

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
NOTE DE PRÉSENTATION - AVIS N° 2005-I DU 6 DÉCEMBRE 2005
DU COMITÉ D'URGENCE

**Relative à la comptabilisation des droits à paiement unique
établis par le règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil du
29 septembre 2003 dans le cadre du régime de soutien des
revenus relevant de la politique agricole commune**

Sommaire

1 – Le Dispositif

[1.1 - le contexte et mise en place du dispositif du droit à paiement unique](#)

[1.2 - Analyse du dispositif](#)

2 - Traitement comptable envisagé du DPU

[2-1 – Définition](#)

[2.2 – Conditions de comptabilisation](#)

[2.3 – Comptabilisation lors de l'attribution des droits](#)

[2.4 – Comptabilisation en cours d'exploitation](#)

[2.5 – Comptabilisation en cas de cession](#)

1 – Le Dispositif

1.1 - le contexte et mise en place du dispositif du droit à paiement unique

Les droits à paiement unique (DPU) mis en œuvre dans le cadre de la revue à mi parcours de la politique agricole commune intervenue en 2003 sont définis dans les règlements communautaires (n° 1782/2003) du 29 septembre 2003, (n°795/2004) du 21 avril 2004, dont certaines dispositions sont reprises dans le projet d'avis.

La mise en œuvre des DPU est un des éléments clés du processus de réforme de la politique agricole commune, dont l'objectif est d'assurer le passage d'une politique de soutien des prix et de la production à une politique de soutien des revenus aux agriculteurs.

1.2 - Analyse du dispositif

L'attribution des DPU en 2006, sera réalisée dans le cas général, sur la base des surfaces et des montants de référence des agriculteurs présents sur la période de référence 2000 à 2002. L'attribution de ces droits est sans contrepartie financière. L'agriculteur attributaire de DPU continuera à percevoir la partie couplée des aides directes en fonction de sa production.

Les dossiers de demande de DPU devront être déposés auprès des Directions départementales de l'agriculture et de la forêt (DDAF) **avant le 15 mai 2006.**

Les paiements liés aux DPU seront conditionnés par le fait que le producteur produise et/ou maintienne les superficies de son exploitation dans de bonnes conditions agricoles et environnementales (articles 5 et 6).

Au moment de l'attribution initiale, les DPU devront être utilisés (à 80 %) pour pouvoir être ensuite cédés. Si les DPU ne sont pas activés au bout de trois ans ils sont reversés dans la réserve nationale. **Un marché des droits va se mettre en place qui devrait permettre aux agriculteurs de céder leurs DPU à d'autres agriculteurs.**

C'est lors de ces transactions, que les DPU auront une valeur de négociation ou une valeur de marché qui devrait en principe correspondre à une partie des montants des primes à venir.

Les DPU peuvent faire l'objet d'une location en accompagnement d'un bail, sous la condition d'y rattacher le foncier correspondant.

La France ayant fait le choix des références historiques, celles-ci ont été calculées par le Ministère de l'agriculture et adressées le 15 octobre 2005 à tous les exploitants concernés de la période 2000-2002. Les exploitants ont été ainsi invités à déclarer à l'administration les différents événements intervenus sur leur exploitation depuis le 1^{er} janvier 2000 et jusqu'au 15 mai 2006, lorsque ces événements sont susceptibles d'avoir une incidence sur les DPU : transferts de terres, investissements avant le 15 mai 2004, installations de jeunes agriculteurs, changements de forme juridique, fusions et scissions d'exploitations, ...

Toutes ces déclarations, seront instruites par les directions départementales de l'agriculture et de la forêt, et conduiront à actualiser la répartition des DPU en fonction de la trajectoire qu'auront connu les exploitations depuis les six dernières années.

Un élément essentiel du dispositif est constitué **par les « clauses contractuelles », qui permettent rétrospectivement d'accompagner les transferts fonciers** (ventes, locations, mises à disposition de terres) **par un transfert de DPU** (ventes, locations, mises à disposition de DPU). **Dans ce cas, le transfert de DPU est considéré comme ayant pris effet à la même date que le transfert foncier correspondant.** La clause contractuelle, malgré son caractère rétrospectif, est en même temps une anticipation car elle permet d'organiser les transferts de DPU avant que ceux-ci aient été officiellement attribués.

L'établissement des DPU définitifs pour la première campagne de paiement de l'aide découplée (campagne 2006) sera réalisé en septembre 2006, date à laquelle ces DPU seront notifiés aux attributaires pour la première fois.

2 - Traitement comptable envisagé du DPU

Le Conseil et le Comité ont déjà eu l'occasion d'examiner le traitement comptable des droits incorporels :

- Avis n°2004-C du 23 mars 2004 du Comité d'urgence relatif aux quotas d'émission de gaz à effet de serre ;
- Avis n°2005-01 du 24 mars 2005 du Conseil national de la comptabilité sur les droits de retransmission audiovisuelle.

