Le patrimoine fiscal du sylviculteur personne physique et personne morale

Alexandra Arnaud-Emery

▶ **To cite this version:**

Alexandra Arnaud-Emery. Le patrimoine fiscal du sylviculteur personne physique et personne morale. Droit. Université de Bordeaux, 2017. Français. NNT : 2017BORD0888 . tel-02478593

HAL Id: tel-02478593
https://theses.hal.science/tel-02478593

Submitted on 14 Feb 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

université de BORDEAUX

THÉSE PRÉSENTÉE POUR OBTENIR LE GRADE DE

DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

ÉCOLE DOCTORALE DE DROIT (ED 41)
SPECIALITÉ DROIT PRIVÉ

Par Alexandra ARNAUD-EMERY

LE PATRIMOINE FISCAL DU SYLVICULTEUR PERSONNE PHYSIQUE ET PERSONNE MORALE

Sous la direction de
Madame le Professeur Florence DEBOISSY

Soutenue le 18 décembre 2017

Membres du jury :

Mme Florence DEBOISSY,
Professeur à l'Université de Bordeaux
M. Hubert BOSSE-PLATIERE,
Professeur à l'Université de Bourgogne, **Rapporteur**
M. Régis VABRES,
Professeur à l'Université de Bourgogne, **Rapporteur**
M. Ronan RAFFRAY,
Professeur à l'Université de Bordeaux, **Président**

PRINCIPALES ABREVIATIONS

Act.	Actualité
Al.	Alinéa
Art.	Article
Ass. Plén.	Assemblée plénière
BF	Bulletin fiscal, édition Francis Lefebvre
Bofip	Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
Bull. Civ.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation (Chambres civiles) Paris
C. civ.	Code civil
C. com	Code de commerce
Céaf	Compte d'épargne et d'assurance pour la forêt
C. For	Code forestier
CIFA	Compte d'Investissement Forestier et d'Assurance
CoMoFi	Code monétaire et financier
CRPM	Code rural et de la pêche maritime
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
CAD	Comité de l'abus de droit
Cass.	Cour de cassation
CBPS	Code des Bonnes Pratiques Sylvicoles
CE	Conseil d'Etat
Cf.	Confer
CGI	Code général d'impôts

Comm.	Commentaires
Concl.	Conclusions
Contra	En sens contraire
CRPF	Centre régional de la propriété forestière
CVO	Contribution Volontaire Obligatoire
DDTM	Direction départementale des territoires et de la mer
DEFI	Dispositif d'Encouragement Fiscal à l'Investissement
Defrénois	Répertoire Defrénois, Paris
Dr. Et patr.	Revue Droit et patrimoine, Paris
Dr. Fisc.	Revue Droit Fiscal, Paris
Dr. Rur.	Revue Droit rural
Dr. Sociétés	Revue Droit des Sociétés, Paris
ECC	Engagement collectif de conservation
ECCRA	Engagement collectif de conservation réputé acquis
FR.	Feuillets rapide fiscal et social, Francis Lefebvre
Ibid	Ibidem
Inf.	Information
Infra	Voir ci-dessous
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
JCP E	La semaine juridique, édition Entreprises et affaires
JCP N	La semaine juridique, édition Notariale et immobilière

LPF	Livre des procédures fiscales
MSA	Mutuelle sociale agricole
Obs.	Observations
Op. cit	Opere citato
p.	page
préc.	précité
PSG	Plan simple de gestion
RCS	Registre du commerce et des sociétés
Rép. Civ. Dalloz	Répertoire de Droit civil, Dalloz, Paris
Rép. Min.	Réponse ministérielle
Rev. Soc ;	Revue des sociétés Dalloz
RJF	Revue de jurisprudence fiscale, Francis Lefebvre
RSA	Régime simplifié agricole
RTG	Règlement Type de Gestion
s.	et suivants
SA	Société anonyme
SARL	Société à responsabilité limitée
SAS	Société par actions simplifiée
SC	Société civile
SCEA	Société civile d'exploitation agricole
SCI	Société civile immobilière
Somm.	Sommaire
Supra	Voir ci-dessus

TA	Tribunal administratif
V.	Voyez ou voir

Sommaire

Introduction **9**

La forêt en quelques chiffres **9**

La forêt est un investissement **9**

La notion de patrimoine **10**

Les notions de sylviculteur et de sylviculture **10**

La notion fiscale de bois et forêts **12**

Titre I : La définition des bois et forêts en matière fiscale **13**

Chapitre I : La recherche d'une définition au travers des différents régimes fiscaux 15

Chapitre II : La nécessaire combinaison de deux caractères 21

Titre II : Le fondement de la notion fiscale de bois et forêts **47**

Chapitre I : La notion de bois et forêts au travers des droits de préemption et de préférence 49

Chapitre II : L'absence d'une définition autonome 55

Première partie : **59**

La propriété d'un patrimoine forestier **59**

Titre I : L'exploitation directe du patrimoine forestier **61**

Chapitre I : L'acquisition des bois et forêts 63

Chapitre II : La gestion des bois et forêts 103

Titre II : L'exploitation du patrimoine forestier au travers d'une société **191**

Chapitre I : L'investissement dans une structure forestière 193

Chapitre II : La détention de parts sociales 231

Seconde partie : **259**

La transmission d'un patrimoine forestier **259**

Titre I : La transmission des bois et forêts **261**

Chapitre I : La fiscalité immédiate de la transmission.....263
Chapitre II : La fiscalité induite par la transmission 319
Titre II : La transmission des titres sociaux à vocation forestière 351
Chapitre I : La fiscalité immédiate de la transmission.....353
Chapitre II : La fiscalité induite par la transmission 407
Conclusion générale 435
La sylviculture une activité hybride à l'instar de la location meublée..... 435
La gestion des locaux loués meublés et des bois et forêts..... 436
La transmission des locaux loués meublés et des bois et forêts 439
BIBLIOGRAPHIE 443
INDEX ALPHYABÉTIQUE..... 447
TABLE DES MATIERES 449
ANNEXES..... 459

Introduction

La forêt en quelques chiffres

1. Avec 30 % du territoire français, la forêt représente l'occupation la plus importante après l'agriculture. Elle est en progression d'environ 0,5 % par an. Les forêts domaniales de l'Etat occupent 9 % de la superficie forestière, celles de l'espace public 16 %. Tout le reste, à savoir 75 %, se partage entre trois millions de propriétaires privés et un peu plus de quinze mille collectivités. Outre la Corse, les zones dont le taux de boisement dépasse les 70 % sont les Corbières, les Landes de Gascogne, le Massif Vosgien, les Cévennes, les Pyrénées orientales et les Alpes du sud. Le peuplement est constitué pour les deux-tiers par les conifères, le reliquat étant mixte. Leur prélèvement est quasi identique de l'ordre de 20 % par an, les chênes représentant environ 18 % de l'ensemble. C'est dans le Nord-Est que le prélèvement est le plus important[1].

La forêt est un investissement

2. Avec 60 milliards d'euros de chiffre d'affaires, l'exploitation de la forêt et les industries du bois qui en découlent constitue un secteur majeur de l'économie française. Forte de 440 000 emplois directs et indirects, la filière représente 60 000 entreprises. Elle ne cesse de se développer, en particulier dans le domaine de la construction. Par ailleurs, l'objectif européen pour 2020 est d'arriver à 22 % d'énergies renouvelables dont la moitié est constituée par la biomasse forestière. Conscient de l'importance de ce secteur, l'Etat[2] a arrêté un plan visant à le développer : en le structurant davantage, en cherchant à créer de nouveaux débouchés et en offrant des avantages en

[1] Le marché des Forêts en France : Indicateur 2016

[2] La commission des finances de l'Assemblée Nationale a remis le 14 octobre 2015 un rapport intitulé « *Pour une meilleure valorisation économique de la filière bois-forêt en France* » ; ce rapport est accessible à l'adresse suivante : www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i3131.asp#P440_143358

matière de fiscalité[3]. Autant d'arguments qui donnent à penser que le marché du bois a un bel avenir et constitue au même titre que la pierre un investissement quel que soit le budget disponible : forêts de grandes surfaces pour les plus aisés, parts de groupements forestiers pour les plus modestes. Cet engouement s'est d'ailleurs matérialisé par une hausse notable du prix des forêts en 2015[4] qui s'est d'ailleurs poursuivie en 2016[5]. En général, le rendement est de 2 % : il peut être aussi nul en cas d'intempéries ou atteindre 4 % avec certaines essences. Dans tous les cas, il faut faire preuve de patience : les coupes ne peuvent intervenir que tous les 15 ans pour les peupliers, 45 ans pour les résineux et 75 ans pour les feuillus.

La notion de patrimoine

3. Dans le langage courant, avoir un patrimoine, c'est avoir de la fortune, c'est à dire être détenteur de biens acquis ou reçus par héritage. Juridiquement, le patrimoine est conçu comme une universalité juridique constituée par l'ensemble des droits et obligations d'une personne qui ont une valeur pécuniaire[6]. Les bois et forêts sont des éléments du patrimoine d'une personne.

Les notions de sylviculteur et de sylviculture

4. Les définitions vulgarisées des dictionnaires les plus connus précisent que le sylviculteur est un professionnel de la sylviculture, celui qui exploite des arbres forestiers[7]. En revanche, il est impossible de trouver le terme sylviculteur voire même celui de sylviculture dans le vocabulaire

[3] Notamment pour un article accessible au grand public : « *La forêt, un filon à exploiter* » par A. Dayraut, Le particulier Immo n° 283, février 2012

[4] Communiqué de la Fédération Nationale des Safer, 18 mai 2016 : en 2015, les forêts ont vu leur prix moyen augmenter de 2,8 % après 4 années de stabilité : JCP N 2016, n° 21, act. 699

[5] Communiqué de la Société Forestière de la Caisse des Dépôts et de la Fédération Nationale des SAFER, 17 mai 2017, le prix moyen des forêts a augmenté de 2,1 % ; les transactions affichent une valeur moyenne de 4 100 euros/ha contre 4 020 euros/ha en 2015 : JCP N 2017, n° 21, act. 594

[6] Théorie inspirée de Zachariae, mise en évidence et analysée par Aubry et Rau dans leur fameux Cours de Droit Civil français 1873, t. VI, 573, p. 229, 4e éd. ; également pour une étude : V. Sève, Déterminations philosophiques d'une théorie juridique : la théorie du patrimoine d'Aubry et Rau : Arch. Phil. Dr. 1979, t. XXIV, p. 247 et s.

[7] Dictionnaires Petit Robert, Nouveau petit Larousse illustré, Wikipédia, etc.

juridique de Gérard Cornu[8]. Est-ce à croire que ce mot n'existe pas dans le vocabulaire juridique. Il convient donc de l'établir. Le sylviculteur est une catégorie particulière d'agriculteur au même titre que la sylviculture est une branche de l'activité agricole au sens de l'article L. 311-1 du Code rural et de la pêche maritime[9]. Aux termes de l'article L. 311-1 du Code précité : « *Sont réputées agricoles toutes les activités correspondant à la maîtrise et à l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal et constituant une ou plusieurs étapes nécessaires au déroulement de ce cycle ainsi que les activités exercées par un exploitant agricole qui sont dans le prolongement de l'acte de production ou qui ont pour support l'exploitation. (...)* ». Il résulte de la doctrine majoritaire[10] que la production forestière entre précisément dans le cadre de la maîtrise et de l'exploitation d'un cycle biologique et que ces activités, relèvent des activités agricoles dont elles forment une branche particulière, et ce, bien qu'elle soit soumise à une législation décrite en dehors du Code rural et de la pêche maritime, savoir dans le Code forestier. Au plan fiscal, la conclusion est identique. Aux termes de l'article 63 du Code général des impôts, « *Sont considérés comme bénéfices de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes. Ces bénéfices comprennent notamment ceux qui proviennent de la production forestière, même si les propriétaires se bornent à vendre les coupes de bois sur pied* ».

Bien que la distinction ne soit pas expressément réalisée, deux catégories d'individus doivent être différenciées au sein des sylviculteurs : celle des sylviculteurs propriétaires et celle des sylviculteurs exerçant leur activité forestière en forêt d'autrui. En d'autres termes, la différence s'effectue au regard du droit de propriété. En effet, la matière de la sylviculture est appréciée différemment selon que l'on dispose d'un patrimoine exploité ou que l'on travaille sur le patrimoine d'autrui. Pour la suite des développements, seul le statut fiscal du sylviculteur propriétaire de biens ou droits en nature de bois et forêts est envisagé.

[8] Vocabulaire Juridique par G. Cornu, éd. Puf, 1987.

[9] Voyez un récent Mémoire de DSN, « *Le sylviculteur : un agriculteur particulier pour le droit fiscal ?* » par Marion Bernardet, 12 juillet 2011, n° 2.

[10] Voyez notamment Mémento Pratique Francis Lefebvre Agriculture, éd. 2007-2008, n° 30 ; Dict. Perm. Ent. Agricole. V° Activité agricole, n° 1 et suivants

La notion fiscale de bois et forêts

5. Il n'existe pas de définition des bois et forêts commune à toutes les matières. A chaque domaine, sa définition propre. Même au niveau des différentes branches du droit, les définitions de la notion de bois et forêts fluctuent. Il est pourtant nécessaire de connaitre à quels droits ou biens, le droit fiscal reconnait ce caractère de bois et forêts, et ce, dans la mesure où cette reconnaissance conditionne l'application des régimes fiscaux qui lui sont propres. Il convient de rechercher cette définition au travers des différents régimes fiscaux propres à la matière forestière (Titre I). Cette recherche permettra ensuite de déterminer, le cas échéant, le fondement de la notion fiscale de bois et forêts (Titre II).

Titre I : La définition des bois et forêts en matière fiscale

Il existe une définition propre au droit fiscal de la notion de bois et forêt. Ce particularisme s'explique par le fait que les bois et forêts constituent historiquement le support pour l'application de régimes de faveur. En fiscalité, dès lors qu'une personne est propriétaire de bois et forêts, elle peut prétendre au bénéfice de régimes de faveur pour tout type d'impôt, qu'il s'agisse d'imposition liée à la détention, à l'exploitation ou encore à la transmission. Le trait commun de ces régimes de faveur étant la notion de bois et forêts, l'intérêt de définir cette dernière apparaît donc immédiatement.

Chapitre I : La recherche d'une définition au travers des différents régimes fiscaux
Chapitre II : La nécessaire combinaison de deux critères

Chapitre I : La recherche d'une définition au travers des différents régimes fiscaux

La notion de bois et forêts est reprise en matière de droits d'enregistrement et d'impôts directs.

Section I. La notion de bois et forêts en matière de droits d'enregistrement

§1. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière de droits de mutation à titre gratuit

6. L'article 793, 2-2° du CGI exonère, sous certaines conditions, des droits de mutation à titre gratuit les successions et donations entre vifs, à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant les propriétés en nature de bois et forêts. Il en résulte que les bois et forêts sont passibles des droits de mutation à titre gratuit à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale[11]. Aux termes de ce dispositif, la transmission doit porter sur des propriétés en nature de bois et forêts. Pratiquement, il s'agit de terrain boisé susceptible d'exploitation. La base Bofip commentant ce dispositif apporte des précisions quant à la nature des biens qui doivent être transmis. Ainsi, le régime de faveur prévu à l'article 793, 2-2° du CGI est susceptible de s'appliquer à tous les terrains en nature de bois et forêts. Il ne s'applique pas aux sols destinés à être reboisés[12]. D'autres précisions importantes ont également été apportées par des réponses ministérielles. C'est ainsi que la transmission à titre gratuit d'une plantation de peupliers est susceptible de bénéficier du régime de faveur édicté par l'article 793, 2-2° du CGI, sous réserve, bien entendu, que les conditions prévues par le texte légal soient satisfaites (certificat du directeur départemental de l'agriculture et engagement d'exploitation par les héritiers, donataires ou légataires)[13]. La superficie des terrains n'a pas d'importance pour la qualification[14]. En revanche, le bien transmis doit présenter une des

[11] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 1
[12] D. adm. 7 C-1445 n° 5, 20 décembre 1996 non reprise dans la base Bofip
[13] Rép. Durieux : AN 27 mai 1977 p. 3137 n° 35337
[14] Rép. Chazelle : AN 7 octobre 1971 p. 4354 n° 19612

garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-4 et à l'article L. 313-2 du Code forestier[15] ou être susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière.

§2. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière de droits de mutation à titre onéreux

7. A ce jour, le CGI ne prévoit plus de régime général applicable aux mutations à titre onéreux de bois et forêts. Le dernier régime en date s'est éteint au 1er janvier 2011. Aux termes de l'article 1137 du CGI, les conseils généraux et les conseils municipaux pouvaient exonérer de droit de mutation chacun pour leur part les acquisitions de bois et forêts et de terrains nus non frappés d'interdiction de boisement, constatées par acte authentique signé avant le 1er janvier 2011, à condition que l'acquéreur prenne l'engagement dans l'acte d'acquisition :

- pour les parcelles acquises en nature de bois et forêts, de présenter dans un délai de cinq ans une des garanties de gestion durable prévues par l'article L 8 du Code forestier ;
- pour les acquisitions de terrains nus, de reboiser dans un délai de cinq ans et de présenter, dans le même délai, une des garanties de gestion durable prévues par l'article L 8 du Code forestier.

L'acquisition devait porter au moment du transfert de propriété sur des terrains en nature de bois et forêts ou sur des terrains nus destinés à être reboisés. En conséquence, les terrains nus frappés d'une interdiction de boisement au jour de leur acquisition ne pouvaient pas bénéficier de la mesure[16]. En outre, le bénéfice de l'exonération était subordonné à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement dans l'acte d'acquisition de reboiser les terrains nus dans un délai de cinq ans et de présenter dans le même délai une des garanties de gestion durable prévues à l'article L 8 du Code forestier[17]. Ce régime n'a pas été prorogé .

Le seul régime de faveur aujourd'hui applicable aux acquisitions de bois et forêts figure dans le Code rural et de la pêche maritime. En effet, la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 dite de modernisation de l'agriculture et de la pêche a institué un régime de faveur applicables aux mutations de certaines parcelles en nature de bois et forêts, mais son dispositif n'est relaté que dans

[15] Avant la publication du nouveau Code forestier, renvoi était fait à l'article L 8 du Code forestier dans le corps de l'article 793 du CGI ; il convient de remarquer que les publications de la base Bofip renvoient par principe à l'ancien Code forestier et subsidiairement au nouveau Code forestier

[16] Inst. 31 juillet 2002, 7 C-6-02 n° 1 et 2

[17] Inst. 31 juillet 2002, 7 C-6-02 n° 7 à 10

le Code rural et de la pêche maritime. L'article L. 124-4-1 du CRPM dispose ainsi « *Pour les immeubles forestiers d'une valeur inférieure à la limite définie au deuxième alinéa de l'article L. 121-24, des cessions peuvent être réalisées en dehors de tout acte d'échange amiable. Les articles L. 124-1, L. 124-3, L. 124-4 et L. 127-2 sont applicables à ces projets de cessions* ». Dorénavant, les cessions amiables d'immeubles forestiers peuvent sous certaines conditions être portées ou aidées par les départements en l'absence de périmètre d'aménagement foncier. Ces cessions bénéficient d'une exonération de la taxe de publicité foncière. L'article L 124-4 du CRPM prévoit en effet que « *quand les échanges sont établis par acte notarié, le département peut prendre en charge les frais occasionnés si la commission départementale d'aménagement foncier reconnaît leur utilité pour l'aménagement foncier* » ; La transaction devant porter sur des parcelles forestières d'une valeur inférieure à 7500 € par propriétaire. Ce régime qui prévoit pourtant une exonération fiscale, est intégré dans le Code rural et de la pêche maritime. C'est d'ailleurs pour cette raison qu'il est impossible d'en trouver commentaire dans la base Bofip. Il en résulte donc que la notion d'« *immeubles forestiers* » retenue par l'article 124-4-1 du Code précité doit être appréhendée au regard des dispositions du Code rural et de la pêche maritime et plus précisément par rapport aux dispositions relatives à l' « *Aménagement fonciers agricoles et forestiers* ». Cette notion très large vise les bois, forêts et terrains à boiser ou encore plus généralement « *Tout terrain peut faire l'objet d'un aménagement foncier agricole et forestier* »[18]. Aucune autre précision n'est apportée quant à sa définition. Néanmoins, il faut que la mutation ait pour objet un sol susceptible d'être exploité à usage forestier.

§3. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière d'Impôt de Solidarité sur la Fortune

8. Par dérogation au principe posé à l'article 885 D du CGI, selon lequel l'ISF est assis et liquidé selon les mêmes règles que les droits de mutation par décès, l'article 885 H du même Code exclut l'application à l'ISF de certaines exonérations prévues en matière de droits de mutation à titre gratuit, par l'article 793 du CGI. Les exonérations ainsi écartées sont limitativement énumérées au premier alinéa de l'article 885 H précité. Or, l'exonération partielle prévue au 2-2° de l'article

[18] Mémento Agriculture 2011-2012, n° 81680 ; JurisClasseur Rural, V° Aménagement foncier agricole et forestier, Fasc. 10 « Règles de fond » n° 13 et suivants.

793 du CGI, en faveur des propriétés en nature de bois et forêts, ne figure pas dans cette énumération. Il en résulte, a contrario, que ce régime de faveur est applicable à l'ISF[19]. Il résulte de la transposition des dispositions de l'article 793, 2-2° du CGI à l'ISF que les bois et forêts qui entrent dans le champ d'application de ce dispositif ne sont compris dans l'assiette de l'impôt qu'à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale[20]. La notion de bois et forêt s'apprécie donc de la même manière qu'en matière de droit d'enregistrement. Deux éléments définissent les bois et forêts : la nature du bien (il doit s'agir d'une parcelle en nature de bois et forêts) et la consistance du bien (il doit pouvoir faire l'objet d'exploitation).

Section II. La notion de bois et forêts en matière d'impôts direct

§1. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière de bénéfice forestier

9. Le propriétaire forestier est soumis aux bénéfices agricoles selon un régime particulier[21]. En effet, aux termes de l'article 76 du CGI, il est précisé « *En ce qui concerne les bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France, le bénéfice agricole imposable est fixé à une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition* ». Il résulte de l'article 76 du CGI, un simple constat. Dès lors qu'une personne physique ou morale détient des bois et forêts, elle relève pour son imposition du régime spécial du forfait forestier. Le critère essentiel est la détention de bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France. Ont donc la nature de forêts, les bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France. Pour définir la notion de forêts, le législateur a choisi de viser des arbres en particulier ou plus largement une catégorie de biens.

[19] Inst. 19 mai 1982, 7 R-2-82 n° 43 ; Inst. 28 avril 1989, 7 R-1-89 n° 141.
[20] BOI-PAT-ISF-30-40-10, n° 1
[21] Régime forfaitaire forestier

§2. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière de plus-value

10. Il résulte de l'article 76 A du CGI que « *Les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH lorsque l'activité d'exploitation ou de gestion de ces terres et peuplements n'est pas exercée à titre professionnel par le cédant au sens du IV de l'article 155* ». Deux catégories de biens sont ainsi visées : les terres à usage forestier et les peuplements forestiers. Si la doctrine administrative ne définit pas la notion de terre à usage forestier, il est en revanche possible de trouver une définition du peuplement forestier dans la doctrine administrative relative à l'abattement représentatif du forfait forestier prévu par l'article 150 VF, III du CGI en matière de plus-value immobilière. Ainsi, les peuplements forestiers constituent juridiquement des immeubles par destination (arbres plantés). L'essence du peuplement forestier est indifférente. Ne constituent pas des peuplements forestiers les plantations telles que notamment les pépinières, les terres plantées de vignes[22]. Cette dichotomie, entre les terrains à usage forestier et les peuplements renvoient à la distinction qui était faite en matière de plus-value, sous l'empire de la législation applicable avant le 1ier janvier 2004. Historiquement, l'article 150 D-2° du CGI exonérait de plus-values immobilières, les terrains à usage agricole ou forestier, (…), lorsque le prix de cession n'excédait pas au m² un chiffre fixé par décret, compte tenu de la nature des cultures. De son côté, l'article 150 D-3° du CGI exonérait sans condition les peuplements forestiers. Dans la documentation administrative de l'époque, les terrains visés devaient être affectés réellement au jour de la cession à la poursuite d'une exploitation agricole ou forestière. Par suite, les landes, marais, étangs et de façon générale les terrains, ne pouvaient bénéficier de l'exonération[23]. Il était précisé que la classification retenue pour l'urbanisme ou les documents cadastraux n'était pas déterminante. Pour admettre l'affectation forestière des terrains, le Conseil d'Etat se fondait sur le boisement effectif des terrains, sur l'application du régime forestier, et la mention de l'obligation d'exploitation dans les actes de vente[24]. La définition du peuplement forestier est celle aujourd'hui reprise dans la doctrine administrative applicable pour la mise en

[22] Inst. 14 janvier 2004, 8 M-1-04 n° 76 ; BOI-RFPI-PVI-30-30-10 n° 30
[23] D. adm. 8M-1524, n° 5, 1er décembre 1995, Rép. Min. Selletier, Sén. 23 novembre 1977, p. 2910, n° 23829
[24] CE 25 juin 1999, n° 146800, 9e et 8e s.-s, de Commines, RJF 8-9/99, n° 1001

œuvre de l'abattement représentatif du forfait forestier prévu par l'article 150 VF, III du CGI en matière de plus-value immobilière[25].

11. Il résulte donc des éléments qui précédent que la notion de bois et forêt s'analyse de manière identique en matière d'impôts directs comme en matière de droit d'enregistrement. Pour qu'il y ait bois et forêts, il faut un sol, c'est à dire un terrain, sur lequel figure des arbres, le tout susceptible d'exploitation.

[25] D. adm. 8M-1524, n° 22, 1er décembre 1995

Chapitre II : La nécessaire combinaison de deux caractères

Pour que les régimes précédemment relatés trouvent application, il est nécessaire d'être en présence d'une parcelle en nature de bois et forêts et que cette parcelle soit susceptible d'exploitation. Les parcelles concernées doivent ainsi satisfaire à deux caractères cumulatifs :

- Un caractère tenant à la nature de la parcelle
- Un caractère tenant à la consistance de la parcelle.

Par exception expresse, le législateur ou l'administration fiscale admettent en présence de cas de force majeure que le caractère de la consistance ne soit pas satisfait.

Section I. La définition de la nature de la parcelle

12. Fiscalement, constitue une parcelle en nature de bois et forêts, le terrain boisé, supportant un peuplement forestier. Un peuplement forestier est généralement défini comme étant une population d'arbres caractérisée par une structure et une composition homogènes sur un espace déterminé. Il est le résultat de facteurs naturels et de la sylviculture passée. Un peuplement est une unité forestière susceptible de description et de cartographie. Il fait l'objet d'un traitement sylvicole spécifique[26]. Remarquons que tous les terrains ne sont pas susceptibles d'avoir la nature de parcelle en nature de bois et forêts. Il faut que cette parcelle soit recouverte de bois, oseraies, aulnaies et saussaies[27]. Par suite, ne constituent pas des parcelles en nature de bois et forêts, les landes, marais, étangs et de façon générale les terrains même s'ils sont recouverts de plantations. Les terrains doivent être plantés d'arbres et non de plantations comme des vignes ou des plantes ligneuses ou vivaces, destinées à être transplantées ou commercialisées dans le cadre d'une activité de pépiniériste.

[26] Définition donnée par http://www.crpf-poitou-charentes.fr/IMG/pdf/peuplements_forestiers.pdf
[27] Voyez CGI. Art. 76

§1. Classification : immeuble ou meuble ?

13. Il faut que les arbres plantés sur ces parcelles forment des peuplements forestiers. Ces peuplements sont juridiquement qualifiés d'immeubles par destination par la doctrine administrative en vigueur et commentant le dispositif d'abattement représentatif du forfait forestier prévu par l'article 150 VF, III du CGI en matière de plus-value immobilière. Juridiquement, constituent des immeubles par destination, les biens qui, physiquement, sont des meubles, mais que le droit considère fictivement comme des immeubles parce qu'ils sont l'accessoire d'un fonds et qu'il est opportun de maintenir ce lien entre le fonds et ses accessoires[28]. Ainsi, en matière de plus-values immobilières, la doctrine administrative considère que les peuplements forestiers entrent dans la catégorie des immeubles par destination. Cette classification fiscale est en parfaite contradiction avec celle du Code civil.

Les immeubles par nature sont définis aux articles 518 à 521 du Code civil. L'article 518 du Code civil dispose que « *Les fonds de terre et les bâtiments sont des immeubles par leur nature* » et l'article 521, « *Les coupes ordinaires des bois taillis ou de futaies mises en coupes réglées ne deviennent meubles qu'au fur et à mesure que les arbres sont abattus* »[29]. En d'autres termes, civilement, l'arbre est un immeuble par nature tant qu'il n'a pas été abattu, dans la mesure où il s'incorpore au sol. Alors que fiscalement, l'arbre est considéré comme un immeuble par destination. Juridiquement, la distinction entre immeuble par incorporation et immeuble par destination s'établit selon les auteurs de la manière suivante. L'incorporation résulte d'une donnée matérielle objective qui solidarise physiquement la construction avec le sol ou les matériaux avec la construction, ceux-ci perdant alors leur individualité propre. La qualification immobilière est la conséquence de cette solidarité physique, ce qui explique que la condition de propriété soit indifférente. Au contraire, l'immobilisation par destination ne peut se réaliser que si l'immeuble et le meuble qui lui est affecté appartiennent au même propriétaire. En effet, dans ce cadre, les deux biens demeurent matériellement distincts et ne sont réunis que par un rapport de destination que seul le propriétaire des deux biens est susceptible d'établir. Le meuble demeure donc physiquement

[28] C. Civ. art. 517 ; Les Biens, Droit Civil, par Ph. Malaurie et L. Aynès, 4e éd. Défrénois, n° 137
[29] Les Biens, Droit Civil, par C. Atias, 11e éd. Litec, n° 48

un meuble par nature, mais prend une qualification d'emprunt en sa qualité d'accessoire de l'immeuble[30].

14. La qualification retenue pour un peuplement forestier consistant à l'analyser comme un immeuble par destination n'est pas reconnue de manière identique pour tous les impôts. En matière de droits d'enregistrement, l'arbre est considéré comme un immeuble par nature ; c'est donc la qualification juridique « classique » qui est reprise. Ainsi, la documentation administrative de base issue du Bofip énonce « *Les récoltes pendant par les racines et les fruits des arbres non recueillis sont immeubles par nature (C. civ., art. 520). Il en est de même des coupes de bois taillis et de futaies, tant que les arbres ne sont pas abattus (C. Civ., art. 521). La mutation à titre onéreux de ces biens entre donc dans le champ d'application de la taxe de publicité foncière. Mais ils peuvent perdre ce caractère, notamment lorsque les coupes de bois ou les récoltes sont vendues sur pied. Ces mutations échappent alors à la taxe de publicité foncière. Le caractère mobilier ou immobilier de ces biens se détermine essentiellement par l'intention des parties et par la destination qu'elles entendent leur donner. En effet, sous le couvert de ventes mobilières, peuvent se dissimuler des ventes d'immeubles. Il en est ainsi lorsque la vente du sol et de la récolte ou de la coupe de bois intervient par actes séparés concomitants, ou passés à des dates rapprochées, entre les mêmes parties, ou même lorsqu'il y a des acquéreurs différents, s'il est établi que l'un a agi en tant que personne interposée. En revanche, il a été jugé que l'acquisition par une même personne du sol et de la superficie (taillis et futaie) appartenant à deux vendeurs distincts ne faisait pas perdre à la vente de la superficie son caractère de vente mobilière* »[31]. Cette dernière position administrative illustre la notion de meuble par anticipation reconnue à certain immeuble. L'arbre peut donc également être qualifié de meuble. En effet, il est admis que des immeubles puissent être considérés comme des meubles par anticipation[32]. Cette théorie est applicable à l'arbre. En principe, les coupes ordinaires des bois taillis ou de futaies mises en coupes réglées ne deviennent meubles qu'au fur et à mesure que les arbres sont abattus. Néanmoins, les bois non encore abattus peuvent être traités comme des meubles par anticipation. Il est apparu très vite que, dans le cadre de contrats de vente

[30] JurisClasseur Civil Code, Art. 517 à 521, Fasc. unique : BIENS. – Classification tripartite des immeubles. – Immeubles par nature, par Marie-Christine de Lambertye-Autrand, n° 71
[31] BOI-ENR-DMTOI-10-10-10, n° 230
[32] La notion de meubles par anticipation est une création jurisprudentielle qui a été systématisée par la doctrine : notamment, M. Fréjavielle, Des meubles par anticipation, Thèse Paris 1927

de choses encore incorporées à l'immeuble mais qui seules étaient l'objet de la convention et qui, du fait même de cette convention, seraient appelées à devenir meubles, il fallait tenir compte, pour faciliter la circulation de ces biens, de la volonté des parties. La jurisprudence a ainsi admis, sur le fondement de cette volonté, que devait être considéré, non l'état actuel du bien, mais celui qui serait le sien à l'avenir. Plusieurs arrêts anciens, validant ce mécanisme de mobilisation par anticipation conventionnelle, avaient ainsi affirmé que *"le caractère des biens se détermine, avant tout, par le point de vue auquel les ont considérés les parties contractantes et par la destination qu'elles leur ont attribuée"*[33].

15. Cette qualification revêt une importance capitale en matière de vente. Cette mobilisation par anticipation conventionnelle produit des effets différents entre les parties et à l'égard des tiers. Entre les parties, la vente doit être regardée comme une vente mobilière, ce qui conduit à exclure les règles régissant les ventes immobilières[34] pour retenir l'application de celles relatives aux ventes mobilières[35]. Il en résulte principalement que la délivrance a lieu alors que les arbres acquis n'ont pas encore été abattus. Toutefois, cet effet principal est de portée différente à l'égard des tiers. En présence d'un conflit entre l'acquéreur des meubles par anticipation et l'acquéreur du fonds, il convient de s'interroger sur le point de savoir si l'acquéreur des meubles par anticipation en a pris de bonne foi possession et les a détachés du fonds avant la publication de la vente du fonds. Dans l'affirmative, les droits de l'acquéreur des meubles par anticipation seront consolidés. Si les biens sont toujours incorporés au fonds lors de la transcription, deux solutions sont envisageables. La première consiste à considérer que la vente, mobilière inter partes, l'est également à l'égard du tiers acquéreur du fonds. En ce cas, le conflit doit être réglé selon les articles 1198 et 2276 du Code civil. Dès lors que l'on considère que la vente transfère à l'acquéreur un droit réel mobilier, il serait

[33] Cass. civ., 25 janv. 1886 : D. 1886, 5, p. 39. – Cass. req., 14 févr. 1899 : DP 1899, 1, p. 246 ; S. 1900, I, p. 398) ; également, Thèse précitée note 18. Selon cet auteur, la volonté des parties donne à la catégorie un fondement dont elle était jusqu'alors dépourvue

[34] La jurisprudence a ainsi écarté l'application de l'article 1619 du Code civil relatif aux ventes d'immeubles avec simple mention de la contenance, et qui soumet l'action en diminution du prix à l'existence d'une différence au moins égale au vingtième de la valeur totale de l'immeuble vendu, pour une vente de coupes de bois (Cass. civ., 17 déc. 1923 : D. 1924, 1, p. 14)

[35] Les ventes mobilières ne sont soumises à aucune condition de forme (CA Aix-en-Provence, 15 févr. 1985 : Gaz. Pal. 1985, 2, p. 442, note B. Dureuil) et sont soumises notamment aux dispositions de l'article 1657 du Code civil aux termes duquel les ventes de denrées et d'effets mobiliers sont résolues de plein droit et sans sommation au profit du vendeur par la seule expiration du terme convenu pour le retirement. Ainsi, en matière de vente de coupe de bois, il a été jugé que les arbres à abattre n'ayant pas été coupés dans le délai d'un an prévu au contrat retrouvent leur qualité d'immeubles par nature, attachés au fonds (CA Rouen, 28 sept. 2005 : Juris-Data n° 2005-285674) ;

logique de retenir une telle approche. La seconde solution consiste, au contraire, à considérer que la vente doit être tenue pour immobilière à l'égard de l'acquéreur du fonds, si bien que le conflit doit être réglé en application des règles de la publicité foncière. Cette solution fait prévaloir la réalité physique des biens afin d'assurer la sécurité des transactions immobilières, les tiers pouvant, à défaut de mesure de publicité, se fier à l'apparence. C'est en faveur de cette seconde solution que la jurisprudence, malgré les critiques qui lui ont été adressées[36], s'est aujourd'hui fixée, notamment pour les ventes de coupes de bois.

