

Commentaires administratifs sur le régime d'imposition des aides directes découplées et couplées

BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 100 à 108 ; BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 310 à 410

Suite au remplacement du règlement UE sur les droits au paiement unique (DPU) par celui sur les droits au paiement de base (DPB), applicable à compter du 1^{er} janvier 2015, l'Administration précise les règles de rattachements des aides couplées et découplées versées par l'Union européenne aux exploitants agricoles.

Elle prévoit notamment :

- une mesure de tempérament pour les aides découplées accordées au titre de la campagne 2015 : pour les exploitants clôturant leur exercice entre le 15 mai et le 14 juin de chaque année, il est admis que les créances rattachées aux DPB 2015 soient rattachées à la date du 15 mai 2015, c'est-à-dire à leur exercice clos en 2015 ;
- des mesures de tolérance à caractère permanent permettant de retarder la fiscalisation des aides jusqu'à ce que le versement de ces dernières ait un caractère certain.

L'Administration précise en outre la notion et les régimes d'imposition des revenus tirés de la mise à disposition de DPB.

1. Les exploitants agricoles peuvent bénéficier depuis le 1^{er} janvier 2015 de droits à paiement de base et de paiements connexes (DPB) se traduisant par le versement d'une aide directe annuelle au revenu par l'Union européenne. Ces aides sont dites découplées car elles sont calculées sur la base des surfaces admissibles de l'exploitation et non en fonction de la production de l'exploitant agricole.

Cette aide versée annuellement est régie par le règlement n° 1307/2013/UE du 17 décembre 2013 qui a introduit le régime de paiement de base (DPB), qui se traduit notamment par l'attribution aux exploitants agricoles des aides découplées. Ce règlement remplace le règlement n° 73/2009 du 19 janvier 2009 qui prévoyait un régime, similaire, de droits à paiement unique (DPU) donnant également lieu à une aide versée annuellement.

2. Les DPB peuvent être transférés entre agriculteurs actifs d'un même État, à titre définitif (cession ou tout autre acte translatif de propriété), à titre provisoire avec ou sans les terres (bail ou tout autre contrat de location), ou à titre gratuit héritage ou donation (Règl. n° 1307/2013/UE, 17 déc. 2013, art. 34).

3. La loi de finances rectificative pour 2015 a prévu l'imposition des revenus tirés de la mise à disposition des aides découplées, dans la catégorie des bénéfices agricoles (CGI, art. 63, al. 6. – L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 34 : V. D.O Actualité 52/2015, n° 33).

4. L'Administration a mis une partie de ses commentaires relatifs à l'imposition des aides découplées en consultation à compter du 6 avril 2016 (V. D.O Actualité 15/2016, n° 5).

En outre, l'autorité des normes comptables (ANC) a précisé le traitement comptable des droits au paiement de base et des paiements directs dans les entreprises agricoles (V. D.O Actualité 3/2016, n° 32).

5. Dans une mise à jour de la base BOFiP-Impôts du 5 octobre 2016, l'Administration publie ses commentaires définitifs sur l'imposition des aides couplées et découplées versées par l'Union européenne aux exploitants agricoles, en précisant :

- la notion de mise à disposition de DPB et les modalités d'imposition des revenus tirés de cette mise à disposition ;
- les règles de rattachement au bénéfice imposable des aides découplées perçues par les exploitants ;
- les règles de rattachement au bénéfice imposable des aides couplées à la production.

Remarque : Toutes les références renvoient à la dernière version mise en ligne des commentaires administratifs, soit le 4 avril 2016 pour les extraits n'ayant pas fait l'objet de modification, le 7 septembre 2016 pour les extraits ayant fait l'objet d'une modification sur d'autres sujets qui y sont également commentés, et le 5 octobre 2016 pour les extraits modifiés suite à consultation.

► Notion de mise à disposition de DPB et régime d'imposition

6. La mise à disposition s'entend de la prise à bail ou de tout autre contrat de location des DPB avec ou sans les terres (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 100).

7. Les DPB peuvent être mis à disposition à titre onéreux ou à titre gratuit.

Lorsqu'ils sont mis à disposition à titre gratuit, les titulaires des DPB doivent en principe déclarer dans leur revenu imposable la valeur locative réelle des DPB.

