5 : - 18 000 € ;

- N+6 : 25 000 €.

Il sera imposé sur un bénéfice agricole déterminé de la façon suivante :

- en N+4 : (- 15 000 € + 7 000 € + 20 000 €) / 3 = 4 000 € ;

- en N+5 : (7 000 € + 20 000 € - 18 000 €) / 3 = 3 000 € ;

- en N+6 : (20 000 € - 18 000 € + 25 000 €) / 3 = 9 000 €.

Remarque : Lorsque la moyenne triennale aboutit à un déficit, celui ci est imputé sur le revenu global ou les bénéfices dans les conditions habituelles (BOI-BA-BASE-40)

C. Cession ou cessation d'activité

100

Conformément à l'article 75-0 B du CGI, l'année de la cession de l'exploitation ou de la cessation d'activité, l'excédent du bénéfice agricole sur la moyenne triennale est imposé au taux marginal d'imposition applicable au revenu global du contribuable déterminé compte tenu de cette moyenne.

Cette disposition est donc applicable notamment en cas de décès de l'exploitant, de transmission à titre gratuit ou onéreux ou d'apport en société de la totalité de l'exploitation, ainsi que la dernière année d'application du système de la moyenne triennale en cas de renonciation à ce système (cf. IV § 540 et suiv.).

Pour l'application des dispositions mentionnées ci-dessus, le dernier alinéa de l'article 75-0 B du CGI prévoit que l'apport par un exploitant de son exploitation à une société ou groupement relevant du régime des sociétés de personnes dont les bénéfices sont imposables au nom de l'exploitant à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, effectué dans les conditions mentionnées au I de l'article 151 octies du CGI, n'est pas considéré comme une cession ou une cessation d'activité.

Cet apport n'entraîne donc pas l'imposition de la part du bénéfice excédant la moyenne triennale au taux marginal l'année au cours de laquelle celui-ci est réalisé.

Corrélativement, l'apport ne remet pas en cause l'option pour la moyenne triennale formulée précédemment en tant qu'exploitant individuel.

Pour un couple marié, en cas d'apport par l'un ou l'autre époux ayant la qualité de coexploitant de tout ou partie de l'exploitation, l'option précédemment formulée continue à produire ses effets à l'égard des deux époux. Pour le calcul de la moyenne triennale de chacun des époux, le résultat des deux dernières années d'exercice de l'activité par le foyer fiscal dans le cadre d'une exploitation individuelle est retenu pour une quote-part calculée en appliquant à ces résultats le rapport existant entre les droits de l'associé considéré et les droits des deux époux associés à la date de la clôture de l'exercice ou au 31 décembre, si un résultat provisoire est arrêté à cette date.

L'option est en revanche sans incidence sur la situation d'un conjoint associé qui, avant la date de la souscription ou de l'acquisition de ses parts, n'avait pas la qualité de coexploitant. Il s'agit notamment du cas où la souscription ou l'acquisition de parts sociales par le conjoint d'une personne exerçant son activité agricole dans le cadre d'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes interviendrait postérieurement à l'apport en société de l'exploitation par ce dernier. Une option ne pourra être exercée par le conjoint nouvellement associé qu'à compter de sa troisième année d'assujettissement au régime transitoire ou à un régime réel d'imposition. L'option peut être immédiate si l'intéressé a déjà la qualité d'exploitant à titre personnel et est assujetti à un tel régime depuis au moins deux ans. Bien entendu, s'il a précédemment opté pour le régime de la moyenne triennale pour l'imposition des résultats de son exploitation personnelle, ce régime s'appliquera immédiatement et de

plein droit pour l'imposition de sa quote-part des bénéfices sociaux.

110

Toutefois, l’apporteur peut, à l’occasion de l’apport, renoncer à l’application du régime de la moyenne triennale.

Dans ce cas, la part du bénéfice excédant la moyenne triennale sera taxée au taux marginal au titre de l’année au cours de laquelle l’apport est effectué.

Corrélativement cette renonciation implique qu’une nouvelle option ne pourra plus être exercée pour ce régime avant l'expiration d'une période de cinq ans.

120

Dans le cas d’un couple marié où chaque époux a la qualité de coexploitant, la faculté de renonciation est ouverte à chacun, indépendamment du choix de l’autre.