16. Fiscalement, la notion de meuble par anticipation reconnue aux ventes de coupes de bois sur pied a pour intérêt d'écarter l'application des droits de mutation plus élevés applicables en matière de ventes immobilières comme nous l'avons évoqué en amont[37]. Recourir à la notion de meuble par anticipation pour éviter d'avoir à acquitter les droits de mutation à titre onéreux est une solution favorable pour l'acquéreur de la coupe de bois sur pieds. Cette notion de meuble par anticipation peut aussi desservir les intérêts du contribuable. En effet, il résulte d'une décision de la Cour de Cassation qu'un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 du CGI[38] doit, pour continuer de bénéficier de ce régime, avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal. Ainsi, en cas d'achat d'un bois de taillis sous futaie suivi de la revente distincte de la superficie du bois, le sol étant vendu à un acquéreur distinct, le régime de l'article 1115 du CGI est remis en cause en ce qui concerne la partie du prix d'achat excédant la valeur du sol[39]. La vente des arbres à abattre, vente de meubles par anticipation, a fait perdre au bien son caractère immobilier et par là même le régime de faveur de l'article 1115 du CGI[40]. L'attendu de l'arrêt précise que la « *Société forestière et immobilière de Charnailles* » (la Société forestière), dont Leni est gérant, a acquis le 20 février 1976 un bois de taillis sous futaie et qu'ayant déclaré placer cette opération sous le régime spécial des achats

[36] V. notamment : M. Planiol et G. Ripert, op. cit., n° 105, note ss CA Montpellier, 23 oct. 1922 : D. 1923, 2, p. 97. – H. Solus, note ss CA Montpellier, préc. : S. 1923, 2, p. 11 et RTD civ. 1923, p. 182 ; RTD civ. 1950, p. 203 ; RTD civ. 1951, p. 533. – Ch. Larroumet, La publicité des contrats de fortage et la mobilisation par anticipation, in Mélanges Colomer : Litec 1993, p. 209

[37] Cass. req., 18 nov. 1846 : DP 1846, 1, p. 349. – Cass. req., 23 déc. 1903 : S. 1904, 1, p. 465. – Cass. req., 6 juill. 1925 : S. 1925, 1, p. 128. – Cass. civ., 8 déc. 1926 : S. 1926, 1, p. 153

[38] Régime dit des marchands de biens : régime des achats en vue de la revente soumis au taux réduit des droits de mutation à titre onéreux

[39] Cass. com. 24 novembre 1981 n° 1011, SARL forestière et immobilière de Carmailles : RJF 6/82 n° 622, BO 8 A-11-82 ; D. adm. 8 A-441 n° 3, 15 novembre 2001 ; non reprise dans la base Bofip

[40] Arrêt commenté au Defrénois 1982, art. 32852, p. 413, obs. H. Souleau

d'immeubles en vue de la revente dans un délai de cinq ans prévu à l'article 1115 du CGI, elle a été assujettie à la taxe de publicité foncière au taux fixe de 0,60 %, au lieu du taux proportionnel frappant les mutations à titre onéreux, que la Société forestière ayant revendu le 15 juillet 1976 le sol du bois au « *Groupement forestier d'Amont* » et le 26 juillet 1976 la superficie à Leni en sa qualité d'exploitant forestier, l'administration des impôts a estimé que la revente distincte de la superficie avait fait perdre au bien sa nature d'immeuble. L'arrêt dissocie ainsi le sol et la superficie. Il considère que le sol reste un élément immobilier bénéficiant du dispositif de faveur de l'article 1115 du CGI mais dénie cette qualification à la superficie. La superficie savoir pour l'arrêt en question, les bois sur pieds à abattre, constitue un meuble par anticipation. L'analyse ainsi développée supporte aussi la critique. En effet, assimiler la superficie à un droit mobilier est contraire à l'analyse faite du droit de superficie qui est considéré comme un droit réel immobilier détaché de la propriété du sol[41]. Le droit de superficie est le droit réel attribué à un autre propriétaire (appelé superficiaire) que le propriétaire du sol (appelé tréfoncier) sur tout ou partie de ce qui s'élève au-dessus de la surface dudit sol ou qui se trouve à l'intérieur (les superficies, ou édifices et superfices). Il désigne ainsi le droit de jouir et de disposer des plantations, constructions et ouvrages de quelque nature que ce soit, établis au-dessus ou en dessous d'un fonds appartenant à autrui. Le terme « superficie » ne désigne donc pas, en la matière, la surface géométrique du sol, mais les objets qui se trouvent sur ou à l'intérieur du sol. Ainsi, le droit de superficie peut porter, en matière rurale ou urbaine, sur des plantations, des constructions et des ouvrages de toute nature érigés au-dessus du sol[42]. Aussi, utiliser le terme de superficie et remettre en cause le régime de l'achat-revente à hauteur du prix d'achat excédant la valeur du sol aux motifs que cette partie revendue a perdu son caractère immobilier et est donc devenu par suite, élément mobilier, est aujourd'hui un non-sens dans la mesure où la doctrine est unanime pour considérer que la superficie est un droit réel immobilier.

§2. La raison d'être du recours à la notion d'immeuble par destination

17. C'est uniquement en matière de plus-value immobilière que le peuplement forestier est qualifié d'immeuble par destination. La question ne se pose pas en matière de plus-value

[41] V. F. Terré et Ph. Simler, Les biens, Précis Dalloz, 7e éd. 2006, n° 946
[42] Dict. Perm. Entreprise Agricole, V° Droit de superficie, n° 1 et 2

professionnelle, dans la mesure où, le sylviculteur relève du régime forestier forfaitaire, lequel dispense l'exploitant de la production d'un quelconque bilan[43], l'ensemble des biens dès lors qu'ils sont exploités, sont considérés comme des éléments du patrimoine professionnel. Quand la fiscalité attribue à un bien une qualification différente de celle applicable en matière juridique, c'est qu'elle poursuit un but tenant à expliquer ou justifier un régime fiscal particulier. Elle agit de cette manière au nom de la célèbre « *autonomie du droit fiscal*[44] ». Au cas particulier, s'agissant des plus-values immobilières, sous l'empire du régime applicable avant le 1er janvier 2004, le but poursuivi était simple, justifier un découpage fictif du peuplement et du sol. En effet, pour justifier que le sol ou la terre soit passible d'un régime particulier[45] et le peuplement forestier d'un autre régime[46], il fallait bien admettre que les éléments soient dissociables. L'article 150-D 2° du CGI disposait que la cession des terrains à usage forestier était exonérée lorsque leur prix de cession au mètre carré n'excédait pas un certain montant fixé par décret, soit à 4 francs ou à 0,61 €uros. L'article 150-D 3° du CGI exonérait expressément les peuplements forestiers aux motifs que le prix de vente des arbres ne doit pas être pris en compte pour l'application de la loi sur les plus-values[47]. La dissociation s'opérait au niveau de la surface du sol. Qualifié le peuplement forestier d'immeuble par destination permettait de concrétiser cette séparation artificielle. Il convient de rappeler que l'immobilisation par destination ne peut se réaliser que si l'immeuble et le meuble qui lui est affecté appartiennent au même propriétaire. En effet, dans ce cadre, les deux biens demeurent matériellement distincts et ne sont réunis que par un rapport de destination que seul le propriétaire des deux biens est susceptible d'établir. Le meuble demeure donc physiquement un meuble par

[43] CGI, art. 76

[44] L'expression « autonomie du droit fiscal », qui a été lancée en 1926-1928 par le doyen Trotabas, initiateur de la théorie, est employée pour souligner que, dans certaines circonstances, le droit fiscal s'écarte du droit commun. Le mot est d'ailleurs contesté par certains auteurs, en particulier par L. Mehl, qui voudraient lui substituer le terme « particularisme ». Pour les tenants de l'autonomie, il est possible, à partir du droit fiscal, de dégager un corps de principe homogène, différent des principes juridiques classiques ou généraux, mais cohérent et opposant sa cohérence à celle des autres principes. Les adversaires de cette théorie estiment que l'expression même d'autonomie est de nature à induire en erreur. Certes, il ne s'agit pas de décalquer purement et simplement les notions générales du droit pour les appliquer au domaine fiscal ; le droit fiscal modifie, déforme certaines notions juridiques classiques, mais « le droit fiscal n'est pas plus autonome que le droit commercial ou le droit administratif, qui, eux aussi, se sont affranchis de la tutelle du droit civil. Il serait plus exact de parler de la spécificité du droit fiscal ». En fait, cette querelle de terminologie apparaît quelque peu secondaire, et pour le doyen Trotabas « peu importe d'adopter cette expression ou toute autre, telle que « spécificité » ou « particularisme », que l'on doit tenir pour équivalente, l'essentiel, c'est de marquer les particularités du droit fiscal » : définition extraite de l'encyclopédie Universalis

[45] CGI, art. 150-D 2° abrogé depuis le 1er janvier 2004

[46] CGI, art. 150-D 3° abrogé depuis le 1er janvier 2004

[47] D. Adm. 8M-1524, n° 22, 1er décembre 1995 aujourd'hui abrogée

nature, mais prend une qualification d'emprunt en sa qualité d'accessoire de l'immeuble[48]. Partant du principe que c'est le propriétaire qui établit le rapport de destination, il lui est donc possible de dissocier les éléments sol et arbre. L'arbre redevient alors un meuble dont la vente est hors du champ d'application des plus-values immobilières. La cession de l'arbre est imposée dans le cadre du régime forestier forfaitaire[49].

18. Il n'a pas été choisi de recourir à la notion d'immeuble par nature. Il convient de rappeler que l'arbre est immeuble par nature en raison de l'incorporation résultant d'une donnée matérielle objective qui solidarise physiquement l'arbre avec le sol, celui-ci perdant alors son individualité propre. La qualification immobilière est la conséquence de cette solidarité physique, ce qui explique que la condition de propriété soit indifférente. Ici, l'incorporation se matérialise par les racines de l'arbre qui avancent dans le sol et sous-sol. En matière d'immeuble en nature, la dissociation artificielle entre le sol et l'arbre passe par le recours à la notion de meuble par anticipation. C'est le bois sur pied qui est qualifié de meuble par anticipation. Cette solution n'a pas été retenue dans la mesure où la limite séparative entre les deux éléments ne se faisait pas au niveau de la surface du sol mais après la souche. Il est également possible en matière d'immeuble par nature, de recourir à la notion de superficie[50]. Utiliser les notions de superficie et de tréfonds revient à opérer la séparation des deux éléments sous les racines de l'arbre. Entre outre, le droit de superficie comme le tréfonds, constituent des droits réels immobiliers. Par suite, écarter le régime des plus-values immobilières aux motifs que les meubles en sont exclus n'aurait pu s'appliquer. En effet, la cession du droit de superficie s'analyse en matière de plus-value comme la vente d'un droit immobilier imposable, le cas échéant, aux plus-values immobilières[51]. Il résulte de l'ensemble de ces éléments que c'est uniquement pour justifier un régime fiscal particulier qu'en matière de plus-value immobilière, le peuplement forestier est qualifié d'immeuble par destination.

[48] JurisClasseur Civil Code, Art. 517 à 521, Fasc. unique : BIENS. – Classification tripartite des immeubles. – Immeubles par nature, par Marie-Christine de Lambertye-Autrand, n° 71
[49] CGI, art. 76
[50] Sur la notion : Guide la publicité foncière, JurisClasseur, éd. 2011 V° Superficie, par J. Lafond, A. Fournier et N. Gonzalez-Gharbi
[51] Constituent des biens imposables au titre des droits relatifs à des immeubles au sens du I de l'article 150 U du CGI, les droits réels immobiliers : usufruit, nue-propriété, servitudes, droit de surélévation, mitoyenneté, bail emphytéotique, etc... : BOI-RFPI-PVI-10-20 n°10

19. Soulignons au surplus, que la législation actuelle applicable en matière de plus-value immobilière ne fait que reprendre l'ancienne qualification sans autre explication et surtout sans raison. En effet, aujourd'hui, les articles 150-D 2° et 3° du CGI ont été abrogés, le besoin de justifier la séparation artificielle entre la terre et l'arbre a disparu. Actuellement, lorsque la cession de la parcelle en nature de bois et forêts entre dans le champ d'application des plus-values immobilières, elle ne bénéficie plus de régime d'exonération systématique. Il existe juste un abattement représentatif du forfait forestier prévu par l'article 150 VF, III du CGI[52]. Il s'agit d'une mesure de faveur pour le calcul de l'impôt et non d'une mesure d'exonération. Ce dispositif prévoit que lorsque la cession est réalisée par une personne physique et porte sur un peuplement forestier, l'impôt afférent à la plus-value est diminué d'un abattement de 10 euros par année de détention et par hectare cédé représentatif de l'impôt sur le revenu correspondant aux revenus imposables au titre de l'article 76 du CGI[53]. A ce titre, la documentation administrative reprend la définition du peuplement forestier comme elle figurait dans la documentation administrative de base en vigueur sous l'empire de la législation antérieure[54]. Il est ainsi précisé que « *Les peuplements forestiers constituent juridiquement des immeubles par destination (arbres plantés). Leur cession suit le même régime fiscal que les terrains sur lesquels ils sont situés* ». On peut s'interroger sur le besoin de maintenir une telle définition dans la mesure où la documentation administrative précise que l'abattement s'applique sur l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée lors de la cession d'un peuplement forestier mais qu'il est admis, à titre de mesure de simplification, que cet abattement s'applique sur l'ensemble de la plus-value réalisée lors de la cession du terrain à usage de bois et forêts (terres + peuplements forestiers). Il n'est donc plus besoin pour le régime actuellement de vigueur de distinguer la terre de l'arbre et de donner des valeurs différentes à chacun des éléments. Il est possible de penser qu'une fois encore le législateur a procédé par empilement de modifications législatives sans refonte totale.

20. Il résulte des développements précédents que fiscalement est une parcelle en nature de bois et forêt, la terre plantée d'arbres. La circonstance par laquelle la parcelle de terre est plantée ne suffit pas en soi à ce que le tènement foncier constitue une parcelle en nature de bois et forêts

[52] BOI-RFPI-PVI-30-30-10, n° 20 et s.
[53] BOI-RFPI-PVI-30-30-10, n° 50
[54] D. Adm. 8M-1524, n° 22, 1er décembre 1995 aujourd'hui abrogée

bénéficiant des régimes fiscaux réservés aux bois et forêts, il faut encore que ces parcelles soient susceptibles d'une exploitation forestière.

Section II. La définition de la consistance de la parcelle

21. La terre supportant le peuplement forestier doit être susceptible d'exploitation forestière. Pour qu'une forêt soit susceptible d'exploitation forestière, elle doit présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du Code forestier[55] ou être susceptible d'aménagement ou d'exploitation régulière.

Deux cas sont donc visés par les textes fiscaux :

La parcelle en nature de bois et forêts présente une garantie de gestion durable ;

La parcelle en nature de bois et forêts est susceptible d'aménagement ou d'exploitation régulière ;

Des événements récents comme les tempêtes ont conduit le législateur à admettre certaines exceptions à la notion d'exploitation forestière conforme.

§1. L'exploitation forestière

A. La notion de garantie de gestion durable

22. Cette notion de garantie de gestion durable a été consacrée dans loi d'orientation de la forêt n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt. Le rapport parlementaire de François Brotte intitulé « *Guide d'utilisation : toutes les pistes pour bien exploiter la loi* » [56] précisait d'ailleurs à l'époque : « *Les forestiers sont vis-à-vis de la gestion durable dans la situation de M. Jourdain avec la prose, ils l'ont pratiquée bien avant de pouvoir la nommer. En reprenant cette notion, la loi consacre en effet des pratiques parfois multiséculaires. Cette reconnaissance s'imposait pourtant. En effet, la notion de gestion durable fait l'objet d'une prise en compte croissante au*

[55] L'ordonnance n° 2012-92 du 26 janvier 2012 prise sur le fondement de l'article 69 de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010, loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche, a procédé à la recodification de la partie législative du Code forestier. Elle est entrée en vigueur le 1er juillet 2012. L'article L. 8 du Code forestier est devenu l'article 124-1 du nouveau Code forestier.

[56] Les documents d'information de l'assemblée nationale, 2001, n° 3355

niveau international. Notre pays a, dans le cadre de la conférence d'Helsinki sur la protection des forêts en Europe de juin 1993, pris l'engagement d'assurer une gestion durable de ses forêts. C'est de la définition de la gestion durable donnée par l'une des résolutions de cette conférence que s'est inspirée la loi qui dispose dans le nouvel article L 1 du Code forestier que « la gestion durable des forêts garantit leur diversité biologique, leur productivité, leur capacité de régénération, leur vitalité et leur capacité à satisfaire, actuellement et pour l'avenir, les fonctions économique, écologique et sociale pertinentes, aux niveaux local, national et international, sans causer de préjudices à d'autres écosystèmes ». ».

23. L'article L. 122-3 du Code forestier liste les documents de gestion applicables notamment aux forêts privées. Ainsi, sont des documents de gestion, établis conformément aux directives et schémas régionaux, pour les bois et forêts des particuliers :

a) Les plans simples de gestion ;

b) Les règlements types de gestion ;

c) Les codes des bonnes pratiques sylvicoles[57].

L'article L. 124-1 du Code forestier vise les parcelles en nature de bois et forêts présentant une garantie de gestion durable. Aux termes de cet article, « *Présentent des garanties de gestion durable, sous réserve de la mise en œuvre effective du programme de coupes et travaux prévu, les bois et forêts gérés conformément à :*

1° Un document d'aménagement arrêté ;

2° Un plan simple de gestion agréé ;

3° Un règlement type de gestion approuvé, à condition que le propriétaire respecte celles des prescriptions mentionnées aux articles L. 122-5 et L. 313-2 qui lui sont applicables.

Présentent également des garanties de gestion durable, dès lors qu'ils disposent du document de gestion spécifique à leur situation, les bois et forêts :

1° Inclus dans le cœur d'un parc national ou dans une réserve naturelle ;

2° Classés comme forêt de protection en application de l'article L. 141-1 ;

3° Gérés principalement en vue de la préservation d'espèces ou de milieux forestiers ;

[57] Aux termes de la loi n° 2014-170 du 13 octobre 2014, article 93 XII, les bois et forêts dont les propriétaires ont adhéré aux codes des bonnes pratiques sylvicoles mentionnés à l'article L. 122-3 du Code forestier avant la publication de la présente loi continuent, jusqu'au terme de l'engagement souscrit, à présenter une présomption de gestion durable dans les conditions prévues à l'article L. 124-2 du même Code, dans sa rédaction antérieure à la présente loi.

4° Appartenant à des personnes publiques sans relever du I de l'article L. 211-1 et gérés conformément à un règlement type de gestion agréé, que le propriétaire s'est engagé à appliquer pour une durée et selon des modalités fixées par décret en Conseil d'Etat ».

24. Il existe trois sortes de documents de gestion[58] pour les forêts privées, ces documents sont fonction de la taille de la forêt et du choix du propriétaire :

Le plan simple de gestion (PSG) est obligatoire pour toutes les propriétés forestières au moins égales à 25 hectares et sans condition de former un seul tenant. Cette obligation, institué par la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation de la forêt et énoncée à l'ancien article 6 du Code forestier figure désormais à l'article L. 312-1 du Code forestier. Ce document comprend une description de la forêt, une brève analyse des enjeux économiques, environnementaux et sociaux de la forêt, un programme d'exploitation des coupes et un programme des travaux de reconstitution. Il est prévu pour une durée allant de 10 minimum à 20 ans. Il est agréé par le CRPF[59] et donne à son propriétaire une garantie de gestion durable. Le propriétaire d'une forêt privée non soumise à l'obligation d'un plan simple de gestion a la possibilité de faire approuver un tel plan s'il concerne un ensemble de parcelles forestières répondant à des conditions de surface et de localisation. La condition de surface minimum est de 10 ha et les parcelles doivent être situées sur le territoire d'une même commune ou de communes limitrophes[60].

Le règlement type de gestion (RTG) est un document de gestion collectif qui a pour objet de définir les modalités d'exploitation de la forêt, adaptées aux grands types de peuplements forestiers ou aux grandes options sylvicoles régionales. Il est élaboré par un organisme de gestion en commun, un expert forestier ou l'ONF[61] et approuvé par le CRPF. Ce document est facultatif mais donne la garantie de gestion durable. Les propriétaires forestiers adhèrent au RTG en signant avec le gestionnaire responsable du RTG, un engagement d'au moins 10 ans.

Le Code de bonnes pratiques sylvicoles (CBPS) est un document de gestion durable qui est rédigé par les CRPF et approuvé par le préfet de région, après avis de la CRFPF[62]. Il comprend, par région naturelle ou groupes de régions naturelles, des recommandations essentielles conformes à une

[58] « Livre III de la partie législative du Code forestier. - Bois et forêts des particuliers », Droit rural n° 403, Mai 2012, dossier 14, par Christine Lebel, n° 5 et suivants
[59] Centre Régional de la Propriété Forestière
[60] C. for. art. L. 122-4
[61] Office Nationale des Forêts
[62] Commission Régionale Forêt et Produits Forestiers

gestion durable en prenant en compte les usages locaux et porte tant sur la conduite des grands types de peuplements que sur les conditions que doit remplir une parcelle forestière pour que sa gestion soit durable. Ce document est facultatif il est proposé aux propriétaires qui souhaitent avoir un document de gestion durable ; ils adhèrent pour une durée d'au moins 10 ans auprès du CRPF. En outre, les propriétaires de parcelles forestières peuvent faire appel à des gestionnaires professionnels pour gérer durablement leurs bois et leurs forêts[63]. Ces professionnels doivent assurer la conservation et la régie des bois et des forêts conformément aux dispositions du Code forestier ainsi que la mise en marché de bois façonnés et de bois sur pied. Ils peuvent également confier tout ou partie de la conservation et de la régie de leurs parcelles forestières, par contrat, à l'Office national des forêts. Dans ce cas, la durée du contrat est d'au moins dix ans[64]. Pendant la durée d'exécution de la convention, toutes les conventions et les ventes conclues, tous les droits d'usages concédés et toutes les coupes de toutes natures par le propriétaire ou l'administrateur des parcelles gérées par contrat par l'ONF, sans l'autorisation de ce dernier, sont déclarés nuls. La loi pour l'avenir de l'agriculture, l'alimentation et la forêt n° 2014-1170 du 13 octobre 2014 a supprimé le Code des pratiques sylvicoles. Aux termes de cette même loi, l'article 93, XII dispose que les bois et forêts dont les propriétaires ont adhéré aux codes des bonnes pratiques sylvicoles mentionnés à l'article L. 122-3 du Code forestier avant le 14 octobre 2014 continuent, jusqu'au terme de l'engagement souscrit, à présenter une présomption de gestion durable dans les conditions prévues à l'article L. 124-2 du même Code, dans sa rédaction antérieure à la présente loi.

Ainsi, présentent des garanties de gestion durable, les parcelles en nature de bois et forêts[65] :

Soumises à un plan simple de gestion : il s'agit là d'une présomption irréfragable ;

Gérées conformément à un plan simple de gestion approuvé et dont le propriétaire adhère à un organisme agréé comme organisme de gestion et d'exploitation en commun ou recourt par contrat d'une durée d'au moins 10 ans, aux conseils en gestion d'un expert forestier agréé ou de l'ONF : il s'agit là, encore d'une présomption irréfragable ;

Respectant pendant au moins 10 années le Code des bonnes pratiques sylvicoles localement applicables auquel le propriétaire a adhéré : il s'agit ici d'une présomption simple.

Par suite, c'est uniquement dans le dernier cas, que la preuve contraire peut être rapportée. Dans ce cas, la parcelle en nature de bois et forêts perdra l'ensemble des avantages fiscaux inhérents à

[63] Code forestier, art. L. 315-1
[64] Code forestier, art. L. 315-2, al.1er
[65] Dict. Perm. Ent. Agricole, V° Forêt et boisement, n° 13 à 22

la qualification[66]. Au surplus, la présente classification des parcelles présentant de garanties de gestion durable sert de référence pour l'octroi des aides publiques à la gestion forestière[67].

B. La notion d'aménagement et d'exploitation régulière

25. C'est dans la loi dite SEROT-MONICHON que cette notion est apparue pour la première fois. Si le régime SEROT a été abrogé, le régime MONICHON est toujours en vigueur[68]. La loi SEROT du 16 avril 1930 (art. 15), complétée par le décret du 28 juin 1930 avait institué une réduction des droits exigibles au titre des mutations entre vifs de bois et forêts.

26. S'agissant des mutations à titre onéreux, ces dispositions, codifiées à l'ancien article 703 du CGI, prévoyaient que, sous certaines conditions, les acquisitions de bois et forêts réalisées jusqu'au 31 décembre 1998 étaient soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement à un taux réduit. Ces dispositions ont été abrogées à compter du 1er janvier 1999 par l'article 39 de la loi de finances pour 1999[69]. L'acquisition devait porter sur des terrains en nature de bois et forêts au moment du transfert de propriété. L'application du tarif réduit ne pouvait donc être étendue aux acquisitions de terrains nus ou incultes même s'ils étaient destinés à être reboisés.
Le régime fiscal édicté par l'ancien article 703 du CGI n'était susceptible de s'appliquer que si les trois conditions suivantes étaient remplies :
- L'acte constatant l'acquisition devait être appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt, attestant que les bois et forêts acquis étaient susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière.
- L'acte d'acquisition devait renfermer l'indication des contenances, numéros des sections et lieux-dits du cadastre des parcelles de bois et forêts faisant l'objet de la mutation. Ces indications, reproduites dans le certificat délivré par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt

[66] Les manquements sont constatés au sein d'un procès-verbal par les agents de l'Etat, notifié dans le mois au groupement qui a deux mois pour répondre. A l'expiration de ces deux mois, si la DDTM estime le manquement caractérisé, le procès-verbal est transmis à la direction départementale des finances publiques du ressort du lieu où la déclaration de l'ISF ou IR a été déposée. Il en résultera la déchéance du régime fiscal de faveur, avec les pénalités fiscales en résultant et éventuellement le constat d'une infraction pénale en cas de coupes illicites au sens de l'article L. 312-11 du Code forestier.
[67] Dict. Perm. Ent. Agricole, V° Forêt et boisement, n° 13 à 22
[68] CGI, art. 793, 2-2°
[69] Les commentaires administratifs de ce dispositif figuraient dans la documentation administrative de base DA 7C-1455, 1er octobre 2001, n° 11 et s.

permettaient de vérifier l'identité des bois et forêts transmis avec ceux pour lesquels le certificat avait été délivré.

- L'acte devait contenir l'engagement par l'acquéreur, pour lui et ses ayants cause (acquéreurs, héritiers, etc.), de soumettre pendant trente ans les bois et forêts, objets de la mutation, à un régime d'exploitation normale dans les conditions déterminées par le décret du 28 juin 1930.

En ce qui concernait les acquisitions de forêts entrant dans le champ d'application du 1er alinéa de l'article L 222-1 du Code forestier, l'engagement d'exploitation régulière était remplacé par :

- soit l'engagement d'appliquer pendant trente ans le plan simple de gestion déjà agréé par le centre régional de la propriété forestière et de ne le modifier qu'avec l'agrément de ce centre ;
- soit, si, au moment de la mutation, aucun plan simple de gestion n'avait été agréé pour la forêt en cause, l'engagement d'en faire agréer un dans un délai de cinq ans à compter de la date de la mutation et de l'appliquer pendant trente ans dans les mêmes conditions que dans le cas précédent. Le bénéficiaire devait prendre, en outre, l'engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu au décret du 28 juin 1930 pendant le délai où le plan simple de gestion de cette forêt n'avait pas été agréé par le centre.

Il résulte de cette dernière condition que les dispositions de l'ancien article 703 du CGI prévoyaient l'équivalence du plan simple de gestion au régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930[70]. Par suite, pour que les terrains en nature de bois et forêts bénéficient du régime de faveur de l'article 703 du CGI, aujourd'hui abrogé, il suffisait qu'ils soient exploités régulièrement, c'est à dire conformément au régime d'exploitation normal du décret du 28 juin 1930, ou encore, qu'ils soient gérés conformément à un plan simple de gestion.

27. Le décret du 28 juin 1930 dans sa version d'origine définissait dans ses articles 7 et 8, le régime de l'exploitation normale dans les termes suivants : « *Le régime d'exploitation normale, applicable aux bois et forêts ayant fait l'objet d'une mutation à droits réduits, est le suivant :*

[70] Du moins depuis 1963, date à laquelle l'article 6 de la loi du 6 août 1963 (Loi n° 63-810 pour l'amélioration de la production et de la structure foncière des forêts françaises et décret n° 66-222 du 13 avril 1966. Loi n° 85-1273 du 4 décembre 1985 et décret n° 87-74 du 5 février 1987) a été votée. Cette disposition ne s'appliquait pas aux acquisitions antérieures à la date de mise en application de l'article 6 de ladite loi, elle était dénuée d'effet rétroactif. Caractère d'ailleurs confirmé par la Cour de cassation qui a jugé que la circonstance qu'un reboisement, ait été conforme au plan simple de gestion agréé en 1979 était sans influence sur la déchéance encourue à l'égard d'une acquisition réalisée en 1962 pour laquelle l'engagement pris dans l'acte de soumettre les parcelles ayant fait l'objet de la mutation au régime normal d'exploitation prévu par le décret du 28 juin 1930 n'avait pas été respecté (Cass. com., arrêt du 10 janvier 1989, SCA de Grateloup).

Les propriétaires de ces bois ou forêts soumettent, en principe, à l'officier local des Eaux et Forêts, les règlements d'exploitation résultant soit d'un usage constant, soit d'un aménagement régulier. Les propriétaires peuvent alors, sans autre formalité, procéder aux coupes prévues par ces règlements, lorsque ceux-ci ont été approuvés.

Une autorisation spéciale est nécessaire pour effectuer les coupes non prévues.

Les propriétaires, dont les règlements d'exploitation n'obtiennent pas l'approbation de l'officier local des Eaux et Forêts, et ceux qui s'abstiennent d'en présenter, sont soumis aux règles suivantes :

1) Dans les forêts de 50 hectares d'un seul tenant, et au-dessus, toutes les coupes doivent faire l'objet d'une autorisation préalable de l'officier local des eaux et forêts ;

2) Dans les bois de moins de 50 hectares d'un seul tenant, les coupes qui, par l'étendue et l'importance de leurs produits, s'écartent des usages locaux, sont, seules, soumises à l'autorisation préalable de l'officier des eaux et forêts, toutes les autres sont libres.

Toute coupe rase devra être suivie, dans un délai maximum de cinq ans, de travaux de reboisement, si la régénération naturelle fait défaut.

Les propriétaires devront prendre des mesures pour éviter les abus de pâturage et les dégâts du gibier, de nature à compromettre l'état boisé.

Les demandes d'approbation de règlement, ainsi que les demandes d'autorisation de coupes, sont remises à l'officier local des eaux et forêts, qui en accuse réception dans le plus bref délai. Les demandes de coupes doivent indiquer la nature, la situation et la quotité des coupes. La décision est prise par l'inspecteur local, et notifiée, par lettre recommandée, au propriétaire ou à son représentant, dans les six mois qui suivent le dépôt, pour les règlements d'exploitation, dans les trois mois qui suivent le dépôt pour les demandes de coupes. Faute d'une décision dans les délais précités, les règlements d'exploitation sont considérés comme approuvés et les coupes autorisées. Les propriétaires peuvent déférer au conservateur des eaux et forêts les décisions refusant d'approuver les règlements d'exploitation ou rejetant leurs demandes en autorisation de coupes. La coupe autorisée pour une année et non effectuée, peut, sans nouvelle autorisation, et sur simple déclaration écrite au service des Eaux et Forêts, être reportée à l'année suivante. L'autorisation peut être aussi donnée pour plusieurs années successives, au cours desquelles le propriétaire aura latitude d'exploiter la coupe à son gré. Aucune autorisation n'est nécessaire pour procéder à l'enlèvement des chablis et bois morts ».

Il convient de remarquer que ce décret est toujours en vigueur et qu'il a fait l'objet de modifications

successives pour tenir compte de l'évolution de la matière des bois et forêts.
Les articles 7 et 8 sont désormais rédigés de la manière suivante :
« *Le régime d'exploitation normale applicable pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L313-2, L124-1, L124-2, L124-3, L124-4 du Code forestier aux bois et forêts qui ont fait l'objet d'une exonération de droits de mutation ou d'impôt de solidarité sur la fortune est le suivant :*
1° Sont soumises à autorisation de la direction départementale de l'agriculture et de la forêt toutes les coupes qui n'entrent pas dans les catégories définies par l'arrêté préfectoral prévu au huitième alinéa de l'article L. 130-1 du Code de l'urbanisme, autres que celles réalisées pour la satisfaction directe de la consommation rurale et domestique du propriétaire ;
2° Sont dispensées de cette autorisation les coupes nécessitant une autre demande d'autorisation ou déclaration, lorsque celle-ci a été formulée au titre de l'une des réglementations suivantes :
-régime spécial d'autorisation administrative prévu aux articles L312-9 et L312-10 du Code forestier ;
-autorisation de coupe en application de l'article L124-5 du Code forestier ;
-déclaration préalable de coupe en application de l'article L. 130-1 du Code de l'urbanisme.
Aucune autorisation n'est nécessaire pour procéder à l'enlèvement des chablis, bois morts et arbres dangereux.
Les propriétaires de ces forêts doivent, deux mois avant d'entreprendre la coupe, adresser à la direction départementale de l'agriculture et de la forêt du département de situation de la forêt une demande d'autorisation indiquant la nature, l'assiette et la quotité de la coupe, soit en surface pour les coupes rases, soit en volume ou en taux de prélèvement, accompagnée d'un plan parcellaire sur lequel est matérialisée l'indication des parcelles concernées par la coupe et l'emprise de cette dernière.
Sans préjudice des autorisations spéciales ou avis conforme requis, le cas échéant, l'autorisation, délivrée par le préfet par courrier simple, peut être assortie de conditions particulières de réalisation de la coupe et de travaux complémentaires. L'autorisation accordée a une durée de validité de cinq ans à compter de sa délivrance ».

28. Il est encore fait référence à ce texte dans différents régimes de faveur applicables en matière de droits d'enregistrement. C'est ainsi le cas dans l'article 793, 2-2° du CGI, qui dispose

« *lorsque, au moment de la mutation, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause,* (il convient de prendre l'engagement) *de présenter dans le délai de trois ans à compter de la mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans précité une telle garantie. Dans cette situation, le bénéficiaire s'engage en outre à appliquer le régime d'exploitation normale prévu au décret du 28 juin 1930 aux bois et forêts pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable* ».

Le décret du 28 juin 1930 et ses conditions d'exploitation régulière constituent désormais la référence résiduelle. En effet, pour savoir si une parcelle en nature de bois et forêts est susceptible d'exploitation régulière, doit d'abord être observé si elle présente une garantie de gestion durable ; en d'autres termes, si elle est soumise à un plan simple de gestion, à défaut à un règlement de type gestion ou encore respecte le Code des bonnes pratiques sylvicoles, et enfin, en l'absence de ces éléments, et dans l'attente de la présentation de l'une de ses garanties, les textes accordent le bénéfice « du doute » à la parcelle, sous réserve qu'elle soit exploitée conformément aux dispositions du décret du 28 juin 1930.

29. Il en résulte donc que la notion d'aménagement et d'exploitation régulière constitue l'ancêtre de la garantie de gestion durable, ou encore dans des termes plus poétiques, la notion de garantie de gestion durable est à la modernité, ce que l'aménagement et l'exploitation régulière est au passé.

Ce principe a d'ailleurs été expressément confirmé dans une instruction fiscale prenant acte des modifications apportées par la loi d'orientation sur la forêt, dans les termes suivants :

« L'article *67 de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt (J.O. du 11 juillet 2001, p. 11025) modifie les dispositions du 3° du 1 et du 2° du 2 de l'article 793 du CGI relatives aux mutations à titre gratuit de bois et forêts et de parts de groupements forestiers. Il en résulte que le bénéfice du régime de faveur prévu par ces dispositions s'applique à condition, notamment, que l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession soit appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt attestant que les bois et forêts, objets de la mutation ou détenus par le groupement dont les titres font l'objet de la mutation, sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues par l'article L. 8 du Code forestier.*

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux mutations constatées à compter du 11 juillet 2001 (loi

d'orientation sur la forêt, art. 67-II) .
Bien que l'entrée en vigueur des dispositions de l'article L. 8 du Code forestier soit reportée au 13 juillet 2002 (Loi d'orientation sur la forêt, art. 66-XI), il n'en demeure pas moins que les bois et forêts pour lesquels il est délivré un certificat attestant qu'ils sont susceptibles de faire l'objet d'un aménagement ou d'une exploitation régulière sont également susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du Code forestier.
Dès lors, les certificats délivrés par les directeurs départementaux de l'agriculture et de la forêt attestant que les bois et forêts sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière valent, au sens du a (deuxième alinéa) du 3° du I et du a du 2° du 2 de l'article 793 du CGI, attestation que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du Code forestier »[71].