Dans le premier cas, l'Etat attribue un volume de quotas aux entreprises concernées, qu'elles doivent restituer en fin d'exercice.

Dans le second cas, il s'agit du transfert des droits de retransmission audiovisuelle par les fédérations sportives aux clubs professionnels (sociétés à vocation sportive).

L'analyse du traitement comptable d'un droit suppose de répondre successivement aux trois questions suivantes :

- est ce que ce droit répond à la définition d'un actif ?
- si oui, répond-il aux conditions de comptabilisation ?
- si oui, comment l'évaluer ?

2-1 – Définition

Constatant qu'en application des articles 211-1 et 211-3 du règlement n° 99-03, le droit à paiement unique :

- correspond à un droit susceptible de générer une ressource que l'exploitant contrôle du fait d'événements passés (années de référence) et dont il attend des avantages économiques futurs ;
- est susceptible d'être cédé, transféré avec ou sans terre en cas de cession ou loué avec les terres dans le cadre d'un bail.

Le Comité a considéré que le DPU constituait une immobilisation incorporelle identifiable.

2.2 – Conditions de comptabilisation

Pour l'agriculteur qui poursuit son exploitation ou conserve ses hectares admissibles au bénéfice de l'aide, l'attribution des DPU en 2006, ne génère pas de flux supplémentaires de trésorerie. Cette situation est comparable à celle des clubs professionnels évoqués par l'avis n° 2005-01 précité. La situation financière des clubs n'a pas été modifiée suite au transfert des droits de retransmission audiovisuelle qu'ils percevaient déjà auparavant.

En conséquence le Comité a considéré, en application de l'article 311-1 du règlement n° 99-03, que ces droits ne peuvent pas être valorisés à l'actif du bilan lors de leur attribution et doivent être enregistrés pour la valeur d'un euro par DPU.

Des représentants de la profession estimaient que comme pour le passage du régime du forfait agricole au régime simplifié ou réel d'imposition, une valeur « fiscale » aurait pu être attribuée à ces droits, ce qui aurait permis ultérieurement d'atténuer l'impact de l'imposition des plus-values. L'examen de cette proposition d'ordre fiscal qui aurait entraîné la constatation d'une contrepartie au passif, ne relève pas de la compétence du CNC.

2.3 – Comptabilisation lors de l'attribution des droits

Lors de l'attribution, ces droits sont comptabilisés en immobilisations incorporelles à l'actif pour un euro, au plus tard à la date de clôture de l'exercice au cours duquel la demande de participation au régime de paiement unique a été déposée (et en contrepartie au passif au compte de l'exploitant pour la même valeur). Ils font par ailleurs l'objet d'une comptabilité matière.

2.4 – Comptabilisation en cours d'exploitation

La détermination du fait générateur pour la comptabilisation des aides annuelles a fait débat au sein du groupe de travail, dans la mesure où les aides annuelles versées par l'Union Européenne étaient jusqu'à présent, en application de la doctrine fiscale (documentation de base 5 E-3223 annexe III) comptabilisées lors de la date du paiement. Le rattachement des aides annuelles versées dans le nouveau cadre du dispositif des DPU à l'exercice au titre duquel elles sont acquises (principe des créances acquises) entraîne pour certains exploitants une double comptabilisation lors de la première application.

Ainsi, dans la mesure où la date de demande de participation au paiement unique expirant le 15 mai 2006 pour la première application constitue le fait générateur, il en résulte une double comptabilisation des aides pour les exploitants clôturant leur exercice du 30 mai au 30 octobre 2006.

Date de clôture des exercices	Date de dépôt de la déclaration	Date de paiement des aides	Date du fait générateur	
			Aides 2005 – Paiement (i))	DPU 2006 Demande
01/01/2005 au 31/12/2005	Aides 2005 15/05/2005	A compter du 16/10/05	Octobre 2005	
01/04/2005 au 31/03/2006	Aides 2005 15/05/2005	A compter du 16/10/05	Octobre 2005	
01/06/2005 au 31/05/2006	Aides 2005 15/05/2005	A compter du 16/10/05	Octobre 2005	15/05/06
	DPU 2006 15/05/06	01/12/06		
01/11/2005 au 30/10/2006	Aides 2005 15/05/06	A compter du 16/10/05	Octobre 2005	15/05/06
	DPU 2006 15/05/06	A compter du 01/12/06		
31/12/2005 31/11/2006	DPU 2006 15/05/06	A compter du 01/12/06		15/05/06

(i) Documentation de base : DB 5-3223 annexe III de l'administration fiscale

L'article 22 du règlement (CE) n°1782/2003 du Conseil du 29/09/2003 indique que « *Chaque année, l'agriculteur introduit une demande pour les paiements directs soumis au système intégré, indiquant le cas échéant :-toutes les parcelles agricoles de l'exploitation [-...]*

- le nombre et le montant de droits au paiement . »

Par conséquent, le terme de la date de dépôt de la demande de participation au paiement unique qui doit intervenir au plus tard le 15 mai de l'année N, ie le 15 mai 2006 pour l'année de première application, constitue le fait générateur pour la comptabilisation des aides annuelles.

