



AUTORITE DES NORMES COMPTABLES

REGLEMENT

N° 2015-12 du 10 décembre 2015

**relatif au traitement comptable des
droits au paiement de base**

Note de présentation

1. Contexte

Le règlement (UE) n°1307/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013 modifie les règles relatives aux paiements directs en faveur des agriculteurs au titre des régimes de soutien relevant de la politique agricole commune.

Il institue à effet au 1^{er} janvier 2015 le régime de paiement de base et des paiements connexes, qui se substitue au régime de paiement unique (DPU).

1.1 Première attribution de droits au paiement de base (DPB)

Pour prétendre à une première attribution de DPB en 2015, les agriculteurs actifs¹ doivent détenir un « ticket d'entrée », au sens de l'article 24 du règlement n°1307/2013.

Conformément au § 1 de l'article 24 susvisé, la détention du « ticket d'entrée » suppose de remplir l'une des trois conditions suivantes :

- (i) avoir reçu des paiements directs en 2013, au titre notamment de DPU détenus en propriété ou par bail ;
- (ii) avoir bénéficié de la réserve en 2014 ;
- (iii) n'avoir jamais détenu de DPU mais justifier en 2013 d'une activité agricole désormais éligible au régime de paiement de base et des paiements connexes.

Par ailleurs, en application du § 8 de l'article 24 précité, les exploitants bénéficiaires d'une « clause contractuelle » signée à l'occasion d'un transfert de foncier (cession ou mise à bail) intervenu dans le cas d'une vente ou d'une mise à bail d'une exploitation intervenue entre le 16 mai 2013 et le 15 juin 2015 sont également détenteurs d'un « ticket

¹ On entend par « agriculteur actif » une personne physique ou morale, ou un groupement de personnes physiques ou morales dont les surfaces agricoles sont principalement des surfaces naturellement conservées dans un état qui les rend adaptées au pâturage ou à la culture et qui exercent sur ces surfaces une activité agricole minimale dans des conditions fixées par un arrêté du Ministère de l'agriculture.



d'entrée », sous réserve pour le cédant de déposer une demande de participation aux paiements le 15 juin 2015.

1.2 Autres cas d'obtention de DPB

En application de l'article 30 du règlement susvisé, une réserve nationale est créée. Les jeunes agriculteurs et nouveaux exploitants peuvent se voir attribuer des DPB, par prélèvement sur cette réserve nationale, lors de leur installation après 2015.

Par ailleurs, les DPB peuvent être transférés à tout moment, uniquement entre agriculteurs actifs, soit par bail, par héritage, par cession de terre et transfert des DPB détenus par le cédant, ou par cession isolée. Dans ce dernier cas, la valeur unitaire de chacun des droits ainsi transférés est réduite de 50 % pendant les trois premières années d'application du régime de paiement de base. Ce pourcentage est fixé à 30 % les années suivantes (Décret 2015-1156 du 17 septembre 2015 relatif au régime de paiement de base).

(cf présentation schématique en Annexe 1)

1.3 Activation des DPB et attribution des aides annuelles

Chaque année, les agriculteurs éligibles aux paiements directs de la PAC formulent une demande de participation au paiement de base et aux paiements connexes.

Cette demande est formulée sur la base des hectares exploités admissibles aux paiements directs à la date limite de dépôt des demandes de participation aux paiements, et après activation des DPB correspondants.

Les éléments déclarés sont soumis à contrôles des directions départementales des territoires.

2. Comptabilisation des droits au paiement de base

2.1 Comptabilisation initiale

2.1.1 Définition

Les droits au paiement de base répondent à la définition d'une immobilisation incorporelle au regard des dispositions de l'article 211-5 du plan comptable général², car ils constituent des éléments non monétaires sans substance physique susceptibles de générer une ressource que l'agriculteur contrôle du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques futurs.

En effet, leur attribution ou leur transfert, possible uniquement au bénéfice d'agriculteurs actifs, matérialise l'appartenance des bénéficiaires des DPB au régime des paiements directs et la possibilité de percevoir les aides annuelles. Par ailleurs, les DPB sont susceptibles d'être vendus, transférés ou loués avec la terre ou de manière isolée.