§2. L'exception au caractère de la consistance

Comme nous l'avons précisé en amont, pour qu'il y ait, parcelle en nature de bois et forêts, il faut être en présence d'un terrain planté d'arbre, susceptible d'exploitation forestière. Il arrive que certaines parcelles ne soient plus en cours de vie susceptibles d'exploitation forestière en raison d'un cas de force majeure ou encore que certaines parcelles bénéficient d'un régime fiscal favorable en raison d'une volonté expresse du législateur d'élargir le champ d'application des parcelles forestières, alors que l'ensemble des critères ne sont pas réunis.

A. La tolérance inhérente à des cas de force majeure

30. La fin du 20e siècle a été marquée par des tempêtes importantes qui ont eu un effet dévastateur sur le massif forestier français[72]. Prenant acte de ces événements, des dispositions

[71] BOI 7 G-1-02, Inst. 15 janvier 2002
[72] La première estimation des dégâts provoqués par les deux tempêtes des 26 et 27 décembre 1999 ont été confirmés par les constats et les études effectués tout au long de l'année 2000. Les deux tempêtes auront mis à terre 44 millions de m^3 de chablis dans les forêts relevant du régime forestier appartenant à l'Etat et aux collectivités territoriales, soit l'équivalent de trois années de récolte et près de 130 millions d'arbres.
Sur ces 44 millions de m^3 de chablis, 30 millions étaient économiquement commercialisables. A ce jour, 21 millions ont effectivement été vendus, soit l'équivalent d'1,5 récolte annuelle. En outre, 1,2 million de m^3 ont été stockés, la plupart sous aspersion. Les ventes doivent se poursuivre en 2001 et au-delà pour les bois stockés.

particulières ont été prises consistant à assouplir les deux critères de définition d'une parcelle en nature de bois et forêts. C'est le critère de la consistance qui a été assoupli. Cet assouplissement joue à deux niveaux :

Pour l'octroi des régimes de faveur

Pour le maintien du bénéfice des régimes de faveur

31. S'agissant de l'octroi des régimes de faveur, à la suite des tempêtes de 1999, une réponse ministérielle est venue préciser pour le bénéfice de l'article 793, 2-2° du CGI prévoyant une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit portant sur la transmission à titre gratuit de parcelles en nature de bois et forêts, que les conditions d'octroi du régime seront assouplies et ce, pour prendre en compte les effets des intempéries.

« *Le régime dit « Monichon » d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en faveur des transmissions de bois et forêts a pour objectif la préservation du patrimoine forestier. L'exonération des trois quarts des droits de mutation des terrains boisés doit permettre aux héritiers et donataires de conserver le capital sur pied et d'en mener ainsi la culture à terme sans être obligé de recourir à des coupes pour payer les droits. Une telle réduction de droits ne se justifie donc pas sur une parcelle nue. Néanmoins, compte tenu de l'ampleur exceptionnelle des chablis et volis causés par les tempêtes de décembre 1999 et afin d'encourager les propriétaires forestiers à dégager leurs parcelles boisées et à reconstituer les peuplements détruits, le Gouvernement a décidé d'assouplir provisoirement les modalités de délivrance des certificats qui*

Si les pertes pour les forêts domaniales et celles des collectivités sont très importantes, c'est la forêt privée qui paie le plus lourd tribut après ces tempêtes avec près de 100 millions de m^3 de bois abattus. La globalité de ce chiffre recouvre d'ailleurs des situations très inégales suivant les régions et les propriétés touchées. Beaucoup de petits propriétaires privés ont tout perdu après ces tempêtes et se retrouvent aujourd'hui découragés devant l'ampleur des travaux à mettre en œuvre.

Hormis le Nord-Pas-de-Calais, la région Provence-Alpes Côte d'Azur et la Corse, toutes les régions ont enregistré des dégâts. Les plus touchées en volume de chablis à terre sont :

- la Lorraine : 29,5 millions de m^3, dont 7 millions pour la forêt privée ;
- l'Aquitaine : 27,7 millions de m^3, dont 26,7 millions pour la seule forêt privée ;
- le Limousin : 16,3 millions de m^3, dont 15,2 millions pour la forêt privée ;
- la Champagne-Ardenne : 13,8 millions de m^3, dont 7,4 millions pour la forêt privée ;
- le Poitou-Charentes : 12 millions de m^3, dont 11,3 millions pour la forêt privée.

Les tempêtes de la fin décembre 1999 auront donc eu un effet dévastateur sur la forêt et les forestiers français, sur un plan aussi bien économique, technique, écologique, financier que psychologique. Ce traumatisme sans précédent aura cependant eu le mérite de faire prendre conscience de l'urgence de réformes devenues aujourd'hui indispensables : réforme du Code forestier, déblocage de moyens nouveaux au service de la forêt, réforme de la fiscalité forestière. Car les tempêtes de la fin 1999 ont bouleversé tant les conditions de financement de la forêt publique que l'organisation économique et technique de la forêt privée.

sont une des conditions d'octroi des régimes fiscaux de faveur spécifiques aux espaces boisés : la réduction des trois quarts de l'assiette d'imposition pour les droits de mutation à titre gratuit et l'impôt de solidarité sur la fortune. Afin de relancer le processus de gestion forestière, les directions départementales de l'agriculture et de la forêt peuvent désormais délivrer des certificats ISF ou Monichon pour des parcelles sinistrées par les tempêtes à condition que le bénéficiaire s'engage à nettoyer la parcelle et à reconstituer le peuplement forestier (par régénération naturelle ou reboisement) dans les cinq ans suivant la délivrance du certificat. Ils pourront alors bénéficier des aides au nettoyage et à la reconstitution dans ce délai. Le non-respect de cet engagement entraînera le remboursement de l'avantage fiscal dans les conditions habituelles. Ces modalités de délivrance des certificats sont valables jusqu'au 31 décembre 2005 »[73].

Il résulte de ce dispositif que de manière temporaire, des parcelles insusceptibles d'exploitation forestière dans l'immédiat compte tenu des dégâts occasionnés par la tempête pouvaient quand même prétendre aux régimes de faveur en matière de transmission. C'est donc la définition de la notion de parcelle en nature de bois et forêts qui a été modifiée. Le critère tenant dans l'exigence d'une garantie de gestion durable ou encore d'une exploitation régulière, vérifié par la production de certificat, n'était pas ici requis.

L'obtention du certificat était ainsi facilitée mais encadré par la souscription par les propriétaires des parcelles sinistrées de l'engagement de nettoyer et de reconstituer le peuplement et ce dans un délai de cinq années.

Le critère tenant dans l'exigence d'une parcelle susceptible d'exploitation forestière est décalé dans le temps. Il s'agit là d'une tolérance administrative. Ce type de tolérance a également été mise en place suite au passage de la tempête KLAUS, mais limitée à un secteur géographique particulier. Dans ce dernier cas, l'administration fiscale a pris expressément position au travers de deux instructions fiscales, l'une en matière de droits de mutation à titre gratuit[74], l'autre en matière d'impôt de solidarité sur la fortune[75]. Ces instructions précisaient ainsi « *Afin de relancer le processus de gestion forestière, les directions départementales chargées de la forêt pourront délivrer des certificats ISF ou DMTG (Monichon) pour des parcelles sinistrées par les tempêtes à condition que le bénéficiaire s'engage à nettoyer la parcelle et à reconstituer le peuplement forestier (par régénération naturelle ou reboisement) dans les cinq ans suivant la délivrance du*

[73] Rép. Min. Marleix, AN 23 avril 2001, p. 2408, n° 42562
[74] BOI 7G-8-09, Inst. 10 juillet 2009, repris dans la base Bofip, BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 70 et 150
[75] BOI 7S-6-09, Inst. 10 juillet 2009, repris dans la base Bofip, BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 70 et 150

certificat. Ils pourront alors bénéficier des aides au nettoyage et à la reconstitution dans ce délai. Le non-respect de cet engagement entraînera le remboursement de l'avantage fiscal dans les conditions habituelles. Ces modalités de délivrance des certificats sont valables jusqu'au 31 décembre 2015 ».

Il convient de remarquer que l'administration fiscale use d'autres méthodes pour prendre en compte les effets de calamités. Ainsi, elle procède par dégrèvement de taxe foncière et par suite, par prise en compte de charges exceptionnelles et constitution de déficit[76].Ce procédé a d'ailleurs été réutilisé pour prendre en compte les désastres occasionnés par les scolytes[77].Il appartient aux exploitants sinistrés de faire une déclaration pour perte de récoltes suivant un modèle prédéfini[78].

32. Concernant le maintien de régime de faveur, l'administration fiscale admet que les parcelles sinistrées qui ont déjà bénéficiées de l'application de régimes de faveur continuent à en bénéficier. « *Les chablis et volis provoqués par les tempêtes du mois de janvier 2009 réunissent les caractères de la force majeure (irrésistibilité et imprévisibilité). Les coupes ou la dégradation de l'état forestier liées aux chablis ne constituent donc pas une infraction susceptible de remettre en cause le bénéfice du régime Monichon. Il est demandé aux directions départementales chargées de la forêt de ne pas dresser de procès-verbal pour rupture d'engagement trentenaire pour les dégâts directement liés aux chablis. En revanche, la destination forestière de ces parcelles devra être maintenue. Cela implique une reconstitution de l'état boisé dans un délai de cinq ans. Cette reconstitution peut intervenir sous la forme d'une régénération naturelle ou, lorsque cette dernière n'est pas possible ou souhaitable ou ne donne pas de résultats satisfaisants, de travaux de reboisement. Ainsi, l'absence de travaux de reboisement ne devra pas entraîner une remise en cause systématique des exonérations partielles au titre des DMTG et de l'ISF.*

En revanche, un changement d'affectation des parcelles, à visée d'usage agricole ou d'urbanisation par exemple, constituerait une rupture d'engagement, même lorsque la station ne présente manifestement pas de potentialités forestières suffisantes.

L'obligation de présenter une garantie de gestion durable au sens de l'article L. 8 du Code forestier demeure. S'agissant des parcelles pour lesquelles un plan simple de gestion (PSG) s'applique, les

[76] BOI-BA-SECT-10, n° 150

[77] Petit insecte coléoptère cylindrique, brun ou noir, dont les larves creusent, sous l'écorce des arbres malades, des galeries rayonnantes qui prennent naissance sur une galerie centrale pratiquée par la mère

[78] Voyez ANNEXE 1

propriétaires devront présenter un PSG ou un avenant au PSG tenant compte des conséquences de la tempête avant le 31 décembre 2013 »[79].

Sont avant tout visées le cas des forêts sous engagement trentenaire. De manière générale, lorsqu'une parcelle en nature de bois et forêts a bénéficié d'un régime de faveur lors de sa transmission ou encore lors de son acquisition, le nouveau propriétaire s'est engagé à exploiter ladite parcelle de manière à respecter une des garanties de gestion durable. Par suite des calamités, cet engagement souscrit ne peut plus être respecté, de sorte que les services compétents devraient constater une infraction entraînant la déchéance du régime de faveur.

Pour prendre en compte les effets négatifs des tempêtes, l'administration fiscale admet à titre de tolérance de considérer que le non-respect des engagements souscrits consécutifs aux tempêtes ne constitue pas une cause de déchéance et que dans ce cas, aucune infraction ne peut être constatée. Il en résulte donc que le patrimoine du sylviculteur ne comprend plus à ce moment-là, une parcelle en nature susceptible d'exploitation forestière. Mais uniquement, une parcelle destinée à être reboisée, potentiellement susceptible d'exploitation forestière. Cette exception à déchéance est encadrée dans le temps, dans la mesure où les propriétaires ont cinq années pour présenter une garantie de gestion durable[80]. Au bout de ces cinq années, si aucune garantie n'est présentée, l'infraction de non-respect de l'engagement devra être constatée et la déchéance prononcée. Néanmoins, si au cours de ces cinq années, la parcelle potentiellement en nature de bois et forêts change de destination, pour devenir une parcelle de terrain à bâtir par exemple, l'infraction devra être immédiatement constatée.

B. La tolérance tenant à une volonté politique

33. L'article 1137 du CGI qui n'est plus en vigueur depuis le 1er janvier 2011 s'appliquait aux terrains destinés à être reboiser. La condition tenant à l'exigence d'une parcelle plantée susceptible d'exploitation forestière n'était pas nécessaire pour l'application de ce dispositif. Aux termes de l'article 1137 du CGI, les conseils généraux et les conseils municipaux pouvaient exonérer de droit de mutation chacun pour leur part les acquisitions de bois et forêts et de terrains nus non frappés d'interdiction de boisement, constatées par acte authentique signé avant le 1er janvier 2011, à condition que l'acquéreur prenne l'engagement dans l'acte d'acquisition :

[79] BOI 7G-8-09, Inst. 10 juillet 2009, repris dans la base Bofip, BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 70 et 150
[80] Ce délai est raccourci à trois ans pour les parcelles auxquelles un plan simple de gestion s'applique

- pour les parcelles acquises en nature de bois et forêts, de présenter dans un délai de cinq ans une des garanties de gestion durable prévues par l'article L 8 du Code forestier ;
- pour les acquisitions de terrains nus, de reboiser dans un délai de cinq ans et de présenter, dans le même délai, une des garanties de gestion durable prévues par l'article L 8 du Code forestier.

Cette exonération temporaire a été instituée par l'article 7, A de la loi 2000-656 du 13 juillet 2000. Elle s'est appliquée aux actes passés et aux conventions conclues depuis l'entrée en vigueur de la loi 2000-656 du 13 juillet 2000, c'est-à-dire à Paris le 15 juillet 2000 et partout ailleurs, un jour franc après l'arrivée du JO au chef-lieu d'arrondissement. Applicable de plein droit jusqu'au 31 décembre 2004, le régime a été reconduit jusqu'au 31 décembre 2010 (acquisitions constatées par un acte authentique signé avant le 1er janvier 2011), mais à titre facultatif, l'exonération étant désormais subordonnée à une délibération expresse du conseil général ou du conseil municipal (Loi 2005-157 du 23 février 2005 art. 118).

L'acquisition devait porter au moment du transfert de propriété sur des terrains en nature de bois et forêts ou sur des terrains nus destinés à être reboisés. En conséquence, les terrains nus frappés d'une interdiction de boisement au jour de leur acquisition ne pouvaient pas bénéficier de la mesure. En revanche, un terrain nu non frappé d'interdiction de boisement pouvait bénéficier de la mesure[81].

34. De manière identique, la réduction d'impôt sur le revenu visée à l'article 199 decies H du CGI, est susceptible d'être accordée au titre des acquisitions de terrains boisés ou à boiser. Le dispositif, issu de l'article 9, III de la loi 2001-602 du 9 juillet 2001, s'applique depuis le 1er janvier 2001.

Cette réduction d'impôt s'applique même si lors de l'acquisition le terrain est nu, donc dénué de toute exploitation forestière. Dans ce dernier cas, le contribuable doit prendre l'engagement de le reboiser dans un délai de trois ans et par la suite de le conserver pendant quinze ans et d'appliquer, pendant la même durée, un plan de gestion agréé. Les délais de quinze ans de conservation du terrain et d'application d'un plan simple de gestion courent à compter de la fin des opérations de semis ou de plantation sur la totalité du terrain acquis pour lequel le contribuable demande le bénéfice de la réduction d'impôt[82]. Lorsque le terrain boisé possédé et acquis par le contribuable

[81] BOI 7C-6-02 n° 1 et 2, Inst. 31 juillet 2002
[82] BOI 5B-10-02 n° 29, Inst. 6 mai 2002

ne remplit pas les conditions minimales de surface pour faire agréer et appliquer un plan simple de gestion, le propriétaire doit lui appliquer un autre document de gestion durable[83].

35. Ces deux exceptions matérialisent la volonté du législateur de promouvoir l'exploitation forestière à une époque où la forêt et la sylviculture venaient d'être frappées par de graves intempéries.

[83] Code For. Art. L.122-3

Titre II : Le fondement de la notion fiscale de bois et forêts

Fiscalement, constitue une parcelle en nature de bois et forêts, une terre plantée de peuplement forestier susceptible d'exploitation. Il convient de trouver le fondement de cette définition. A cette fin, il convient de déterminer la définition donnée aux parcelles en nature de bois et forêts dans les autres branches du droit. A cet égard, il est intéressant d'étudier la notion de bois et forêts au travers de deux droits de préemption ou assimilés :

- Le droit de préemption de la SAFER
- Le droit de préférence des propriétaires voisins de bois et forêts

Chapitre I : La notion des bois et forêts au travers des droits de préemption

Chapitre II : L'absence d'une définition autonome

Chapitre I : La notion de bois et forêts au travers des droits de préemption et de préférence

Pour la réalisation de leurs missions visant à améliorer les structures foncières par l'installation ou le maintien d'exploitants agricoles ou forestiers (par l'accroissement de la superficie de certaines exploitations agricoles ou forestières, par la mise en valeur des sols et éventuellement par l'aménagement et le remaniement parcellaires), à concourir à la diversité des paysages, à la protection des ressources naturelles et au maintien de la diversité biologique, et à assurer la transparence du marché foncier rural, les Sociétés d'Aménagement Foncier et d'Etablissement Rural (SAFER) disposent de plusieurs moyens d'action (CRPM., art. L. 141-1, I et II). Elles peuvent notamment acquérir, dans le but de les rétrocéder, des biens ruraux, des terres, des exploitations agricoles ou forestières (CRPM., art. L. 141-1, II, 1°) et, dans le but d'améliorer les structures foncières, des parts de sociétés civiles à objet agricole donnant vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance de biens agricoles ou forestiers, ou l'intégralité des parts ou actions de sociétés ayant pour objet principal l'exploitation ou la propriété agricole et, notamment, par dérogation aux dispositions du Chapitre II du Titre II du Livre III (nouveau) du Code rural et de la pêche maritime, des parts de groupements fonciers agricoles (C. rur., art. L. 141-1, II, 3°)[84].

Par ailleurs, sans instituer un véritable droit de préemption, la Loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche an date du 27 juillet 2010, a instauré le droit de préférence, qui permet de regrouper des petites parcelles boisées, inférieures à 4 ha, avec des parcelles contiguës afin d'en faciliter la gestion. Il donne un droit d'acquisition prioritaire aux propriétaires forestiers voisins des parcelles mises en vente (Code For. Art. L. 331-19).

[84] JurisClasseur Rural, V° Préemption, fasc. 20 et 30 ou JurisClasseur Notarial Formulaire, V° Exploitation agricole, fasc. 60

Section I. L'appréciation de la notion de bois et forêts dans le droit de préemption de la SAFER

36. L'article L. 143-4, 6° du CRPM a été modifié par l'article 29 de la Loi n° 2014-1170 du 13 octobre 2014. Aux termes « surfaces boisées » a été substitué l'expression « parcelles classées en nature de bois et forêts au cadastre ». Pour être complet, ces deux expressions sont envisagées.

En application de l'article L. 143-4, 6° du Code rural et de la pêche maritime dans sa version antérieure à la Loi du 13 octobre 2014, les surfaces boisées ne peuvent faire l'objet du droit de préemption de la SAFER. Ce texte dispose en effet, « *Ne peuvent faire l'objet d'un droit de préemption : (..) 6° Les acquisition de surfaces boisées, sauf :*

a) Si ces dernières sont mises en vente avec d'autres parcelles non boisées dépendant de la même exploitation agricole, l'acquéreur ayant toutefois la faculté de conserver les parcelles boisées si le prix de celles-ci a fait l'objet d'une mention expresse dans la notification faite à la société d'aménagement foncier et d'établissement rural ou dans le cahier des charges de l'adjudication ;

b) S'il s'agit soit de semis ou plantations sur les parcelles de faible étendue dont la commission communale d'aménagement foncier a décidé la destruction en application de l'article L. 123-7, soit de semis ou plantations effectués en violation des dispositions de l'article L. 126-1 ;

c) (c modifié à compter de l'entrée en vigueur de la partie réglementaire du nouveau Code forestier et au plus tard le 1er juillet 2012, Ord. n° 2012-92, 26 janv. 2012, art. 4, 8° et 8, I) Si elles ont fait l'objet d'une autorisation de défrichement ou si elles sont dispensées d'une déclaration de défrichement en application du 1° de l'article L. 342-1 du Code forestier ;

d) Si elles sont situées dans un périmètre d'aménagement foncier agricole et forestier en zone forestière prévu aux articles L. 123-18 à L. 123-22 ».

Il convient donc de déterminer quel sens recouvre la notion de « surfaces boisées » au regard de l'article L. 143-4, 6° du Code rural et de la pêche maritime. Les positions jurisprudentielles et doctrinales sont extrêmement peu éloquentes en la matière. Les auteurs s'accordent pour considérer qu'il doit s'agir de véritables bois (plantations, semis...) et qu'à cet égard, les friches, landes et autres taillis ne sauraient raisonnablement entrer dans la catégorie des "surfaces boisées"[85]. Ce sont

[85] Fondamentaux de droit rural : Vente de parcelles boisées et droit de préemption de la SAFER [nouveau régime] : Nota-bene 15 mai 2001, fiche FR13 258, par B. Besombes-Vailhé et Fr. Roussel ; JurisClasseur Rural, V° SAFER,

essentiellement trois décisions de jurisprudence qui sont citées au soutien de cette affirmation doctrinale[86]. Il résulte de la décision de la CA Dijon, 7 sept. 2004, Duclaux de l'Estoille c/ SAFER Rhône-Alpes que la présence sur un terrain de « noisetiers et de régénérescences de frênes » ne suffit pas à le soustraire à l'autorité de la SAFER. Au cas particulier, un huissier de justice qui avait constaté l'état des parcelles objet du litige avait indiqué, dans son procès-verbal, que la parcelle B 943 était, en février 2001, soit plus de 11 ans après la préemption, « constituée de friches et de taillis de noisetiers et de régénérescence de frênes » et avait mentionné la présence d'aucun arbre. Partant de ce constat, il a été avancé l'argument selon lequel les friches et taillis n'étant pas assimilables à des surfaces boisées au sens de la loi, il était ainsi démontré qu'au moins une des parcelles mises en vente n'était pas boisée et que de ce fait la SAFER avait la faculté de préempter l'ensemble de ces parcelles, qui entrent dans le cadre des biens préemptables définis par l'article R. 143-2 du Code rural. Il résulte de cette décision que l'absence d'arbre est disqualificative de la notion de surface boisée. Dans la décision précitée de la Cour d'Appel de Riom[87], l'acquéreur évincé au profit de la SAFER invoquait l'existence de 100 hectares de bois et taillis ainsi que 20 hectares de friches pour dénier le droit de préemption de la SAFER. L'argument n'est pas admis par la cour. En d'autres termes, constitue au minimum une surface boisée au sens du droit de préemption de la SAFER, la parcelle plantée d'arbres. Il n'est en revanche apporté aucune autre précision quant à des modalités d'exploitation particulière. La notion de surface boisée en matière de droit de préemption de la SAFER est simple. Pour écarter ce droit de préemption, il faut invoquer l'existence d'arbres plantés sur une parcelle. Cette définition est logique et très favorable au vendeur qui souhaite écarter le droit de préemption de la SAFER en invoquant le cas d'exemption inhérent aux surfaces boisées. Depuis la loi n° 2014-1170 du 13 octobre 2014 dite loi d'avenir agricole, l'article L. 143-4 du Code rural et de la pêche maritime n'exempte plus du droit de préemption en son 6° « *les surfaces boisées* » mais « *Les acquisitions de parcelles classées en nature de bois et forêts au cadastre* ». Il en résulte donc que la notion de bois et forêt en matière

Fasc. 30 : PRÉEMPTION. – SAFER. – Objectifs – Préemption par la SAFER pour son propre compte – Champ d'application, par Franck Roussel, n° 69

[86] CA Rennes, 28 nov. 1984, Lebarre c/ SBAFER : inédit, mais cité par B. Besombes-Vailhé et Fr. Roussel, Fondamentaux de droit rural : Vente de parcelles boisées et droit de préemption de la SAFER [nouveau régime] : Nota-bene 15 mai 2001, fiche FR13 258. – CA Dijon, 7 sept. 2004 : RD rur. 2005, comm. 48, note J.-M. Gilardeau. – CA Riom, 20 avr. 2006 : RD rur. 2006, comm. 250 ; Nota Bene n° 144 - Vente de parcelles boisées et droit de préemption de la S.A.F.E.R., en date du 15 juin 2009, 582, par Franck Roussel

[87] Note 73

de droit de préemption de la SAFER a été alignée sur celle que nous allons envisagée maintenant concernant le droit de préférence des propriétaires voisins.

Section II. L'appréciation de la notion de bois et forêts dans le droit de préférence des propriétaires voisins

37. Le droit de préférence prévu par les articles L. 331-19 et suivants du Code forestier institue au profit des propriétaires de terrains boisés voisins une priorité d'achat en cas de vente d'une propriété classée au cadastre en nature de bois et d'une superficie totale inférieure à quatre hectares, et/ou de cession de droits indivis ou de droits réels de jouissance relatifs à cette propriété[88]. Ce droit de préférence vise plus particulièrement les terrains boisés. Il convient donc de s'interroger sur le point de connaître la notion de terrains boisés au sens de l'article L. 331-19 du Code forestier. S'agissant des biens susceptibles d'être soumis à préférence, le droit de préférence implique pour sa mise en œuvre éventuelle, qu'un propriétaire vende une propriété classée au cadastre en nature de bois et d'une superficie totale inférieure à quatre hectares. Dès lors, il faut seulement que le ou les terrains vendus se trouvent classés en nature de bois au cadastre pour ouvrir droit à préférence, peu important leur nature réelle (boisée ou non). Il convient de remarquer que des modifications rédactionnelles sont intervenues entre le dispositif que prévoyait l'article L. 514-1 du Code forestier et celui actuellement en vigueur prévu à l'article L. 331-19 du Code forestier. La notion de propriété a été substituée à celle de parcelle boisée. Quelle incidence emporte la substitution du terme « *propriété* » à celui de « *parcelle boisée* » ? La notion de propriété est, à n'en point douter, plus vaste que celle de parcelle boisée, une propriété pouvant être composée de plusieurs parcelles. Une circulaire ministérielle explique que ce changement « permet de lever l'ambiguïté sur la vente en lot de parcelles disjointes »[89].

[88] c. for., art. L. 331-19 s., réd. Ord. n° 2012-92, 26 janv. 2012 : JO : 27 janv. 2012, p. 1549, mod. par L. n° 2012-387, 22 mars 2012, art. 82 et 83 : JO, 23 mars 2012, p. 5226 ; La loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche (LMA) du 27 juillet 2010 a instauré un « Droit de préférence des propriétaires de terrains boisés » initialement codifié sous les articles L. 514-1 et suivants du Code forestier. L'ordonnance n° 2012-92 du 26 janvier 2012 relative à la partie législative du Code forestier, a renuméroté les articles du Code forestier, plaçant ainsi le droit de préférence aux articles L. 331-19 et suivants du nouveau Code forestier. Ce nouveau dispositif est entré en vigueur le 1er juillet 2012.

[89] Circ. DGPAAT/SDFB/C2012-3016, 27 février 2012. Par conséquent, en cas de vente d'une propriété composée de plusieurs parcelles boisées, la recherche d'une contiguïté entre ces parcelles (le tènement immobilier), où à défaut, la recherche d'une indivisibilité économique sont des questions qui ne se poseront plus. Ces parcelles constitueront une

Par ailleurs, la référence unique au cadastre conduit à considérer que l'on doive admettre que la recherche d'une concordance entre la réalité et le cadastre est écartée au profit de la seule référence aux indications cadastrales. Si la parcelle comporte au cadastre une référence à l'un des symboles désignant des bois et forêts, elle doit être considérée comme telle, sans autre contrôle ou vérification[90]. Au regard du cadastre, les natures de culture ou de propriété sont rangées, suivant leur analogie, en treize grandes catégories :

1° Terres ;

2° Prés et prairies naturels, herbages et pâturages ;

3° Vergers et cultures fruitières d'arbres et arbustes, etc. ;

4° Vignes ;

5° Bois, aulnaies, saussaies, oseraies, etc. ;

6° Landes, pâtis, bruyères, marais, terres vaines et vagues, etc. ;

7° Carrières, ardoisières, sablières, tourbières, etc. ;

8° Lacs, étangs, mares, abreuvoirs fontaines, etc., canaux non navigables et dépendances ; salins, salines et marais salants ;

9° Jardins autres que les jardins d'agrément et terrains affectés à la culture maraîchère, florale et d'ornementation ; pépinières, etc. ;

10° Chantiers, lieux de dépôt, terrains à bâtir, rues privées, etc. ;

11° Terrains d'agrément, parcs, jardins, pièces d'eau, etc. ;

12° Chemins de fer, canaux de navigation et dépendances ;

13° Sols des propriétés bâties et des bâtiments ruraux, cours et dépendances, etc.

(Instruction ministérielle du 31 décembre 1908, art. 18[91])

Au cas particulier, c'est la classe 5° qui intéresse le droit de préférence. Cette 5e classe comporte un sous classement avec abréviation. Il en résulte ainsi qu'un bien est en nature de bois s'il figure sur le relevé de propriété[92] dans la colonne intitulée, « GR/SS GR » : B (bois), BF (futaie feuillue), BM (futaie mixte), BR (futaie résineuse, y compris landes), LB (landes boisées), BO (oseraie), BP

propriété et le raisonnement « parcelle par parcelle » sera abandonné au profit de celui de l'unité définie en tant que « propriété ». Il conviendra de raisonner sur l'objet de la vente.

[90] Nota Bene n° 174, mai 2012 : « Vente de parcelles boisées : le nouveau champ d'application du droit de préférence des propriétaires de terrains boisés (C. for., art. L. 331-19 à L. 331-21) - Applications pratiques », 698 par Virginie GÉLU-LAFARGUE

[91] Reprise dans la base Bofip BOI-ANNX-000248

[92] ANNEXE 2 : comment lire un relevé de propriété

(peupleraie), BS (taillis sous futaie) et/ou BT (taillis simple ou de formation forestière méditerranéenne)[93]. Au sens strict les landes – abréviation L – font partie de la 6e classe, laquelle n'entraîne pas l'application du droit de préférence, à l'instar des terres – abréviation T – qui sont dans la classe 1°. Les landes ne sont donc pas considérées comme des parcelles en nature de bois et forêts[94].

[93] Revue Nota Bene, mars 2011, par F. Roussel, « Fondamentaux de droit rural : le droit de préférence des propriétaires de terrains boisés (C. For. Art. L. 514-1 et s.) » ; Revue Nota Bene, n° 173, avril 2012, par F. Roussel, « Le droit de préférence des propriétaires de terrains boisés après l'ordonnance du 26 janvier 2012 et la loi du 22 mars 2012, 694

[94] CA Paris, 15 avr. 2016, 14/21394, l'abréviation LB qui signifie Landes Boisées faisant partie de la subdivision 6 et non de la 5, les parcelles référencées LB n'ouvrent pas droit à l'application du droit de préférence

Chapitre II : L'absence d'une définition autonome

Il est difficile d'affirmer que la notion fiscale de parcelle en nature de bois et forêts trouve son fondement dans le droit privé, dans la mesure où la notion même de parcelles boisées s'entend différemment selon les branches du droit privé.

Section I. La cohabitation de deux fondements juridiques

38. Au plan juridique, il existe déjà deux définitions de la parcelle boisée. La première consiste à considérer la parcelle boisée comme une terre recouverte d'arbre ; il s'agit là d'une définition basée sur une conception physique ; et la seconde, selon laquelle est parcelle boisée celle qui rentre dans la catégorie n° 5 de la classification cadastrale ; il s'agit dès lors d'une définition fondée sur une conception catégorielle. Ces deux conceptions de prime abord pratiques, car elle porte sur un aspect physique ou une appartenance à une catégorie ne sont pas utilisables en matière de droit fiscal. Il est en effet difficile d'octroyer des avantages fiscaux à un domaine d'activité sans être certain de la qualification ou de la nature du bien au moment de l'application du ou des régimes de faveur. En effet, ce n'est pas parce qu'un arbre pousse sur une parcelle que ce bien immobilier est susceptible de faire l'objet d'une exploitation. De la même manière, le classement d'une parcelle dans la 5° classe au regard de la classification cadastrale n'apporte aucune certitude quant à la réalité de la nature exacte de ce bien.

Le droit fiscal octroyant le bénéfice de régimes de faveur doit avoir des certitudes quant à la nature des biens auxquels il s'applique. Cette nécessité explique qu'au plan fiscal, est une parcelle en nature de bois et forêts, la terre plantée d'arbres susceptibles d'exploitation.

Section II. La diversité fiscale de fondements

39. Le droit fiscal empreinte aux deux fondements précités et en rajoute un, destiné à justifier l'application des régime fiscaux de faveur tout particulièrement lorsque les parcelles boisées sont exploitées à l'instar d'une véritable entreprise développant une activité professionnelle.

40. C'est ainsi qu'en matière d'impôts directs, c'est le critère catégoriel qui détermine les parcelles en nature relevant du régime forfaitaire forestier. En effet, aux termes de l'article 76 du CGI, il est précisé « *En ce qui concerne les bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France, le bénéfice agricole imposable est fixé à une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition* ». Il résulte de l'article 76 du CGI, un simple constat. Dès lors qu'une personne physique ou morale détient des bois et forêts, elle relève pour son imposition du régime spécial du forfait forestier. Le critère essentiel est la détention de bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France. En d'autres termes, le simple fait de détenir au 1er janvier de l'année des biens en nature de bois et forêts conditionne l'application du régime forestier[95]. Cette liste « *bois, oseraies, aulnaies et saussaies* » correspond à la catégorie n° 5 de la classification cadastrale.

41. En matière de droits d'enregistrement, au contraire c'est le critère physique qui prédomine. Que ce soit en matière de droits de mutation à titre gratuit, à titre onéreux ou en matière d'ISF, l'élément essentiel du régime consiste dans la matérialité d'un sol planté d'arbres. Les régimes des articles 793, 2-2°, 885 H du CGI et L. 124-4-1 du CRPM ne s'appliquent pas aux sols destinés à être reboisés. Il faut que des arbres soient déjà présents sur la parcelle. Comme cela a été mentionné en amont, s'agissant de régimes fiscaux de faveur, l'octroi d'exonération impose que les parcelles boisées constituent le support d'une activité économique. Par suite, il faut que les parcelles en nature de bois et forêt puissent être exploitées. L'exploitation des parcelles en nature des bois et forêts dépend donc de deux éléments :

- La potentialité des terres boisées à être exploitées, cet élément est vérifié par les administrations compétentes (DDTM), hors services fiscaux.

[95] CGI, Art. 76

- La volonté des propriétaires de soumettre lesdites terres à des règles particulières de gestion. A cet effet, les propriétaires doivent prendre des engagements formels.

42. Un nouveau fondement tend aujourd'hui à expliquer le bénéfice de régimes de faveur, celui de l'activité professionnelle. La sylviculture est ainsi analysée comme une activité professionnelle et le sylviculteur comme un véritable entrepreneur. Ce rapprochement justifie alors que l'ensemble des régimes de faveur applicables aux entreprises individuelles et sociétaires s'applique aux propriétés et propriétaires sylvicoles, plus particulièrement lorsque l'exploitation sylvicole est gérée comme une véritable entreprise. Ce dernier fondement explique pourquoi la vente de parcelles boisées est en mesure d'être taxée selon le régime des plus-values professionnelles et le cas échéant bénéficier des régimes d'exonération propres à la matière ou encore pourquoi il est aujourd'hui admis que la transmission de parcelles boisées peut bénéficier du dispositif Dutreil.