Le Comité considère donc que la créance étant certaine dans son principe et pouvant être évaluée de manière fiable à la date de dépôt, ie le 15 mai, elle doit être enregistrée à cette date en application des dispositions des articles 313-1 et 2 précités.

Toutefois, lors de la première application du dispositif en 2006, l'attribution des DPU au 15 mai 2006 étant provisoire, le fait générateur ne pourra intervenir que lors de la confirmation définitive des droits au cours du dernier trimestre par les services du Ministère de l'agriculture. Dans ces conditions, et pour l'année 2006 seulement, le fait générateur résultant de la doctrine fiscale appliqué antérieurement, ie le paiement, sera maintenu.

Pour atténuer les effets de la double comptabilisation des aides lors de la première année d'application en 2006 ou 2007 selon le cas, la Direction de la législation fiscale a fait savoir que des mesures seraient envisagées.

Autres observations

Le Comité n'a pas retenu comme fait générateur ni la date de notification du montant des aides, ni celle du paiement dans la mesure où les éventuelles réductions au titre de la modulation, de prélèvements au profit de la réserve nationale ainsi que des contraintes budgétaires européennes et d'évolutions économiques prévues à l'article 30 du règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil du 29 septembre 2003, ne remettent pas en cause le caractère fiable de l'évaluation du montant des aides, lors du dépôt de la demande de participation au paiement unique définie à l'article 22 précité.

De même, le groupe n'avait pas retenu la proposition consistant à « proratiser » les aides acquises au titre des DPU sur chacun des exercices clôturés, à compter du 30 mai 2006 sur la base du « *principe de spécificité des exercices* ». Il a été considéré que les aides versées dans le cadre du nouveau dispositif des DPU, n'étaient pas fondamentalement différentes de celles versées auparavant et ne pouvaient pas être assimilées à de simples revenus qui seraient acquis au mois le mois.

Par ailleurs, le groupe de travail a considéré que le délai de 10 mois mentionné à l'article 44 du règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil du 29 septembre 2003, ne constitue pas une condition suspensive qui aurait justifié un report de la date du fait générateur. Cet article précise que les parcelles faisant l'objet de la demande doivent être : « *à la disposition de l'agriculteur pendant une période de dix mois au moins, qui court à partir d'une date fixée par l'Etat membre sans pouvoir être antérieure au 1^{er} septembre de l'année civile précédant l'année de l'introduction de la demande de participation au régime du paiement unique* ». Ces dispositions s'appliquent en cas de changement dans les conditions d'exploitation des terres (transfert d'exploitation, prise de terres en location ou en fermage) et non dans le cas général d'exploitation des terres (en propriété ou en fermage). C'est pourquoi ce délai de dix mois ne peut pas être assimilé à une condition suspensive (cf avis n° 2005-E du Comité d'urgence du 6 septembre 2005).

2.5 – Comptabilisation en cas de cession

• Situation du vendeur

L'exploitant qui cède tout ou partie des droits à paiement qui lui ont été initialement attribués constate lors de l'enregistrement de la cession une plus value sur l'intégralité du prix de cession, dans la mesure où le coût d'entrée est d'un euro.

Lorsque l'exploitant cède tout ou partie des droits qu'il a acquis ultérieurement sur le marché à une valeur donnée et négociée avec l'acquéreur, il enregistre le prix de cession et constate une plus ou moins-value de cession le cas échéant pour la différence prix de vente/prix d'achat.

Au plan fiscal, cette plus value relève du régime d'imposition prévu à l'article 151 septies du CGI :

- exonération totale si les recettes annuelles < 250 000 euros
- exonération partielle si les recettes annuelles >250 000 et <350 000 euros.

• Situation de l'acquéreur

■ Evaluation initiale

L'exploitant qui acquiert les droits à paiement, comptabilise ces derniers à l'actif du bilan pour le coût d'acquisition, en immobilisation incorporelle (au compte 208 création d'un sous-compte « Droits à paiement unique »).

■ Evaluation postérieure

La question de la constatation d'un amortissement ou d'une perte de valeur sur une période arbitraire a été discutée par le groupe de travail. Toutefois, les DPU n'ayant pas de durée d'utilisation déterminable au sens de l'article 322-1.1 du règlement n° 99-03 ne constituent pas des actifs amortissables. Ils sont soumis aux règles générales de dépréciation prévues aux articles 322-1.4 et 322-5 du règlement n° 99-03.

Ces règles, conformes aux dispositions du règlement n° 99-03 devraient, comme l'ont souligné certains membres du groupe, éviter un renchérissement des cessions. Par ailleurs, le Comité considère que le traitement comptable proposé, en fonction de la connaissance du dispositif initial prévu, pourra être réexaminé, si besoin, ultérieurement après un ou deux exercices d'application et la détermination du traitement comptable des éléments incorporels du fonds agricoles institué par la loi d'orientation agricole en cours d'adoption.