130

L'imposition au taux marginal de l'excédent du bénéfice sur la moyenne triennale est également applicable en cas de cessation partielle d'activité lorsque l'exploitant réalise la quasi-totalité de ses stocks mais en conserve une partie qu'il continue à vendre. Il en est de même lors d'un apport partiel d'activité à une société ou à un groupement soumis à l'impôt sur le revenu.

140

En cas de pluralité de titulaires de revenus agricoles distincts dans un même foyer fiscal (cf. III-A et suivants § 220 et suiv.), l'imposition au taux marginal de l'excédent du bénéfice sur la moyenne triennale ne s'applique qu'aux revenus agricoles de la personne physique qui cède ou cesse son activité dans les conditions exposées au **I-C § 100 à 130**.

150

Le taux marginal est le taux d'imposition du revenu du contribuable compris dans la tranche la plus élevée du barème de l'impôt sur le revenu appliqué à ce contribuable.

Exemple 1 : Cession totale d'activité ou apport total de l'exploitation.

Un contribuable marié et père de deux enfants soumis au réel normal depuis l'année N, opte au titre de N+4 pour l'imposition suivant la moyenne triennale. Il cesse totalement son activité en N+6.

Il a réalisé les résultats suivants :

- N+4 : 5 000 € ;

- N+5 : - 18 000 € ;

- N+6 : 40 000 €.

En N+6, les revenus nets imposables de ce foyer fiscal se décomposent ainsi qu'il suit :

- traitements et salaires : 10 000 € ;

- bénéfices agricoles : 40 000 € ;

- charges déductibles : 300 € ;

- base imposable au barème progressif : 10 000 € + 9 000 € (moyenne triennale [5 000 - 18 000 + 40 000] / 3) - 300 € = 18 700 € ;

- impôt correspondant (3 parts) = I 1 ;

- taux marginal : X % ;

- base imposée au taux marginal du barème progressif : 40 000 € - 9 000 € = 31 000 € ;

- impôt correspondant à l'application du taux marginal : 31 000 € x X % = I 2 ;

- imposition totale : I 1 + I 2 = I 3.

Exemple 2 : Cessation partielle d'activité ou apport partiel de l'exploitation.

Il est supposé qu'en N+6 le contribuable précédent a simplement apporté une partie de son activité à une société civile agricole.

En N+6, les données de l'exemple 1 sont appliquées.

En N+7, les revenus nets sont les suivants :

- traitements et salaires : 11 500 € ;

- bénéfices agricoles :

    - activité individuelle : 13 000 €,

    - quote-part société : 14 000 €,

    - total = 27 000 € ;

- charges déductibles : 450 € ;

- base imposable au barème progressif en N+7 : 11 500 € + 6 000 € - 450 € = 17 050 €.

Remarque : Pour le calcul de la moyenne triennale, le bénéfice de N+6 est retenu pour 9 000 € (40 000 € - 31 000 €) afin d'éviter une double imposition du bénéfice de 31 000 € qui, au titre de N+6, a été imposé au taux marginal en raison de l'apport partiel d'exploitation. Dans ces conditions, la moyenne soumise à l'impôt par application du barème progressif au titre de N+7 est égale à : (- 18 000 € + 9 000 € + 27 000 €) / 3 = 6 000 €.

II. Contribuables concernés

A. Exploitant soumis à un régime réel d'imposition

160

Le système de la moyenne triennale concerne les contribuables titulaires de revenus agricoles placés de plein droit ou sur option sous un régime de bénéfice réel agricole (simplifié ou normal). Ils doivent être soumis à un tel régime depuis plus de deux ans (cf. **II-B § 180 à 190**).

170

Les contribuables bénéficiaires de revenus agricoles déterminés selon le régime spécial applicable aux exploitants forestiers (CGI, art. 76, 1-al. 1) sont exclus du bénéfice de la moyenne triennale.

> **Remarque :** Si un même exploitant réalise à la fois un bénéfice agricole selon un régime réel d'imposition et un bénéfice forestier, la moyenne triennale peut s'appliquer sur la partie du bénéfice déterminée selon le régime réel.

