

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

**Relatif 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 contexte et mise en place du dispositif du droit à paiement unique

1.1 - Principaux articles du règlement (CE) n°1782/2003 du Conseil du 29 septembre 2003

1.2 - Analyse du dispositif

2- Traitement comptable envisagé du DPU

2-1 – Définition d'un actif

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

2.5.1 – Situation du vendeur

2.5.2 – Situation de l'acquéreur

A la demande du Ministère de l'agriculture, de l'alimentation, de la pêche et des affaires rurales, le président du Conseil national de la comptabilité a saisi le Comité d'urgence pour préciser les modalités d'évaluation et de comptabilisation du droit 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.

1 -- Le contexte et mise en place du dispositif du droit à paiement unique

1.1 - Principaux articles du règlement (CE) n°1782/2003 du Conseil du 29 septembre 2003

Article 1 – Champ d'application

« Le présent règlement établit :

- des règles communes en matière de paiements directs au titre des régimes de soutien des revenus relevant de la politique agricole commune et financés par le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA), section 'Garantie, énumérés à l'annexe I à l'exception de ceux qui sont prévus par le règlement (CE) n° 1257/1999 ;*
- une aide aux revenus des agriculteurs (ci-après dénommée ' le régime de paiement unique') ;*

- *une aide aux revenus simplifiée et transitoire destinée aux agriculteurs des nouveaux Etats membres (ci-après, le régime de paiement unique à la surface) ;*
- *des régimes de soutien pour les agriculteurs produisant du blé dur, des protéagineux, du riz, des fruits à coque, des cultures énergétiques, des pommes de terre féculières, du lait, des semences, des grandes cultures, de la viande ovine et caprine, de la viande bovine, des légumiers à grains, du coton, du tabac et du houblon ainsi que pour les agriculteurs entretenant des oliveraies».*

Article 24 : Réductions et exclusions : « 1- *Sans préjudice des réductions et exclusions visées à l'article 6, lorsqu'il est constaté que l'agriculteur ne respecte pas les conditions requises pour bénéficier de l'aide prévue par le présent règlement ou par l'article 2 bis du règlement (CE) n° 1259/1999, le paiement ou la part du paiement – accordé ou à accorder pour lequel les conditions ont été respectées fait l'objet de réductions et d'exclusions à fixer conformément à la procédure visée à l'article 144, paragraphe 2, du présent règlement.*
2- *Le pourcentage de réduction est fonction de la gravité, de l'étendue, de la persistance et de la répétition du non-respect constaté et peut aller jusqu'à l'exclusion totale d'un ou plusieurs régimes d'aide durant une ou plusieurs années civiles. »*

Article 28 – modalités de paiement : « 1- *Sauf disposition contraire du présent règlement, les paiements au titre des régimes de soutien énumérés à l'annexe I sont effectués intégralement aux bénéficiaires*

2 – *Les paiements sont effectués une fois par an au cours de la période débutant le 1^{er} décembre et s'achevant le 30 juin de l'année civile suivante. Cependant, le montant supplémentaire de l'aide prévu à l'article 12 est versé au plus tard pour le 30 septembre de l'année civile qui suit l'année civile concernée.*

3- *Par dérogation au paragraphe 2 du présent article et conformément à la procédure visée à l'article 144, paragraphe 2, la Commission peut :*

- étendre la période de paiement pour les paiements prévus à l'article 5, paragraphe 1, du règlement n° 136/66/CEE du Conseil du 22 septembre 1966 portant établissement d'une organisation commune des marchés dans le secteur des matières grasses⁽¹⁾ ;*
- prévoir des avances ;*
- autoriser les Etats membres, sous réserve de la situation budgétaire, à verser avant le 1^{er} décembre des avances dans les régions où des conditions exceptionnelles exposent les agriculteurs à de graves difficultés financières :*
 - *jusqu'à concurrence de 50% des paiements ou\$*
 - *jusqu'à concurrence de 80 % des paiements au cas où des avances ont déjà été prévues ».*

Article 37 – calcul du montant (1^{er} alinéa) : «*le montant de référence est la moyenne sur trois ans des montants totaux des paiements accordés à un agriculteur au titre des régimes de soutien visés à l'annexe VI, calculé et adapté conformément à l'annexe VII, au cours de chaque année civile de la période de référence visée à l'article 38 ».*

Article 38 – Période de référence: « *la période de référence comprend les années civiles 2000, 2001 et 2002 ».*

⁽¹⁾ JO P 172, du 30.9.1966, p. 3025. Règlement modifié en dernier lieu par le règlement (CE) n° 1513/2001 (JO L 201 du 26.7.200, p. 4).