2.1.2 Évaluation des DPB attribués

Les DPB attribués sont comptabilisés pour une valeur nulle. En effet, leur valeur vénale, définie comme le montant qui pourrait être obtenu de la vente d'un actif conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie, ne peut être évaluée avec une fiabilité suffisante :

- Il n'existe pas de marché actif, le dispositif fixant des contraintes à la liberté de cession et transferts de DPB comparativement à d'autres actifs. Les DPB ne peuvent être transférés qu'au

² Art 211-5 Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

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.

bénéfice d'agriculteurs actifs (à l'exception de cas particuliers notamment la transmission par héritage) ;

- Les transferts par cession peuvent être effectués indépendamment ou non de la cession de la terre (transferts avec ou sans terre). Néanmoins, dans le cas des transferts sans terre, la valeur unitaire annuelle de chacun des DPB est réduite de 50 % pendant les trois premières années d'application du régime de paiement de base et de 30 % les années suivantes. La valeur vénale des DPB est susceptible de varier fortement selon la nature des transactions. Leur vénale ne se révèle donc que dans le cadre d'une éventuelle transaction future, dont les conditions ne sont pas connues à la date d'attribution.

2.1.3 Evaluation des DPB acquis

Les DPB acquis sont enregistrés à leur prix d'acquisition.

En cas d'acquisition conjointe à un transfert du foncier, la valeur d'entrée des DPB s'entend en pratique du prix stipulé dans l'acte de transfert du foncier.

2.1.4 Suivi en comptabilité matière

Tous les DPB, qu'ils soient attribués ou transférés (avec ou sans terre), sont suivis en comptabilité matière tenue hors bilan.

2.2 Evaluation postérieure à l'acquisition

2.2.1 Amortissement

Les DPB sont amortissables sur la durée estimée de perception des paiements directs de la politique agricole commune auxquels ils ouvrent droit.

L'horizon du cadre financier pluriannuel dans lequel s'inscrit le dispositif des DPB est un élément à prendre en compte pour estimer la durée d'amortissement des DPB.

2.2.2 Dépréciation

En cas d'indice de perte de valeur, les DPB font l'objet d'un test de dépréciation selon les dispositions du Plan comptable général. Le cas échéant, une dépréciation est constatée.

2.3 Cession des DPB

En cas de cession, une plus-value de cession est constatée pour la différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable des DPB cédés.

3. Comptabilisation des paiements directs au titre des régimes de soutien relevant de la politique agricole commune

Chaque année, les agriculteurs éligibles aux paiements directs de la politique agricole commune formulent une demande de participation au paiement de base et aux paiements connexes.

Cette demande est formulée sur la base des hectares exploités à la date limite de dépôt des demandes de participation aux paiements, à raison de l'activation des DPB.

La date de dépôt de la déclaration de la demande de participation constitue le fait générateur pour la comptabilisation des aides annuelles.

La créance étant certaine dans son principe et son montant pouvant être estimé avec une fiabilité suffisante à la date limite du dépôt de la déclaration, un produit à recevoir est comptabilisé à cette date.

ANNEXE 1 : Présentation schématique du dispositif

Le contexte de la réforme : Remplacement des DPU (droits à paiement unique) par les droits au paiement de base (DPB)