Les exploitants soumis au régime des micro-BA sont imposés de plein droit d'après une moyenne triennale des recettes perçues sous ce régime d'imposition (BOI-BA-BASE-15-10). Ce régime n'est pas cumulable avec l'option prévue à l'article 75-0 B du CGI (cf. **II-B § 180 à 190**)

B. Condition d'antériorité d'application d'un régime réel d'imposition

180

L'option ne peut être exercée qu'à compter de la troisième année d'application d'un régime réel d'imposition.

Pour l'application de ces dispositions, les années à prendre en compte s'entendent des années civiles au titre desquelles le contribuable a déclaré un résultat, définitif ou provisoire, imposable selon l'un ou l'autre de ces régimes.

La première année civile est prise en compte, même si elle ne correspond pas à un exercice de douze mois.

190

En aucun cas, ces mesures ne peuvent avoir pour effet de soumettre au système de la moyenne triennale des bénéfices déterminés sous le régime du micro-BA (et à ce titre déjà déterminés selon une moyenne triennale) ou soumis à l'impôt à un taux réduit ou au taux moyen.

Il en est ainsi du bénéfice de la période d'imposition selon un régime réel jusqu'au 1er janvier de l'année à laquelle s'applique le régime micro-BA, lorsque le retour au micro-BA est de droit (BOI-BA-REG-40-20 au I § 1 à 10).

III. Modalités de l'option pour la moyenne triennale

A. Caractère de l'option

200

Le système de la moyenne triennale est appliqué sur option expresse du contribuable titulaire des bénéfices agricoles.

210

Seul le contribuable titulaire des bénéfices agricoles peut valablement exercer une option pour l'application du système de la moyenne triennale lorsque les conditions examinées au **II-A § 160 à 170** sont remplies.

220

Si plusieurs membres d'un même foyer fiscal sont titulaires de bénéfices agricoles, les règles exposées ci-après sont applicables.

1. Les exploitations constituent une exploitation unique

230

Pour la définition de l'exploitation unique, il convient de se reporter au I-B § 20 et suivants du BOI-BA-REG-10-30.

Il convient de faire masse de l'ensemble des bénéfices agricoles de la famille.

Dans ces conditions, l'option peut être formulée par l'un des époux titulaires des bénéfices déterminés selon un régime réel d'imposition. L'option formulée par l'un de ces époux s'impose à l'autre époux.

2. Les exploitations ne constituent pas une exploitation unique

240

La moyenne triennale est appliquée aux bénéfices agricoles de l'exploitation dont le titulaire a formulé l'option.

3. Exploitation par un enfant mineur

250

L'option peut être formulée par le contribuable qui est titulaire de l'autorité parentale et déclare les bénéfices provenant de l'exploitation de l'enfant mineur à charge.

4. Exploitation par un jeune ménage rattaché au foyer fiscal des parents

260

Les enfants mariés, quel que soit leur âge, sont considérés comme ayant fondé un foyer distinct. Ils sont donc imposables sous leur propre responsabilité.

Toutefois, conformément aux dispositions du 2° du 3 de l'article 6 du CGI, ils peuvent demander leur rattachement au foyer fiscal des parents de l'un ou de l'autre.

Compte tenu des conséquences attachées à l'option pour le système de la moyenne triennale, celle-ci ne peut être appliquée lorsque le rattachement est demandé, dès lors que ce n'est pas le titulaire des bénéfices agricoles qui est contribuable.

5. Enfant majeur à charge ou rattaché

270

Les précisions données au **III-A-4 § 260** pour l'exploitation par un jeune ménage rattaché au foyer fiscal des parents sont applicables.

6. Mariage, divorce, séparation

280

Cf. III-C-2-f § 460.

B. Forme de l'option

290

L'option initiale, formulée sur papier libre, doit être exercée dans le délai de déclaration du résultat du premier exercice auquel elle s'applique.

En pratique, elle peut être jointe à la déclaration de revenus n° **2042** (CERFA n° 10330), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, et de résultat de l'année au titre de laquelle elle est exercée.

Elle mentionne le détail du calcul de la moyenne triennale.

300

En principe, les exploitants qui ne satisfont pas à cette formalité perdent le droit à l'application de l'article 75-0 B du CGI pour les résultats de l'année en cause, la simple mention des bénéfices sur la déclaration n° **2042** (CERFA n° 10330), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, dans la partie réservée à la moyenne triennale ne pouvant être considérée comme une option expresse.