Toutefois, dans un souci de simplification, il est admis que le titulaire des droits ne déclare pas de tels revenus à

condition de ne pas faire état des charges correspondantes (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 102).

8. Les exploitants qui mettent à disposition des DPB sont soumis obligatoirement à un régime réel d'imposition (CGI, art. 69 E).

► Terres inscrites au bilan de l'exploitation

9. Lorsque les terres sont inscrites au bilan d'exploitation, les revenus provenant de la location des terres sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 100).

► Terres maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant

10. Les exploitants imposés selon un régime réel d'imposition peuvent, sous certaines conditions, décider de maintenir leurs terres dans leur patrimoine privé (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D, I).

11. Dans ce cas, les revenus qui proviennent de la mise à disposition des DPB attachés à ces terres sont également imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 100).

Remarque : En revanche, les revenus que procure la location de ces terres relèvent de la catégorie des revenus fonciers (au régime réel ou micro-foncier) alors même que les revenus provenant des DPB constituent des bénéfices agricoles.

► Activité agricole consistant uniquement en la location de DPB

Exclusion du bénéfice de la DPI et de la DPA

12. Les exploitants titulaires de revenus provenant de la mise à disposition de DPB ne peuvent pas pratiquer sur leurs bénéfices les déductions pour investissement (DPI) ou pour aléas (DPA) lorsqu'ils n'exercent aucune des

activités mentionnées au premier (exploitation de biens ruraux), deuxième (production forestière), troisième (champignonnière, exploitations apicoles, avicoles, piscicoles, ostréicoles, obtention de nouvelle variété végétale) ou quatrième (préparation et entraînement des équidés) alinéas de l'article 63 du CGI (CGI, art. 72 D quater) (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 106).

Remarque : Selon nous, ils peuvent en revanche exercer, outre la location de DPB, les activités de vente de biomasse sèche ou humide (CGI, art. 63, al. 5) et de courses en attelage, d'enseignement de la conduite avec chiens et de louage de traîneaux (CGI, art. 63, al. 7).

13. Ainsi lorsque l'exploitant perçoit des revenus agricoles uniquement du fait de la mise à disposition de DPB, ses bénéfices ne peuvent pas donner lieu à l'application des DPI ou DPA (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 106).

En revanche, si l'exploitant exerce, en plus de la mise à disposition de DPB, une activité agricole telle que définie aux premiers, deuxième, troisième ou quatrième alinéas de l'article 63 du CGI, les DPI ou DPA peuvent être pratiquées, y compris sur la fraction du bénéfice provenant de la mise à disposition de DPB.

Cession partielle d'activité

14. Lorsqu'un exploitant cesse d'exercer toute activité agricole au sens des cinq premiers alinéas de l'article 63 du CGI et n'exerce plus qu'une activité de mise à disposition de DPB, accompagnée, le cas échéant, d'une location de terres agricoles dans le cadre d'un contrat de fermage, cet événement constitue une cessation partielle d'entreprise (BOI-BA-CHAMP-10-40, 7 sept. 2016, § 108).

► Règles de rattachement au bénéfice imposable des aides découplées

15. Sur le plan comptable, les DPB 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 (ANC, régl. n° 2015-12, 10 déc. 2015) (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 330).

16. Les DPB répondent à la définition des immobilisations incorporelles. Les DPB sont enregistrés lors de leur attribution pour une valeur nulle et, en cas d'acquisition, pour leur prix d'acquisition (PCG, art. 618-2 à 618-4) (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 330).

Remarque : Les DPU constituaient des immobilisations incorporelles identifiables. Leur disparition juridique au 31 décembre 2014, consécutivement à la réforme, entraîne la mise au rebut des DPU. Conformément aux préconisations de l'Autorité des normes comptables et aux dispositions de l'article 942-28 du PCG, ces DPU doivent ainsi faire l'objet d'un amortissement exceptionnel au 31 décembre 2014. Cet amortissement est fiscalement déductible.