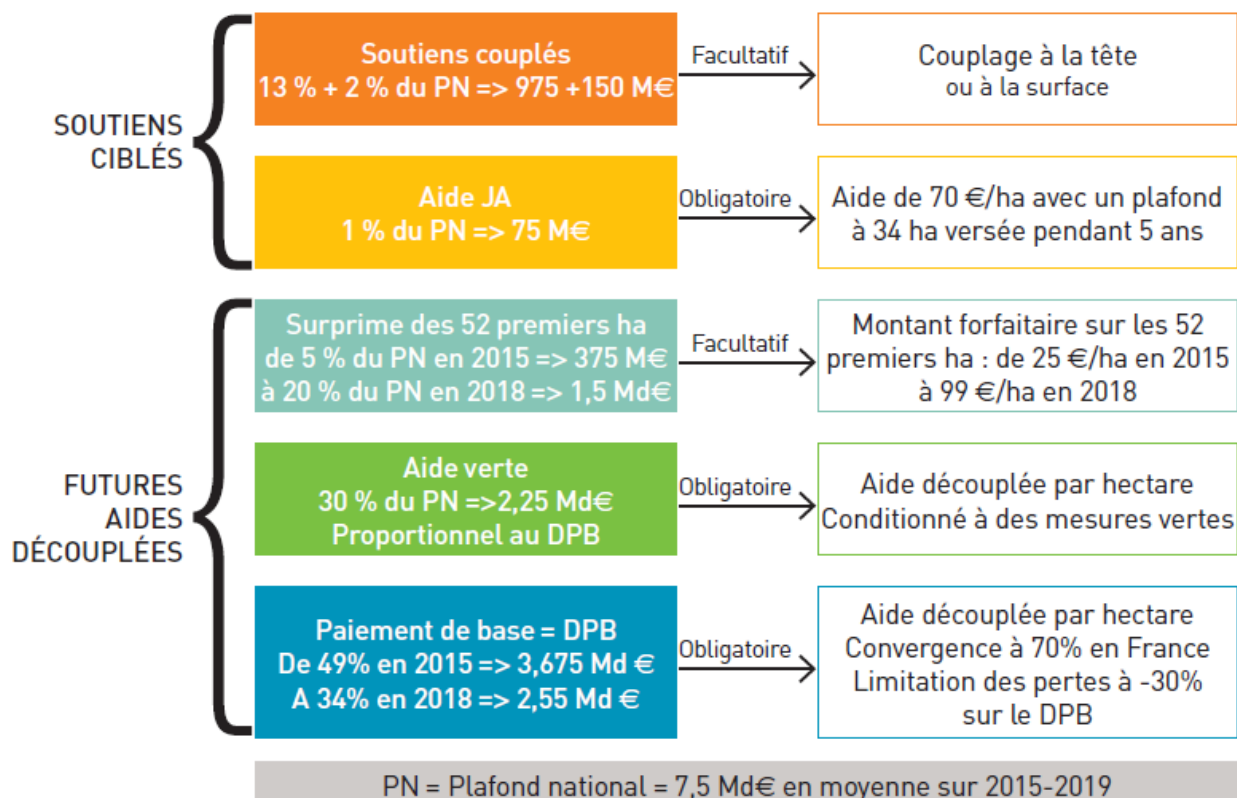
Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2015 du règlement (UE) n°1307/2013 établissant les règles relatives aux paiements directs des agriculteurs au titre des régimes de soutiens relevant de la politique agricole commune :

- Une réforme en profondeur des soutiens directs de la PAC à horizon 2020, dans un environnement budgétaire contraint :
- L'Union européenne a acté un budget global en recul de 3% ainsi qu'une baisse de 13% des crédits dédiés à la Politique Agricole Commune. Pour la France, la diminution des aides allouées à la PAC est limitée à 3%.