310

Toutefois, l'option peut également être exercée, selon les mêmes modalités, à la suite d'une procédure de rectification dans les trente jours de la notification de redressement, ou par voie de réclamation contentieuse sous réserve du délai de forclusion applicable en la matière.

C. Nature et durée de l'option

1. Principe : l'option est unique et valable pour cinq ans

320

L'option pour la moyenne triennale présente un caractère indivisible. Elle s'applique à l'ensemble des revenus agricoles réalisés à titre personnel et comme membre d'un groupement ou d'une société dont les résultats sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles.

330

L'option pour le régime de la moyenne triennale est valable pour l'année au titre de laquelle elle est exercée et pour les quatre années suivantes.

L'option est ensuite reconduite tacitement par période de cinq ans, sauf renonciation adressée au service des impôts dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période quinquennale.

2. Cas particuliers

a. Création d'une nouvelle activité agricole distincte dans le cadre d'un foyer fiscal où une option pour la moyenne triennale a été formulée

340

Les règles applicables lorsque l'exploitation est unique ou non, et l'articulation entre les notions de contribuable et de titulaire de bénéfices agricoles exposées au III-A § 200 et suivants permettent de déterminer les effets d'une option antérieure lors d'une telle création.

L'antériorité de l'option unique pour l'ensemble des revenus agricoles du contribuable conduit à l'application de la moyenne triennale aux revenus de la nouvelle activité, ces revenus doivent être obligatoirement soumis à un régime réel d'imposition dès le début de l'activité.

b. Changement d'exploitant à la tête de l'exploitation

350

L'étroite communauté d'intérêts qui unit l'exploitant agricole et son conjoint leur confère en général la qualité commune de coexploitants (le conjoint coexploitant s'entend de celui qui est propriétaire indivis de tout ou partie des biens affectés à l'exploitation ou encore de celui qui participe à la mise en valeur de l'exploitation appartenant en propre à son époux).

Dès lors, sauf situations particulières (cas d'un exploitant mettant seul en valeur une exploitation dont tous les éléments lui appartiennent en propre ou encore d'époux mettant chacun en valeur une exploitation séparée, exposés au I-B-1-a § 30 du BOI-BA-REG-10-30), lorsque, à la suite du départ à la retraite, de la maladie ou de l'invalidité du chef d'exploitation, de son divorce ou de son décès, ou encore lorsque celui-ci vient à exercer une autre activité professionnelle, l'exploitation est reprise par son conjoint ou ex-conjoint, ce dernier est, nonobstant les situations où cet événement comporte les conséquences d'une cessation d'activité, réputé, au regard de l'application du régime de la moyenne triennale, poursuivre l'exploitation agricole.

L'option pour le régime de la moyenne triennale continue à produire ses effets jusqu'au terme de la période quinquennale en cours à la date de la reprise de l'exploitation.

Cette solution ne concerne que le cas du changement d'exploitant à la tête d'une exploitation individuelle. Elle n'est pas transposable en cas de transmission entre époux de parts d'une société agricole.

360

L'année du décès de l'exploitant, l'excédent du bénéfice agricole sur la moyenne triennale est imposé au taux marginal d'imposition applicable au revenu global du contribuable déterminé compte tenu de cette moyenne (cf. I-C § 100 et suiv.).

Remarque : Il en est de même, pour l'exploitant qui se retire, dans toutes les situations qui emportent, pour celui-ci, les conséquences d'une cessation d'activité et, notamment, lorsqu'à la suite du partage, après divorce des époux, de la communauté conjugale, les droits indivis de l'un des époux sont attribués à son conjoint.

370

Exemple : Un exploitant agricole, soumis au régime de la moyenne triennale et qui clôture son exercice comptable le 30 avril, décède le 1er décembre N. Le foyer fiscal ne dispose que de revenus agricoles. Le conjoint coexploitant, qui ne dispose par ailleurs d'aucune autre exploitation en propre, poursuit l'activité et reprend la même date de clôture pour son exercice comptable.