43. Historiquement, les bois et forêts ont toujours bénéficié de régimes de faveur. Dès 1930, le législateur a montré sa volonté de traiter différemment les bois et forêts des autres biens, en les soumettant à des régimes fiscaux particuliers et singuliers. Cette tendance perdure aujourd'hui, la volonté des pouvoirs publics est de considérer l'exploitation forestière comme une activité économique. Pour ces différentes raisons, la forêt est une oasis fiscale[96]. Afin de vérifier cette affirmation, il convient de retracer la fiscalité applicable à la vie d'une forêt, de son acquisition à sa transmission, en passant par sa gestion ; ce qui permettra de constater qu'à chaque étape de la vie de la forêt, un ou plusieurs régimes fiscaux de faveur peuvent trouver application.
Première Partie : La propriété d'un patrimoine forestier
Seconde Partie : La transmission d'un patrimoine forestier

[96] Pour un article récent : « *Cumuls des dispositifs de faveur : la forêt est-elle une oasis fiscale ?* » par S. Pezard, JCP N 2016, n° 4, 1047

Première partie :

La propriété d'un patrimoine forestier

Aux termes de l'article 544 du Code civil, « *La propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements* ». L'article 546 du Code précité dispose quant à lui que : « *La propriété d'une chose soit mobilière, soit immobilière, donne droit sur tout ce qu'elle produit, et sur ce qui s'y unit accessoirement soit naturellement, soit artificiellement. Ce droit s'appelle "droit d'accession"* ». Etre propriétaire de bois et forêts signifie donc que le droit de propriété s'exerce sur le sol mais également sur les arbres. Ce droit peut être détenu par une personne physique (Titre I) ou une personne morale (Titre II) .

Titre I : L'exploitation directe du patrimoine forestier
Titre II : L'exploitation du patrimoine forestier au travers d'une société

Titre I : L'exploitation directe du patrimoine forestier

L'acquisition de bois et forêts et la constitution d'un patrimoine forestier constituent des opérations en plein essor. Cet intérêt pour ce type d'investissement s'explique notamment par les avantages fiscaux applicables lors de l'acquisition (Chapitre I) et de la gestion des bois et forêts (Chapitre II).

Chapitre I : L'acquisition des bois et forêts
Chapitre II : La gestion des bois et forêts

Chapitre I : L'acquisition des bois et forêts

Pour se constituer un patrimoine forestier, il faut procéder à des acquisitions de bois et forêts ou encore les recevoir aux termes d'une transmission à titre gratuit. Dans ce premier chapitre, nous nous limiterons à l'étude de la fiscalité applicable à l'acquisition, étant ici précisé que la fiscalité applicable à la transmission à titre gratuit sera envisagée dans la seconde partie.
L'acquisition de bois et forêts bénéficie historiquement de régimes de faveur. L'article 15 de la Loi de finances du 16 avril 1930 a donné naissance au fameux régime Sérot qui prévoyait à cette époque l'institution, pour les donations entre vifs et les achats de propriétés en nature de bois et forêts, d'un régime fiscal de faveur. Aujourd'hui, fortement réduites, il demeure néanmoins certaines hypothèses où l'acquisition des bois et forêts peut être placée sous un régime prévoyant un allégement des droits de mutation à titre onéreux (Section I).

La Loi Sérot qui a été abrogée à compter de 1999, prévoyait pour sa mise en œuvre la souscription par l'acquéreur d'un engagement trentenaire. Certains engagements étant aujourd'hui toujours en cours, il reste utile d'étudier ce régime. Il en est de même s'agissant du régime de l'article 1137 du CGI institué par la Loi de finances rectificative pour 2000, devenu caduc depuis 2011 (Section II).

Section I : La fiscalité en vigueur applicable aux acquisitions de bois et forêts

Les bois et forêts constituant au regard du droit fiscal, comme en droit civil, des immeubles, les règles classiques de la vente d'immeuble trouvent application (§1). Toutefois, un régime de faveur particulier a été mis en place et intégré dans le Code rural et de la pêche maritime (§2).

§1. Le droit commun de la vente d'immeuble en matière de droit de mutation

44. S'agissant d'une vente d'immeuble, la vente d'une parcelle de bois et forêts doit être enregistrée et faire l'objet d'une annotation sur le fichier immobilier du service de la publicité foncière. Ce sont des actes qui relèvent de la formalité fusionnée. Depuis le 1er octobre 1970, les

formalités de l'enregistrement et de la publicité foncière sont fusionnées pour les actes publiés au fichier immobilier, l'enregistrement de ces actes résultant de sa publication. Le paiement des droits exigibles est réalisé au moment de la formalité fusionnée. La formalité fusionnée est en principe obligatoire pour tous les actes soumis à la double obligation de l'enregistrement et de la publicité foncière. L'exigence de la formalité fusionnée ne dépend ni de la forme des actes (notariée, administrative, extrajudiciaire...), observation faite toutefois que l'absence d'authenticité de l'acte constitue une cause de refus de la formalité, ni du régime fiscal auquel ces actes sont soumis, c'est-à-dire sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que la formalité doit être effectuée gratuitement ou moyennant le paiement d'un droit, et non plus, du fait que la mutation entre ou non dans le champ de la TVA. Le caractère obligatoire de la formalité fusionnée a notamment pour conséquence d'interdire l'enregistrement séparé à la recette des impôts, des actes qui sont obligatoirement soumis à cette formalité. Les actes obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement sont ceux énumérés à l'article 635 du CGI. Les actes soumis obligatoirement à la publicité foncière sont mentionnés aux articles 28, 35 et 36 du décret 55-22 du 4 janvier 1955 modifié. Du rapprochement de ces textes, il résulte que les actes obligatoirement soumis à la formalité fusionnée sont, notamment les suivants :

- tous actes, même assortis d'une condition suspensive, portant ou constatant, entre vifs, mutation ou constitution de droits réels immobiliers autres que les privilèges et hypothèques : ces droits pouvant porter sur la propriété, la nue-propriété, l'usufruit, l'usage, l'emphytéose, l'antichrèse ou les servitudes : ventes, cessions, rétrocessions, adjudications, retraits, échanges, apports en société, location-accession à la propriété... ;
- tous actes, même assortis d'une condition suspensive, portant ou constatant, entre vifs, un bail pour une durée de plus de douze années et, même pour un bail de moindre durée, quittance ou cession d'une somme équivalente à trois années de loyers ou fermages non échus.

Il existe des actes soumis à la formalité unique de manière facultative comme la promesse unilatérale de vente ou de bail de plus de douze ans. Dans ce cas, la formalité fusionnée doit être expressément accomplie. Il existe encore des actes exclus de la formalité fusionnée comme par exemple les cessions de droits sociaux en leur qualité de cession de biens mobiliers, ou les mutations à titre gratuit opérant transmission à cause de mort uniquement car elles sont soumises à des règles propres en matière de publicité foncière et d'enregistrement.

A. Le champ d'application du droit de vente

Le champ d'application du droit de vente d'immeubles est défini par le premier alinéa de l'article 683, I du CGI. Aux termes de ce texte, le droit de vente d'immeuble est exigible sur « *les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux* ». Il en résulte que, sous réserve des règles de territorialité de l'impôt, le droit de vente atteint, en principe, toutes les conventions qui, en droit fiscal, s'analysent en une mutation à titre onéreux de la propriété ou de l'usufruit de biens de nature immobilière.

1. Les conventions imposables

45. Le droit de vente d'immeuble est susceptible d'atteindre toutes les conventions translatives à titre onéreux de propriété ou d'usufruit d'immeubles. Il est exigible dès l'instant que l'accord sur la chose et sur le prix s'est formé.

Le droit de vente d'immeuble s'applique non seulement aux ventes proprement dites mais également à tous les actes qui, sans revêtir la forme d'une vente, emportent néanmoins mutation à titre onéreux de propriété ou d'usufruit. C'est ainsi que le droit de vente d'immeuble est exigible notamment sur les adjudications ou ventes aux enchères publiques d'immeubles, les rétrocessions de biens immobiliers, annulations et résolutions amiables de ventes d'immeubles, les transactions translatives de propriété immobilière, les dations en paiement ayant pour objet des immeubles ou droits immobiliers, certaines conversions d'usufruit en rente viagère, certaines mutations immobilières résultant de clauses d'accroissement (tontines), les soultes d'échanges immobiliers, les soultes de partage imputables sur des biens immobiliers ainsi que sur les licitations et cessions de droits successifs, ayant pour objet des biens de même nature[97]. En revanche, bien qu'elles soient translatives de propriété, les mutations suivantes sont soustraites du droit de vente. Il s'agit notamment des échanges purement immobiliers qui donnent ouverture au droit prévu à l'article 684 du CGI[98] et des apports en société qui font l'objet d'un régime fiscal particulier[99]. Par suite, toute

[97] Sauf application du régime dérogatoire prévu à l'article 748 du CGI.
[98] L'échange pur et simple d'immeubles est taxé au taux de 5 % sur la valeur de l'un des lots ; BOI-ENR-DMTOI-20-10, n° 1 et suivants
[99] BOI-ENR-AVS-10

convention par laquelle intervient la mutation de parcelles de bois et forêts entre dans le périmètre des conventions relevant du droit de vente d'immeubles. L'échange portant sur des parcelles de bois et forêts ou encore l'apport en société de parcelles de bois et forêts relèvent de régimes particuliers qui seront envisagés pour l'échange §2 du présent titre et pour l'apport, titre II, chapitre I, section II, §1.

2. Les biens imposables

Les mutations à titre onéreux assujetties au tarif immobilier sont celles qui ont pour objet des biens immeubles, le caractère des biens étant déterminé, en principe et sauf dispositions particulières du droit fiscal, selon les règles du droit civil (C. civ. art. 517 à 526). Le tarif immobilier s'applique donc principalement aux ventes d'immeubles par nature, d'immeubles par destination et d'immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent ou encore aux biens déclarés immeubles par détermination de la loi[100].

a. LA QUALIFICATION D'IMMEUBLE PAR NATURE DES BOIS ET FORETS

46. Aux termes de l'article 518 du Code civil « *Les fonds de terre et les bâtiments sont immeubles par leur nature* »[101]. Les fonds de terre sont essentiellement immeubles par nature, ce terme comprenant non seulement le sol, mais aussi les divers éléments qui le composent, le tréfonds, et les plantations et arbres qui s'y développent. L'article 521 du même Code dispose quant à lui « *Les coupes ordinaires des bois taillis ou de futaies mises en coupes réglées ne deviennent meubles qu'au fur et à mesure que les arbres sont abattus* ». Les coupes de bois taillis et de futaies, tant que les arbres ne sont pas abattus constituent des immeubles par nature de sorte que leur mutation à titre onéreux entre donc dans le champ d'application de la taxe de publicité foncière. Toutefois, les récoltes et coupes de bois peuvent perdre leur caractère immobilier, notamment lorsqu'elles sont vendues sur pied. Ces mutations échappent alors à la taxe de publicité foncière[102]. Les ventes de coupes de bois revêtent le caractère mobilier lorsque les arbres vendus, destinés à être prochainement détachés du sol, sont envisagés par les contractants dans leur état futur. Il en

[100] BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 n° 210
[101] BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 n° 220
[102] BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 n° 230

est ainsi lorsque la superficie[103] est vendue isolément ou que le sol et la superficie sont aliénés au profit de deux acquéreurs distincts. Dans cette hypothèse, il s'opère une double mutation concernant le droit réel de superficie d'une part et le droit de propriété sur le tréfonds d'autre part. En conséquence, il est nécessaire d'annoter de l'acquisition aussi bien la fiche personnelle de l'acquéreur de la superficie que celle de l'acquéreur du sol[104]. Il en est de même lorsque le propriétaire du sol acquiert la futaie et le taillis qui appartenaient à une autre personne. L'acte authentique constatant l'acquisition de ces biens meubles ne peut donner ouverture qu'au droit fixe des actes innomés prévu par l'article 680 du CGI[105].

Il en résulte donc que le caractère mobilier ou immobilier de ces biens se détermine essentiellement par l'intention des parties et par la destination qu'elles entendent leur donner. Toutefois, pour écarter l'exigibilité du droit de mutation à titre onéreux, les parties peuvent volontairement qualifier leur convention de vente de biens mobiliers. En effet, sous le couvert de ventes mobilières, peuvent se dissimuler des ventes d'immeubles. Il en est ainsi lorsque la vente du sol et de la récolte ou de la coupe de bois intervient par actes séparés concomitants, ou passés à des dates rapprochées, entre les mêmes parties - ou même lorsqu'il y a des acquéreurs différents - s'il est établi que l'un a agi en tant que personne interposée. L'administration fiscale dispose alors du droit de donner à la convention sa véritable qualification, en mettant en œuvre la procédure d'abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF. En revanche, il a été jugé que l'acquisition par une même personne du sol et de la superficie (taillis et futaie) appartenant à deux vendeurs distincts ne faisait pas perdre à la vente de la superficie son caractère de vente mobilière[106].

b. L'USUFRUIT PORTANT SUR DES BOIS ET FORETS

47. Il résulte de l'article 526 du Code civil qu'est qualifié d'immeuble, l'usufruit des choses immobilières. Par suite, la mutation portant sur l'usufruit d'une parcelle de bois et forêts constitue une vente passible du droit de vente. Cette mutation doit le cas échéant être analysée avec précision dans la mesure où ce qui fait la valeur d'une parcelle de bois et forêts, c'est la coupe qui en résulte. Par suite, le praticien devra s'intéresser à l'assiette du droit de vente.

[103] La superficie s'entend ici de l'arbre après souche ; cette notion se distingue de celle du droit de superficie qui est un droit réel immobilier
[104] JCP N 1958, IV, 2671, chron
[105] Rép. Durieux : AN 17 juillet 1971 p. 3705 n° 18660, non reprise dans la base Bofip.
[106] BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 n° 230

B. Le calcul du droit de vente

48. Conformément à l'article 683, I-al. 2 du CGI, le droit de vente d'immeubles est liquidé sur le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit. Toutefois, l'administration peut rectifier ce prix lorsqu'il lui paraît inférieur à la valeur vénale réelle de l'immeuble (LPF art. L 17). Lorsqu'elle entend ainsi substituer la valeur vénale au prix exprimé, l'administration doit utiliser la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L 55 du LPF et prouver l'insuffisance du prix. Si la valeur vénale de l'immeuble est ainsi susceptible de constituer la base de l'impôt lorsqu'elle est supérieure au prix, le prix reste la base de la perception lorsqu'il excède cette valeur. Il en résulte que les parties ne sont pas autorisées à établir que le prix qu'elles ont stipulé est supérieur à la valeur vénale, quels que soient les motifs pour lesquels elles ont fixé un tel prix, et quelle que soit la disproportion existant entre ce prix excessif et la valeur réelle de l'immeuble[107].

1. L'assiette

L'impôt de mutation atteint non seulement le prix principal, mais encore les charges augmentatives du prix, les réserves et toutes les indemnités stipulées au profit du cédant[108].

a. LE PRIX DES BOIS ET FORETS

α. Les modalités de valorisation de bois et forêts

49. Pour établir la valeur d'une forêt, il convient de distinguer la valeur du sol de la valeur des peuplements[109]. La valeur du sol dépend de sa fertilité, de ses qualités… ce n'est généralement pas le plus difficile à estimer. La valeur des peuplements est plus complexe à établir. Il faut recenser tous les peuplements et les ventiler par essence, qualité et catégorie de produits. Pour chaque type de peuplement, il faut prendre en compte les qualités intrinsèques du bois bien sûr, mais aussi les

[107] Cass. civ. 26 avril 1836 S. 36-I-470 ; Cass. civ. 5 mai 1915 cité in F. Lefebvre ENR V, n° 5010
[108] BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-20 n° 1
[109] Quelques conseils de François Paliard, expert forestier et président de la CNIEFEB, pour la revue Forêts de France d'octobre 2003.

facilités de mobilisation. En effet, les contraintes de mobilisation - comme une forte pente ou un pont à tonnage limité par exemple - peuvent peser lourdement sur la valeur d'une forêt, faute de pouvoir évacuer le bois qu'elle produit. Et pour les peuplements jeunes, il faut calculer la valeur d'avenir, ce qui implique une bonne maîtrise des calculs financiers car il s'agit parfois de travailler sur du très long terme.

Toutefois, il est difficile d'appliquer l'équation suivante : valeur du sol + valeur des peuplements = valeur d'achat ou de vente d'une forêt. En effet, les précisions ci-dessus apportées permettent de calculer la valeur technique de la forêt. Toutefois, la valeur vénale, celle à laquelle le vendeur peut espérer vendre une forêt, est une adaptation au marché de la valeur technique. En 2002, par exemple, les experts ont assisté à plusieurs phénomènes pesant très lourdement sur le marché des forêts : une très forte demande de petites parcelles de 0,5 à 5 hectares négociées très largement au-dessus de leur valeur technique, une forte demande pour des massifs de grande surface mais de faible valeur unitaire, une demande soutenue de massifs feuillus, et une forte désaffectation pour les peuplements résineux, vendus bien en dessous de leur valeur technique. Après la grande peur consécutive aux tempêtes de 1999, les professionnels du secteur assistent aujourd'hui à des demandes qui attribuent de plus en plus d'intérêt aux activités de loisirs et chasse, et pas toujours en premier lieu à la valeur de production de bois de la forêt. Il en résulte donc que déterminer la valeur d'une forêt n'est pas chose aisée… : c'est pourquoi il est important de faire appel à un expert forestier.

β. Le cas particulier de l'usufruit portant sur des bois et forêts

50. S'agissant des actes translatifs de droits démembrés de biens immeubles, l'article 683 du CGI dispose que les droits de mutation sont assis sur « le prix exprimé ». Cet article a une portée générale dans la mesure où il pose le principe de taxation aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière des mutations à titre onéreux de propriété ou d'usufruit d'immeubles. Cela étant, les dispositions de l'article 669 du CGI imposent une modalité fiscale particulière de détermination de l'usufruit qui servira d'assiette à la taxation visée à l'article 683 du CGI. Dans ces conditions, il doit être fait application du principe selon lequel une disposition particulière déroge à une disposition générale. Ainsi, les modalités spécifiques de détermination de l'assiette taxable au cas de démembrement (CGI art. 669) priment les dispositions de taxation générale (CGI art. 683). Ces dispositions spécifiques s'appliquent à toutes les transactions portant sur les droits

démembrés[110].L'administration reprend, ainsi, la réponse ministérielle Grosskost n° 55175 du 28 juin 2005 qui porte sur l'assiette à retenir pour la liquidation des droits de mutation dus à l'occasion de l'apport à une société de droits démembrés d'un bien immobilier. L'administration fiscale indique donc retenir désormais la valeur telle qu'elle résulte de l'application du barème de l'article 669 du CGI, non seulement lorsque le prix stipulé est inférieur à la valeur vénale, mais aussi lorsqu'il est supérieur. La décision d'appliquer le barème de l'article 669 du CGI en cas de vente de droits démembrés d'immeubles, en le faisant prévaloir sur le prix exprimé, est inédite. Rappelons que l'administration peut par ailleurs rectifier ce prix lorsqu'il lui paraît inférieur à la valeur vénale réelle de l'immeuble (LPF art. L 17).

Cette particularité doit en outre être combinée avec la nature très particulière des bois et forêts. En effet, la valeur de l'usufruit acquis va dépendre de ce qu'il est susceptible d'octroyer à l'usufruitier. Il convient de garder à l'esprit que l'acquisition de bois et forêts constitue un investissement à plus ou moins long terme. L'acquéreur attend des revenus de ce placement. En d'autres termes, il convient de déterminer quels sont les fruits qui vont revenir à l'usufruitier et sous quel délai.

Les produits des bois de hautes futaies vont au nu-propriétaire, les fruits des éclaircies ou du taillis vont à l'usufruitier[111]. La jurisprudence ainsi que le Code civil font traditionnellement une différence entre les éclaircies et les coupes de bois de hautes futaies : les arbres de hautes futaies constituent en principe un produit, c'est-à-dire un capital, auquel l'article 592 du Code civil interdit expressément à l'usufruitier de toucher ; il ne peut même pas s'approprier les arbres arrachés ou brisés par une tempête sauf pour faire des réparations dont il est tenu ; et s'il doit pour ce faire, abattre des arbres, il ne peut le faire qu'après que le propriétaire, c'est-à-dire le nu-propriétaire, ait constaté la nécessité de cet abattage. Les arbres de haute futaie sont donc réservés au nu-propriétaire.

L'usufruitier doit en outre conduire le capital mis en place, c'est-à-dire le peuplement, vers la haute futaie en encaissant au passage tous les fruits nécessaires à l'apparition de ce capital que constituent les arbres d'avenir : en définitive, il encaisse le revenu des éclaircies. L'article 590 du Code civil précise que l'usufruitier profite aussi des coupes de bois taillis en observant « *l'ordre et la quotité des coupes, conformément à l'aménagement ou l'usage constant des propriétaires* ». L'usufruitier (ou ses héritiers) ne peut toutefois prétendre à une indemnité pour des coupes ordinaires qu'il

[110] BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 n° 125

[111] « *Usufruit et nue-propriété : attention aux embûches* » par M. Gizard, Le portail des forestiers privé, 15 juillet 2002 ; « *L'usufruit et la nue-propriété : cas de la forêt* » note CRPF, 2 mai 2001

n'aurait pas faites pendant sa jouissance (coupes de taillis, de baliveaux ou de futaies). Enfin, l'article 591 précise que « *l'usufruitier profite encore, toujours en se conformant aux époques et à l'usage des anciens propriétaires, des parties de bois de haute futaie qui ont été mises en coupes réglées, soit que ces coupes se fassent périodiquement sur une certaine étendue de terrain, soit qu'elles se fassent sur une certaine quantité d'arbres pris indistinctement sur toute la surface du domaine.* » . Une jurisprudence est venue préciser l'interprétation de cet article. Il en résulte que seuls les faits observés peuvent servir de preuve de coupe régulière ; aucun plan simple de gestion n'est suffisant en lui-même pour ce faire[112].

b. LES CHARGES AUGMENTATIVES DE PRIX

51. Les charges augmentatives de prix s'entendent de toutes les prestations supplémentaires que le contrat impose à l'acquéreur et tous les avantages indirects que l'acheteur procure au vendeur soit en acquittant ses dettes, soit en prenant à son compte des obligations qui incombent normalement à ce dernier. Les charges ne profitent au vendeur que d'une manière détournée. C'est la seule particularité qui les distingue du prix de vente. Sauf cette différence, les charges participent de la nature du prix[113]. D'anciennes réponses ministérielles non reprises dans la base Bofip précisaient que lorsque l'acquéreur de bois et forêts s'oblige dans l'acte d'acquisition à respecter un contrat de travaux de reboisement conclu par le vendeur avec le Fonds forestier national, les obligations imposées à l'acquéreur et qui lui auraient incombé en toute hypothèse, en vertu des usages ou de la loi, ne constituent pas, en principe, des charges augmentatives du prix pour l'assiette de l'impôt de mutation[114]. Commentant ces réponses ministérielles, les éditions Francis Lefebvre[115] précisent que l'article L 156-2 du Code forestier prévoit que les clauses du contrat de travaux intervenues entre le Fonds forestier national et le propriétaire du terrain à reboiser s'appliquent jusqu'au recouvrement complet de la créance du fonds, quelles que soient les mutations de propriété qui pourraient intervenir. L'engagement pris par l'acquéreur, qui n'est autre qu'une obligation qui lui incomberait en toute hypothèse, en application de la loi, ne peut donc constituer une charge augmentative du prix pour la perception des droits de mutation.

---

[112] Cour d'appel de Pau 24 juin 1993, Drouhault n° 91003866
[113] BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-20 n° 10 et 190
[114] Rép. Donnadieu : AN 4 août 1973 p. 3223 n° 1724 non reprise dans la base Bofip. Dans le même sens : Rép. Fèvre : AN 8 juin 1979 p. 4829 n° 4817.
[115] F. Lefebvre ENR V n° 5820

c. LES RESERVES

52. L'acquéreur d'un bien a droit, par accession, aux fruits civils ou naturels du bien vendu, à compter du jour de la vente. Lorsque la vente s'accompagne de certaines réserves au profit du vendeur, une distinction doit être faite selon que la restriction porte sur un droit personnel ou un droit réel. Si la mutation a pour objet la pleine propriété de l'immeuble et si le vendeur se réserve la totalité ou une partie des revenus (droit personnel sur les revenus) il y a charge augmentative du prix, puisque l'acquéreur doit payer le prix et, en outre, renoncer aux revenus auxquels il a droit par voie d'accession. Au contraire, quand le vendeur se réserve un droit réel sur le bien, le prix correspond à la partie du bien cédé et la réserve ne constitue pas une charge à ajouter au prix[116]. En présence d'une vente de parcelle en nature de bois et forêt, la réserve peut porter sur la coupe. Dans cette hypothèse où le vendeur d'une forêt s'est réservé la coupe de bois arrivée à maturité et destinée à être rapidement exploitée, la doctrine administrative considère que cette réserve ne constitue pas une charge à ajouter au prix. Il en serait différemment s'il s'agissait de coupes nombreuses dont l'exploitation doit s'étendre sur une longue période et si le prix du bien est immédiatement payé ou productif d'intérêts[117].

2. Le taux applicable

53. Dans le régime de droit commun, il existe deux taux de taxation : un taux normal et un taux réduit. Si le taux réduit[118] reste inchangé depuis plusieurs années, le taux normal quant à lui, a évolué depuis ces dernières années. Le taux de droit commun se décompose de la manière suivante :

- un droit départemental de 3,80 % (CGI art. 1594 D, al. 1). En pratique, usant de la faculté qui leur est offerte, la plupart des départements ont voté un taux de 4,50 % ;
- une taxe additionnelle perçue au profit de la commune ou d'un fonds de péréquation départemental de 1,20 % (CGI art. 1584 et 1595 bis) ;
- un prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement du droit départemental calculé sur le

[116] BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-20 n° 280 et 290
[117] BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-20 n° 330
[118] Certaines mutations bénéficient d'un régime spécial se traduisant par l'application d'un taux réduit de 0,715 % plus précisément 0,71498 %). Il se décompose de la manière suivante : 0,70 % de droit départemental (non modulable) auquel s'ajoutent 2,14 % de prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement calculés sur le montant du droit départemental (CGI art. 1647, V-b).

montant du droit départemental (et non sur la base imposable) de 2,37 % (CGI art. 1647, V-a).

La loi de finances pour 2014[119] a offert aux départements en déperdition financière la faculté d'augmenter temporairement le taux du droit départemental sur les actes civils ou judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux. Etaient concernés, tous les actes portant transmission à titre onéreux d'immeubles bâtis ou non en pleine propriété et en usufruit passé entre le 1er mars 2014 et le 29 février 2016, sous réserve que soit prise une délibération du conseil départemental, notifiée aux services fiscaux[120].

La loi de finances pour 2015[121] pérennise le taux majoré pour les départements qui l'ont voté. Le taux en vigueur au 31 janvier 2016 est le taux de droit commun applicable à compter du 1er mars 2016, sauf délibération contraire votée et notifiée par le conseil général aux services des impôts avant le 31 janvier 2016[122]. Ce dispositif ne supprime pas le droit pour les départements de baisser le taux du droit départemental de 3,80 % jusqu'au taux plancher de 1,20 % avec effet au 1er juin (CGI art. 1594 D, al. 2 et art. 1594 E). Par suite, le taux normal applicable est aujourd'hui susceptible d'être différent selon le département de situation du bien objet de la mutation[123]. Il est égal à 5,09006 % ou à 5,80665 %.

Le taux applicable aux acquisitions de bois et forêts est le taux normal. Le taux réduit ne peut s'appliquer aux acquisitions de bois et forêts. Il est en revanche possible que l'acquisition des bois et forêts entre dans le périmètre du régime de faveur de l'article L.124-4-1 du Code rural et de la pêche maritime.

[119] L'article 77 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 prévoit que les conseils départementaux peuvent relever le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement prévu à l'article 1594 D du CGI au-delà de 3,80 % et dans la limite de 4,50 % pour les actes passés et les conventions conclues entre le 1er mars 2014 et le 29 février 2016.

[120] La base Bofip avait publié son commentaire concernant l'augmentation temporaire du taux : BOI-ENR-DMTOI-10-20, 30 avril 2014.

[121] Loi 2014-1654 du 29-12-2014 art. 116

[122] La base Bofip a publié son commentaire concernant la pérennisation du taux majoré : BOI-ENR-DMTOI-10-20, 19 mars 2015

[123] Pour déterminer le taux applicable, il convient de se rendre sur le site http://www.impots.gouv.fr rubrique professionnel – accès spécialisés – notaires et géomètres puis de lire le document sous le § Droit enregistrement. Il y figure un tableau régulièrement mis à jour présentant les taux des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière applicables dans chaque département et en précise la date d'effet.

§2. Le régime de faveur de l'article L. 124-4-1 du Code rural et de la pêche maritime

54. Le CGI ne contient plus aucun article prévoyant un régime de faveur applicable aux acquisitions de bois et forêts. La Loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche, n° 2010-874 du 27 juillet 2010, publiée au J.O. du 28 juill. 2010, a institué un régime de faveur pour les acquisitions de bois et forêts mais ce dernier a été intégré dans le Code rural et de la pêche maritime. Ce texte a été mis en place pour remédier aux coûts importants engendrés par le remembrement forestier. Ce propos est d'ailleurs parfaitement illustré par une réponse Ministérielle Anziani[124] dans les termes suivants : « *Afin de lutter contre le morcellement de la propriété forestière privée, qui est un frein à la mobilisation du bois, plusieurs outils sont prévus par la loi. La procédure d'aménagement foncier agricole et forestier prévue par le Code rural et de la pêche maritime permet le regroupement de parcelles forestières par cessions ou échanges de petites parcelles. Pour les petites parcelles forestières, les frais liés à une cession foncière peuvent être supérieurs au prix de vente. Aussi, pour y remédier, le Gouvernement a fait adopter dans la loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche du 27 juillet 2010 la possibilité pour le département de prendre en charge ces frais. Le nouvel article L. 124-4-1 du Code rural et de la pêche maritime étend ainsi aux cessions de parcelles forestières d'une valeur au plus égale à 7 500 €, réalisées hors des périmètres d'aménagement, la possibilité de prise en charge par le département des frais notariés ainsi que l'exonération des frais de timbre et d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière* ».

55. Aux termes de l'article L. 124-4-1 du Code rural et de la pêche maritime : « *Pour les immeubles forestiers d'une valeur inférieure à la limite définie au deuxième alinéa de l'article L. 121-24, des cessions peuvent être réalisées en dehors de tout acte d'échange amiable. Les articles L. 124-1, L. 124-3, L. 124-4 et L. 127-2 sont applicables à ces projets de cessions* ». L'article L. 124-1 du même Code auquel renvoie l'article L. 124-4-1, dispose dans son dernier alinéa « *Les dispositions de l'article 708 du CGI sont applicables aux échanges effectués conformément aux dispositions des articles L. 124-3 et L. 124-4 du présent Code* ». L'article 708 du CGI auquel renvoie l'article L. 121-1 précité établit un régime fiscal de faveur pour les échanges d'immeubles

[124] Rép. Min. ANZIANI, JO Sén. 30 juin 2011, n° 18324, p. 1713

ruraux. Il convient donc d'étudier le régime de l'article 708 du Code précité pour ensuite déterminer de quelle manière il s'applique aux acquisitions de bois et forêts.

A. Le régime fiscal et financier applicable aux échanges d'immeubles ruraux

56. L'échange d'immeubles ruraux présente l'intérêt de pouvoir bénéficier, sous conditions, d'un avantage fiscal tenant à une exonération pure et simple de droit et d'un avantage financier tenant à une prise en charge des frais inhérents à l'opération (frais notariés et de géomètre). Ce particularisme oblige ainsi le praticien à vérifier la réunion de conditions communes et à avoir recours à la commission départementale d'aménagement foncier.

Aux termes de l'article 708 du CGI, « l*es échanges d'immeubles ruraux effectués conformément aux articles L. 124-3 et L. 124-4 du Code rural et de la pêche maritime sont exonérés de la taxe de publicité foncière ou, le cas échéant, du droit d'enregistrement. Toutefois, les soultes et plus-values résultant de ces échanges sont passibles de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement au taux prévu pour les ventes d'immeubles* ». Les articles L. 124-3 et L. 124-4 du Code rural et de la pêche maritime concernent les échanges et cessions amiables en l'absence de périmètre d'aménagement foncier[125].

En application de l'alinéa 1er de l'article L. 124-3 du Code rural et de la pêche maritime, « *les projets d'échanges amiables d'immeubles ruraux répondant aux conditions définies ci-dessous peuvent être adressés à la commission départementale d'aménagement foncier qui, si elle en reconnaît l'utilité au regard des objectifs poursuivis par l'aménagement foncier, les transmet au conseil départemental. Si celui-ci approuve l'opération, le président du conseil départemental la rend exécutoire dans les conditions prévues à l'article L. 121-21* ». L'article L. 124-4 du Code rural et de la pêche maritime poursuit en précisant « *Quand les échanges sont établis par acte notarié, le département peut prendre en charge les frais occasionnés si la commission départementale d'aménagement foncier reconnaît leur utilité pour l'aménagement foncier. (...)* ». Il résulte de ces textes que l'échange rural qu'il soit bilatéral ou multilatéral[126] bénéficie de régimes de faveur.

[125] La loi du 23 février 2005 a unifié les différentes formes d'échanges sous le vocable unique « d'échanges et cessions amiables d'immeubles ruraux ». Deux procédures ont été, néanmoins, maintenues selon que l'échange intervient ou non dans un périmètre d'aménagement foncier. Dans le premier cas, l'initiative de l'échange appartient à l'autorité administrative et dans la seconde hypothèse, cette initiative appartient aux propriétaires.

[126] Un échange bilatéral est un échange conclu entre deux propriétaires et un échange multilatéral est un échange conclu entre plusieurs propriétaires

L'article 708 du CGI permet sous conditions l'application d'un régime fiscal attractif et l'article L. 124-4 du Code rural et de la pêche maritime octroie sous réserve une aide financière. Il convient pour ces deux avantages de déterminer quelles en sont les conditions et les modalités d'application.

1. L'avantage fiscal attaché à l'échange d'immeubles ruraux

57. Les échanges d'immeubles ruraux effectués conformément aux articles L124-3 et L124-4 du Code rural et de la pêche maritime sont exonérés de la taxe de publicité foncière ou, le cas échéant, du droit d'enregistrement. L'article 708 du CGI renvoie aux échanges d'immeubles ruraux réalisés dans le cadre des échanges et cessions amiables en l'absence de périmètre d'aménagement foncier, c'est-à-dire, les échanges initiés directement par les propriétaires en dehors de toute intervention administrative. Les échanges ainsi visés sont ceux qui peuvent bénéficier d'une prise en charge financière par le département.

a. LES CONDITIONS POUR BENEFICIER D'UNE EXONERATION DE DROIT LORS DE L'ECHANGE

58. Pour être exonéré de taxe de publicité foncière ou de droit d'enregistrement, l'échange doit satisfaire à deux conditions de fonds et une condition de forme.

La première condition tient à la nature des biens échangés[127].

Les immeubles échangés doivent être des immeubles ruraux. Est un immeuble rural celui qui est principalement affecté à la production agricole. Sont ainsi concernés les terrains et bâtiments d'exploitation[128]. Les bâtiments servant à l'habitation de l'exploitant et de son personnel constituent des immeubles ruraux uniquement s'ils forment véritablement l'accessoire de l'exploitation agricole. La valeur, la localisation ou encore la superficie de l'immeuble sont des critères inopérants pour la détermination de la nature de l'immeuble.

La deuxième condition tient à la situation géographique des biens échangés[129].

Deux hypothèses sont visées :

- Si les immeubles échangés sont situés dans le même canton ou dans un canton et dans une

[127] BOI-ENR-DMTOI-20-30, n° 70 renvoyant à BOI-ENR-DMTOI-10-70-30, n° 20

[128] Constitue également un immeuble rural le cheptel et le matériel présentant le caractère d'immeuble par destination, mais les hypothèses d'échange portant sur ces biens sont rares

[129] BOI-ENR-DMTOI-20-30, n° 80 et 90

commune limitrophe de ce canton, il n'est pas requis que les immeubles soient contigus ;

Par mesure libérale, le régime de faveur est également applicable lorsque les immeubles échangés sont situés dans un canton et dans plusieurs communes limitrophes de ce canton, qu'elles appartiennent elles-mêmes à un ou plusieurs cantons. Il en est ainsi également lorsque l'un des immeubles échangés s'étend en outre sur une autre commune non limitrophe du canton, à la condition qu'il s'agisse non de parcelles isolées, mais d'une exploitation ne présentant aucune solution de continuité (Code rural et de la pêche maritime, art. L124-3).

- Si, en revanche, les immeubles échangés ne sont pas situés dans le même canton ou dans un canton et dans une commune limitrophe de ce canton, l'un des immeubles échangés doit être contigu aux propriétés rurales de celui des échangistes qui le reçoit.