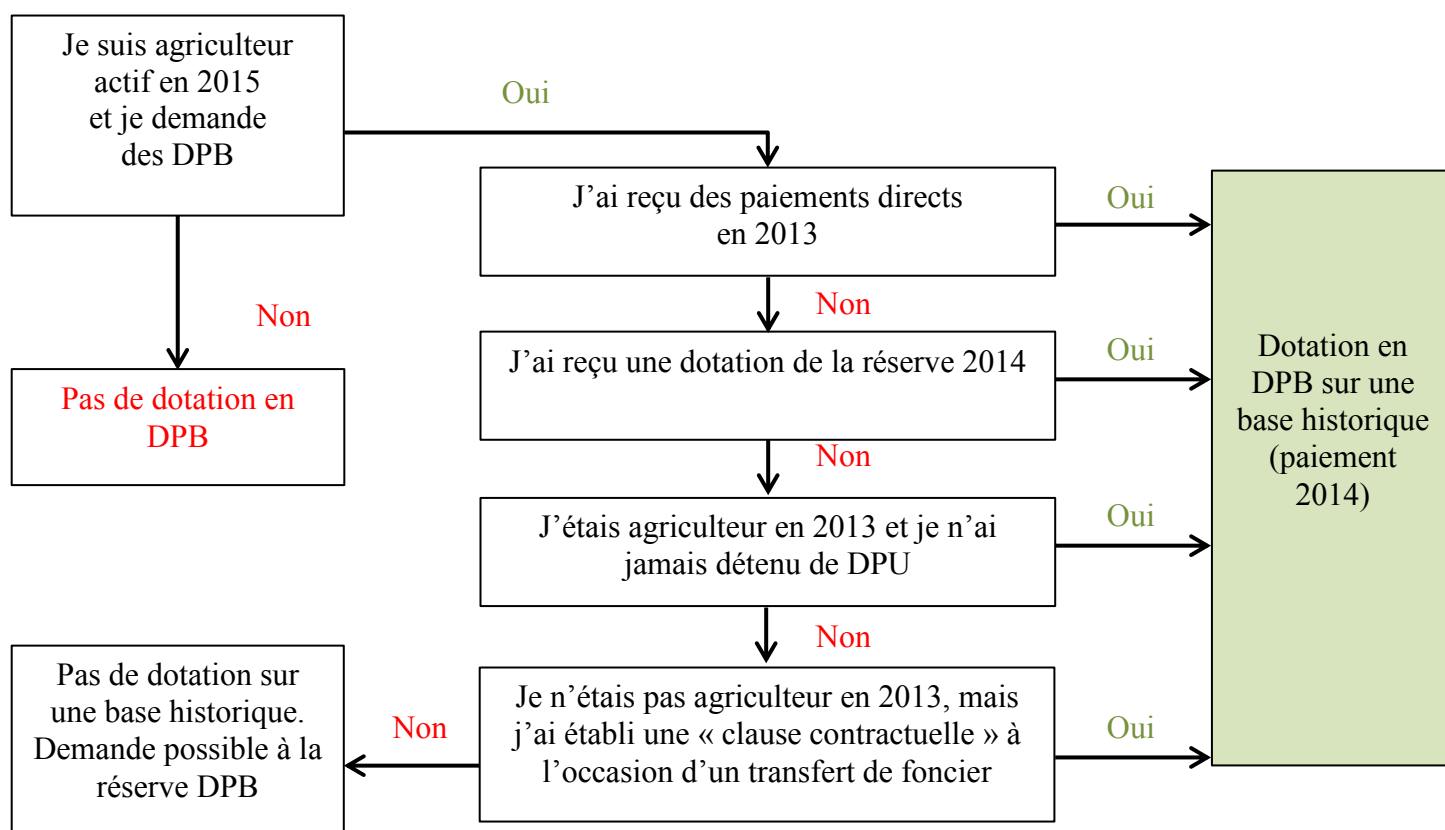
L'aide unique (DPU) fait place à 3 nouvelles aides découplées :

Assurer une meilleure répartition des aides entre les agriculteurs	Paiement de base	Tous les hectares des exploitations activant des DPB
Garantir une PAC plus respectueuse de l'environnement	Paiement vert	Tous les hectares éligibles en France (aide conditionnelle)
Soutenir l'activité et l'emploi dans les exploitations	Paiement redistributif	Les 52 premiers hectares des exploitations activant des DPB

La nouvelle architecture des soutiens directs



La notion de « ticket d'entrée »



Possibilités de transferts de DPB

- Uniquement entre agriculteurs éligibles au régime des paiements directs (art. 34.1 du règlement UE 1307/2013).
- Transfert en cas de :
 - Cession des terres (accord de l'acquéreur nécessaire) ;
 - Location des terres dans le cadre d'un bail (transfert des DPB du bailleur au preneur ou du preneur sortant vers le preneur entrant).
- Transfert également possible sans terres, mais :
 - Les Etats membres peuvent décider qu'une partie des DPB transférés doit être reversée à la réserve ou que leur valeur unitaire doit être réduite en faveur de la réserve (Art. 34.4 du règlement UE) ;
 - La France a décidé de réduire la valeur unitaire de 50 % pendant les 3 premières années d'application du régime et de 30 % au-delà (Décret 2015-1156 du 17 septembre 2015 relatif au régime de paiement de base).