17. Du point de vue fiscal, les DPB doivent être regardés comme des immobilisations incorporelles affectées par nature à l'exercice de l'activité professionnelle. Par conséquent, ils doivent être inscrits au bilan fiscal d'exploitation, y compris s'ils en constituent le seul élément (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 330).

► Principes de rattachement au bénéfice imposable

Date de rattachement

18. Chaque année, les agriculteurs éligibles aux paiements directs de la politique agricole commune (PAC) formulent une demande de participation au paiement de base et aux paiements connexes sur la base des hectares exploités admissibles à la date de dépôt des demandes. Cette demande matérialise l'exercice de leur droit aux aides européennes découplées.

Les demandes sont ensuite instruites par les directions départementales des territoires (ou direction départementale des territoires et de la mer).

19. Le règlement n° 2015-12 du 10 décembre 2015 de l'ANC précise que la créance est certaine dans son principe et suffisamment fiable dans son montant à la date de dépôt de la demande qui constitue ainsi le fait générateur pour la comptabilisation des aides annuelles.

Conformément aux dispositions de l'article 618-6 du PCG, un produit à recevoir est donc comptabilisé au titre du montant des aides annuelles à recevoir à la date limite de dépôt de la demande de participation au paiement de base et aux paiements connexes.

20. Sous réserve des aménagements prévus pour la comptabilisation et l'imposition des aides accordées au titre de la campagne 2015 (V. § 21), les créances correspondant aux DPB attribués en 2015 et ultérieurement sont

également rattachées à la date limite de dépôt de la demande d'aides sur le plan fiscal.

À cet égard, il est précisé que les demandes d'aides liées aux DPB doivent être déposées **en principe au plus tard le 15 mai de chaque année** auprès des directions départementales des territoires compétentes (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 340).

Rectifications pour les DPB 2015

21. Le règlement n° 2015-12 du 10 décembre 2015 de l'ANC s'applique aux exercices ouverts à la date du 30 décembre 2015.

Compte tenu du fait que, sur le plan comptable comme sur le plan fiscal, les aides directes accordées devaient déjà être prises en compte dans le résultat à la date de dépôt de la demande sous le régime des DPU, il est précisé que cette date de rattachement est également retenue du point de vue fiscal pour les créances correspondant aux DPB 2015 des exploitations qui ont clôturé leur exercice avant le 30 décembre 2015.

22. Pour se conformer à cette règle, les exploitants relevant de l'impôt sur les sociétés ou passibles de l'impôt sur le revenu qui auraient déposé leurs déclarations de résultats au titre de l'exercice clos en 2015 avant la publication du règlement comptable précité sans comptabiliser les créances liées aux DPB, doivent **déposer une déclaration rectificative**. Les rectifications apportées au titre de cette correction ne seront assorties d'**aucune pénalité**.

Pour l'établissement de l'impôt, il est admis que ces rectifications soient effectuées par voie extra-comptable. Ainsi, les produits correspondant aux DPB 2015 constatés comptablement sur l'exercice 2016 peuvent être extournés du résultat imposable de cet exercice pour être réintégrés au résultat imposable de l'exercice 2015 (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 350).

Retardement de déclaration des DPB 2016

23. Par ailleurs, il est admis que, **dans certaines situations**, le rattachement fiscal des créances correspondant aux DPB des campagnes 2016 et suivantes puisse être **retardé à la date de réception par l'exploitant de la lettre de fin d'instruction (LFI)** de sa demande d'aide par laquelle la direction départementale des territoires l'informe des surfaces éligibles et du montant de son aide.

24. L'exploitant souhaitant appliquer cette **mesure de tolérance** doit alors :

– dans un premier temps, **déduire extra-comptablement**, sur les imprimés n° 2151-SD (ligne WZ) ou n° 2139-B-SD (ligne FR), le montant des aides liées aux DPB **au titre de l'exercice de comptabilisation**, c'est-à-dire au cours duquel intervient la date de dépôt de la demande ;

– puis **réintégrer** ce même montant sur ces mêmes imprimés (lignes WO de l'imprimé n° 2151-SD ou FP de l'imprimé n° 2139-B-SD) pour la détermination du bénéfice imposable au titre de l'**exercice de réception de la lettre de fin d'instruction (LFI)** de la demande d'aide.