Les résultats de l'exploitation sont les suivants :

- N-2 : - 15 000 € ;

- N-1 : 106 000 € ;

- N :

  - 230 000 € sur l'exercice clos le 30 avril N,

  - 99 000 € sur l'exercice de 7 mois clos à la date du décès, le 1er décembre,

  - 8 100 € au titre du résultat arrêté provisoirement le 31 décembre N ;

- N+1 : 85 000 € (exercice du 1er décembre N au 30 avril N+1)

Imposition immédiate établie au nom des époux.

Il s'agit en pratique d'une période de 19 mois compte tenu de l'application des dispositions de l' article 201 du CGI et de l'article 204 du CGI :

- calcul de la moyenne triennale : (- 15 000 + 106 000 + 329 000) / 3 = 140 000 € ;

Remarque : 329 000 € = 230 000 € + 99 000 €.

- base imposable au barème progressif : 140 000 € ;

- impôt correspondant : I 1 ;

- taux marginal de cet impôt : X % ;

- base imposable au taux marginal : 329 000 € - 140 000 € = 189 000 € ;

- impôt correspondant à l'application du taux marginal : 189 000 € x X % = I 2 ;

- imposition totale : I 1 + I 2 = I 3.

Imposition établie au nom du conjoint survivant pour la période courant de la date du décès au 31 décembre N.

Afin d'éviter une double imposition partielle des bénéfices de N-2 et N-1, il est admis, par mesure de tempérament, de retenir leur montant pour une valeur nulle :

soit (0 + 0 - 8 100 €) / 3 = - 2 700 €.

Imposition établie au titre de l'exercice clos le 30 avril N+1.

Afin d'éviter une double imposition du bénéfice de 189 000 € qui, au titre de N, a été imposé au taux marginal, il est admis que le montant de ce dernier soit déduit par tiers des résultats des années N+1, N+2 et N+3, déterminés selon le régime de la moyenne triennale.

En cas de cession, de cessation ou d'apport en société dans les trois ans qui suivent le décès, cette mesure de tempérament cesse de s'appliquer à compter de l'imposition des résultats de l'année au cours de laquelle la cession, la cessation ou l'apport est intervenu :

- bénéfice moyen : (106 000 + 329 000 + 85 000) / 3 - 63 000 = 110 333 € ;

Remarque : 63 000 € = 189 000 € / 3.

- bénéfice imposable après déduction du résultat provisoire pris en compte au titre de N :

110 333 € - (- 2 700 €) = 113 033 €.

(380 à 400)

c. Cessation partielle d'activité

410

La cessation partielle d'activité ne met pas un terme aux effets de l'option.

En effet, le contribuable est toujours titulaire de bénéfices agricoles.

420

Lorsqu'un exploitant cesse toute activité agricole au sens des cinq premiers alinéas de l'article 63 du CGI pour se livrer uniquement à une activité de mise à disposition de droits au paiement de base (bail ou tout autre contrat de location des DPB), il est admis de ne pas appliquer le mécanisme de taxation au taux marginal d'imposition de l'excédent du bénéfice agricole sur la moyenne triennale.

Pour plus de précisions sur les conséquences de l'exercice de location de DPB à titre unique, il convient de se reporter au II § 10 à 40 du BA-CESS-10.

d. Apport d'une exploitation individuelle, dans les conditions mentionnées à l'article 151 octies du CGI à une société de personnes ou un groupement assimilé

430

Le régime est décrit au I-C § 100 et suivants.

440

Par défaut, dans le silence de l'apporteur, l'option pour la moyenne triennale est maintenue de plein droit, continue à produire ses effets jusqu'au terme de la période quinquennale et est reconduite dans les conditions de droit commun.

Exemple : Un exploitant individuel, imposé à l'impôt sur les revenus dans la catégorie des bénéfices agricoles, opte pour le régime de la moyenne triennale en N+2. Il apporte son entreprise individuelle à une société soumise au régime des sociétés de personnes en N+3.

Dans une première hypothèse, il ne renonce pas à l'application de la moyenne triennale l'année de l'apport et révoque celle-ci au terme de la période quinquennale en N+6.

Dans une seconde hypothèse, il renonce à la moyenne triennale l'année de réalisation de l'apport et opte à nouveau pour le régime de la moyenne triennale au terme d'une période quinquennale, soit en N+9.