Il y a lieu de considérer comme contigus des immeubles qui, sans être naturellement voisins les uns des autres, sont cependant regardés comme les parties d'une même propriété. Ainsi, deux terrains séparés par un chemin rural, par un ruisseau ou par toute autre voie n'empêchant pas la communauté d'exploitation des parcelles, sont réputés contigus. Mais le caractère de contiguïté n'appartiendrait pas à des immeubles séparés par un fleuve, par un chemin de fer ou par tout autre obstacle constituant une interruption réelle de communication entre les propriétés. Il est admis que la condition de contiguïté est remplie lorsque la parcelle qui entre dans la communauté constituée entre deux époux est contiguë à un immeuble propre à la femme ou au mari, ou lorsque la parcelle acquise en propre par l'un des époux est contiguë à un immeuble de communauté. Par contre, cette condition n'est pas satisfaite lorsque le bien acquis par l'un des époux, à titre de propre, est contigu à un immeuble propre de son conjoint.

La troisième condition tient à la forme de l'acte[130].

Le contrat passé en la forme authentique doit contenir certaines mentions obligatoires qui correspondent aux énonciations prescrites par l'article D124-4 du Code rural et de la pêche maritime. L'acte doit ainsi contenir, sous peine de refus d'appliquer le régime fiscal de faveur :

• les noms, prénoms dans l'ordre de l'état civil, domicile, date et lieu de naissance, et profession des coéchangistes, ainsi que le nom de leur conjoint ; le cas échéant, ces mêmes indications sont fournies pour leurs représentants légaux ; si l'un des coéchangistes est une personne morale, le contrat doit contenir la dénomination, la forme juridique, le siège, l'immatriculation ainsi que la mention RCS suivie du nom de la ville où se trouve le greffe où elle est immatriculée.

[130] BOI-ENR-DMTOI-20-30, n° 100 et 110

• la désignation des immeubles échangés (commune, section, numéro, lieu-dit, contenance, nature de culture), et en outre, l'origine de propriété, le mode d'exploitation, la désignation des bâtiments assurés contre l'incendie avec la date et le numéro de la police ;
• l'estimation, par les parties, de la valeur des immeubles échangés et, le cas échéant, le montant de la soulte ;
• l'indication du mode et, éventuellement, des conditions de l'exploitation, ainsi que l'énumération des inscriptions d'hypothèques et privilèges, des droits réels, y compris les servitudes actives ou passives, qui portent sur les immeubles, avec l'indication des actes ou décisions judiciaires leur ayant donné naissance et les références de la formalité exécutée à la conservation des hypothèques (date, volume, numéro) ;
• éventuellement, le consentement exprès et sans réserve, donné par les bénéficiaires d'hypothèques ou de privilèges inscrits ou de droits réels publiés autres que les servitudes, au transfert de leurs droits sur les immeubles attribués et à la mainlevée des inscriptions grevant les immeubles abandonnés ;
• les modalités de répartition entre les coéchangistes des frais auxquels donnent lieu le contrat d'échange et le renouvellement des inscriptions d'hypothèques, ainsi que le renouvellement de la publication des autres droits réels ;
• la mention que l'échange est fait conformément aux dispositions soit de l'article L124-3 du Code rural et de la pêche maritime, soit de l'article L124-4 du Code rural et de la pêche maritime.
L'acte constatant l'échange devra être accompagné, lors de son dépôt au service chargé de la publicité foncière d'un extrait (modèle 1) des immeubles à échanger[131].

b. L'APPLICATION DE LA MESURE FISCALE

59. L'exonération de la taxe de publicité foncière ou, le cas échéant, du droit d'enregistrement ne s'applique que dans la mesure où il y a échange, qu'il soit bilatéral ou multilatéral[132]. Les soultes ou plus- values d'échanges d'immeubles ruraux sont soumises, sauf dispositions particulières, au tarif prévu pour les ventes d'immeubles au taux normal. En revanche, si le coéchangiste débiteur

[131] Code rural et de la pêche maritime, art. D124-10
[132] Les échanges multilatéraux d'immeubles ruraux bénéficient sous les mêmes conditions des mêmes avantages fiscaux que les échanges d'immeubles de même nature entre deux coéchangistes dès lors que tous les immeubles échangés se trouvent situés soit dans un même canton, soit dans un canton et dans des communes limitrophes de ce canton.
Il en est ainsi quel que soit le nombre des coéchangistes.

de la soulte est fermier des biens qu'il reçoit et si les conditions prévues à l'article 1594 F quinquies D du CGI sont réunies, la taxe de publicité foncière est exigible au taux réduit[133]. En outre, un « *coup de pouce* » supplémentaire est octroyé à l'échange d'immeubles ruraux. Il s'agit d'une éventuelle prise en charge financière des frais.

2. L'avantage financier de l'échange rural

60. Le Département peut participer financièrement aux frais d'acte inhérent à l'échange d'immeubles ruraux sous réserve de l'acceptation de la Commission Départementale d'Aménagement Foncier. La prise en charge du département correspond à un maximum de 80 % des frais de Notaire et de ceux du Géomètre (document d'arpentage). Cette aide est apportée quand l'échange a un intérêt agricole (regroupement de parcelles, reconfiguration, rapprochement…).
Il s'agit d'une faculté offerte aux échangistes. L'article L. 124-3 du Code rural et de la pêche maritime le prévoit expressément « *Les projets d'échanges amiables d'immeubles ruraux, (...),* ***peuvent*** *être adressés à la commission départementale d'aménagement foncier*, (…) ». Si les échangistes décident de soumettre leur projet à la CDAF, des conditions de fond et de forme doivent être satisfaites, pour bénéficier de l'avantage financier. Les conditions de fond sont identiques à celles requises pour bénéficier du régime fiscal de faveur. Il faut que l'échange porte sur des immeubles ruraux, lesquels satisfont à des conditions de situations géographiques particulières[134].
En outre, un dossier d'échange d'immeubles ruraux doit être composé. Il convient de remarquer que les pratiques des Départements concernant la chronologie des étapes et la composition du dossier sont parfois différentes. En principe, le dossier doit rassembler les pièces suivantes :
1°) une fiche de renseignement concernant la nature de l'échange : elle permet d'identifier les échangistes et de désigner les parcelles objets de l'échange.
2°) une demande d'aide financière du Département : elle permet d'identifier les frais de l'opération

[133] En application de l'article 1594 F quinquies D du CGI, les acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers bénéficient, quelle que soit leur importance, du droit de vente au taux réduit, à la double condition :
- qu'au jour de l'acquisition les immeubles soient exploités depuis deux ans au moins soit en vertu d'un bail consenti à l'acquéreur (personne physique ou morale), soit en vertu d'une mise à disposition par le preneur au profit de la personne morale acquéreur ;
- que l'acquéreur prenne l'engagement, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit (héritiers, légataires ou donataires), de mettre personnellement en valeur lesdits biens pendant un délai minimal de cinq ans à compter de la date du transfert de propriété.

[134] Cf deuxième condition

(frais d'acte et frais de géomètre)
3°) copies du plan cadastral (avant et après opération) faisant apparaitre la totalité des parcelles en propriété situées dans le périmètre de l'échange, mettant en évidence l'amélioration du parcellaire
4°) copie authentique de l'acte portant échange
5°) copie de la taxe établie par le Notaire avec mention « acquittée »
6°) copie de la facture du géomètre s'il y a eu modification parcellaire ou division avant échange avec mention « acquittée »
7°) relevé d'identité bancaire des bénéficiaires
Techniquement, le dépôt du dossier intervient après la signature de l'acte notarié[135]. Les dossiers d'échange sont envoyés au Conseil général pour avis de la CDAF et mise en paiement si le dossier reçoit un avis favorable de la CDAF.
Le bénéfice des deux avantages est indépendant l'un de l'autre. Il est possible que l'échange d'immeubles ruraux réponde aux conditions de l'article 708 du CGI et bénéficie ainsi d'une exonération fiscale, mais qu'il fasse l'objet d'un avis défavorable de la commission départementale d'aménagement foncier, aux motifs que cet échange ne présente pas un intérêt agricole. Les parties à l'acte encourent ainsi le risque de ne pas voir pris en charge les frais d'acte et de géomètre, dans la mesure où l'acte est signé avant le dépôt de la demande. L'avis rendu par la commission départementale d'aménagement foncier n'a aucune incidence sur le bénéfice du régime fiscal. En revanche, deux conditions sont communes aux deux avantages : l'échange doit porter sur des immeubles ruraux, qui satisfont à des conditions de situations géographiques particulières.

B. La transposition du régime de l'échange d'immeubles ruraux aux mutations de bois et forêts

Il résulte de la transposition du régime applicable aux échanges d'immeubles ruraux, la possibilité pour les mutations de bois et forêts de bénéficier d'un avantage fiscal qui se matérialise par une exonération de la taxe de publicité foncière ou, le cas échéant, du droit d'enregistrement et d'un

[135] Le notaire constitue habituellement les dossiers d'échanges en son étude, rassemblant l'ensemble des pièces avant de les faire parvenir à la Chambre d'Agriculture qui procèdera ensuite à l'instruction de ces échanges. Une fois le calcul effectué par la Chambre d'Agriculture, les dossiers d'échange passeront devant la CDAF pour avis et envoyé ensuite au Conseil Général pour le paiement.

avantage financier qui prend la forme d'une prise en charge partielle par le Département des frais d'acte.

1. L'application de l'avantage fiscal

61. Pour être exonérée de taxe de publicité foncière ou de droit d'enregistrement, la mutation doit satisfaire aux conditions suivantes.

62. **La première condition tient à la nature des biens cédés.**

Les immeubles cédés doivent être des immeubles forestiers. La notion d'« immeubles forestiers » n'a pas donné lieu à commentaire de la part de l'administration fiscale. Cette absence de commentaire s'explique sans doute par le fait que ce régime figure dans le Code rural et de la pêche maritime. Pour cette raison, l'appréciation de la notion d'immeubles forestiers doit être recherchée dans le Code rural et de la pêche maritime et plus particulièrement dans les dispositions applicables à l'aménagement foncier rural, partie comportant le dispositif de l'article L. 124-4-1. Le Code rural et de la pêche maritime prévoit dans son article L. 124-9 une procédure particulière applicable aux échanges et cessions amiables d'immeubles forestiers.

Aux termes de l'article précité, « *Les échanges et cessions d'immeubles forestiers ont pour objet d'améliorer la structure des fonds forestiers par voie d'échanges et de cessions de parcelles et au moyen d'un regroupement des îlots de propriété en vue de favoriser une meilleure gestion sylvicole. Ils sont régis par les dispositions applicables aux échanges et cessions amiables d'immeubles ruraux dans un périmètre d'aménagement foncier sous réserve des dispositions de la présente section et de l'article L. 121-5-1* ». La procédure Echanges et Cessions d'Immeubles Forestiers (ECIF) a été introduite par la loi forestière de juillet 2001. Elle permet aux propriétaires d'échanger, d'acquérir ou de regrouper sans frais leurs parcelles dans la mesure où cette opération favorise la gestion sylvicole. Ce mode d'aménagement peut aussi prendre en compte les terrains à boiser dès lors qu'ils sont inclus dans le périmètre de l'ECIF et que l'opération a pour but l'amélioration des fonds forestiers. Dans un même temps, les biens vacants et sans maître recensés peuvent être acquis par les propriétaires forestiers[136]. Les immeubles forestiers visés sont donc des parcelles en nature

[136] JurisClasseur Rural, V° Échange d'immeubles ruraux, Fasc. unique : ÉCHANGE. – Échange d'immeubles ruraux, n° 11 ; Guide d'utilisation de la loi d'orientation dur la forêt : toutes les pistes pour bien exploiter la loi, Rapport

de bois et forêts susceptibles d'exploitation selon des conditions de gestion durable. En d'autres termes, pour qu'un immeuble forestier bénéficie du régime fiscal de faveur, il est nécessaire qu'elle soit susceptible d'exploitation forestière. La localisation ou encore la superficie de l'immeuble sont en revanche des critères inopérants pour la détermination de la nature de l'immeuble.

63. **La deuxième condition tient à la valeur des biens cédés.**

Les biens cédés doivent être d'une valeur inférieure à la limite définie au deuxième alinéa de l'article L. 121-24 du Code rural et de la pêche maritime. Par suite, bénéficie de l'exonération les parcelles cédées à un même propriétaire dans la limite de 7 500 €. Le texte ne prévoit pas de délai au cours duquel ce seuil doit être apprécié. En l'absence de précision, c'est en principe, un délai raisonnable ou encore normal qui doit être respecté. Il n'existe pas de définition précise de la notion de délai raisonnable ou normal. Les services de l'administration fiscale considèrent que le délai d'UN an est un délai normal[137]. Ainsi, l'administration fiscale serait en droit de refuser à un acquéreur l'application du régime de faveur s'il se porte acquéreur en mai N d'une parcelle pour un prix de 7000 € et en novembre N d'une autre parcelle pour un prix de 3000 €, auprès du même vendeur.

64. **La troisième condition tient à la nature de l'acte.**

L'article L. 124-4-1 du Code précité dispose que l'exonération s'applique aux « *cessions* » qui

---

François Brottes, Documents d'information de l'assemblée nationale 2001, n° 3355, point 23 : « Quelles sont les dispositions prévues pour favoriser la restructuration foncière ?

[137] En application de l'article 150-U, II-1° du CGI, la cession de la résidence principe bénéficie d'une exonération de plus-value immobilière. A cet égard, le logement doit être la résidence principale du cédant au jour de la cession. Cette condition exclut de l'exonération les cessions portant sur des immeubles qui, bien qu'ayant été antérieurement la résidence principale du propriétaire, n'ont plus cette qualité au moment de la vente. Il est admis, lorsque l'immeuble a été occupé par le cédant jusqu'à sa mise en vente, que l'exonération reste acquise si la cession intervient dans des délais normaux et sous réserve que le logement n'ait pas, pendant cette période, été donné en location ou occupé gratuitement par des membres de la famille du propriétaire ou des tiers. Aucun délai maximum pour la réalisation de la cession ne peut être fixé a priori. Il convient donc sur ce point de faire une appréciation circonstanciée de chaque situation, y compris au vu des raisons conjoncturelles qui peuvent retarder la vente, pour déterminer si le délai de vente peut ou non être considéré comme normal. Dans un contexte économique normal, un délai d'une année constitue en principe le délai maximal. Cependant, l'appréciation du délai normal de vente est une question de fait qui s'apprécie au regard de l'ensemble des circonstances de l'opération, notamment des conditions locales du marché immobilier, du prix demandé, des caractéristiques particulières du bien cédé et des diligences effectuées par le contribuable pour la mise en vente de ce bien (annonces dans la presse, démarches auprès d'agences immobilières, etc.). En tout état de cause, lorsque le délai excède la durée normale de vente, le seul fait que l'immeuble ait été mis en vente n'est pas considéré comme de nature à justifier l'exonération de la plus-value, notamment s'il apparaît que le prix demandé ne correspond pas aux prix pratiqués sur le marché immobilier local BOI-RFPI-PVI-10-40-10 n°180 et suivants.

« *peuvent être réalisées en dehors de tout acte d'échange amiable* ». Il en résulte donc que le champ d'application de ce dispositif doit s'entendre largement et s'applique pour toute convention portant mutation à titre onéreux d'immeubles forestiers, telle que les ventes, adjudications, rétrocessions, annulations, etc. mais également aux échanges avec ou sans soulte portant sur des immeubles forestiers. Dans ce dernier cas, les conditions à satisfaire sont exactement celles précédemment définies pour l'échange d'immeubles ruraux.

65. **La quatrième condition tient à la forme de l'acte.**

S'agissant d'une transposition du régime applicable à l'échange d'immeubles ruraux, la condition de forme doit être respectée. Par suite, le contrat passé en la forme authentique doit contenir les mentions obligatoires qui correspondent aux énonciations prescrites par l'article D124-4 du Code rural et de la pêche maritime, à l'exception de celles qui sont propres à la nature de l'acte d'échange. L'acte devrait ainsi contenir, sous peine de refus d'appliquer le régime fiscal de faveur :

• les noms, prénoms dans l'ordre de l'état civil, domicile, date et lieu de naissance, et profession des parties, ainsi que le nom de leur conjoint ; le cas échéant, ces mêmes indications sont fournies pour leurs représentants légaux ; si l'une des parties est une personne morale, le contrat doit contenir la dénomination, la forme juridique, le siège, l'immatriculation ainsi que la mention RCS suivie du nom de la ville où se trouve le greffe où elle est immatriculée.

• la désignation des immeubles cédés (commune, section, numéro, lieu-dit, contenance, nature de culture), et en outre, l'origine de propriété, le mode d'exploitation ;

• le prix des immeubles cédés ;

• l'indication du mode et, éventuellement, des conditions de l'exploitation, ainsi que l'énumération des inscriptions d'hypothèques et privilèges, des droits réels, y compris les servitudes actives ou passives, qui portent sur les immeubles, avec l'indication des actes ou décisions judiciaires leur ayant donné naissance et les références de la formalité exécutée aux services chargés de la publicité foncière (date, volume, numéro) ;

• éventuellement, le consentement exprès et sans réserve, donné par les bénéficiaires d'hypothèques ou de privilèges inscrits ou de droits réels publiés autres que les servitudes, au transfert de leurs droits sur les immeubles attribués et à la mainlevée des inscriptions grevant les immeubles abandonnés ;

• la mention que la vente est faite conformément aux dispositions de l'article L124-4-1 du Code

rural et de la pêche maritime.
L'acte devra être accompagné, lors de son dépôt au service chargé de la publicité foncière d'un extrait (modèle 1) des immeubles cédés.

66. La condition tenant à la situation géographique des biens échangés est une condition propre au régime applicable aux échanges d'immeubles ruraux. Elle ne peut s'appliquer en cas de mutation d'immeubles forestiers, sauf si la mutation concernée prendre elle-même la forme d'un échange d'immeubles forestiers. Aux termes de cette condition, si les immeubles échangés sont situés dans le même canton ou dans un canton et dans une commune limitrophe de ce canton, il n'est pas requis que les immeubles soient contigus ; Si, en revanche, les immeubles échangés ne sont pas situés dans le même canton ou dans un canton et dans une commune limitrophe de ce canton, l'un des immeubles échangés doit être contigu aux propriétés rurales de celui des échangistes qui le reçoit.

2. L'application de l'avantage financier

67. Le Département peut participer financièrement aux frais d'acte inhérent à la mutation d'immeubles forestiers sous réserve de l'acceptation de la Commission Départementale d'Aménagement Foncier. La prise en charge du département devrait correspondre comme pour l'échange rural à un maximum de 80 % des frais de Notaire et de ceux du Géomètre (document d'arpentage). Cette aide devrait être apportée quand la mutation revêt un intérêt sylvicole (regroupement de parcelles, reconfiguration, rapprochement…). Cette faculté offerte aux acquéreurs de parcelles forestières impose de formaliser un dossier qui sera soumis à la Commission Départementale d'Aménagement Foncier. La composition et l'instruction du dossier sont similaires à celles décrites pour l'échange d'immeubles ruraux. Le bénéfice des deux avantages est indépendant l'un de l'autre. Il est possible que la mutation de l'immeuble forestier réponde aux conditions de l'article 124-4-1 du Code rural et de la pêche maritime et bénéficie ainsi d'une exonération fiscale, mais qu'il fasse l'objet d'un avis défavorable de la commission départementale d'aménagement foncier, aux motifs que cette mutation ne présente pas un intérêt sylvicole. A l'inverse, l'avis rendu par la commission départementale d'aménagement foncier n'a aucune incidence sur le bénéfice du régime fiscal.

3. La clause à insérer dans l'acte d'acquisition

68. Il convient de remarquer que le bénéfice de ce régime n'est subordonné à la souscription d'aucun engagement particulier. Néanmoins, une clause spécifique doit être insérée dans l'acte pour justifier au moment du dépôt de l'acte au service chargé de la publicité foncière de la fiscalité de l'acte.

DECLARATIONS FISCALES

Impôt sur la mutation

Pour la perception des droits, les parties déclarent :

que les biens vendus sont des immeubles forestiers affectés à la production sylvicole ;

que les biens sont vendus pour un prix de ++++ *(en lettres et en chiffres)*

Le présent acte contient toutes les indications prescrites par l'article D. 124-4 du Code rural et de la pêche maritime.

Par suite, en application de l'article L.124-4-1 du Code rural et de la pêche maritime, la présente mutation est exonérée de la taxe de publicité foncière, les biens objet des présentes étant des immeubles forestiers d'une valeur inférieure à 7 500 €.

Section II. L'historique des régimes fiscaux applicables aux bois et forêts

69. **Raison d'être du rappel historique.** La loi SEROT du 16 avril 1930 (art. 15), complétée par le décret du 28 juin 1930 avait institué une réduction des droits exigibles au titre des mutations entre vifs de bois et forêts. Ce régime codifié à l'ancien article 703 du CGI, subordonnait son application à la souscription par l'acquéreur, pour lui et ses ayants-cause d'un engagement d'exploitation trentenaire. Même si les dispositions de ce régime ont été abrogées à compter du 1er janvier 1999 par l'article 39 de la loi de finances pour 1999, il demeure aujourd'hui des bois et forêts acquis sur ce fondement pour lesquels l'engagement n'a pas encore expiré.

En suivant, le A de l'article 7 de la loi de finances rectificative pour 2000 (n° 2000-656 du 13 juillet 2000, JO du 14 juillet 2000, p 10808) a institué, sous certaines conditions, une exonération temporaire de toute perception au profit du Trésor en faveur des acquisitions de propriétés en nature

de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés. Ces dispositions ont été codifiées respectivement aux articles 1137 du CGI. Ce dispositif s'appliquait aux acquisitions constatées par un acte authentique signé avant le 1er janvier 2003. L'article 16 de la loi de finances pour 2001 (n° 2000-1352 du 30 décembre 2000, JO du 31 décembre 2000, p. 21127) a prorogé cette période d'application de deux ans. Par suite, le dispositif a été applicable aux acquisitions concernées constatées par un acte authentique signé avant le 1er janvier 2005.

L'article 118 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux a donné la possibilité, à compter du 1er janvier 2005, aux conseils généraux et aux conseils municipaux de délibérer en vue d'exonérer des droits dus à raison des acquisitions précitées constatées par un acte authentique signé avant le 1er janvier 2011, chacun pour leur part.

Par suite, le dispositif de l'article 1137 du CGI a pu être appliqué jusqu'au 31 décembre 2010. Pour bénéficier du dispositif, l'acquéreur devait prendre l'engagement de présenter dans un délai de cinq ans à compter de la date d'acquisition une de garanties de gestion.

A l'instar des remarques formulées à propos de l'article 703 du Code précité, il demeure aujourd'hui des bois et forêts acquis sur ce fondement pour lesquels l'engagement a pu expiré, mais dont les mentions figurent encore dans les actes.

§1. Le régime SEROT abrogé

70. L'article 703 du CGI disposait : « *Sous réserve des dispositions de l'article 1594 D, le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement est réduit à 2 % pour les acquisitions de propriété en nature de bois et forêts, à la condition :*

1° Que l'acte constatant l'acquisition soit appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt attestant que les bois et forêts acquis sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière ;

2° Qu'il contienne l'engagement par l'acquéreur, pour lui et ses ayants cause, de soumettre, pendant trente ans, les bois et forêts, objet de la mutation, à un régime d'exploitation normale, dans les conditions déterminées par le décret du 28 juin 1930.

Pour les acquisitions de forêts entrant dans le champ d'application de l'article L 222-1, premier alinéa, du Code forestier cet engagement est remplacé :

Soit par l'engagement d'appliquer pendant trente ans le plan simple de gestion déjà agréé par le

centre régional de la propriété forestière et de ne le modifier qu'avec l'agrément de ce centre ;
Soit, si, au moment de la mutation, aucun plan simple de gestion n'est agréé pour la forêt en cause, par l'engagement d'en faire agréer un dans un délai de cinq ans à compter de la date de la mutation et de l'appliquer pendant trente ans dans les mêmes conditions que dans le cas précédent. Le bénéficiaire doit prendre, en outre, l'engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu au décret du 28 juin 1930 pendant le délai où le plan simple de gestion de cette forêt n'aura pas été agréé par le centre.
Le régime de faveur est définitivement acquis à l'acquéreur lorsqu'il transmet, à titre gratuit ou à titre onéreux, les bois et forêts à l'Etat ou aux collectivités et organismes mentionnés au I de l'article 1042 »[138].
Le régime de faveur de l'article 703 du Code précité prévoyait une réduction du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière. Il s'agissait d'un taux allégé.

A. Les mutations concernées

1. La nature de la mutation

71. La taxation réduite s'appliquait aux ventes et autres actes translatifs entrant dans les prévisions des anciens articles 683[139] du CGI c'est-à-dire, notamment, aux soultes d'échanges, aux licitations, aux soultes de partages dans la mesure où la soulte s'imputait sur des bois ou forêts, mais également aux attributions réalisées en fin de société à un associé d'une société non soumise à l'IS autre que l'apporteur, aux cessions de parts sociales représentatives d'apports de forêts dans une société non soumise à l'IS dans les trois ans de l'apport, aux apports à titre onéreux à une

[138] Pour étudier le régime de l'article 703 du CGI, il convient de se référer aux commentaires de la documentation administrative de base en vigueur à l'époque. Sous-section 5 acquisitions de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés, DB 7C1455
[139] Dans sa version de l'époque « *I. Les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions et tous autres actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement de 13,80 %, sous réserve des dispositions de l'article 1594 D. La taxe ou le droit sont liquidés sur le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, ou sur une estimation d'experts, dans les cas autorisés par le présent Code. Lorsque la mutation porte à la fois sur des immeubles par nature et sur des immeubles par destination, ces derniers doivent faire l'objet d'un prix particulier et d'une désignation détaillée.*
II. Les ventes d'immeubles domaniaux sont soumises aux impositions prévues au I ».

société[140]. La taxation réduite ne s'appliquait pas en revanche aux partages, licitations et cessions de droits successifs visés aux articles 748[141] et 750[142] du CGI, qui n'étaient pas considérés comme translatifs de propriété et qui étaient soumis à une taxation de 1 %[143].

2. L'objet de la mutation

72. L'acquisition devait porter sur des terrains en nature de bois et forêts au moment du transfert de propriété. L'application du tarif réduit ne pouvait donc être étendue aux acquisitions de terrains nus ou incultes même s'ils étaient destinés à être reboisés.

73. Il résulte de ces précisions deux remarques :

Le texte de l'article 703 du CGI n'apportait aucune précision quant aux mutations portant sur des droits démembrés. La documentation administrative de base ne distinguait pas selon que la vente était réalisée en pleine propriété ou en nue-propriété. Seule une réponse ministérielle intégrée par la suite à la documentation administrative de base a été rendue s'agissant de la possibilité pour le régime Monichon (transmission à titre gratuit de bois et forêts) d'appliquer le régime fiscal de faveur dans la situation où les bois et forêts sont légués pour l'usufruit et pour la nue-propriété à deux légataires différents. Cette réponse ministérielle admet l'application du régime de faveur de l'article 793, 2-2° du CGI sous réserve que l'engagement soit pris par chacun

---

[140] « *Fiscalité du patrimoine forestier* » Etude BIM 7/97, F. Lefebvre, n° 5

[141] Dans sa version de l'époque « *Les partages qui portent sur des biens meubles ou immeubles dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et qui interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux, ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values. En ce qui les concerne, l'imposition est liquidée sur la valeur nette de l'actif partagé déterminée sans déduction de ces soultes ou plus-values* ».

[142] Dans sa version de l'époque « *I. Les parts et portions indivises de biens immeubles acquises par licitation sont assujetties à l'impôt aux taux prévus pour les ventes des mêmes biens.*
II. Toutefois, les licitations de biens mobiliers ou immobiliers dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale ainsi que les cessions de droits successifs mobiliers ou immobiliers sont assujetties à un droit d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière de 1 % lorsqu'elles interviennent au profit de membres originaires de l'indivision, de leur conjoint, de leurs ascendants ou descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux.
En ce qui concerne les licitations et cessions mettant fin à l'indivision, l'imposition est liquidée sur la valeur des biens, sans soustraction de la part de l'acquéreur ».

[143] Le droit de partage de l'époque

des légataires pour que le legs puisse bénéficier du régime de faveur[144]. Dans cette hypothèse, les bois et forêts transmis lors du décès du propriétaire opère un transfert de la pleine propriété détenue par le défunt. En cas de donation avec réserve d'usufruit ou encore de cession des droits portant sur la nue-propriété des bois et forêts, la situation est différente dans la mesure où l'auteur de la transmission transmet la nue-propriété mais en conserve l'usufruit. Fallait-il tirer de cette absence de précision, le principe selon lequel la mutation portant sur la cession isolée de droits démembrés n'entrait pas dans le périmètre de l'exonération ? Il convient a priori de répondre par la négative. Pour bénéficier du régime de l'article 703 du CGI, l'acte devait être appuyé d'un certificat attestant que les bois étaient susceptibles d'exploitation. Ce certificat était obtenu aux termes d'une procédure administrative diligentée auprès de la Direction Départementale de l'Agriculture. A ce titre, un dossier devait être préparé comportant notamment un imprimé « A1 » cerfa n° 50 4224 dument complété[145]. Sur ce certificat, il est précisé « *Si la mutation concerne une nue-propriété, la demande doit être contresignée par le ou les usufruitiers ; si elle concerne un droit indivis, la demande est contresignée par tous les indivisaires* ». En conséquence, à la lecture de ce formulaire, il est possible de considérer que la cession portant sur la nue-propriété de bois et forêts pouvait bénéficier de l'article 703 du CGI. De même, la cession de la pleine propriété de bois et forêts à deux acquéreurs distincts l'un recevant l'usufruit et l'autre la nue-propriété entrait dans les prévisions de l'article 703 du Code précité. La doctrine administrative prévoyait expressément que les actes constatant des cessions de droits indivis portant sur des bois et forêts pouvaient bénéficier de ce régime si les conditions fixées par l'ancien article 703 du CGI étaient remplies.

Les parcelles en nature devaient nécessairement déjà être recouvertes de peuplements forestiers. Pour que le régime de faveur s'applique, il fallait être en présence de bois et forêts répondant aux deux caractéristiques suivantes :

S'agissant de la nature du bien : il doit s'agir d'une parcelle en nature de bois et forêts

Concernant la consistance du bien : il doit pouvoir faire l'objet d'exploitation

[144] Rép. Chauvet : AN 1er mai 1963 p. 2745 et 2746 n° 1588, BŒ 1963-8866 ; D. adm. 7 G-2621 n° 10, 20 décembre 1996.

[145] ANNEXE 3

B. Les conditions d'application

Le régime fiscal édicté par l'ancien article 703 du CGI n'était susceptible de s'appliquer que si les trois conditions suivantes étaient remplies.

1. La production d'un certificat

74. L'acte constatant l'acquisition devait être appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt, attestant que les bois et forêts acquis étaient susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière. Ce certificat n'était valable que pour le mois qui suivait sa délivrance. C'est à la date de l'acte d'acquisition qu'il convenait de se placer pour apprécier si le certificat avait plus ou moins d'un mois. À défaut de production du certificat au moment de la présentation de l'acte à la formalité, la taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement était perçu au tarif de droit commun et cette perception était définitive.

2. La souscription d'un engagement d'exploitation régulière

75. L'acte devait contenir l'engagement par l'acquéreur, pour lui et ses ayants cause (acquéreurs, héritiers, etc.), de soumettre pendant trente ans les bois et forêts, objets de la mutation, à un régime d'exploitation normale dans les conditions déterminées par le décret du 28 juin 1930. Pour les forêts soumises à un plan simple de gestion, c'est-à-dire pour les forêts entrant dans le champ d'application du 1er alinéa de l'article L 222-1 du Code forestier, l'engagement était différent. Il consistait :

- soit en l'engagement d'appliquer pendant trente ans le plan simple de gestion déjà agréé par le centre régional de la propriété forestière et de ne le modifier qu'avec l'agrément de ce centre ;
- soit, si, au moment de la mutation, aucun plan simple de gestion n'avait été agréé pour la forêt en cause, en l'engagement d'en faire agréer un dans un délai de cinq ans à compter de la date de la mutation et de l'appliquer pendant trente ans dans les mêmes conditions que dans le cas précédent. Le bénéficiaire devait prendre, en outre, l'engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu au décret du 28 juin 1930 pendant le délai où le plan simple de gestion de cette forêt

n'avait pas été agréé par le centre.
En tout état de cause, l'engagement devait être pris par l'acquéreur, pour lui et ses ayants cause, dans l'acte même d'acquisition. L'engagement pris par l'acquéreur était irrévocable.

3. La désignation cadastrale des parcelles acquises

76. L'acte d'acquisition devait renfermer l'indication des contenances, numéros des sections et lieux-dits du cadastre des parcelles de bois et forêts faisant l'objet de la mutation. Ces indications, reproduites dans le certificat délivré par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt permettaient de vérifier l'identité des bois et forêts transmis avec ceux pour lesquels le certificat avait été délivré.

C. L'identification des bois et forêts ayant bénéficié du régime SEROT

77. Les engagements trentenaires requis par l'article 703 du CGI ont pu être souscrits dans tous les actes d'acquisitions de bois et forêts passés jusqu'au 31 décembre 1998. Par suite, il est toujours possible de rencontrer des actes portant sur des bois et forêts grevés de cet engagement. Le praticien pourra reconnaitre des bois et forêts grevés de cet engagement soit à la lecture d'un état hypothécaire soit à la lecture du titre de propriété. Lorsque l'application de l'article 703 du Code précité était requis, pour la garantie du paiement du complément de taxe ou droit départemental et du droit ou de la taxe supplémentaire éventuellement exigibles en vertu de l'article 1840 G bis-II du CGI, le Trésor possédait une hypothèque légale sur tout ou partie de l'immeuble objet de la mutation (CGI, art. 1929-3). Cette hypothèque devait être inscrite pour la conservation du droit de suite et du droit de préférence. Elle ne produisait d'effet, à l'égard des créanciers, qu'à compter de la date de l'inscription, laquelle devait, le cas échéant, être renouvelée. Par suite, lorsque le praticien levant un état hors formalité ou encore un état hypothécaire constate une telle hypothèque légale du trésor portant sur la ou les parcelles objet de son opération, il sait alors qu'une certaine diligence s'impose[146]. C'est également à la lecture du titre de propriété qu'il est possible de constater que la parcelle objet de l'acte a été acquise sous le bénéfice du régime de l'article 703 du Code précité.

[146] Cf. développements ultérieurs dans la seconde partie s'agissant de la vente de bois et forêts

78. La clause suivante figurait alors dans le titre de propriété :

IMPOTS SUR LA MUTATION

Pour la perception des droits, l'acquéreur déclare :

Qu'il a obtenu de la Direction Départementale de l'Agriculture de la Forêt du …. (*Département*), en date du …..,, un certificat n° …. , attestant que les bois présentement acquis sont susceptibles d'aménagement ;

Que ledit certificat sera présenté à l'appui de la formalité ;

Et qu'il s'engage expressément, pour lui et ses ayants cause, à soumettre, pendant trente ans à compter de ce jour les bois qui font l'objet de la présente acquisition à un régime d'exploitation normale dans les conditions déterminées par le décret du 28 juin 1930 dont il déclare avoir une entière et parfaite connaissance.

Par suite, la présente vente est passible du régime de faveur prévu par l'article 703 du CGI.

L'assiette des droits est constituée par le prix de vente soit …. (*en lettres et en chiffres*).

79. Le praticien doit être également vigilant lorsque dans l'acte figure la clause ci-après reprise. Elle vise le cas où la parcelle initialement acquise en application de l'article 703 du CGI est revendue et où le nouvel acquéreur reprend contractuellement l'engagement de l'acquéreur initial.

CONVENTION PARTICULIERE – ARTICLE 703 DU CGI

Aux termes de l'acte reçu par Maître …., Notaire à …., le ….., le vendeur a soumis les biens vendus aux dispositions de l'article 703 du CGI.

A l'appui de cet engagement, il a fourni un certificat délivré par la Direction Départementale de l'Agriculture de la Forêt du …. (*Département*), en date du …., n° …. .

En garantie de ces engagements, une inscription d'hypothèque légale a été prise au bureau des hypothèques de …., le …., publiée le … , volume …..P, numéro …..

L'acquéreur déclare bien connaitre les obligations résultant des articles 7 et 8 du décret du 28 juin 1930, et se trouve purement et simplement subrogé dans ses obligations qu'il s'engage expressément à respecter jusqu'au …. Cet engagement est souscrit par l'acquéreur tant vis-à-vis du trésor que vis-à-vis du vendeur.

Si pour quelques raisons que ce soient, ces obligations venaient à ne pas être respectées par l'acquéreur, ce dernier serait seul responsable du paiement des sommes qui pourraient être alors réclamées au vendeur, tant à titre complémentaire que supplémentaire, ainsi qu'il s'y oblige.