ANNEXE 2 : Les textes

Article 24 du règlement n° 1307/2013 – Première attribution de droits au paiement

« 1. **Les droits au paiement sont attribués aux agriculteurs ayant le droit de se voir octroyer des paiements directs** conformément à l'article 9 du présent règlement [i.e. agriculteur actif] pour autant que :

a) ils introduisent une demande d'attribution des droits au paiement à la date limite d'introduction des demandes [i.e. 15 juin 2015]

b) ils aient eu droit, pour 2013, à se voir octroyer des paiements [au titre du régime de paiement unique]

Les Etats membres peuvent attribuer des droits au paiement aux agriculteurs qui sont habilités à recevoir des paiements directs conformément à l'article 9 [i.e. agriculteur actif] et qui [...] b) en 2014, se voient attribuer des droits à paiement de base à partir de la réserve nationale [...] c) n'ont jamais détenu en propriété ou par bail de droits au paiement [unique] et présentent des éléments de preuve vérifiables selon lesquels, à la date [limite de dépôt des demandes d'aide pour 2013] ils exerçaient une activité agricole [désormais éligible au paiement de base] [...].

8. En cas de vente ou de bail de leur exploitation ou d'une partie de leur exploitation, les personnes physiques ou morales respectant le paragraphe 1 du présent article [i.e. agriculteurs déposant une demande d'aide pour 2015 à raison d'une surface d'au moins un are, dite de « subsistance »] peuvent, **par contrat signé avant la date limite d'introduction des demandes en 2015** [i.e. le 15 juin 2015] **transférer le droit de recevoir des droits au paiement conformément au paragraphe 1 du présent article à un ou plusieurs agriculteurs**, pour autant que ce(s) dernier(s) respecte(nt) les conditions fixées à l'article 9 du présent règlement [i.e. agriculteur actif] ».

Article 32 du règlement n° 1307/2013 – Activation des droits au paiement

« 1. L'aide au titre du régime de paiement de base est octroyée aux agriculteurs, sur la base d'une déclaration conformément à l'article 33, paragraphe 1, après activation d'un droit au paiement par hectare admissible dans l'Etat membre où le droit au paiement a été attribué. Les droits au paiement activés donnent droit au paiement annuel des montants qu'ils fixent [...]. »

Article 34 du règlement n° 1307/2013 - Transfert de droits au paiement

« 1. Les droits au paiement ne peuvent être transférés qu'à un agriculteur établi dans le même Etat membre qui a le droit de se voir octroyer des paiements directs conformément à l'article 9, sauf en cas d'héritage ou d'héritage anticipé.

Les droits au paiement, y compris en cas d'héritage ou d'héritage anticipé, ne peuvent être activés que dans l'Etat membre où ils ont été attribués.

[...] 4. Lorsque les droits au paiement sont transférés sans terres, les Etats membres, agissant conformément aux principes généraux du droit de l'Union, peuvent décider qu'une partie des droits au paiement transférés doit être reversée à la réserve nationale ou aux réserves régionales ou que leur valeur unitaire doit être réduite en faveur de la réserve nationale ou des réserves régionales. Cette réduction peut s'appliquer à un ou plusieurs types de transfert. »

Art. D. 615-29 du code rural (créé par le décret 2015-1156 du 17 septembre 2015 relatif au régime de paiement de base)

« -Lorsque des droits au paiement sont transférés sans terre, à titre définitif, la valeur unitaire annuelle de chacun de ces droits est réduite de 50 % pendant les trois premières années d'application du régime de paiement de base. Ce pourcentage est fixé à 30 % les années suivantes.

Cette réduction est nulle en cas de reprise de bail ou de convention de pâturage. »

©Autorité des normes comptables, Décembre 2015