Article 43 – Détermination des droits au paiement (1^{er} alinéa) : « 1 - Sans préjudice de l'article 48, tout agriculteur bénéficie d'un droit au paiement par hectare qui est calculé en divisant le montant de référence par le nombre moyen calculé sur trois ans de l'ensemble des hectares qui a donné droit, au cours de la période de référence, aux paiements directs dont la liste figure à l'annexe VI.

Le nombre total des droits au paiement est égal au nombre d'hectares susmentionné. ... »

Article 44 – Utilisation des droits au paiement : « 1-Tout droit au paiement lié à un hectare admissible au bénéfice de l'aide donne droit au paiement du montant fixé par le droit »
2 – Par hectare admissible au bénéfice de l'aide, on entend toute superficie agricole de l'exploitation occupée par des terres arables et des pâturages permanents, à l'exclusion des superficies occupées par des cultures permanentes et des forêts ou affectées à une activité agricole.

3 – L'agriculteur déclare les parcelles correspondant à la superficie admissible liée à un droit au paiement. Sauf en cas de force majeure ou de circonstances exceptionnelles, ces parcelles sont 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. »

Article 45 – Droits au paiement non utilisés «1 - Tout droit au paiement non utilisé pendant trois ans est attribué à la réserve nationale ».

Article 46 – transfert de droits au paiement : «2 - les transferts de droits au paiement avec ou sans terre, peuvent se faire par vente ou toute autre cession définitive. En revanche le bail ou toute transaction similaire est autorisé à condition que le transfert des droits au paiement s'accompagne du transfert d'un nombre équivalent d'hectares admissibles au bénéfice de l'aide ».

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 utilisés 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 connue 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 dé耦plée (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

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 d'un actif

Article 211-1 du règlement n°99-03 – Définition d'un actif :

« 1 - *Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est à dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.*

.....

3 - *Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique ... »*

Article 211-3 du règlement n°99-03 – Critères d'identification d'une immobilisation incorporelle :

« *Une immobilisation incorporelle est identifiable :*

- *si elle est séparable des activités de l'entité, c'est à dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;*
- *ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations ».*

Au regard des conditions de définitions rappelées ci-avant, 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 ;

- ce droit légal est, par ailleurs, susceptible d'être cédé, transféré avec ou sans terre en cas de cession, ou loué avec les terres dans le cadre d'un bail.

En conséquence, le Comité considère que le DPU constitue une immobilisation incorporelle identifiable au sens des dispositions de l'article 211-3 précité.

2.2 – Conditions de comptabilisation

Article 311-1 du règlement n°99-03 - Critères généraux de comptabilisation d'un actif
« Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- *il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ... ;*
- *son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris par différence et à titre d'exception, lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, selon les dispositions de l'article 321-8 » .*

S'il est probable que l'exploitant bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants attachés aux droits à paiement, sa situation en 2006, lors de l'attribution des droits par l'Etat ne sera pas modifiée. A compter de cette date, il continuera à percevoir comme les années antérieures, les aides annuelles qui selon la loi seront couplées à la production, ou découplées le cas échéant mais liées néanmoins aux hectares admissibles au bénéfice de l'aide. La seule différence consiste à ce que ces droits à paiement peuvent être transférés dans certaines conditions à d'autres exploitants, ces derniers seront alors les bénéficiaires des paiements directs. Le produit de cette vente sera réalisé lors du transfert. Mais lors de cette première attribution, les droits à paiement n'entraînent pas de mouvement de flux financiers supplémentaires.

Pour l'agriculteur qui poursuit son exploitation, l'attribution des DPU suite au dépôt de la demande au plus tard le 15 mai 2006, matérialise la possibilité de continuer à percevoir les aides, mais sans générer de flux supplémentaires de trésorerie. En conséquence, dans la mesure où l'attribution de ces droits ne modifie pas la situation financière de l'exploitant, il n'y a pas lieu de les valoriser à ce stade, en l'absence d'évaluation fiable au sens de l'article 311-1 précité.