§2. Le régime de l'article 1137 du CGI aujourd'hui caduc

Dans sa version initiale issue du vote de la Loi de finances rectificative pour 2000, l'article 1137 du CGI prévoyait un allégement fiscal des frais d'acquisition applicable de plein droit sous réserve d'être dans le périmètre du dispositif. A compter du 1er janvier 2005, cet allégement fiscal a été subordonné à une délibération prise par certaines collectivités locales. Par suite, le dispositif a ainsi vu son champ d'application et sa portée considérablement réduit, ce qui explique sans doute que le dispositif n'ait pas été prorogé après 2011.

A. Le régime applicable du 15 juillet 2000 au 31 décembre 2004[147]

1. Le champ d'application

80. L'acquisition devait porter au moment du transfert de propriété sur des terrains en nature de bois et forêts ou sur des terrains nus destinés à être reboisés. Par contre, les terrains nus frappés d'une interdiction de boisement au jour de leur acquisition ne pouvaient bénéficier de la mesure. Les biens susceptibles de bénéficier de ce régime s'entendaient plus largement que ceux que visaient antérieurement le régime Sérot. En effet, désormais, même une parcelle nue pouvait bénéficier du régime de faveur dès lors qu'elle était destinée à être reboisée. Cette faveur s'expliquait par les terribles désastres provoqués par les tempêtes de décembre 1999. Il a fallu rapidement que le législateur prenne en compte cette catastrophe écologique. C'est pour cette raison que dans son périmètre, l'article 1137 du CGI prévoyait son application aux parcelles plantées mais également aux parcelles destinées à être replantées. L'exonération s'appliquait aux ventes, quelle que soit leur forme (gré à gré, adjudication) mais également aux opérations qui, sans revêtir la forme d'une vente n'en comportaient pas moins transmission à titre onéreux de propriété en droit fiscal, c'est-à-dire notamment aux soultes d'échanges ou de partages dans la mesure où la soulte s'impute sur des biens en nature de bois et forêts ou des terrains nus destinés à être reboisés, aux licitations ou cessions de droits successifs portant sur ces mêmes biens, sous réserve que ces actes n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions des articles 748 et 750 II du CGI.

[147] Instruction du 31 juillet 2002, BOI 7C-6-02

Par ailleurs pouvaient bénéficier de l'exonération les apports en société portant sur ces mêmes biens, effectués à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant un équivalent soustrait aux aléas de l'entreprise, comme le versement d'une somme d'argent, la remise de titres à revenu fixe (obligations, bons de caisse) ou la prise en charge d'un passif incombant à l'apporteur. En revanche, l'exonération n'était pas applicable aux apports purs et simples en société, c'est-à-dire ceux rémunérés uniquement au moyen de l'attribution de droits sociaux. Les acquisitions en cause pouvaient être indifféremment réalisées par des personnes physiques ou des personnes morales. Par suite, l'exonération en cause était notamment applicable, toutes autres conditions étant réunies, aux acquisitions effectuées par les groupements forestiers.

De par son champ d'application particulièrement large, le régime de faveur de l'article 1137 du CGI pouvait s'appliquer de manière quasi systématique à des actes portant transfert de propriété de parcelles en nature de bois plantées ou destinées à l'être. Le phénomène a été d'autant plus marquant que les conditions pour bénéficier du dispositif étaient assez aisées à satisfaire. Cet état de fait n'a plus aujourd'hui d'incidence sur la pratique. En effet, si de nombreux actes ont pu être placé sous ce dispositif, les engagements souscrits par les bénéficiaires ont dès lors expiré. Ainsi qu'il est décrit ci-après, les acquéreurs devaient prendre des engagements sur une durée de cinq années à compter de l'acte matérialisant l'application du régime de faveur. A supposer un acte d'acquisition authentifié le 31 décembre 2004, les engagements souscrits ont expiré le 31 décembre 2009. Par suite, pour tous ces actes, les engagements sont réputés acquis et les transferts de propriété affectant les parcelles en nature de bois n'imposent plus une vigilance accrue du praticien.

2. Les conditions d'application

81. L'acquéreur devait prendre l'engagement dans l'acte d'acquisition de reboiser les terrains nus dans un délai de cinq ans et de présenter dans le même délai une des garanties de bonne gestion prévues aux septième à dixième aliénas de l'article L. 101 du Code forestier. L'article 67 de la loi d'orientation forestière n° 2001-602 du 9 juillet 2001 a remplacé dans l'article 1137 du Code précité l'engagement de présenter une des garanties de bonne gestion prévues aux septième à dixième alinéas de l'article L. 101 du Code forestier par l'engagement de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L.8 du Code forestier. Cette modification s'est appliquée aux acquisitions réalisées à compter du 11 juillet 2001. A l'exception d'une modification dans la

rédaction des clauses de l'acte[148], la réforme du Code forestier n'a eu aucun impact sur le régime fiscal de l'article 1137 du CGI.

Il convient de relever que la nature de la parcelle acquise faisait varier la nature de l'engagement souscrit. Pour une acquisition de parcelle plantée en nature de bois et forêts, seul un engagement de gestion durable devait être souscrit pour une durée de cinq années, alors que pour l'acquisition d'une parcelle acquise nue et destinée à être reboisée, l'engagement souscrit était double ; il comprenait celui de reboiser et d'appliquer une fois le reboisement effectué une des garanties de gestion. Il est précisé que la preuve de la réalisation de l'engagement n'avait pas à être formalisée auprès de l'administration fiscale. Cette dernière condition tenant à la souscription d'engagement mérite d'être comparée aux conditions qui étaient requises par le régime Sérot pour en bénéficier.

Les engagements souscrits par le bénéficiaire du dispositif de faveur étaient d'une durée de cinq années. Il s'agissait là d'une différence notable avec le régime Sérot. Les acquéreurs de parcelles en nature de bois et forêts sont passés d'un engagement trentenaire à un engagement de cinq années, et ce pour un résultat plus intéressant puisque d'un allègement de droit prévu par le régime Sérot, le législateur est passé à une exonération de toute perception au profit du Trésor.

En outre, alors que pour bénéficier du régime Sérot, l'acquéreur devait obtenir un certificat attestant que les parcelles acquises étaient susceptibles d'exploitation conforme au régime forestier, soit un contrôle a priori, le dispositif de l'article 1137 du CGI ne subordonnait nullement son bénéfice à l'obtention d'un tel certificat. L'instruction administrative allait même plus loin pour les parcelles nues destinées à être reboisées puisqu'elle précisait « *que la preuve de la réalisation de l'engagement n'a pas à être formalisée auprès de l'administration fiscale* » et que « *les infractions visées à l'article 1840 G decies du CGI sont constatées par des procès-verbaux dressés par les agents de la direction départementale de l'agriculture et de la forêt* », que « *le service des impôts n'intervient donc pas dans la recherche des infractions qui peuvent être commises. Il ne pourra procéder au rappel des droits qu'au vu des procès-verbaux dressés par les agents susmentionnés* »[149].

Ces avantages offerts aux investisseurs de parcelles en nature de bois et forêts s'expliquaient par

[148] Il en résulte donc que la rédaction des engagements souscrits a été différente selon que les propriétés en nature de bois et forêts avaient été acquises avant ou après le 11 juillet 2001.
[149] Instr. Précitée, n° 13, 24 et 25

la crise qui touchait la sylviculture à l'époque[150]. Cette branche fleuron de l'industrie française a subi des dommages naturels conséquents avec les tempêtes et les maladies. Le régime de l'article 1137 du CGI était donc un régime conjoncturel adopté en vue de répondre à une demande circonstanciée, ce qui explique qu'il n'ait pas été prorogé après 2011.

3. La portée de l'exonération

82. L'article 1137 du CGI exonérait de toute perception au profit du Trésor les acquisitions de propriétés en nature de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés. Par suite, l'exonération précitée s'appliquait aux droits d'enregistrement, à la taxe de publicité foncière, ainsi qu'au droit de timbre de dimension. Les salaires des conservateurs des hypothèques demeuraient exigibles.

4. La déchéance du régime de faveur

83. En cas de manquement à l'un des engagements pris dans les conditions prévues à l'article 1137 du CGI, les dispositions de l'article 1840 G decies étaient applicables. Aux termes de cet article, « *I. En cas de manquement à l'un des engagements pris dans les conditions prévues à l'article 1137, l'acquéreur est tenu d'acquitter l'imposition dont il avait été exonéré et, en outre, un droit supplémentaire de 1%.*
II. Les infractions visées au I sont constatées par des procès-verbaux dressés par les agents du service départemental de l'agriculture ».

a. LES CAS DE DECHEANCE

84. Pour les propriétés en nature de bois et forêts, la déchéance était encourue lorsque, dans le délai de cinq ans à compter de l'acquisition, les propriétés en nature de bois et forêts ne présentaient pas une des garanties de bonne gestion prévues aux septième à dixième alinéas de l'article L. 101 du Code forestier, ou une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du Code forestier.

[150] La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 38, 22 Septembre 2000, p. 1364, comm. Loi de Finances rectificative pour 2000 (n° 2000-656, 13 juill. 2000)

Pour les terrains nus, la déchéance était encourue lorsque, dans le délai de cinq ans à compter de l'acquisition, les terrains nus n'avaient pas été reboisés, ou ne présentaient pas une des garanties mentionnées ci-avant.

b. UNE EXCEPTION PREVUE PAR LA DOCUMENTATION ADMINISTRATIVE DE BASE

85. L'exonération n'était pas remise en cause dans l'hypothèse où postérieurement à la signature de l'acte d'acquisition, une disposition législative ou réglementaire ou une décision administrative édictait une interdiction de boisement.

c. LE CAS PARTICULIER DES ACQUISITIONS SUCCESSIVES

86. Une question revenait régulièrement s'agissant du régime de l'article 1137 du CGI, la mutation successive des bois et forêts acquis précédemment sous le bénéfice de ce régime, emportait-elle déchéance ?

Lorsque plusieurs acquéreurs successifs avaient bénéficié du régime d'exonération, chacun d'eux pouvaient conserver définitivement le bénéfice de ce régime si l'acquisition qu'il avait réalisée, envisagée isolément, remplissait les conditions requises. Chacun des acquéreurs disposait donc d'un délai de cinq ans à compter de la date à laquelle il avait acquis le terrain, pour remplir les conditions de reboisement, et de présentation d'une des garanties soit de bonne gestion soit de gestion durable. L'appréciation du respect des engagements respectifs de l'acquéreur primitif et des acquéreurs suivants s'effectuait en principe de manière indépendante. Cependant, l'engagement de reboisement ou de présentation de l'une des garanties précitées était considéré comme rempli par l'un des acquéreurs si, dans le délai imparti à cet acquéreur, l'engagement était respecté par l'un des acquéreurs suivants.

Il convient de retenir de ce régime les enseignements suivants :

Les engagements souscrits par les acquéreurs successifs étaient personnels dans la mesure où entre le jour de l'acquisition et N+5, ils étaient les seuls redevables de l'impôt en cas de déchéance. L'administration fiscale, en cas d'infraction constatée, opérait un redressement de tous les acquéreurs qui avaient demandés l'application de l'article 1137 du CGI. Les engagements souscrits par les acquéreurs successifs ne permettaient pas de s'exonérer de tout risque de redressement dès lors que la période de cinq années n'avait pas expiré. En revanche, les engagements pris n'imposaient pas à l'acquéreur de satisfaire lui-même à ces derniers. Les engagements d'un premier

acquéreur pouvaient être réalisé par son ayant-droit, à savoir l'acquéreur suivant. Par suite, l'engagement de cinq ans souscrit par le bénéficiaire de l'exonération est un engagement légal qui pouvait se transmettre, sans que cette transmission ne lui permette d'être délié des conséquences du non-respect de l'engagement ; Le seul moyen pour le bénéficiaire de l'exonération de soumettre le repreneur de l'engagement à des obligations était d'insérer une clause de responsabilité contractuelle dans l'acte. Ces éléments de réflexions seront ultérieurement repris.

B. Le régime de l'article 1137 du CGI applicable du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2010[151]

87. L'article 118 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux a donné la possibilité, à compter du 1er janvier 2005, aux conseils généraux et aux conseils municipaux de délibérer en vue d'exonérer des droits dus à raison des acquisitions visées par l'article 1137 du CGI constatées par un acte authentique signé avant le 1er janvier 2011, chacun pour leur part, étant précisé que le droit de timbre de dimension perçu sur les conventions conclues et actes passés jusqu'au 31 décembre 2005 et le salaire du conservateur des hypothèques demeuraient exigibles. Le dispositif de l'article 1137 du CGI a été prorogé mais sa portée a été limitée. Le champ d'application ainsi que les causes de déchéances sont restées identiques. Seules les conditions ont été modifiées.

1. La condition supplémentaire relative à la délibération des collectivités locales

88. A compter du 1er janvier 2005, pour qu'une acquisition de parcelle en nature de bois et forêts ou une parcelle destinée à être reboisée bénéficient du régime de faveur, il fallait nécessairement que les collectivités locales aient acceptées de renoncer à percevoir les droits leur revenant.

Pouvaient ainsi délibérer en vue d'accorder le bénéfice des dispositions de l'article 1137 du CGI :

- les départements, au profit desquels est perçu le droit d'enregistrement ou la taxe de

[151] Instr. 12 avr. 2005 : BOI 7 C-1-05

publicité foncière sur les mutations à titre onéreux d'immeubles situés sur leur territoire (CGI, art. 1594 A) ;

L'exonération du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière rendait impossible la perception des droits et taxes additionnels à ces droits ou qui sont assis sur ces droits. Ainsi, l'exonération accordée sur délibération des conseils généraux emportait exonération non seulement des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière mais également :

- de la taxe additionnelle perçue au profit des communes ou du fonds de péréquation ;
- du prélèvement pour frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvements et de non-valeurs
- de la taxe sur les opérations donnant lieu à la perception d'un droit d'enregistrement ou d'une taxe de publicité foncière.
- les communes de plus de 5000 habitants, ainsi que celles classées comme stations balnéaires, thermales, climatiques, de tourisme et de sports d'hiver, au profit desquelles est perçue une taxe additionnelle au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière (CGI, art. 1584). Les autres communes ne pouvaient pas délibérer, dès lors que la taxe additionnelle au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière, due en application de l'article 1595 bis du CGI, n'était pas perçue à leur profit mais au profit d'un fonds de péréquation départemental.

2. Une absence d'application en pratique

89. Le législateur a maintenu jusqu'au 31 décembre 2010 le régime de l'article 1137 du CGI. Toutefois, il s'agissait d'une pure gageure. Il suffit pour le comprendre de lister les départements et communes qui ont adopté les délibérations requises entre 2005 et 2010. A cet égard, l'instruction du 27 mai 2005, BOI 7 C-2-05 a eu pour objet de diffuser, sous forme de tableaux, les taux, abattements et exonérations applicables à compter du 1er juin 2005 en matière de droit d'enregistrement et de taxe de publicité foncière. Elle comportait un troisième tableau, en annexe 3, énumérant les départements et les communes ayant voté l'exonération prévue à l'article 1137 du CGI modifié concernant les acquisitions de propriété en nature de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés[152]. Pour déterminer la portée du régime fiscal de l'article 1137 du CGI dans sa version en vigueur à compter du 1er janvier 2005, il convient de relever les points suivants :

[152] ANNEXE 4

Le montant des droits de vente se décompose en plusieurs droits perçus par l'Etat et les différentes collectivités locales du lieu d'établissement du bien. Les taux étaient au 1er janvier 2006 les suivants.

• Une taxe perçue au profit de l'Etat qui vient s'ajouter au droit départemental au taux de 0,20 %,

• Une taxe départementale au taux de 3,60 %,

• Une taxe communale au taux de 1,20%.

• Un prélèvement au profit de l'Etat au taux de 2,50% qui s'applique au montant du droit départemental.

Soit un taux global de 5,09%.

Par suite, si la Commune et le Département adoptaient une délibération tendant à faire bénéficier les acquisitions de parcelles de bois et forêts d'une exonération de droit, il n'en résultait pas pour autant une acquisition en franchise de droit. Il convient en outre de remarquer que les collectivités locales ayant adopté les délibérations requises n'étaient pas forcément celles qui comportaient les massifs forestiers français les plus importants, et inversement, que les collectivités locales comportant les massifs forestiers les plus prépondérants n'avaient pas adopté les délibérations en question. Les massifs forestiers les plus importants sont situés dans le Jura et les Vosges. Si le département du Jura avait délibéré pour exonérer de droit les acquisitions de parcelles, celui des Vosges ne l'avait pas fait. Au surplus, seules deux communes des Vosges avaient en 2010 adopté les délibérations requises pour faciliter les transferts de propriété et les investissements sylvicoles. Devant cet état de fait, il paraît logique que le régime de l'article 1137 du CGI n'ait pas été prorogé après 2011.

C. L'identification des bois et forêts ayant bénéficié du régime de l'article 1137 du CGI

90. Les engagements de cinq années requis par l'article 1137 du CGI ont pu être souscrits dans tous les actes d'acquisitions de bois et forêts passés jusqu'au 31 décembre 2010. Par suite, il n'est plus possible de rencontrer des actes portant sur des bois et forêts grevés de ces engagements. Le praticien pouvait reconnaitre des bois et forêts grevés de ces engagements uniquement à la lecture du titre de propriété. En effet, à la différence du dispositif de l'article 703 du CGI qui prévoyait, pour la garantie du paiement du complément de taxe ou droit départemental et du droit ou de la taxe supplémentaire éventuellement exigibles en cas de déchéance, que le Trésor possédait une

hypothèque légale sur tout ou partie de l'immeuble objet de la mutation (CGI, art. 1929-3), le dispositif de l'article 1137 du Code précité ne prévoyait aucun dispositif analogue. Par suite, faute d'inscription de cette hypothèque, la lecture d'un état hypothécaire ne permettait nullement de savoir que la parcelle objet de la présente opération a pu en son temps être acquise sous le bénéfice de l'article 1137 du CGI. C'était uniquement à la lecture du titre de propriété qu'il était possible de constater que la parcelle objet de l'acte a été acquise sous le bénéfice du régime de l'article 1137 du Code précité. Comme cela a été rappelé en amont, ce n'étaient pas les transferts de propriété successifs qui posaient difficulté tant que la parcelle en nature de bois et forêt continuait d'être exploitée dans le respect des garanties de gestion durable. En effet, les engagements d'un acquéreur pouvaient être satisfaits par un acquéreur successif. La difficulté intervenait lorsque la parcelle n'était plus exploitée dans le respect des principes des garanties de gestion durable. Quoiqu'il en soit, depuis le 1er janvier 2016, le praticien n'a plus à s'inquiéter s'il doit passer un acte portant sur une parcelle en nature de bois et forêts précédemment acquises sur le terrain de l'article 1137 du CGI, les engagements souscrits étant définitivement éteints. La circonstance par laquelle aucune hypothèque légale n'était prise renforce encore l'argumentaire.

Chapitre II : La gestion des bois et forêts

Section I. Les impositions liées aux revenus du patrimoine forestier

§1. L'impôt sur le revenu lié à l'activité sylvicole

A. Le régime forestier

91. Aux termes de l'alinéa 2 de l'article 63 du CGI portant définition du bénéfice de l'exploitation agricole, « *Ces bénéfices comprennent notamment ceux qui proviennent de la production forestière, même si les propriétaires se bornent à vendre les coupes de bois sur pied* ». Par suite, en application de cet article, sont imposés comme bénéfices agricoles, les revenus de la production forestière. Il convient d'entendre tous les revenus provenant de propriétés boisées, qu'il s'agisse de bois proprement dits, d'aulnaies, d'oseraies, de saussaies ou de bois industriels, c'est-à-dire de ceux dont l'exploitation a pour objet principal ou accessoire la récolte de produits tels que fruits, résine ou écorces[153]. Les revenus provenant de la production forestière sont imposés dans la catégorie des BA – bénéfices agricoles – mais selon un régime très spécial. En d'autres termes, le revenu forestier est un bénéfice agricole[154]. En effet, aux termes de l'article 76 du CGI, il est précisé « *En ce qui concerne les bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France, le bénéfice agricole imposable provenant des coupes de bois est fixé à une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition* ».

Il résulte de l'article 76 du CGI, un simple constat. Dès lors qu'une personne physique ou morale détient des bois et forêts, elle relève pour son imposition du régime spécial du forfait forestier. Le critère essentiel est la détention de bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France. En d'autres termes, le simple fait de détenir au 1er janvier de l'année des biens en nature de bois et forêts conditionne l'application du régime forestier. Ce régime particulier a été institué dès 1949 pour tenir compte de la longueur d'attente de revenu et de l'importance de ceux-ci lorsqu'ils surviennent.

[153] BOI-BA-CHAMP-10-10-10-20

[154] Droit et Fiscalité forestiers, par Marc Gizard, éd. PUF, coll. Droit Fondamental, publiée en 1996, n° 492

1. La mise en œuvre du régime forestier

Le régime de l'article 76 du CGI doit être précisé tant dans son champ d'application que dans ses modalités d'application.

a. LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 76 DU CGI

91. Pour appréhender la spécificité et la portée du régime, il convient de se poser les questions suivantes :

- Quelles sont les personnes pouvant prétendre au régime forestier ?
- Quels sont les biens soumis au régime forestier ?
- Comment doivent être détenus les biens soumis au régime forestier ?
- Quelles sont les recettes couvertes par le régime forestier ?

93. S'agissant de la qualité des personnes visées par l'article 76 du CGI, le texte ne fait aucune distinction. C'est ainsi que le régime d'imposition s'applique indifféremment à une personne physique ou une personne morale détenant des bois et forêts en pleine propriété, en indivision ou en usufruit. Bien évidemment, les associés relevant de l'impôt sur le revenu du groupement forestier[155] bénéficient de ce dispositif à l'instar d'un sylviculteur personne physique. Cette circonstance selon laquelle le bénéfice d'un groupement forestier provenant de la coupe de bois est imposé dans la catégorie des bénéfices agricoles selon le régime forfaitaire d'imposition prévu à l'article 76 du CGI, sans condition de recettes, a d'ailleurs été rappelé à l'occasion d'un rescrit rendu par l'administration fiscale dans les termes suivants[156]. La question posée par le contribuable dans le cadre du rescrit était la suivante :

« *Lorsqu'un groupement forestier perçoit des revenus relevant de catégories d'imposition différentes, quelles sont les règles de déductibilité applicables aux rémunérations, honoraires et commissions concourant indistinctement à l'acquisition et à la conservation de ses différents revenus ?* ».

Le service interrogé apporte la réponse suivante :

[155] Un groupement forestier constitué dans les conditions de l'article L. 241-1 du Code forestier n'est pas assujetti à l'impôt sur les sociétés et ne peut jamais opté pour cet impôt (CGI, art. 238 ter).
[156] Décision de rescrit 8 novembre 2011 n° 2011/30 (FP) ; BOI-RFPI-DECLA-20, n° 150

« Les groupements forestiers perçoivent principalement deux types de revenus :
- d'une part, des revenus tirés de la production forestière (vente de coupes de bois) qui entrent dans la catégorie des revenus agricoles définis à l'article 63 du CGI ;
- d'autre part, des redevances provenant de la mise à disposition par le groupement au profit de tiers de certains droits attachés aux propriétés comme le droit de chasse.

En application de l'article 14 du CGI, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale, ces redevances constituent des recettes accessoires à la location des propriétés non bâties imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Pour être déductibles des revenus fonciers, les charges doivent :
- avoir été engagées en vue de l'acquisition ou la conservation du revenu ;
- avoir été effectivement payées au cours de l'année d'imposition par le propriétaire ;
- être justifiées ;
- se rapporter à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Ainsi, les dépenses afférentes à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposés dans une autre catégorie ne sont pas admises en déduction au titre des revenus fonciers ; tel est le cas, par exemple, des charges afférentes aux produits imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles. En revanche, les charges exposées dans le cadre de la location de droit de chasse, relevant de la catégorie des revenus fonciers, suivent les règles de déductibilité des charges foncières.

S'agissant plus particulièrement des rémunérations, honoraires et commissions versés par un groupement forestier à des tiers au titre de sa gestion ou de la gestion de ses forêts, ces charges peuvent concourir à acquérir et conserver les différents revenus perçus par le groupement et, partant, relever de différentes catégories de revenus imposables à l'impôt sur le revenu. Il est alors nécessaire de procéder à une ventilation des dépenses afin de les répartir entre les activités du groupement qui sont imposées dans des catégories différentes. Dans l'hypothèse où des dépenses

concourent indistinctement à l'acquisition et à la conservation de revenus imposés dans des catégories différentes, il est admis que la ventilation de ces dépenses soit réalisée au prorata des revenus concernés. Chaque fraction de dépense ainsi affectée à chaque activité est déductible ou non en fonction du régime d'imposition des revenus dont elle assure l'acquisition et la conservation.

A cet égard, il est rappelé que le bénéfice du groupement forestier provenant de la coupe de bois est imposé, dans la catégorie des bénéfices agricoles, selon un régime forfaitaire d'imposition prévu à l'article 76 du CGI, sans condition de recettes. Ce bénéfice est fixé chaque année à une somme forfaitaire, égale au revenu cadastral ayant servi au titre de l'année d'imposition de base à la taxe foncière sur les bois et forêts d'exploitation. Ce bénéfice forfaitaire est réputé tenir compte de l'ensemble des charges de l'exploitation, y compris la fraction des rémunérations, honoraires et commissions afférente à l'activité de coupe de bois. ».

94. Relèvent également, le cas échéant, du régime forestier les associés de sociétés civiles immobilières passibles de l'impôt sur le revenu. A contrario, ne peuvent jamais bénéficier du régime forestier :

- Les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- Les associés de sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu mais qui sont personnellement passibles de l'impôt sur les sociétés.

Est sans incidence sur l'application du régime forestier, la profession du sylviculteur, la surface des parcelles en nature de bois et forêts détenus ou encore le montant des recettes perçues effectivement au cours de l'année au titre des bois et forêts. Il résulte de ces différentes précisions que la simple détention au 1er janvier de l'année de biens en nature de bois et forêts rend applicable le régime forestier forfaitaire. Pour connaître l'identité des personnes détentrices, il suffit de se reporter au cadastre[157] qui constitue le moyen de preuve essentiel bien que seulement présumé[158].

[157] A cet égard, il convient de rappeler que les abréviations suivantes correspondent à des bois : Il en résulte ainsi qu'un bien est en nature de bois s'il figure sur le relevé de propriété dans la colonne intitulée, « GR/SS GR » : B (bois), BF (futaie feuillue), BM (futaie mixte), BR (futaie résineuse, y compris landes), LB (landes boisées), BO (oseraie), BP (peupleraie), BS (taillis sous futaie) et/ou BT (taillis simple ou de formation forestière méditerranéenne)

[158] Droit et Fiscalité forestiers, par Marc Gizard, éd. PUF, coll. Droit Fondamental, publié en 1996, n° 499

95. Concernant la nature des biens entrant dans le champ d'application du régime forestier, il doit s'agir de bois, aulnaies, saussaies, oseraies, etc. tels que définis dans la 5e catégorie visée dans l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908[159]. Une remarque plus intéressante concerne la localisation des biens en nature de bois et forêts. En effet, le texte impose un critère géographique de situation des bois et forêts. Il est nécessaire que les bois et forêts soient localisés sur le territoire français. Ainsi, pour savoir si le régime spécial s'applique, il convient de déterminer où sont situés les bois et forêts. Si un contribuable est fiscalement domicilié en France et possède des bois hors de France, il sera considéré comme percevant des subsides de source étrangère et imposé en tant que tel. Néanmoins, les revenus perçus des biens en nature de bois et forêts situés hors du territoire ne pourront être imposés selon le régime spécial de l'article 76 du CGI.

A cet égard, il convient de rappeler que les contribuables fiscalement domiciliés en France sont en principe imposables en France sur l'ensemble de leurs bénéfices agricoles, qu'ils soient de source française ou étrangère[160]. Les bénéfices étrangers ne sont toutefois pas pris en compte si l'activité est exercée dans un pays lié à la France par une convention fiscale réservant l'imposition des bénéfices au pays d'implantation. Lorsqu'ils sont imposables en France, les résultats des exploitations étrangères doivent être déclarés séparément. L'article 158, 1-2e alinéa, s'oppose à l'évaluation forfaitaire des bénéfices agricoles réalisés à l'étranger. Ces bénéfices doivent donc être retenus pour leur montant réel. En d'autres termes, les revenus de source étrangère doivent être déterminés selon un régime de bénéfice réel, le régime du forfait ne leur étant pas applicable. Le texte de l'article 158, 1 du CGI n'apporte aucune précision quant à la portée de cette exclusion. L'obligation de déclarer les revenus agricoles de source étrangère pour leur montant réel concerne-t-elle tous les revenus agricoles en ce compris, les produits tirés de la coupe de bois ? Faute de distinction opérée par le texte du Code, la réponse devrait être à notre sens positive. Par suite, si un contribuable détient des bois hors de France et réalise une coupe de bois arrivés à maturité, il devra être imposé sur ce revenu sans recours aux règles particulières du régime forfaitaire forestier. Bien évidemment, si ce produit a déjà donné lieu à imposition à l'étranger, cette dernière sera déductible. La localisation des bois et forêts constitue une condition de l'application du régime forfaitaire.

[159] BOI-IF-TFNB-20-10-10-10 qui renvoie à BOI-ANNX-000248
[160] CGI, art. 4 A et 4 B

96. S'agissant des modalités de détention, les commentaires administratifs soulignent que le régime spécial s'applique sous réserve :
- que la propriété boisée ne figure pas à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale, soit à titre d'immobilisation, soit en tant que stock (exemple : marchand de biens)[161].
- de l'application des dispositions du 1 du I de l'article 155 du CGI[162].

97. La première réserve consiste à refuser le bénéfice du régime de faveur à des entreprises ou sociétés procédant à l'exploitation forestière uniquement dans le cadre de leur activité de négoce, les biens détenus n'étant alors que des éléments de stock. Cette solution a été d'ailleurs été expressément affirmée dans une décision rendue par le Conseil d'Etat dans les termes suivants : « *Considérant que l'ensemble du boisement d'une forêt appartenant à une entreprise ayant pour objet l'exploitation forestière, qu'il s'agisse de bois arrivés à maturité ou des bois en cours de croissance, destinés les uns et les autres à être coupés, constitue l'objet même du négoce de cette entreprise et a donc pour celle-ci le caractère d'un stock, au sens de l'article 38 ter du CGI et non d'un élément de l'actif immobilisé, alors même que l'exploitation de ce boisement serait soumise à l'observation d'un plan de gestion agrée, dans les conditions prévues par le Code forestier ; que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant, après avoir souverainement estimé que la valeur du sol forestier n'avait pas changé entre 1978 et 1981, que la totalité du profit tiré par la société de la revente de la forêt qu'elle avait achetée en 1978 provenait de la cession du stock constitué par les bois sur pied de cette forêt, arrivés à maturité ou en cours de croissance, et qu'il s'agissait d'un profit d'exploitation imposable au taux de droit de l'impôt sur les sociétés* »[163]. La solution a été rendue à propos d'une SARL. Cette première réserve vise également à écarter le régime spécial pour des entreprises ou sociétés ayant une activité industrielle ou commerciale qui se portent acquéreurs de biens en nature de bois et forêts uniquement dans le cadre d'un investissement. Dans cette hypothèse, les bois sont inscrits en tant qu'éléments d'actif immobilisé. Les revenus perçus lors de la coupe constituent un produit imposable pour l'entreprise ou la société, sans qu'il soit possible de recourir à l'application des règles du régime forestier forfaitaire. Cette dernière remarque doit être nuancée pour les entreprises industrielles et commerciales. En effet,

[161] BOI-BA-CHAMP-10-10-10-20
[162] BOI-BA-CHAMP-10-10-20 ou BOI-BIC-CHAMP-30, n° 120
[163] CE 30 décembre 1998, n° 136430, 9e et 8e s.-s, SARL des ETS Masson-Couasnon

depuis la suppression de la théorie du bilan à compter du 1er janvier 2012[164][165] les produits tirés de l'exploitation forestière par l'entreprise industrielle et commerciale doivent être replacés dans leur cédule de base et ne plus être imposés selon les règles des BIC. Par suite, les revenus perçus lors de la coupe de bois doivent être imposés dans la catégorie des BA. Dans ce cas, s'agissant de produits découlant de l'exploitation forestière, l'entrepreneur devrait, dans le cadre de son imposition globale, pouvoir bénéficier du régime forestier forfaitaire au titre de la détention de biens en nature de bois et forêts.

98. La seconde réserve concerne les revenus imposés dans la catégorie des BIC en application de la règle de l'accessoire. Les produits d'activités purement agricoles peuvent être imposés au titre des bénéfices industriels ou commerciaux (BIC). Il en est ainsi, en application du 1 du I de l'article 155 du CGI, lorsque ces activités ne constituent que l'accessoire d'une activité industrielle ou commerciale. En pareil cas, la totalité du bénéfice professionnel est imposée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Le régime agricole est absorbé par le régime fiscal de l'industrie et du commerce. La jurisprudence subordonne l'application de l'article 155 du CGI aux deux conditions cumulatives suivantes :

- L'existence d'un lien étroit entre l'activité commerciale et l'activité agricole – au cas particulier, sylvicole ;
- La prépondérance de l'activité commerciale[166].

L'hypothèse la plus courante est celle d'un contribuable exploitant un commerce de bois et qui écoule principalement des bois achetés à des tiers et accessoirement les bois provenant de ses

[164] Le I de l'article 13 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 modifie les règles de détermination de la base imposable au régime réel d'imposition des titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices agricoles.
Cet article met fin aux effets en matière fiscale de la liberté d'affectation comptable des biens figurant à l'actif du bilan d'un entrepreneur individuel relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles, communément appelée "théorie du bilan".
En pratique, les entrepreneurs individuels et les sociétés de personnes demeurent libres d'affecter comptablement les biens au bilan de l'entreprise.
En revanche, les produits et charges, hormis ceux résultant de la cession d'un élément d'actif immobilisé, afférents aux biens sans lien avec l'exercice de l'activité professionnelle, ne sont plus pris en compte pour déterminer le résultat professionnel imposable. Ces produits et charges sont soumis au traitement fiscal qui aurait été le leur en l'absence d'inscription des biens à l'actif du bilan.

[165] L'ensemble de ces mesures est codifié aux II et III de l'article 155 du CGI. Les nouveaux commentaires administratifs figurent au BOI-BIC-BASE-90, au BOI-BIC-PVMV-10-20-30-20 ainsi qu'au BOI-BIC-BASE-10-20 au II-A-1-b-2°-b° § 190 et 195 et au II-B-1 § 255

[166] Mémento Fiscal, éd. F. Lefebvre, 2012, n° 7925

propriétés forestières. Les profits retirés de la vente de coupes lui appartenant doivent par application de l'article 155 du CGI être compris dans l'assiette de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC[167]. Une solution similaire a été rendue alors que l'écran d'une personnalité morale existait. Ainsi, l'article 155 du CGI est applicable à deux contribuables qui, exploitant chacun une entreprise de scierie, ont constitué ensemble un groupement forestier agricole aux fins d'acquérir un massif forestier, et utilisé pour leur scierie l'essentiel de la production forestière du groupement. Dans ces conditions, les deux associés doivent être regardés comme ayant étendu, par le biais de leur participation à la société civile sur laquelle ils exerçaient un contrôle total, l'activité de leur entreprise industrielle à des opérations entrant normalement dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole. L'application de l'article 155 du CGI rend dès lors inopérants les moyens tirés du caractère normal des importantes coupes de bois effectuées et de l'existence d'un mode particulier de détermination des bénéfices agricoles prévu pour les groupements forestiers[168].