25. Cette **mesure de tolérance**, qui revêt un **caractère permanent**, ne s'applique pas aux exploitants qui ont reçu des aides directes au titre de l'exercice précédent rattachées fiscalement à cet exercice au vu de la date de dépôt de la demande d'aide. Autrement dit, lorsque le rattachement des aides a été effectué au titre d'un exercice à la date de dépôt de la demande, il n'est plus possible pour l'exploitant d'appliquer cette tolérance au titre des exercices suivants.

La mesure de tolérance est ainsi **réservée aux seuls exploitants qui se sont établis avant le 1^{er} janvier 2007**, ont

rattaché les créances correspondant aux DPU à la date de la lettre de fin d'enregistrement (LFE) jusqu'en 2014 et ont appliqué la tolérance prévue au titre de la campagne 2015 (V. § 26) (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 360).

► Mesures de tempérament pour les aides accordées au titre de la campagne 2015

26. La mise en œuvre de la réforme des aides PAC en 2015 a modifié le calendrier de dépôt et de traitement des demandes d'aides pour la campagne 2015. Ainsi, la **date limite de dépôt des demandes a été reportée du 15 mai au 15 juin 2015**, les lettres de fin d'enregistrement habituellement adressées aux exploitants au cours du mois de septembre de l'année correspondante n'ont pas été adressées et la période d'instruction des dossiers PAC par les services administratifs a été décalée. Lors de la demande d'aides, les exploitants ont renseigné les éléments constitutifs de leur exploitation notamment afin que l'administration puisse calculer les surfaces admissibles. La restitution des surfaces non agricoles (SNA) par l'administration fait l'objet d'une période de consultation au cours du premier trimestre 2016 dont les dates d'ouverture et les délais pour faire valoir ses observations diffèrent selon les départements.

Afin d'éviter l'imposition au titre d'un même exercice des aides issues de deux campagnes annuelles, les exploitations agricoles bénéficient des mesures et précisions suivantes (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 370).

Exploitations clôturant leur exercice du 15 mai au 14 juin de chaque année

27. Pour les exploitations qui clôturent leur exercice du **15 mai au 14 juin** de chaque année, le report de la date de demande a pour effet le **rattachement comptable des créances correspondant aux DPB des campagnes 2015 et 2016 sur leur exercice clos en 2016** (et l'absence de comptabilisation d'aides au titre de l'exercice clos en 2015).

28. Il est admis que les exploitants confrontés à cette situation **rattachent fiscalement les créances correspondant aux DPB 2015 à la date du 15 mai 2015**, c'est-à-dire à leur exercice clos en 2015.

Les exploitants souhaitant appliquer cette mesure doivent, le cas échéant au moyen d'une déclaration rectificative :

– **porter par voie extra-comptable**, sur les lignes WO de l'imprimé n° 2151-SD ou FP de l'imprimé n° 2139-B-SD au titre de leur **exercice clos en 2015**, le montant des aides liées aux DPB 2015 ;

– puis **déduire extra-comptablement**, sur les lignes WZ de l'imprimé n° 2151-SD ou FR de l'imprimé n° 2139-B-SD au titre de leur **exercice clos en 2016**, le montant des aides comptabilisées au titre des DPB 2015.

Peuvent bénéficier de cette mesure **toutes les exploitations agricoles**, qu'elles relèvent de l'impôt sur le revenu ou qu'elles soient passibles de l'impôt sur les sociétés (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 380).

Exploitations autorisées à rattacher leurs créances à la date de réception de la LFE (puis de la LFI)

29. La possibilité de rattacher sur le plan fiscal les aides directes à compter de la campagne 2016 à la date de réception de la lettre de fin d'instruction (LFI) est réservée aux exploitants qui pouvaient rattacher les créances correspondant aux DPU à la date de réception de la lettre de fin d'enregistrement. En pratique, cette mesure de tempérament concerne les seuls exploitants qui clôturent leurs

exercices entre la date de dépôt des demandes (15 mai) et la date à laquelle la LFE était adressée. Cette mesure de tempérament devrait éviter tout ressaut d'imposition pour ces exploitants.