Le bénéfice agricole est calculé comme suit :

Années	Bénéfices agricoles réalisés	Hypothèse 1 - Maintien de la moyenne triennale lors de l'apport et renonciation quinquennale	Hypothèse 2 - Renonciation à l'application de la moyenne triennale et application du taux marginal lors de l'apport, puis option moyenne triennale après 5 ans

		Moyenne triennale	Taux marginal	Moyenne triennale	Taux marginal
N	30 000	30 000		30 000	
N+1	45 000	45 000		45 000	
N+2 Option moyenne triennale	60 000	45000 (30000 + 45000 + 60000) / 3		45 000 (30 000 + 45 000 + 60 000) / 3	
N+3 Apport 151 octies du CGI	90 000	65 000 (45 000 + 60 000 + 90 000) / 3	0	65 000 (45 000 + 60 000 + 90 000) / 3	25 000 90 000 - [(45 000 + 60 000 + 90 000) / 3]
N+4	60 000	70 000 (60 000 + 90 000 + 60 000) / 3		60 000	
N+5	45 000	65 000 (90 000 + 60 000 + 45 000) / 3		45 000	
N+6	60 000	55 000 (60 000 + 45 000 + 60 000) / 3	5 000 60 000 - (60 000 + 45 000 + 60 000) / 3	60 000	
N+7	45 000	45 000		45 000	
N+8	45 000	45 000		45 000	
N+9	51 000	51 000		47 000 (45 000 + 45 000 + 51 000) / 3	
TOTAL	**531 000**	**521 000**		**512 000**	

e. Vente de stocks conservés par l'exploitant

450

Le cas des exploitants qui continuent à vendre des stocks après cessation d'activité est réglé de la façon suivante : à l'exception de la situation où l'exploitant a conservé des stocks de faible importance pour sa consommation personnelle, l'option antérieure pour la moyenne triennale continue à produire ses effets après la cessation d'activité si l'exploitant continue à vendre ses stocks.

f. Changement de situation de famille

460

L'option formulée pour la moyenne triennale par le titulaire des bénéfices agricoles produit ses effets même si la situation de famille est modifiée.

D. Interdiction du retour au micro-BA

470

L'article 75-0 B du CGI interdit le retour au micro-BA en cas d'option pour la moyenne triennale pendant la période d'application de celle-ci (BOI-BA-REG-15 au II § 70). Pendant cette période, les contribuables concernés restent obligatoirement soumis à un régime réel d'imposition pour tous leurs revenus agricoles.

E. Combinaison avec d'autres dispositifs d'imposition atténuée des revenus exceptionnels

1. Système du quotient prévu à l'article 75-0 A du CGI

480

L'article 75-0 B du CGI précise que l'option pour le régime de la moyenne triennale est exclusive de celle pour le système du quotient prévu à l'article 75-0 A du CGI pour les revenus exceptionnels définis au a du 2 de l'article 75-0 A du CGI. La combinaison des deux articles peut le cas échéant s'appliquer aux seules indemnités d'abattage d'animaux (BOI-BA-LIQ-10 au III-C-3 § 500) mentionnées au b du 2 de l'article 75-0 A du CGI.

2. Système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI

490

La prise en compte d'un revenu agricole dans le cadre de la moyenne triennale ne fait pas obstacle, lorsque ce revenu présente un caractère exceptionnel au sens de l'article 163-0 A du CGI, à l'application du système du quotient prévu par cet article.

Avant d'envisager l'application combinée des dispositions de l'article 75-0 B du CGI et de l'article 163-0 A du CGI, il convient, après s'être assuré de l'existence d'un revenu présentant, par nature, un caractère exceptionnel, de vérifier si le montant de ce revenu est, après « lissage » résultant de l'article 75-0 B du CGI, supérieur à la moyenne des bénéfices des années N-1, N-2 et N-3, elle-même calculée selon cet article.

Pour chiffrer le montant du revenu exceptionnel de l'année N après lissage, il y a lieu de déterminer le bénéfice agricole net total de ladite année résultant de l'application de l'article 75-0 B du CGI.

À ce titre, doit être retenu le tiers des bénéfices agricoles réalisés en années N (y compris le revenu exceptionnel), N-1 et N-2.