En conséquence la deuxième condition de comptabilisation des actifs n'étant pas satisfaite, le Comité considère que les droits à paiement ne peuvent pas être valorisés à l'actif du bilan lors de leur attribution et sont enregistrés pour la valeur d'un euro par DPU.

2.3 – Comptabilisation lors de l'attribution des droits

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

2.4 – Comptabilisation en cours d'exploitation

Article 313-1 du règlement n° 99-03 : « Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :

- *les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.; »*

Article 313-2 du règlement n° 99-03 : « *Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice.* »

Selon les dispositions de l'article 22 du règlement (CE) n°1782/2003 du Conseil du 29/09/2003 : « *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.

NB : Il convient en outre de mettre à jour la comptabilité-matière des droits à paiements.

2.5 – Comptabilisation en cas de cession

2.5.1 – Situation du vendeur

Dès l'enregistrement de la première cession de tout ou partie des droits à paiement initialement attribués, une plus value est constatée sur l'intégralité du prix de cession, dans la mesure où le coût d'entrée est d'un euro par DPU. De même, en cas de cession de tout ou partie des droits acquis sur le marché à une valeur donnée et négociée avec l'acquéreur, une plus ou moins-value le cas échéant est constatée pour la différence (prix de vente/prix d'achat).

Si une dépréciation a été constatée en charge, la plus value sera égale à la valeur de cession moins la valeur d'acquisition, diminuée du montant de la dépréciation.

Actualisation et apurement le cas échéant de la comptabilité matière.

2.5.2 – Situation de l'acquéreur

Dans le nouveau dispositif, lors de l'acquisition des droits, les DPU doivent être identifiés et évalués lors du transfert. En effet ces droits sont matérialisés et possèdent une propre valeur dissociable des autres actifs de l'exploitation et en l'occurrence du foncier.

- **Evaluation initiale**

L'exploitant qui acquiert des 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 »).

Actualisation de la comptabilité-matière .

- **Evaluation postérieure**

- Amortissement

Selon l'article 322-1.3 du règlement n° 99-03 du CRC : « *Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.*

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable .

Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité ».

En application de l'article 322-1.3 précité, un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'exploitant est déterminable, c'est à dire lorsque l'usage attendu est limité dans le temps. L'amortissement étant la traduction de la consommation des avantages économiques sur cette période, il apparaît que l'utilisation des droits à paiement ne sera pas limitée dans le temps, ie qu'il n'existe pas de date de fin de ce dispositif.

Le Comité considère donc que ces droits, ne peuvent pas être amortis.

▪ Dépréciation

Selon les dispositions de l'article 322-1.4 : « *la dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur comptable* »

Selon l'article 322-5.1 : « *L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.*

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle. »

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. Si la valeur vénale est plus élevée que la valeur d'usage, tout en étant inférieure à la valeur nette comptable, il convient de comptabiliser une dépréciation pour la différence (valeur vénale – valeur nette comptable).

A défaut, si la valeur vénale est inférieure à la valeur d'usage ou ne peut pas être évaluée, il conviendrait de déterminer celle-ci. Elle est généralement calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus qui au cas d'espèce devraient correspondre aux flux nets de trésorerie attendus des droits à paiement, (article 322-1-11 du règlement n°99-03).

Dans la mesure où il y aura un marché de transfert des DPU, il y aura toujours une valeur vénale connue des droits à paiement. Dans ces conditions il ne pourra pas y avoir de dépréciation pour la partie inférieure à la valeur vénale (mais seulement pour la différence valeur nette comptable – valeur vénale). Par ailleurs, le marché pourra faire apparaître des échelles de prix en fonction des flux annuels attendus suivant les années « potentielles » rachetées, qui pourront faire l'objet d'une dépréciation partielle dans les conditions susvisées mais pas totale.

Le Comité considère que les DPU acquis et comptabilisés à l'actif du bilan de l'exploitant ne peuvent pas être amortis et doivent faire l'objet de dépréciation le cas échéant dans les conditions prévues aux articles 322-1.4 et 322-5 du règlement n° 99-03.