Compte tenu des particularités de la mise en œuvre de la réforme des aides PAC, la restitution des surfaces non agricoles (SNA) numérisées par les DDT et consultables sous l'application Télépac est réputée correspondre à l'enregistrement des demandes d'aides 2015.

30. Ainsi, en pratique :

– au titre de leur **exercice clos en 2015** (exercice de réception de la LFE pour les aides 2014), les exploitants procèdent, par voie extra-comptable, à la réintégration des aides 2014 : ils constatent sur le plan comptable un produit à recevoir au titre des aides 2015 (pour les exploitants ayant déjà déposé leurs déclarations de résultat au titre de l'année 2015 sans avoir comptabilisé les aides correspondantes, aucune déduction extra-comptable de ces aides n'est pratiquée) ;

– au titre de leur **exercice clos en 2016**, les exploitants peuvent fiscalement rattacher les créances correspondant aux DPB 2015 à la date à laquelle les DDT informent, par voie de communiqué ou par tout autre moyen, les exploitants agricoles de leur ressort géographique de la possibilité de consulter la restitution des surfaces non agricoles (SNA) numérisée sous l'application Télépac : si ces produits sont également constatés comptablement sur cet exercice, aucun retraitement n'est à opérer (les exploitants constatent comptablement les créances correspondant aux DPB 2016 à la date limite de dépôt de la demande d'aides et procèdent à leur déduction extra-comptable conformément à la tolérance (V. § 25) ;

– au titre de leur **exercice clos à compter de 2017**, les exploitants appliquent la mesure de tempérament telle qu'elle est exposée au § 25 (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 390).

► Règles de rattachement au bénéfice imposable des aides couplées à la production

31. Le chapitre 1 du titre IV du règlement (UE) n° 1307/2013 du 17 décembre 2013 autorise les États membres à accorder un **soutien couplé aux agriculteurs** qui prend la forme d'un **paiement annuel fondé sur des surfaces et des rendements fixes ou sur un nombre fixe d'animaux**.

Le soutien couplé peut être accordé en faveur des secteurs et productions suivants : céréales, oléagineux, cultures protéagineuses, légumineuses à grains, lin, chanvre, riz, fruits à coque, pommes de terre féculières, laits et produits laitiers, semences, viandes ovine et caprine, viande bovine, huile d'olive, vers à soie, fourrages séchés, houblon, betterave sucrière, canne et chicorée, fruits et légumes et taillis à courte rotation.

La France a fait le choix de mobiliser des soutiens couplés à certains de ces secteurs.

Ces aides, qui demeurent couplées à la production, ne sont pas concernées par les précisions apportées en matière d'aides découplées et sont imposables dans les conditions qui suivent (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 400).

32. Chacune des aides couplées à la surface ou au nombre d'animaux fait l'objet d'une demande spécifique. Les aides couplées sont calculées sur la base d'un montant unitaire à la tête ou à l'hectare éligible dans la limite fixée par le plafond national annuel.

En règle générale, le montant de la prime est connu dès le dépôt de la demande, puisque les éléments physiques de calcul résultent de la demande elle-même, et que les éléments financiers résultent de décisions européennes ou nationales qui ont déjà été rendues publiques.

Toutefois, le montant de certaines aides peut être grevé d'une incertitude plus ou moins forte tenant au risque de mesures européennes de plafonnement ou nationales de régulation budgétaire qui peuvent intervenir avant la liquidation des primes. Dans ce cas, la prime est comptabilisée sur une base provisoire établie à partir des éléments disponibles, estimés en tenant compte du taux de discipline budgétaire.

33. En tout état de cause, cette incertitude est levée dès lors que les crédits correspondant au premier acompte de la prime (ou à sa totalité si elle est versée en une seule fois) sont engagés par l'Administration. Il est donc admis que la **fiscalisation de la prime demandée soit retardée jusqu'à cette date qui est connue des intéressés par la voie des publications professionnelles**.

Cette mesure de tempérament revêt un caractère permanent (BOI-BA-BASE-20-10-10, 5 oct. 2016, § 400). ■