Ensuite, la même opération est effectuée en excluant du calcul de la moyenne triennale (N, N-1 et N-2) le montant du revenu exceptionnel.

La différence entre les deux termes est réputée constituer le revenu exceptionnel « lissé ». Si ce revenu excède la moyenne de référence des années N-1, N-2 et N-3 définie à l'article 163-0 A du CGI, le contribuable peut bénéficier de l'application du système du quotient prévu par cet article.

Il est ensuite fait application du système du quotient au revenu exceptionnel ainsi déterminé.

500

Pour les années suivantes, lorsque l'activité agricole est poursuivie, la moyenne triennale est calculée normalement à partir des bénéfices réalisés, qui tiennent compte de l'ensemble des revenus, y compris le revenu exceptionnel.

Les dispositions de l'article 163-0 A du CGI ne sont toutefois plus applicables, dès lors que ces années ne constituent pas celle de réalisation du revenu exceptionnel.

En cas de cessation d'activité, ce dernier est compris dans la base imposable au taux marginal (cf. **exemple au III-E-2 § 510**).

510

Exemple : Un contribuable exploitant agricole, marié et père de deux enfants, soumis au régime de la moyenne triennale, est décédé en N. L'activité n'est pas poursuivie par les héritiers.

Le résultat de l'exercice de cessation s'élève à 250 000 € dont 200 000 € correspondant à l'annulation d'un emprunt en exécution d'un contrat d'assurance sur la vie souscrit sur la tête de l'exploitant en vue de garantir le remboursement de cet emprunt.

La cessation d'activité de l'exploitant a par ailleurs entraîné la constatation d'une plus-value à long terme de 180 000 €.

Le foyer fiscal n'a perçu en N aucun autre revenu.

Les ayants droit du défunt demandent l'application du régime de l'article 163-0 A du CGI pour l'imposition du revenu exceptionnel.

Les résultats réalisés sont les suivants :

- N-5 : 31 000 € ;

- N-4 : 12 000 € ;

- N-3 : 15 000 € ;

- N-2 : 25 000 € ;

- N-1 : 43 000 € ;

- N : 250 000 €.

Les bénéfices agricoles imposables sont les suivants pour les exercices antérieurs à celui de la cessation :

- N-3 : (31 000 + 12 000 + 15 000) / 3 = 19 333 € ;

- N-2 : (12 000 + 15 000 + 25 000) / 3 = 17 333 € ;

- N-1 : (15 000 + 25 000 + 43 000) / 3 = 27 666 €.

Détermination du bénéfice imposable au titre de N.

Comparaison du revenu exceptionnel avant et après lissage avec la moyenne des revenus imposables des trois années antérieures :

- moyenne triennale N incluant le revenu exceptionnel :

(25 000 + 43 000 + 250 000) / 3 = 106 000 € ;

- moyenne triennale N excluant le revenu exceptionnel :

(25 000 + 43 000 + 50 000) / 3 = 39 333 € ;

- moyenne des revenus imposables des années N-3 à N-1 (dans l'hypothèse où le foyer n'a ni autres revenus, ni charges déductibles) :

(19 333 + 17 333 + 27 666) / 3 = 21 444 €.

La différence entre 106 000 € et 39 333 €, soit 66 667 €, qui constitue le revenu exceptionnel lissé, excède 21 444 €. Les dispositions de l'article 163-0 A du CGI sont, dès lors, applicables à ce revenu exceptionnel.

Bénéfice imposable au taux marginal : 250 000 € - 106 000 € = 144 000 €.

Calcul de l'impôt (3 parts) hors contributions et prélèvements sociaux.

Imposition au barème de l'impôt sur le revenu (année 2010) :

- impôt sur le montant de la moyenne triennale excluant le revenu exceptionnel (soit 39 333 €) : 1 489 € (I 1) ;

- impôt sur le montant de la moyenne triennale incluant le revenu exceptionnel, (soit 39 333 € + [66 667 € / 4] = 56 000 €) : 3 823 € (I 2) [taux marginal de cette imposition : 14 %] ;

- impôt sur le seul revenu exceptionnel lissé : 4 x (I 2 - I 1) = 9 336 € (I 3) ;

- impôt total résultant de l'application du barème : (I 1 + I 3) = 10 825 €.