Le forfait forestier couvre le bénéfice provenant de l'exploitation des bois en vue de la vente des coupes. Il ne couvre pas les bénéfices résultant de la vente des produits divers (fruits, écorces ou résines), des opérations de transformation sans caractère industriel (sciage, façonnage...), des revenus accessoires provenant d'activités non agricoles (location du droit de chasse, pêche...) ou de travaux forestiers effectués pour le compte de tiers qui font l'objet, le cas échéant, d'une imposition distincte[169][170]. A ce titre, il convient de relever que les produits tirés de travaux forestiers accomplis pour le compte de tiers constituent une activité commerciale et sont donc imposables, en principe, pour les profits tirés de ces activités, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Ces travaux recouvrent notamment les travaux suivants :

[167] CE 15 mai 1968, n° 72.085, 8e s.-s : au cas particulier, l'arrêt rendu précisait en outre que l'intéressé ne pouvait déduire pour la détermination de son bénéfice commercial, le prix qu'il aurait dû payer pour le bois provenant de ses propriétés personnelles s'il avait dû les acheter ; jurisprudence citée dans repris dans BOI-BIC-CHAMP-30, n° 90

[168] CE 9 novembre 1990 n° 64965 et 65878 plén., Friaud et Bourdier : RJF 1/91 n° 20 ; DA 4F-113 n° 14, 7 juillet 1998 ; DA 5E-1112 n° 10, 15 mai 2000, repris dans BOI-BIC-CHAMP-30, n° 90

[169] BOI-BA-SECT-10, n°30 et 40

[170] L'article 33 de la Loi de finances rectificative n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, a abrogé, à compter de l'imposition des revenus de 2016, le régime de l'évaluation forfaitaire des bénéfices agricoles (BA) applicable aux petits exploitants pour lui substituer un régime dit « micro-BA », codifié à l'article 64 bis nouveau du CGI, selon lequel le revenu imposable est égal aux recettes réelles diminuées d'un abattement forfaitaire représentatif des charges. Le régime fiscal des exploitations forestières relevant des articles 76 et 76 A du CGI préserve sa spécificité. Le forfait forestier prévu à l'article 76 du CGI, basé sur un revenu cadastral, continue de s'appliquer aux bénéfices provenant des seules coupes de bois. Mais, les bénéfices qui résultent de la récolte de produits divers en vue de leur vente (tels que les fruits, écorces ou résines) ou des opérations de transformation sans caractère industriel relèvent des régimes micro-BA ou du réel ; Feuillet Rapide F. Lefebvre 1/16, n° 16.

- travaux d'exploitation de bois, à savoir abattage, tronçonnage, ébranchage, élagage, éhoupage[171], débardage[172], débroussaillement, nettoyage des coupes, transport de bois et, lorsqu'ils sont effectués sur le parterre de la coupe, travaux de façonnage, de conditionnement du bois, de sciage et de carbonisation, quels que soient les procédés utilisés ;
- travaux de reboisement et de sylviculture, y compris l'élagage, le débroussaillement et le nettoyage des coupes ;
- travaux d'équipement forestier lorsqu'ils sont accessoires aux travaux cités ci-dessus[173].

99. Il résulte de la documentation administrative que les revenus tirés des bois[174] [175] et plus précisément des coupes relèvent du régime forestier forfaitaire, mais qu'ils peuvent également être imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles (BA) ou des bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

La base bofip précise ainsi : « *Selon le premier alinéa du 1 de l'article 76 du CGI, le régime d'imposition particulier des exploitations forestières est applicable aux bénéfices résultant des coupes des bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France.*

Ce régime s'applique quelle que soit l'importance des propriétés exploitées, que les propriétaires de bois et forêts soient ou non exploitants agricoles. Il est réputé tenir compte de l'ensemble des charges de l'exploitation.

Selon le deuxième alinéa du 1 de l'article 76 du CGI, le bénéfice qui provient de la récolte de produits tels que les fruits, l'écorce ou la résine, en vue de la vente desquels les bois sont exploités, ainsi que le bénéfice résultant d'opérations de transformations des bois coupés par le propriétaire lui-même, lorsque ces transformations ne présentent pas un caractère industriel, sont imposés

[171] Action (très dangereuse) d'éhouper un arbre, c'est-à-dire de supprimer son houppier avant son abattage pour limiter les dommages qu'il pourrait, lors de sa chute, subir lui-même ou faire subir à des arbres ou des objets voisins.
[172] Action de transporter le bois coupé de son lieu de coupe jusqu'à une voie carrossable
[173] BOI-BA-CHAMP-10-10-20, n° 290 et 300
[174] Le propriétaire de parcelles boisées peut procéder à la location de son droit de chasse. En application de l'article 14 du CGI, il convient en principe de rattacher aux revenus fonciers les redevances qui ont leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit et qui proviennent de la mise à disposition de tiers, par le propriétaire, de certains droits attachés aux propriétés qui lui appartiennent. Ainsi, peuvent être rattachées à des revenus fonciers les recettes accessoires à la location de propriétés non bâties de toute nature provenant de la location du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières et, d'une façon générale, de toutes autres redevances qui ont leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit et qui proviennent de la mise à la disposition de tiers, par le propriétaire, de certains droits attachés aux propriétés non bâties lui appartenant
[175] Le propriétaire de parcelles forestières peut procéder à la réalisation de travaux forestiers ; les revenus accessoires provenant de travaux forestiers effectués pour le compte de tiers relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux

selon les régimes définis à l'article 64 bis du CGI ou à l'article 69 du CGI (BOI-BA-REG). (…)

Lorsque les bois coupés par le propriétaire donnent lieu à des transformations (sciage, façonnage, etc.) ne présentant pas un caractère industriel, le bénéfice provenant de ces transformations est compris dans l'évaluation du bénéfice agricole. Il en est ainsi lorsque les produits résultant des transformations peuvent être utilisés comme matières premières dans l'agriculture ou l'industrie sans être vendus dans un magasin de vente au détail distinct de l'établissement principal »[176].

Il en résulte donc que les recettes provenant des coupes de bois peuvent être imposées selon trois régimes d'imposition.

Le régime forestier

Le régime des bénéfices agricoles

Le régime des bénéfices industriels et commerciaux

La base Bofip soumet au régime forestier les produits tirés de la vente des bois coupés mais dès lors que ces bois coupés sont transformés, les recettes perçus au titre des opérations de transformation sont imposées soit dans la catégorie des BA soit dans celle des BIC, la distinction entre les deux dépendant du caractère industriel ou non du procédé de transformation utilisé.

100. Il convient de s'interroger sur le point de savoir ce qu'il faut entendre par « *opérations de transformation présentant un caractère industriel* ».

Il résulte de réponses ministérielles les précisions suivantes : « *les revenus provenant de la vente de coupes de bois réalisés par un propriétaire forestier sont passibles de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices agricoles selon les règles spéciales fixées par l'article 76 du Code général des impôts. Il en est de même des bénéfices des membres de groupements forestiers, sauf s'il s'agit d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés. Le bénéfice imposable est fixé forfaitairement à une somme égale au revenu cadastral qui sert de base à la taxe foncière sur ces propriétés au titre de l'année d'imposition. Le forfait forestier représente uniquement le bénéfice provenant de l'exploitation des bois en vue de la vente des coupes. Lorsque les bois coupés donnent lieu à des transformations (sciage, façonnage, etc.) ne présentant pas un caractère industriel, la doctrine administrative précise que le bénéfice provenant de ces transformations est compris dans*

[176] BOI-BA-SECT-10, n° 10 et 40, 7 sept. 2016

l'évaluation du bénéfice agricole. En revanche, si la transformation présente un caractère industriel, l'activité ne relève plus des bénéfices agricoles mais des bénéfices industriels et commerciaux et est imposée à ce titre. ***Le caractère industriel des opérations effectuées s'apprécie compte tenu de l'importance du matériel utilisé, de la technique mise en œuvre et du nombre d'employés.*** *Ces critères, d'origine prétorienne, s'apprécient nécessairement au cas par cas et toute définition générale du caractère industriel d'une activité que pourrait proposer l'administration, en fixant par exemple des critères quantitatifs, serait illégale au regard de la jurisprudence administrative et nécessairement arbitraire compte tenu de la grande diversité des situations qui peuvent se rencontrer en pratique. En revanche, en ce qui concerne l'appréciation de situations particulières, il est rappelé qu'en cas de doute sur la nature de leur activité les contribuables peuvent se rapprocher de l'administration fiscale afin d'obtenir une prise de position formelle qui lui sera opposable sur le fondement des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales* »[177].

Par suite, la délimitation entre l'imposition des recettes de la transformation des bois coupés entre BA et BIC dépend du point de savoir si la transformation a un caractère industriel ; caractère dont l'appréciation repose sur trois critères tenant à l'importance du matériel utilisé, la technique mise en œuvre et le nombre d'employé utilisé. Il est par conséquent évident que l'imposition des recettes selon le régime forestier forfaitaire implique nécessairement que ne soit réalisée aucune opération de transformation.

101. Il convient de reprendre ces différents points dans un tableau récapitulatif :

[177] Rép. Min. Cosyns, AN 28 novembre 2006, n° 99911, p. 12432 faisant suite à Rép. Min. Cosyns, AN 16 mai 2006, n° 85300, p. 5139, non reprises dans la base Bofip

Régimes d'imposition	Forfait forestier	Bénéfices agricoles	Bénéfices industriels et commerciaux
Périmètre d'application Détermination des revenus imposables dans chaque catégorie	Ce régime couvre les recettes provenant de l'exploitation des bois en vue de leur coupe, sans limitation de superficie ou de montant	Ce régime couvre les recettes provenant de la récolte de produits tels que les fruits, l'écorce ou la résine[178] + les recettes résultant d'opérations de transformation des bois coupés par le propriétaire lui-même, lorsque ces transformations ne présentent pas un caractère industriel[179]	Ce régime couvre les recettes résultant de la transformation des bois coupés par le propriétaire lorsque ces transformations présentent un caractère industriel + les ventes de bois par des professionnels de la filière[180]
Exemples	Le propriétaire de parcelles boisées qui vend sur pied sa coupe ou après réalisation de la coupe, les troncs d'arbres, billots à un	Le propriétaire de parcelles boisées qui vend après sciage et façonnage des piquets (ex : d'acacia pour clôture) sans qu'ils soient vendus	1/ Le propriétaire de parcelles boisées dont l'activité principale est le négoce de bois et dont les activités sont dépendantes[181]

[178] Les opérations de gemmage de pins résineux ont le caractère d'opérations agricoles, qu'elles soient accomplies par le propriétaire de la parcelle ou un tiers (BOI-BA-CHAMP-10-10-10 n° 80)

[179] Revêtent le caractère de bénéfices agricoles et non de bénéfices industriels et commerciaux les profits retirés par un contribuable de la carbonisation (fabrication de charbon de bois) du bois d'une forêt dont il est propriétaire dès lors que cette activité constitue le prolongement normal de l'exploitation forestière à laquelle peuvent se livrer les propriétaires de bois (CE 4 février 1950 n° 2846, 8e s.-s. : BOCD 4e partie 1950 n° 4 p. 14, RO p. 7) ; également : effectue des opérations qui constituent le prolongement normal d'opérations agricoles le propriétaire d'un domaine forestier qui, à l'aide d'un matériel locomobile peu important et d'un personnel réduit, se livre, sur le lieu de la coupe, au sciage et au façonnage des bois abattus dans sa propriété (CE 16 mars 938, Sargos)

[180] L'exploitant d'une entreprise dont l'activité consiste à acheter des arbres sur pied pour revendre les bois coupés réalise des profits imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CE 9 septembre 1985 n° 44266, 7e et 8e s.-s)

[181] Lorsqu'un contribuable exerce à la fois une activité industrielle ou commerciale telle que le négoce du bois ou la profession de scieur et une activité de sylviculteur, la jurisprudence considère que l'ensemble des revenus doit être imposé selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux dès lors que l'activité industrielle ou commerciale est prépondérante dans la mesure où elle absorbe l'essentiel de la production de bois provenant de la coupe des arbres du contribuable. L'article 155 du CGI est applicable à un négociant en bois qui a la qualité d'exploitant agricole pour les terres en nature de bois dont il est propriétaire et s'est réservé la jouissance, dès lors que, pendant les années litigieuses,

	tiers qu'il soit professionnel ou non	dans un magasin de vente au détail	2/ Le propriétaire de parcelles qui vend ses bois transformés[182] notamment en granulés, pellets, sciures, ou autres bois de chauffage

102. La dissociation opérée est logique mais peut être parfois ténue à mettre en œuvre. En effet, les recettes de la coupe relèvent du régime forestier forfaitaire mais les recettes provenant des opérations de transformation sont imposées soit en BA soit en BIC. Il convient donc de faire une ventilation dans les recettes entre les recettes perçues au titre des bois coupés et celles reçues au titre des opérations de transformation.

b. LES MODALITES D'APPLICATION

103. Le régime de l'article 76 du CGI est un régime forfaitaire dont les caractéristiques sont les suivantes :

- Une base d'imposition fixée selon une règle prédéterminée ;
- Une absence de prise en compte des charges réelles ;
- Une impossibilité de générer des déficits ;
- L'interdiction d'opter pour un régime d'imposition réel.

Si les trois premiers caractères sont classiques s'agissant d'un régime forfaitaire, le dernier caractère est en revanche notable.

---

son entreprise commerciale a absorbé la totalité de la production de bois provenant de la coupe des arbres de ses propriétés et que la vente des bois de cette origine n'a pas constitué la principale activité de l'entreprise de l'intéressé (CE 11 décembre 1964 n° 58848, 9e s.-s. : Dupont 1965 p. 81, RO p. 217.33418). Contra : L'article 155 du CGI n'est pas applicable à un exploitant forestier qui exerce également la profession de marchand de bois dès lors que si, pendant les années litigieuses, l'entreprise commerciale de l'intéressé a absorbé une part importante de la production de bois tirée de l'exploitation forestière et si ladite entreprise aurait pu éventuellement assurer l'écoulement de la totalité de cette production, une fraction appréciable de celle-ci a cependant été, en fait, vendue à des tiers ; dans ces conditions, l'exploitation agricole ne peut pas, en l'espèce, être considérée comme une extension de l'entreprise commerciale (CE 31 janvier 1962 n° 50963, 7e s.-s. : Dupont 1962 p. 209, BOCD 1962-II-1950 ; BOI-BIC-CHAMP-30 n° 90)

[182] Un contribuable qui exploite une scierie munie d'un matériel important où il transforme le bois provenant de ses forêts doit être regardé comme accomplissant des opérations qui ne constituent pas l'accessoire ou le prolongement de son exploitation forestière et doit, dès lors, être taxé au titre des bénéfices industriels et commerciaux (CE 11 juillet 1930 n° 89353 et 96846 : RO 5468 ; CE 1 décembre 1941 n° 64721 : RO p. 336)

104. La base d'imposition est constituée par le revenu cadastral des propriétés en nature de bois, oseraies, aulnaies et saussaies. Il convient donc de prendre pour référence le revenu cadastral servant d'assiette pour la taxe foncière. Il en résulte donc un lien étroit entre le montant de la taxe foncière et le montant de l'impôt dû au titre des bénéfices agricoles. L'assiette est forfaitairement basée sur le revenu cadastral de la parcelle sans tenir compte des revenus réellement perçus au titre de cette dernière. Les revenus réellement perçus ou à percevoir de la coupe de bois de la parcelle concernée n'est pas pris en compte, à l'instar des avantages financiers qui ont pu, à quelque titre que ce soit être attribués, pour cette dernière. A cet égard, l'exploitation forestière bénéficie de nombreuses aides ou subventions publiques[183]. Lorsqu'elles sont octroyées, le sylviculteur n'a pas à les déclarer ou à les intégrer à un quelconque bénéfice imposable. Par suite, l'exploitant forestier reçoit des aides en franchise de fiscalité. Cette mesure place encore une fois la fiscalité sylvicole en marge des règles applicables aux entreprises industrielles, commerciales, artisanales, non commerciales ou agricoles. En effet, en application de l'article 38, 1 du CGI, les subventions en ce compris celles émanant de l'Etat ou des collectivités publiques constituent des recettes exceptionnelles imposables et normalement rattachées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont acquises[184]

105. Il convient de remarquer que cette base d'imposition appuyée sur le revenu cadastral peut être réduite dans plusieurs hypothèses :

- Lorsque les bois sont utilisés pour la chasse, il convient de retirer du revenu cadastral la valeur locative du droit de chasse, dans la mesure où ce droit de chasse est taxé à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers, sauf à ce que le propriétaire ne s'en réserve la jouissance exclusive.
- Lorsqu'une forêt est grevée d'un droit d'usage au profit des habitants de la commune. Le régime du forfait spécial prévu à l'article 76 du CGI s'applique, mais seulement dans la mesure où l'intéressé a effectivement disposé des fruits de l'exploitation. Lorsque le produit des coupes est

[183] Le soutien aux investissements forestiers peut provenir de différentes sources et notamment d'aides co-financées par l'Etat et l'Europe (aides publiques aux opérations d'amélioration de la valeur économique des forêts ou aides publiques aux opérations de conversion ou reboisement) ou encore d'aides locales ou particulières. Pour ces dernières, il convient de se rapprocher du CRPF situé dans le ressort de la forêt détenue.

[184] BOI-BIC-PDSTK-10-30-10 n° 20 ; La date d'acquisition d'une subvention est celle de la décision de l'organisme attributaire qui rend l'octroi de la subvention certain dans son principe et dans son montant : Rép. Garrec : AN 30 mars 1992 p. 1421 n° 53197 ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20 n° 90

partagé par moitié entre le propriétaire et les usagers, qui en contrepartie participent aux dépenses d'entretien de la forêt, le propriétaire est imposable à raison du bénéfice forfaitaire provenant des coupes, c'est-à-dire sur la moitié du revenu cadastral[185].

- Lorsque les plantations sont nouvelles et exonérées de taxe foncière.

106. Dans ce dernier cas, l'idée consiste à instituer un lien étroit entre l'exonération de taxe foncière et la réduction du forfait forestier. La réduction de l'impôt sur le revenu forestier s'applique automatiquement dès lors qu'il y a exonération de taxe foncière. Consécutivement, toute déchéance concernant l'exonération de taxe foncière entraîne la suppression de la réduction d'impôt sur le revenu forestier[186] [187]. Il existe trois cas où la taxe foncière est exonérée en totalité ou en partie, donc trois hypothèses où le forfait forestier est susceptible d'être réduit. L'article 76, 3-a du CGI tel que rédigé depuis 2001[188] dispose, le bénéfice agricole afférent aux semis, plantations ou replantations en bois ainsi qu'aux terrains boisés en nature de futaies ou de taillis sous futaie qui ont fait l'objet d'une régénération naturelle bénéficiant de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés non bâties prévue à l'article 1395 du même Code est constitué par la plus faible des deux sommes ci-après :

- revenu servant de base à la taxe foncière établie d'après la nature de culture et le classement antérieurs aux travaux ;
- moitié du revenu servant de base à la taxe foncière qui devrait être retenu à la suite de l'exécution des travaux.

La régénération naturelle consiste à laisser se développer de jeunes semis issus des graines tombées des arbres adultes. Ce régime de faveur s'applique pendant :

- 10 ans pour les peupleraies,
- 30 ans pour les résineux,

[185] BOI-BA-SECT-10, n° 120 et 130
[186] Droit et Fiscalité forestiers, par Marc Gizard, éd. PUF, coll. Droit Fondamental, publiée en 1996, n° 506
[187] Une décision du Conseil d'Etat est d'ailleurs venu préciser que le régime réduisant le revenu forestier cesse de plein droit de s'appliquer, en cas de déchéance de l'exemption de taxe foncière, c'est-à-dire, notamment, lorsque les plantations ou semis n'ont pas réussi et alors même que le contribuable ne serait pas responsable de cet échec, CE, arrêt du 10 juillet 1967, n° 31870
[188] Loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001, DEFI Forêt, art. 6, V : L'imposition atténuée prévue à l'article 76, 3-a du CGI s'applique aux opérations de régénération naturelle effectuées à compter de la date de publication de la loi 2001-602 du 9 juillet 2001 (soit le 11 juillet 2001). Les opérations antérieures n'étaient pas visées par le dispositif

- 50 ans pour les bois feuillus et autres bois.

Le point de départ du délai de 10 ans, 30 ans ou 50 ans correspond à l'exécution des travaux de plantation, de replantation ou de semis ou à la déclaration du propriétaire auprès de l'administration fiscale de la réussite de l'opération de régénération naturelle[189]. La documentation administrative BOFIP reprenant l'ancienne mouture de la documentation administrative de base fournit pour le sylviculteur des conseils pratiques en précisant :

« *En pratique, lorsqu'un terrain fait l'objet d'un semis, d'une plantation ou d'une replantation en bois, il y a lieu :*

- de rechercher si les travaux en cause ouvrent droit à l'exonération temporaire de taxe foncière sur les propriétés non bâties visée à l'article 1395 du CGI. (...). Il est rappelé à ce sujet que les travaux dont il s'agit ne sont pas susceptibles d'ouvrir droit à l'exemption lorsqu'ils ont pour but de former de simples bosquets ou alignements d'arbres, ou ne représentent pas véritablement la culture principale de la parcelle, et lorsqu'ils sont exécutés en violation des dispositions de l'article L126-1 du Code rural et de la pêche maritime, c'est-à-dire dans les zones et communes où les semis et plantations d'essences forestières sont interdits ou réglementés ;

- de comparer le revenu cadastral afférent à l'ancienne nature de culture et la moitié de celui qui, à défaut d'exemption, serait retenu à la suite de l'exécution des travaux »[190].

Par ailleurs, conformément à l'article 76, 4 du CGI[191], les bénéfices afférents aux terrains boisés présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération sont diminués d'un quart pendant les quinze années suivant la déclaration de cet état[192]. Cette réduction du bénéfice est renouvelable. La futaie irrégulière en équilibre de régénération correspond à un mélange, sur une même parcelle, d'arbres de tous âges, avec un équilibre entre petits, moyens et gros bois. Le renouvellement s'effectue au moyen de petites trouées réparties sur toute la parcelle.

La dernière hypothèse de réduction du revenu forestier est issue d'une tolérance administrative. En

[189] CGI art. 76, 3-b bis modifié par l'article 3 de l'ordonnance 2005-554 du 26 mai 2005. Cette dernière disposition a substitué un dispositif de déclaration aux constatations qui devaient jusqu'alors être opérées par la direction départementale de l'agriculture et de la forêt ou par l'office national des forêts. Elle s'applique aux terrains pour lesquels la réussite de l'opération de régénération naturelle est déclarée depuis le 28 mai 2005

[190] BOI-BA-SECT-10, n° 90 reprenant l'instruction du 29 décembre 1969, BOCD 1969-II-4713, reprise dans DA 5E-61 n° 5 à 8, 15 mai 2000

[191] Issu de l'article 6, V de la loi 2001-602 du 9 juillet 2001 et modifié par l'article 3 de l'ordonnance 2005-554 du 26 mai 2005

[192] Cette règle concerne les déclarations effectuées depuis le 28 mai 2005. Avant l'intervention de l'ordonnance du 26 mai 2005, le délai de quinze ans courait à compter de la constatation de l'état de futaie irrégulière en équilibre de régénération

application de l'article 1398 du CGI, bénéficient, en cas de pertes de récoltes sur pied par suite de grêle, gelée, inondation, incendie ou autres événements extraordinaires, d'un dégrèvement de la taxe foncière, les propriétés non bâties afférentes aux parcelles atteintes. L'administration fiscale admet que le revenu cadastral servant de base pour la détermination du revenu forestier d'une parcelle en nature de bois et forêt atteintes par des calamités, bénéficient par extension du dégrèvement de taxe foncière conformément aux dispositions de l'article 1398 du CGI. En d'autres termes, c'est le montant dégrevé de la taxe foncière qui sert d'assiette pour le revenu forestier[193]. Le montant ainsi déterminé est déclaré par le détenteur des propriétés en nature de bois et forêts dans le cadre de sa déclaration globale d'impôt sur le revenu. L'imposition est donc établie selon la situation personnelle du contribuable au barème progressif. A ce titre, le simple sylviculteur ou le sylviculteur exploitant agricole soumis au régime réel agricole doit procéder à la mention de son revenu dans la déclaration n° 2042 Complémentaire à la rubrique « Revenus et plus-values des professions non salariées. Revenus agricoles. Régime du forfait. Revenus des exploitants forestiers ». Le sylviculteur exploitant agricole jusqu'au 31 décembre 2015, soumis au forfait agricole devait mentionner ses revenus forestiers dans la déclaration n° 2342 à la rubrique « Régime spécial applicable aux exploitations forestières »[194].

107. Il est impossible pour le contribuable de déduire les charges réellement acquittées au titre de l'acquisition, de la détention ou encore de la gestion des biens en nature de bois et forêts. C'est ainsi que ne peuvent être prises en compte pour diminuer l'assiette du revenu cadastral, les charges inhérentes :

- aux travaux d'entretien nécessaires au bon développement des plantations[195]. Ce refus se justifie par le fait que « *Les bénéfices retirés des exploitations forestières sont déterminés selon un régime particulier qui permet d'appréhender régulièrement et simplement les résultats d'une activité qui, par nature, est cyclique. Ainsi, aux termes de l'article 76 du CGI, le bénéfice de l'exploitation est fixé chaque année à une somme forfaitaire égale au revenu cadastral ayant servi de base, au titre de l'année d'imposition, à la taxe foncière sur les bois et forêts de l'exploitation. Ce régime*

[193] BOI-BA-SECT-10 n° 140, repris de DA 5E-61, n° 15, 15 mai 2000 ; Rép. Min. Manceau, AN 3 avril 1955, p. 2391, n° 12086

[194] De nouvelles modalités de déclarations pourraient être instituées lors de l'établissement des prochaines déclarations 2042 en mai 2017 en raison de la mise en place à la place du forfait agricole du régime des bénéfices agricoles forfaitaires

[195] Rép. Min. François : Sén. 2 juillet 1998, p. 2145, n° 6287

favorable est réputé tenir compte de l'ensemble des charges de l'exploitation et, entre autres, des travaux d'entretien nécessaires au bon développement des plantations. Ces derniers ne sauraient dès lors, sans faire double emploi, ouvrir droit au bénéfice d'une déduction du revenu imposable ».

- aux rémunérations, honoraires et commissions versés à des tiers au titre de la gestion des forêts[196] ;

- aux intérêts d'emprunt acquittés pour acquérir un terrain boisé[197]. Les intérêts d'emprunt constitueraient effectivement des charges déductibles dans le cadre des bénéfices forestiers, mais dans la mesure où ce régime est forfaitaire, ces intérêts sont considérés comme déjà déduits. A ce titre, partant de cette position, des contribuables qui, en plus de détenir des parcelles forestières, louaient le droit de chasse afférents à ces parcelles, ont déduit les intérêts d'emprunt versés pour acquérir le massif forestier, des recettes perçus au titre de la location du droit de chasse, imposable séparément aux revenus fonciers. Les juges d'appel ont refusé la déductibilité aux motifs que la charge des intérêts de l'emprunt contracté pour financer l'acquisition de parcelles boisées est afférente dans sa totalité non à l'acquisition du droit de chasse attaché à ces terrains dont il est un attribut du droit de propriété, cependant juridiquement distinct, mais seulement à l'acquisition du terrain forestier qui en est le support. Elle constitue donc une charge déductible du bénéfice agricole, sauf lorsque ce bénéfice est imposé selon le régime du forfait, et non une charge déductible des revenus fonciers bruts provenant de la location du droit de chasse. Au cas particulier, le contribuable exerçait une activité d'exploitant forestier dont les bénéfices étaient imposés selon le régime du forfait en application de l'article 76 du CGI. Il ne pouvait donc pas déduire les intérêts de l'emprunt de ses bénéfices agricoles et entendait les déduire de ses revenus fonciers provenant de la location du droit de chasse attaché à ce terrain. Cette solution a été censurée par le Conseil d'Etat[198] considérant que les juges d'appel commettaient une erreur de droit. Ainsi, les intérêts versés au titre d'un emprunt souscrit pour acquérir un massif forestier peuvent être déduits des revenus fonciers réalisés au titre de la location du droit de chasse de la forêt acquise[199]. Par suite, faute de pouvoir déduire des charges, aucun déficit ne peut être constaté. Il convient de remarquer

[196] Décision de rescrit 8 novembre 2011 n° 2011/30 (FP) ; BOI-RFPI-DECLA-20, n° 150
[197] CAA Nantes 1er décembre 2004, n° 01-1780, 1e ch., Solon : RJF 6/05 n° 561
[198] CE 26 décembre 2012, n° 329884, 10e et 9e ss-sect
[199] Dans le même sens concernant la déduction des intérêts de l'emprunt souscrit pour l'acquisition de parts de groupement forestier : CAA Bordeaux, 9 mars 2017, n° 15BX01794 : JurisData n° 2017-009917, Rev. Dr. Rural 2017, n° 454, comm. 172

que si le revenu forestier ne peut être diminué par des déficits forestiers – antérieurs – il peut se compenser avec des déficits d'exploitation agricole – au réel – dans la mesure où l'ensemble des revenus et déficits relèvent de la catégorie générale des bénéfices agricoles.

108. Le principe général des régimes forfaitaires est simple. Pour tenir compte de l'absence de prise en compte des charges déductibles, la base d'imposition servant à l'application du régime forfaitaire est déterminée de manière favorable. Il existe néanmoins des situations où compte tenu de l'importance des charges, l'application d'un régime réel devient plus intéressant pour le contribuable. Au cas particulier, le sylviculteur se trouve face à une interdiction formelle d'opter pour le régime d'imposition réel. Il convient de relever que la doctrine administrative exprimée dans l'instruction 5E-2-72 du 22 février 1972 et la doctrine administrative 5E-2311 du 1er novembre 1975 reprise dans la documentation 5E-61, n° 16 en date du 15 mai 2000, précisaient que l'ensemble des exploitants forestiers, quel que soit le montant de leurs recettes relève du régime forfaitaire de l'article 76 du CGI. Il était ainsi mentionné « *Les régimes de bénéfice réel (normal ou simplifié) et le régime transitoire d'imposition ne sont pas applicables aux exploitants forestiers. Il en est ainsi même si les intéressés possèdent, en plus de leur exploitation forestière, une exploitation agricole proprement dite* ». Une décision du Conseil d'Etat était en son temps d'ailleurs venue préciser que ledit paragraphe – initialement intégré dans l'instruction administrative 5E-2-72 – constituait une interprétation formelle de la loi fiscale de sorte que cette interprétation écartait d'emblée l'ensemble des sylviculteurs pour leurs forêts et leurs espaces boisés du champ d'application du régime du bénéfice réel[200]. Malheureusement, cette précision n'est pas reprise aussi clairement dans la nouvelle base administrative BOFIP[201] qui se cantonne à préciser « *Selon le 1 de l'article 76 du CGI, le régime d'imposition particulier des exploitations forestières est applicable aux bénéfices résultant de l'exploitation des bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France. Ce régime s'applique quelle que soit l'importance des propriétés exploitées, que les propriétaires de bois et forêts soient ou non exploitants agricoles. Il est réputé tenir compte de l'ensemble des charges de l'exploitation* ». Aucune référence n'est faite à la décision du Conseil d'Etat relevée en amont.

[200] CE 20 mars 1991, n° 75293, 9e et 7e s ;-s., Sarrazin, RJF 1991, n° 648
[201] BOI-BA-SECT-10, n° 10

109. L'absence de prise en compte des charges réelles trouve une limite. Il est admis que soit pratiqué sur le revenu forestier l'imputation de charges exceptionnelles inhérentes à certaines tempêtes. L'idée d'imputer des charges exceptionnelles est apparue la première fois en 2000 suite aux tempêtes ayant ravagées la France en décembre 1999. Le principe a été renouvelé en 2009 pour faire face aux conséquences résultant de la tempête Klaus des 24 et 25 janvier 2009. Il résulte de ce dispositif exceptionnel que sont déductibles du bénéfice de l'exploitation forestière les charges exceptionnelles qui résultent des tempêtes du mois de décembre 1999 ou janvier 2009, prises en compte pour un montant forfaitaire en appliquant au volume de bois chablis effectivement exploité un coût de référence de 10 €/m3. La mesure concerne uniquement les propriétés forestières dont le bénéfice agricole imposable est déterminé dans les conditions définies à l'article 76 du CGI. Il s'ensuit notamment que les charges déductibles sont nécessairement afférentes à des volumes de bois issus de parcelles situées en France.

S'agissant de la tempête Klaus, des 24 et 25 janvier 2009, les parcelles sinistrées des régions Aquitaine, Languedoc-Roussillon et Midi-Pyrénées sont les seules concernées, la mesure concerne uniquement les volumes de bois chablis exploités à la suite des tempêtes visées. Pour une meilleure compréhension de la mesure il convient de relever qu'un chablis est un arbre déraciné et tombé au sol pour des raisons propres (mauvais enracinement, agression biologique, sénescence) ou externes (tempête, foudre, chute d'arbres ou de rochers, etc.). L'imputation de ces charges exceptionnelles aboutit en règle générale à la constitution d'un déficit reportable[202].

2. Un particularisme exorbitant

110. La plus importante particularité du régime forestier consiste dans l'absence de choix offert aux sylviculteurs quant au régime d'imposition applicable. En effet, traditionnellement, l'application d'un régime forfaitaire est automatique lorsque les recettes recueillies sont inférieures à un certain seuil, lorsque l'activité développée n'est pas exclue expressément du régime et surtout lorsqu'aucune option pour le régime réel n'a été réalisée par l'exploitant[203]. Un exploitant qui

[202] Pour la tempête de 1999, c'est l'instruction administrative du 18 janvier 2001, BOI 5E-1-01 qui fixe les conditions d'imputation et de report des déficits. Pour la tempête de 2009, c'est une instruction administrative du 6 octobre 2009, BOI 5E—5-09 qui constitue la référence. Il convient de relever que ces dispositions sont en partie reprises dans la base BOFIP BOI-BA-SECT-10, n° 150 et suivants.

[203] Pour une explication du fonctionnement de régimes forfaitaires : Mémento fiscal, éd. 2012, n° 15500, 85420 et 85490

relève normalement d'un régime forfaitaire peut librement, sur le principe d'une décision de gestion opposable à l'administration fiscale, décider de se soumettre à un régime réel d'imposition. Tel est son intérêt lorsque ses charges réelles dépassent le montant de ses produits. Le principe n'est pas vrai s'agissant du forfait forestier. Le sylviculteur n'a pas le choix qu'il soit une personne physique ou morale. Le régime forestier est un régime impératif. Cette règle impérative trouve son fondement dans le fait que l'arbre ne produit de revenu qu'au moment de sa coupe, laquelle est vendue, et que cette coupe impose au préalable que l'arbre atteigne une certaine taille et maturité pour être coupé. Ce régime spécial d'imposition est donc adapté au long cycle de la production forestière. L'impôt est prélevé chaque année au fur et à mesure de l'accroissement des arbres et non d'un seul coup lors de l'abattage. Cette modalité d'imposition a pour but d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt sur le revenu. Il s'agit d'une part, d'une imposition par anticipation qui écarte une imposition massive lors de la réalisation du revenu. Le fait générateur de l'impôt est constitué par la détention des biens en nature de bois et forêts au 1er janvier de l'année et non par l'opération portant vente de la coupe, et d'autre part, d'un mode d'imposition favorable dans la mesure où l'assiette servant de base à l'impôt est constitué par le revenu cadastral, faible par excellence, malgré sa revalorisation annuelle. Cette modalité d'imposition pose néanmoins difficulté lorsque le bien en nature de bois et forêt ainsi détenu ne permet pas ou plus d'aboutir à la production d'un revenu. C'est ainsi qu'un événement peut survenir empêchant de réaliser la coupe et donc de permettre de percevoir un revenu. Dans une telle hypothèse, l'impôt est prélevé mais le revenu ne se produit pas. C'est d'ailleurs pour pallier ces difficultés que le dispositif des charges exceptionnelles imputables inhérentes aux différentes tempêtes a été institué. Dans le même sens, le sylviculteur est en mesure d'obtenir par la voie de la réclamation contentieuse un dégrèvement. Les réclamations pour perte de récolte sont largement pratiquées dans le monde de la sylviculture, notamment quand les propriétaires forestiers, sont victimes de pertes de récoltes sur pied occasionnées par des événements extraordinaires de types incendies, chablis, inondations ou autres. Récemment, ce système a été utilisé par les propriétaires forestiers pour faire face aux dégâts causés par les scolytes[204] [205]. Par suite, les développements relatifs au régime forestier montre qu'il ne peut être assimilé à un régime forfaitaire classique comme le sont les régimes micro-entreprises. Il s'agit d'un régime innommé. Le sylviculteur ne dispose d'aucun choix quant à son régime

[204] Désigne un insecte coléoptère très nuisible, qui creuse des galeries rayonnantes dans les arbres des forêts. D'une longueur de 5 mm environ, cet insecte appartient à la famille des scolytidés.
[205] Voir ANNEXE 1 : modèle de déclaration de pertes de récolte : dégâts causés par les scolytes

d'imposition. Il est soumis au régime forestier uniquement parce qu'il détient des biens en nature de bois et forêts.