Imposition au taux marginal : 144 000 € x 14 % = 20 160 €.

Imposition au taux des plus-values à long terme (incluant prélèvement social, CSG et CRDS et sous réserve de l'application de régimes d'exonération) : 180 000 € x 28,3 % = 50 940 €.

Montant total de l'impôt exigible : 10 825 € + 20 160 € + 50 940 € = 81 925 €.

(520 à 530)

IV. Renonciation au système de la moyenne triennale

A. Modalités de la renonciation

540

Les contribuables qui, au terme de la période quinquennale, désirent renoncer pour l'avenir à l'application du régime de la moyenne triennale, doivent en faire la demande dans une note, établie sur papier libre, adressée au service des impôts dans le délai de dépôt de la déclaration de résultat du dernier exercice de cette période.

Cette note comporte le détail du calcul du bénéfice imposable au taux marginal, le cas échéant.

B. Conséquences de la renonciation

1. Imposition du résultat de la dernière année de la période quinquennale

550

La renonciation au régime de la moyenne triennale entraîne les mêmes conséquences que celles déjà prévues par l'article 75-0 B du CGI en cas de cession ou cessation d'activité.

La dernière année d'application de ce régime, l'excédent du bénéfice agricole sur la moyenne triennale est imposé au taux marginal d'imposition applicable au revenu global du contribuable déterminé compte tenu de cette moyenne.

Exemple : Un contribuable soumis au régime de la moyenne triennale depuis N renonce au bénéfice de ce régime au terme de la période N à N+4.

Il a réalisé les résultats suivants :

- N-2 : - 24 000 € ;

- N-1 : 10 000 € ;

- N : 30 500 € ;

- N+1 : 28 000 € ;

- N+2 : - 17 000 € ;

- N+3 : 40 000 € ;

- N+4 : 50 000 €.

Ses bénéfices agricoles imposables pour les années N à N+3 sont déterminés de la façon suivante :

- N : (- 24 000 + 10 000 + 30 500) / 3 = 5 500 € ;

- N+1 : (10 000 + 30 500 + 28 000) / 3 = 22 833 € ;

- N+2 : (30 500 + 28 000 - 17 000) / 3 = 13 833 € ;

- N+3 : (28 000 - 17 000 + 40 000) / 3 = 17 000 €.

En N+4, année de la renonciation à l'option pour le régime de la moyenne triennale, on suppose que les revenus nets imposables du foyer fiscal se décomposent comme suit :

1° bénéfice agricole (BA) : 50 000 € ;

2° traitements et salaires (TA) nets : 9 100 €.

Le montant de la moyenne triennale est égal à : (- 17 000 + 40 000 + 50 000) / 3 = 24 333 €.

Le contribuable est imposé comme suit.

Impôt sur la base imposable au barème progressif.

TS (9 100 €) + BA (24 333 €) soit un revenu imposable de 33 433 €.

L'impôt est calculé en utilisant le barème de l'année N+4 : soit I 1.

Le taux marginal de cet impôt est de X %.

Impôt sur le bénéfice imposable au taux marginal du barème progressif.

BA de N (50 000 €) - moyenne triennale (24 333 €), soit un revenu imposable de 25 667 €.

L'impôt (I 2) est calculé en utilisant le taux marginal bloqué soit X %.

L'imposition totale (I 3) est égale à la somme I 1 + I 2.

Remarque : La règle de l'imposition du taux marginal s'applique lorsque l'apporteur choisit de renoncer à son option pour le régime de la moyenne triennale, au titre de l'année de réalisation de l'apport dans les conditions posées par le dernier alinéa de l'article 75-0 B du CGI (cf. I-C § 100 et suiv.).

(560 à 570)

2. Condition de délai pour exercer une nouvelle option

580

La renonciation au régime de la moyenne triennale interdit à l'exploitant de formuler une nouvelle option pour l'application de ce régime avant l'expiration d'une période de cinq ans (sur la notion

d'année, cf. II-B § 180).

590

Pour le retour au micro-BA, il convient de se reporter au II § 240 et suivants du BOI-BA-REG-30.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 29/03/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2737-PGP.html/identifiant=BOI-BA-LIQ-20-20160907