B. La réduction d'impôt et le crédit d'impôt DEFI

111. Le dispositif initial, codifié à l'article 199 decies H du CGI, a été institué par l'article 9, III de la loi 2001-602 du 9 juillet 2001 et s'applique depuis l'imposition des revenus de 2001. Il consistait alors en une réduction d'impôt et concernait exclusivement les dépenses d'acquisition (acquisitions directes et acquisitions ou souscriptions de parts de groupements ou sociétés). Cette mesure constitue l'élément essentiel du Dispositif d'Encouragement Fiscal à l'Investissement en Forêt (DEFI-Forêt) initié en 2001 par la Loi d'orientation sur la forêt. Ces incitations fiscales visent à faire face à trois défis déterminants pour l'avenir de la forêt privée française :

- Le morcellement de la propriété qui fait obstacle à une gestion durable et économiquement fiable ;
- Les difficultés de financement que rencontrent les acteurs les plus modestes de la filière ;
- La faiblesse d'investissement qui conditionne pourtant la compétitivité de la filière dans la compétition mondiale[206].

Cette réduction d'impôt a ensuite été étendue, par l'article 64 de la loi 2006-11 du 5 janvier 2006, aux dépenses de travaux forestiers réalisées à compter du 1er janvier 2006 puis, par l'article 112 de la loi 2008-1425 du 27 décembre 2008, aux rémunérations versées à compter du 1er janvier 2009 dans le cadre d'un contrat de gestion et, par l'article 68 de la loi 2010-874 du 27 juillet 2010, aux cotisations d'assurance versées à compter du 1er janvier 2011.

Enfin, le dispositif a été remanié par l'article 32 de la loi 2013-1279 du 29 décembre 2013 qui a transformé l'avantage fiscal en un crédit d'impôt, codifié à l'article 200 quindecies du CGI, pour ce qui concerne les dépenses de travaux forestiers et les rémunérations versées dans le cadre d'un contrat de gestion, à compter de l'imposition des revenus de 2014.

Le dispositif, qui était initialement prévu pour s'appliquer aux investissements forestiers réalisés jusqu'au 31 décembre 2010, a été prorogé jusqu'au 31 décembre 2013 par l'article 112 de la loi 2008-1425 du 27 décembre 2008, puis jusqu'au 31 décembre 2017 par l'article 32 de la loi 2013-1279 du 29 décembre 2013.

[206] Rapport Assemblée Nationale 2001 n° 3355, par François Brottes, concernant la Loi d'orientation sur la Forêt, p. 59

Enfin, l'article 22 de la Loi de finances rectificative pour 2015 n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 fait bénéficier les personnes physiques membres des groupements d'intérêt économique et environnemental forestiers (GIEEF) créés par la loi 2014-1170 du 13 octobre 2014 du crédit d'impôt prévu par l'article 200 quindecies du CGI au titre des travaux forestiers et des contrats de gestion de bois et forêts, comme cela est déjà le cas pour les membres des organisations de producteurs. A cet égard, il convient de rappeler que le groupement d'intérêt économique et environnemental forestier (GIEEF) a été créé afin de permettre aux propriétaires forestiers privés, sur la base d'un regroupement volontaire, de gérer durablement leurs forêts de façon concertée en prenant en compte les enjeux environnementaux au niveau d'un territoire donné qui présente une cohérence d'un point de vue sylvicole, économique et écologique. Ce territoire géographique doit comporter une surface suffisante (au moins 300 ha ou au moins 20 propriétaires pour une surface d'au moins 100 ha avec des conditions particulières en zone de montagne)[207].
Ce dispositif permet donc à un propriétaire de parcelles en nature de bois et forêts de bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu lors de l'acquisition de parcelles (1) mais également d'un crédit d'impôt en cours de détention lorsque ces parcelles font l'objet notamment de travaux forestiers (2).

112. Quelle est la différence entre une réduction d'impôt et un crédit d'impôt ? La réduction d'impôt vient en déduction de l'impôt calculé selon le barème progressif. Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt est supérieur au montant de l'impôt, il ne peut y avoir de remboursement, ni de report de cette différence sur l'impôt dû au titre des années suivantes : l'impôt est donc ramené à 0 €. Le crédit d'impôt est également déduit de l'impôt calculé selon le barème progressif. Toutefois, contrairement à la réduction d'impôt, s'il est supérieur au montant de l'impôt, le surplus (ou la totalité si le contribuable n'est pas imposable) donne lieu à remboursement par le Trésor public.

[207] Selon le rapport du Sénat n° 229 du 9 décembre 2015, un seul GIEEF, porté par l'association syndicale libre de gestion forestière des Cévennes ardéchoises dans la région Rhône-Alpes, a été reconnu à ce jour

1. Le fonctionnement de la réduction d'impôt de l'article 199 decies H du CGI

113. En application de l'article 199 decies H, 2-a, b et c du CGI, les acquisitions de terrains boisés ou à boiser ainsi que les souscriptions ou acquisitions de parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière ouvrent droit, sous certaines conditions, à une réduction d'impôt. L'application de la réduction d'impôt en cas d'investissement dans l'acquisition de parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne foncière fera l'objet de développements en aval. La réduction d'impôts peut être obtenue en cas d'acquisition de parcelles en nature de bois et forêts ou de terrains à reboiser (1-1) mais également lorsque le propriétaire décide d'assurer ses parcelles (1-2).

1-1. La réduction d'impôt au titre de l'acquisition de parcelles

a. LES BENEFICIAIRES DE L'AVANTAGE FISCAL

114. **Le bénéficiaire doit être un résident français.** L'avantage fiscal est accordé aux contribuables personnes physiques, ayant en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI. Par suite, les non-résidents qui, en application de l'article 4 A du CGI, sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française sont exclus du bénéfice de l'avantage fiscal. Il en est ainsi de l'ensemble des contribuables fiscalement domiciliés hors de France, y compris ceux qui ont leur domicile fiscal en Polynésie française, à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, dans les îles Wallis et Futuna, dans les terres australes et antarctiques françaises ainsi qu'à Saint-Martin et à Saint-Barthélemy et qui disposent de revenus de source française[208].

115. **Le bénéficiaire doit être propriétaire directement des biens et droits acquis.** Les associés de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière ne peuvent pas bénéficier des réductions d'impôt au titre des acquisitions de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains à boiser mentionnées à l'article 199 decies H, 2-a, b et c lorsqu'elles sont réalisées par ces groupements ou sociétés quel que soit leur régime fiscal. Les réductions d'impôt s'appliquent

[208] BOI-IR-RICI-60-10 n° 1.

toutefois, sous certaines conditions, aux personnes physiques qui acquièrent ou souscrivent des parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière[209].

116. **Le bénéficiaire peut acquérir en indivision ou en démembrement.** L'acquisition de terrains en nature de bois et forêts, de terrains à boiser par une indivision ouvre droit aux réductions d'impôt prévues à l'article 199 decies H, 2-a, b et c du CGI si toutes les conditions sont respectées. En particulier, cet avantage est subordonné à un engagement conjoint des indivisaires. Chaque indivisaire peut pratiquer une réduction d'impôt calculée sur la quote-part du prix d'acquisition dans la limite applicable, selon sa situation, aux personnes seules, aux couples mariés ou aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité[210]. Autoriser l'application de la réduction d'impôt pour chaque coindivisaire permet une mutualisation des frais inhérents à l'acquisition et à la gestion sans la nécessité de recourir à un cadre sociétaire.

L'acquisition de terrains en nature de bois et forêts, de terrains à boiser au travers d'un démembrement est également envisageable. Dans ce cas, cet avantage est subordonné à un engagement conjoint du nu-propriétaire et de l'usufruitier. Les réductions d'impôt sont calculées à proportion du prix payé par le nu-propriétaire et l'usufruitier dans la limite applicable, selon leur situation, aux personnes seules, aux couples mariés ou aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité. Recourir au démembrement pour acquérir des parcelles de terres constitue un vecteur de transmission très opportun. En cas d'acquisition en démembrement, le parent se portant acquéreur de l'usufruit et l'enfant, de la nue-propriété, l'usufruit détenu par le parent constitue un usufruit viager qui s'éteindra au décès de l'usufruitier. Au jour du décès de l'usufruitier, le nu-propriétaire devient plein propriétaire par extinction naturelle. Cette réunion de propriété s'opère en franchise de droit conformément aux dispositions de l'article 1133 du CGI, selon lequel « *Sous réserve des dispositions de l'article 1020, la réunion de l'usufruit à la nue-propriété ne donne ouverture à aucun impôt ou taxe lorsque cette réunion a lieu par l'expiration du temps fixé pour l'usufruit ou par le décès de l'usufruitier* ». En outre, il convient de remarquer qu'en cas de vente ultérieure de la parcelle acquise en démembrement, la vente placée dans le périmètre des plus-values immobilières permettra un calcul du délai de détention du jour le premier des droits démembrés est

[209] BOI-IR-RICI-60-10 n° 10.
[210] BOI-IR-RICI-60-10 n° 30

entré dans le patrimoine de cédant[211]. Cette acquisition en démembrement dite ab initio ne doit pas tomber sous le coup de la présomption de l'article 751 du CGI.

117. Aux termes de l'alinéa 1er de l'article 751 du CGI, « *Est réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit, au défunt et, pour la nue-propriété, à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il y ait eu donation régulière et que cette donation, si elle n'est pas constatée dans un contrat de mariage, ait été consentie plus de trois mois avant le décès ou qu'il y ait eu démembrement de propriété effectué à titre gratuit, réalisé plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'article 669* ». Ce dispositif vise à éviter que des démembrements de propriété soient opérés dans le but d'échapper aux droits de succession grâce aux dispositions favorables de l'article 1133 du CGI, précité. La loi répute ainsi propriétaire, du point de vue fiscal, l'usufruitier de tout bien meuble ou immeuble dont la nue-propriété appartient à ses présomptifs héritiers (même renonçant ou déshérités) ou à leurs descendants, à ses donataires ou légataires ou à des personnes réputées interposées (CGI art. 751). Les personnes réputées interposées entre le défunt et ses héritiers, légataires ou donataires sont celles désignées par l'article 911, al. 2 du Code civil : il s'agit du conjoint, des père et mère et des descendants des nus propriétaires. Les démembrements résultant d'une mutation à titre onéreux entrent dans le champ d'application de la présomption de propriété de l'usufruitier[212].

La présomption supporte la preuve contraire, le nu-propriétaire devant démontrer que l'acte à titre onéreux ayant opéré le démembrement est sincère et réel. En pratique, le nu-propriétaire doit prouver qu'il a réellement acheté et payé la nue-propriété. Cette preuve peut être apportée à l'aide de tous documents écrits (relevés bancaires, extraits de la comptabilité de l'office notarial qui a reçu l'acte, etc.) et est souverainement appréciée par les juges du fond. Le deuxième alinéa de

[211] BOI-RFPI-PVI-20-20, n° 40, 10 avril 2015 : « *Cession après réunion de la propriété : la durée de détention doit être décomptée à partir de la première des deux acquisitions qu'elles soient à titre onéreux, à titre gratuit ou par voie d'extinction naturelle* ».

[212] Pour une illustration concernant l'acquisition de l'usufruit par le défunt et de la nue-propriété par un héritier présomptif, Cass. com. 12-12-1995 n° 94-11.491 : RJF 3/96 n° 384

l'article 751 du CGI prévoit expressément que la preuve contraire peut notamment résulter d'une donation de deniers constatée par un acte ayant date certaine, quel qu'en soit l'auteur, en vue de financer, plus de trois mois avant le décès, l'acquisition de tout ou partie de la nue-propriété d'un bien, sous réserve de justifier de l'origine des deniers dans l'acte en constatant l'emploi. Le nu-propriétaire peut donc écarter la présomption de fictivité du démembrement, édictée par le premier alinéa de l'article 751 du CGI en établissant qu'il a bénéficié d'une donation régulière de somme d'argent et que cette donation lui a permis d'acquérir la nue-propriété du bien concerné. A cet égard, il est précisé que l'origine des deniers doit être justifiée dans l'acte d'acquisition du bien dont la propriété est démembrée, que la donation de deniers ainsi que l'acquisition du bien devra avoir été effectuée plus de trois mois avant le décès de l'usufruitier et enfin, s'agissant de la forme de la donation, que ce dispositif s'applique aux dons manuels régulièrement enregistrés[213].Par suite, pour un investissement optimisé et sécurisé, il convient de respecter la chronologie suivante : en premier lieu, le parent donne une somme d'argent à son enfant correspondant à la fraction du prix représentative de l'acquisition des droits en nue-propriété. Ce don manuel peut être placé dans le périmètre du régime de l'article 790 G du CGI selon lequel « *I.-Les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété au profit d'un enfant, d'un petit-enfant, d'un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, d'un neveu ou d'une nièce ou par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 31 865 € tous les quinze ans. Cette exonération est subordonnée au respect des conditions suivantes :*

1° Le donateur est âgé de moins de quatre-vingts ans au jour de la transmission ;

2° Le donataire est âgé de dix-huit ans révolus ou a fait l'objet d'une mesure d'émancipation au jour de la transmission.

Le plafond de 31 865 € est applicable aux donations consenties par un même donateur à un même donataire ».

S'agissant des obligations déclaratives, les dons de sommes d'argent de l'article 790 G du Code précité doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire au service des impôts du lieu de son domicile dans le délai d'un mois qui suit la date du don. L'obligation déclarative est accomplie par la souscription, en double exemplaire, d'un formulaire conforme au modèle établi par l'administration[214]. En second lieu, l'investissement dans l'acquisition de la parcelle en nature de

[213] BOI-ENR-DMTG-10-10-40-10, n° 310, 29 septembre 2014

[214] Le cerfa N° 2731-SD est disponible sur impôt.gouv.fr

bois et forêts ou à reboiser est réalisé par le parent pour l'usufruit et l'enfant pour la nue-propriété ; la fraction du prix représentant l'acquisition des droits en nue-propriété étant acquitté au moyen des sommes attribuées au titre du don manuel de somme d'argent ; ce que l'acte rappelle par ailleurs.

b. LES OPERATIONS ELIGIBLES

118. Les réductions d'impôt sont susceptibles d'être accordées au titre des acquisitions de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser. Les conditions d'octroi de la réduction d'impôt au titre de l'acquisition de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser ont été modifiées à plusieurs reprises et en dernier lieu par l'article 32 de la loi 2013-1279 du 29 décembre 2013. Conformément aux dispositions de l'article 199 decies H, 2-a) dans leur rédaction applicable à compter de l'imposition des revenus de 2014, la réduction d'impôt s'applique au prix d'acquisition de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser, lorsque cette acquisition, qui ne doit pas excéder 4 hectares, permet d'agrandir une unité de gestion pour porter sa superficie à plus de 4 hectares.

119. Les caractères de l'investissement sont encadrés. La réduction d'impôt ne concerne que l'acquisition de parcelles par des personnes déjà propriétaires, destinée à agrandir une unité de gestion existante. L'acquisition doit porter la superficie de cette dernière à plus de 4 hectares[215]. Aucune condition tenant à la situation géographique des parcelles n'est exigée. La superficie de la parcelle avant l'acquisition ne doit pas excéder 4 hectares. La superficie acquise ne peut pas excéder 4 hectares. Toute acquisition, dès le premier hectare mais dans la limite de 4 hectares, ouvre droit à la réduction d'impôt si elle permet de porter la superficie de l'unité de gestion existante à plus de 4 hectares. Le fait que le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt au titre de l'agrandissement d'une unité de gestion possède par ailleurs d'autres propriétés forestières n'a pas pour effet de le priver de cet avantage fiscal. Ainsi, un contribuable qui possède deux propriétés forestières constituant des unités de gestion distinctes, l'une de 40 hectares et l'autre de 2 hectares :
- ne peut pas bénéficier de la réduction d'impôt pour l'agrandissement de la parcelle de 40 hectares ;
- peut bénéficier de la réduction d'impôt pour l'agrandissement de la parcelle de 2 hectares, toutes les conditions étant par ailleurs remplies.

[215] BOI-IR-RICI-60-10 n° 90 et s. .

c. LES ENGAGEMENTS DU PROPRIETAIRE DE TERRAINS BOISES OU A BOISER

120. L'étendue des engagements varie selon que le contribuable a acquis des terrains en nature de bois et forêts ou des terrains nus à boiser. Lorsque les terrains ouvrant droit à la réduction d'impôt sont acquis en nature de bois et forêts, le contribuable doit prendre l'engagement de les conserver pendant quinze ans et d'appliquer, pendant la même durée, un plan simple de gestion agréé par le centre régional de la propriété forestière. Les délais de quinze ans (de conservation du terrain et d'application du plan simple de gestion) courent à compter de la date d'acquisition du terrain en nature de bois et forêts. Si, au moment de l'acquisition, aucun plan simple de gestion n'est agréé pour la forêt en cause, le contribuable doit prendre l'engagement d'en faire agréer un dans un délai de trois ans à compter de la date d'acquisition et de l'appliquer pendant quinze ans. Dans cette situation, le contribuable doit prendre, en outre, l'engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930 relatif aux conditions d'application de l'article 15 de la loi de finances du 16 avril 1930 jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion de cette forêt. Dans ce dernier cas, le délai de quinze ans de conservation du terrain continue de courir à compter de la date d'acquisition du terrain boisé mais le délai de quinze ans d'application du plan simple de gestion court à compter de la date d'agrément du plan simple de gestion par le centre régional de la propriété forestière. En pratique, le terrain doit donc être conservé jusqu'à l'expiration de la période d'engagement d'application d'un plan simple de gestion. Le contribuable qui acquiert des terrains boisés ne remplissant pas les conditions minimales de surface fixées à l'article L. 312-1 du Code forestier et à l'article L. 122-4 du Code forestier pour faire agréer et appliquer à ceux-ci un plan simple de gestion, doit leur appliquer un autre document de gestion durable prévu à l'article L. 122-3 du Code forestier : un règlement type de gestion ou un Code des bonnes pratiques sylvicoles. Ce document de gestion durable doit être appliqué dans les mêmes conditions que celles prévues pour les cas où un plan simple de gestion peut être agréé et appliqué. Ainsi, lorsque les terrains sont acquis en nature de bois et forêts, le contribuable doit prendre l'engagement de les conserver pendant quinze ans et d'appliquer le document de gestion durable pendant la même durée. Les modalités de décompte sont identiques à celles explicitées en amont[216].

[216] BOI-IR-RICI-60-20-10, n° 1 à 40

121. Lorsque les terrains sont acquis nus, le contribuable doit prendre l'engagement de les reboiser dans un délai de trois ans et par la suite de les conserver pendant quinze ans et d'appliquer, pendant la même durée, un plan simple de gestion agréé. Les délais de quinze ans (de conservation du terrain et d'application d'un plan simple de gestion) courent à compter de la fin des opérations de semis ou de plantation sur la totalité du terrain acquis pour lequel le contribuable demande le bénéfice de la réduction d'impôt[217].

d. LES MODALITES DE CALCUL DE LA REDUCTION D'IMPOT

122. La base de la réduction d'impôt est constituée en cas d'acquisition de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains à boiser, par le prix d'acquisition de ces terrains[218]. Le prix d'acquisition s'entend du prix effectivement payé pour l'acquisition des terrains, majoré des frais d'acquisition (honoraires de notaire, commissions versées aux intermédiaires, droits de timbre, taxe de publicité foncière, droits d'enregistrement). Lorsque l'acquisition porte sur des terrains situés dans un massif de montagne défini à l'article 5 de la loi 85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne, la réduction d'impôt est calculée en ajoutant à la base le prix des acquisitions de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser réalisées les trois années précédentes pour constituer cette unité et pour lesquels l'acquéreur prend les engagements requis en matière de gestion, de reboisement et de conservation pour les terrains nus[219]. Une fois la base de réduction déterminée, il convient de fixer le taux de la réduction mais aussi le plafond sur lequel est applicable ce taux. Fixé initialement à 25 %, le taux de la réduction d'impôt a été ramené à 22 %, par l'article 105 de la loi 2010-1657 du 29 décembre 2010, pour les dépenses payées en 2011 et à 18 %, par l'article 83 de la loi 2011-1977 du 28 décembre 2011, pour les dépenses payées à compter du 1er janvier 2012. Le prix d'acquisition de terrains est retenu globalement dans la limite de 5 700 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et 11 400 € pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune[220][221]. Il s'agit d'un plafond annuel. Par suite, pour une personne célibataire, veuve ou divorcée, la réduction d'impôt envisageable annuellement est de 1 026 € (5 700 x 18 %) et pour un

[217] BOI-IR-RICI-60-20-10, n° 50
[218] BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 1
[219] BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 30.
[220] BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 90.
[221] Le montant de la réduction d'impôt est pris en compte pour le calcul du plafonnement global des avantages fiscaux prévu par l'article 200-0 A du CGI

couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune de 2 052 € (11 400 x 18 %).

e. LES OBLIGATIONS DECLARATIVES

123. L'avantage fiscal est accordé au titre de l'année d'acquisition des terrains, de l'acquisition. Seules les sommes effectivement versées au 31 décembre de cette même année ouvrent droit à l'avantage fiscal. Ainsi, le montant des dépenses d'acquisition effectuées, doit être mentionné ligne 7UN de la déclaration des revenus complémentaire n° 2042 C. En outre, conformément à l'article 46 AGH de l'annexe III au CGI, les contribuables qui acquièrent des terrains en nature de bois et forêts ou des terrains nus à boiser, sont tenus de joindre à leur déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice des réductions d'impôt est demandé une note annexe, établie sur papier libre conformément au modèle figurant au BOI-LETTRE-000017[222] (ANNEXE 6), comportant :

- l'identité et l'adresse du contribuable ;
- la désignation de la parcelle ou des parcelles du terrain en nature de bois et forêts ou de terrain nu à boiser concernées ;
- le prix et la date d'acquisition du ou des terrains concernés (pour l'application du a du 2 de l'article 199 decies H du CGI) ;
- la nature de la garantie de gestion durable applicable à l'unité de gestion concernée (pour l'application des 1° et 3° du 2 de l'article 200 quindecies du CGI) ;
- l'engagement de conserver le terrain en nature de bois et forêts ou le terrain nu à boiser pendant quinze ans et d'appliquer pendant la même durée, les règles de gestion durable prévues au a du 2 de l'article 199 decies H du CGI.

Il convient de rappeler que cet engagement doit être signé par le contribuable qui s'est porté acquéreur des parcelles. Lorsque l'acquisition est effectuée en indivision, cet engagement est conjoint et doit être signé par l'ensemble des coindivisiaires. De la même manière, lorsque l'acquisition est réalisée en démembrement, l'engagement est conjoint de sorte qu'il doit être signé par le nu-propriétaire et l'usufruitier. La documentation administrative de base précise que lorsque l'investissement forestier est réalisé par un enfant à charge, l'engagement signé par le représentant

[222] Modèle de lettre figurant en annexe du BOI-IR-RICI-60-20-10, n° 170

légal doit être joint à la déclaration du contribuable[223]. Il résulte de cette dernière précision qu'une acquisition en démembrement ab initio pourrait même être envisagée par un parent et son enfant mineur. Enfin, en cas de déclaration d'impôt dématérialisée, ces documents sont conservés par le contribuable et doivent être tenus à disposition de l'administration fiscale à première demande.

1-2. La réduction d'impôt au titre des cotisations d'assurance

124. En application de l'article 199 decies H du CGI, les cotisations versées par le contribuable, par un groupement forestier ou par une société forestière dont le contribuable est membre, pour la souscription d'un contrat d'assurance répondant à certaines conditions ouvrent droit à une réduction d'impôt. Initialement mentionnées à l'article 199 decies H, 2-g du CGI, les cotisations d'assurance sont visées à l'article 199 decies H, 2-d depuis l'intervention de l'article 32 de la loi 2013-1279 du 29 décembre 2013. Le législateur encourage par le biais de « carotte fiscale », les sylviculteurs à assurer leur massif forestier[224]. Cette volonté législative a été réaffirmée avec l'institution du CIFA. L'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2013 (L. n° 2013-1279, 29 déc. 2013) a créé un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) en remplacement du compte épargne d'assurance pour la forêt (CÉAF). Ce dispositif est codifié aux articles L. 352-1 à L. 352-6 du Code forestier. Le CIFA a été substitué au CÉAF qui n'a connu aucun succès. Les conditions d'ouverture et de fonctionnement du CÉAF ont été précisées tardivement par le décret n° 2013-461 du 3 juin 2013. En pratique, aucun compte n'avait donc pu être commercialisé avant le 6 juin 2013 et, selon le rapport AN publié le 27 novembre 2013, aucun CÉAF n'a été ouvert depuis. Le CIFA comme la réduction d'impôt assurance a été institué par le législateur en vue de pousser les propriétaires forestiers à anticiper les risques et conséquences des tempêtes et ainsi endiguer la crise de la sylviculture. En effet, la crise de la sylviculture française s'est révélée consécutivement aux tempêtes dévastatrices intervenues depuis 1999. Toutefois, les difficultés financières ressenties par les sylviculteurs ne proviennent pas directement des tempêtes, elles en ont été uniquement le fait générateur. En cherchant plus avant, deux raisons conjoncturelles sont en partie à l'origine de cette crise, d'une part l'absence d'assurance souscrite au titre des bois et forêts – ce n'est pas une habitude

[223] BOI-IR-RICI-60-20-10, n° 180

[224] La carotte fiscale offerte aux sylviculteurs pour encourager l'épargne et l'assurance - Etude par Alexandra Arnaud-Emery Revue de Droit rural Décembre 2014, Dr. ru 2014, Etude 18 ; Le sylviculteur et l'épargne - Pratique par Alexandra Arnaud-Emery, Revue fiscale du patrimoine Septembre 2015, RFN 2015, Prat., 7

française – et d'autre part l'absence de trésorerie en dehors des périodes de coupes. Le législateur entend promouvoir ce nouvel outil d'épargne en le gratifiant de régimes fiscaux de faveur applicables en matière de droits de mutation à titre gratuit et d'ISF. Ce nouvel outil fera l'objet de développement ultérieurement.

a. LES BENEFICIAIRES DE LA REDUCTION D'IMPOT

125. La réduction d'impôt bénéficie aux contribuables personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France. Le contribuable qui s'acquitte de la cotisation peut ne détenir que des droits en usufruit. En effet, le versement d'une cotisation au titre d'un contrat d'assurance ouvre droit à la réduction d'impôt lorsque le droit de propriété est démembré[225].

b. LES COTISATIONS ELIGIBLES

126. La réduction d'impôt s'applique à la cotisation versée à un assureur par le contribuable, par un groupement forestier ou par une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre, pour la souscription d'un contrat d'assurance couvrant les bois et forêts notamment contre le risque tempête[226]. L'exigence d'une couverture contre le risque de tempête résulte de l'article L 352-1, 2° du Code forestier, auquel renvoie l'article 199 decies H, 2-d (anciennement 199 decies H, 2-g) du CGI et de l'article 46 AGK, 2° de l'annexe III au CGI. Il convient de relever que l'article L. 352-1 du Code forestier pose les principes du CIFA – compte d'investissement forestier et d'assurance. Par suite, ces deux dispositifs d'encouragement à la souscription d'assurance sont étroitement liés. Le législateur pousse les sylviculteurs à assurer leur massif forestier et leur attribue en contrepartie des avantages fiscaux tant en cours de détention (réduction d'impôt sur le revenu, ISF) que lors de la transmission (droit de mutation à titre gratuit).

c. LES MODALITES DE CALCUL DE LA REDUCTION D'IMPOT

127. La base de la réduction d'impôt est constituée de la cotisation versée sur un contrat d'assurance et payée par le contribuable ou par la fraction de cette cotisation payée par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière correspondant aux droits que le contribuable détient dans ces derniers. La réduction n'est pas applicable aux cotisations provenant de sommes

[225] BOI-IR-RICI-60-10 n° 60.
[226] BOI-IR-RICI-60-10 n° 265.

prélevées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance prévu à l'article L 352-1 du Code forestier[227]. Le taux de la réduction d'impôt était initialement fixé à 100 %. Il a été ramené à 90 %, par l'article 105 de la loi 2010-1657 du 29 décembre 2010, pour les cotisations versées en 2011, puis à 76 %, par l'article 83 de la loi 2011-1977 du 28 décembre 2011, pour les cotisations versées à compter du 1er janvier 2012. Les cotisations versées à un assureur sont retenues dans la limite de 12 € par hectare assuré en 2011, de 9,6 € par hectare assuré en 2012, de 7,2 € par hectare assuré en 2013, 2014, 2015 et de 6 € par hectare assuré en 2016 et en 2017.

Il en résulte donc que le montant de réduction d'impôt :

- 7,2 € pour 2015 (réduction théorique : 7,2 x 76 % = 5,472 € par hectare)
- 6 € pour 2016 et 2017 (réduction théorique : 6 x 76 % = 4,56 € par hectare)
- Arrêt de la mesure : 2018

En outre, ces sommes obtenues sont globalement retenues dans la limite de 6 250 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et 12 500 € pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune[228][229]. Pour l'imposition des revenus de 2011 à 2013, le plafond de 6 250 € ou 12 500 € était commun aux dépenses de cotisations d'assurance, et aux dépenses de travaux forestiers réalisées la même année. Cependant, les cotisations d'assurance excédant ce plafond n'étaient pas, contrairement aux dépenses excédentaires de travaux forestiers, reportables sur les années suivantes. A compter de l'imposition des revenus de 2014, chacune de ces catégories de dépenses relève d'un plafond propre (égal à 6 250 € ou 12 500 €). Toutefois, pour la liquidation de la réduction d'impôt applicable aux cotisations d'assurance l'administration continue à appliquer un plafond commun aux cotisations d'assurance et aux reports de dépenses excédentaires de travaux forestiers réalisées avant 2014[230]. Cette pratique s'explique par le fait que jusqu'à l'imposition des revenus de 2013, l'avantage fiscal prévu en faveur des travaux forestiers prenait la forme d'une réduction d'impôt, qu'il a été transformé, à compter de l'imposition des revenus de 2014, en un crédit d'impôt et que l'avantage fiscal correspondant à la part des dépenses excédant le plafond, réalisées avant 2014 et reportables sur les années suivantes, conserve la nature d'une réduction d'impôt.

[227] BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 40.
[228] BOI-IR-RICI-60-20 n° 290 et 300, 12 septembre 2012 ; BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 110.
[229] Le montant de la réduction d'impôt est pris en compte pour le calcul du plafonnement global des avantages fiscaux prévu par l'article 200-0 A du CGI
[230] voir notice n° 2041 GK

d. LES OBLIGATIONS DECLARATIVES

128. Le montant des cotisations d'assurance doit être mentionné à la ligne 7UL de la déclaration des revenus complémentaire n° 2042 C. Sauf en cas de déclaration dématérialisée où dans ce cas le contribuable doit conserver les documents et les transmettre à première demande de l'administration fiscale, le bénéficiaire de la réduction d'impôt doit joindre à sa déclaration de revenu l'attestation de l'entreprise d'assurance précisant :
L'identité et l'adresse de l'assureur ;
La nature des risques couverts ;
Le nombre d'hectares assurés contre le risque de tempête ;
Le montant de la cotisation d'assurance versée pour couvrir ce risque au titre de l'année civile.
Pour les groupements forestiers et les sociétés d'épargne forestière, il appartient au gérant de délivrer aux associés cette même attestation avant le 16 février de l'année suivant celle du versement de la cotisation[231].

2. Le fonctionnement du crédit d'impôt de l'article 200 quindecies du CGI

Le crédit d'impôt est susceptible de s'appliquer dans deux hypothèses :
Pour la réalisation de travaux forestiers (1-1) ;
Pour la rémunération d'un contrat de gestion (1-2).

1-1. Le crédit d'impôt pour travaux forestiers

129. Jusqu'à l'imposition des revenus de 2013, l'avantage fiscal prévu en faveur des travaux forestiers prenait la forme d'une réduction d'impôt (CGI art. 199 decies H, 2-d et e). Il a été transformé, à compter de l'imposition des revenus de 2014, en un crédit d'impôt (CGI art. 200 quindecies, 2-1° et 2°) par l'article 32 de la loi 2013-1279 du 29 décembre 2013. Toutefois, l'avantage fiscal correspondant à la part des dépenses excédant le plafond, réalisées avant 2014 et reportables sur les années suivantes, conserve la nature d'une réduction d'impôt.

[231] Les impôts en forêt privée, par L. Depeige, groupe fiscalité forestière CNPF

a. LE BENEFICIAIRE DE L'AVANTAGE FISCAL

130. Le crédit d'impôt est largement ouvert. L'avantage fiscal est accordé aux contribuables personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France mais également aux associés personnes physiques d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne forestière réalisant des travaux forestiers qui peuvent bénéficier sous certaines conditions de l'avantage fiscal sur la fraction de la dépense payée par le groupement ou la société correspondant aux droits qu'ils détiennent dans ce groupement ou cette société[232]. L'avantage fiscal est étendu aux membres des GIEEF pour les dépenses payées à compter de 2016[233].

131. S'agissant des massifs forestiers indivis, les personnes physiques coindivisaires sont susceptibles de bénéficier de l'avantage fiscal lorsqu'elles disposent en indivision des bois et forêts ayant fait l'objet de travaux forestiers éligibles. Si toutes les conditions sont respectées, elles bénéficient de l'avantage fiscal à proportion de leur quote-part indivise et du paiement des travaux forestiers leur revenant[234]. Dans ce cas, l'avantage lié à la réalisation de travaux est subordonné à un engagement conjoint des indivisaires. Concernant les massifs forestiers démembrés, les personnes physiques sont susceptibles de bénéficier de l'avantage fiscal lorsqu'elles disposent en démembrement des bois et forêts ayant fait l'objet de travaux forestiers éligibles. L'avantage lié à la réalisation de travaux est subordonné à un engagement conjoint du nu-propriétaire et de l'usufruitier. L'avantage fiscal est calculé à proportion des dépenses de travaux forestiers payées par chacun d'eux.

b. LES OPERATIONS ELIGIBLES

132. Depuis l'imposition des revenus de 2014, sont éligibles au crédit d'impôt, les travaux forestiers réalisés sur des parcelles de terrain en nature de bois et forêt ou de terrain nu à boiser constituant une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant ou de 4 hectares d'un seul tenant lorsque la propriété est regroupée au sein d'une organisation de producteurs, au sens de

[232] BOI-IR-RICI-60-10 n° 20
[233] Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 22, 1° FR 1/16 inf. 31 n° 2 et 9 p. 52 ; Décret n° 2016-1162 du 26 août 2016 relatif aux obligations déclaratives afférentes au crédit d'impôts mentionné à l'article 200 quindecies du CGI et portant adaptation aux GIEFF des obligations déclaratives ; mise en consultation publique des commentaires administratifs BOI-IR-RICI-60-10, 6 juillet 2016
[234] BOI-IR-RICI-60-10 n° 40

l'article L 551-1 du Code rural et de la pêche maritime et présentant l'une des garanties de gestion durable prévue à l'article L 124-1 du Code forestier et à l'article L 124-3 du Code forestier[235].
L'article 1er, III de l'ordonnance 2015-1248 du 7 octobre 2015 portant adaptation du Code rural et de la pêche maritime au droit de l'Union européenne a remplacé, au sein de l'article 200 quindecies du CGI, la référence à l'article L 551-1 du Code rural et de la pêche maritime par la référence à l'article L 552-1 du même Code.

133. Aux termes de l'article 46 AGK de l'annexe III au CGI, les travaux forestiers ouvrant droit à avantage fiscal s'entendent des travaux de plantation, de reconstitution, de renouvellement, de sauvegarde et d'amélioration des peuplements et des travaux de création et d'amélioration des dessertes. Sont éligibles à l'avantage fiscal :
- les travaux de plantation[236] (y compris la fourniture de plants), de reconstitution, de renouvellement comprenant les travaux préparatoires (dégagements, travaux phytosanitaires, assainissement, travail du sol…) et les travaux d'entretien (dégagements, cloisonnements) ;
- les travaux de sauvegarde et d'amélioration des peuplements comprenant les travaux de protection contre les incendies et le gibier, les travaux phytosanitaires, le dépressage, la taille de formation, l'élagage, le brûlage, le balivage et le débroussaillage ;
- les travaux de création et d'amélioration des dessertes (routes, pistes et sentiers) comprenant les travaux et fournitures annexes (place de dépôt et de retournement…).
Sont également éligibles à l'avantage fiscal les frais de maîtrise d'œuvre directement liés aux travaux énumérés ci-dessus[237].

c. LES ENGAGEMENTS A SOUSCRIRE

134. Les engagements à souscrire sont différents selon que le propriétaire est une personne physique ou une structure dotée de la personnalité morale. Le contribuable propriétaire direct de parcelles qui réalise des travaux forestiers éligibles à l'avantage fiscal dans sa propriété doit prendre l'engagement, d'une part, de conserver cette propriété jusqu'au 31 décembre de la huitième année

[235] BOI-IR-RICI-60-10 n° 270
[236] Lorsque les travaux effectués sur les parcelles sont des travaux de plantation, ils ne peuvent être pris en compte qu'à la condition que soient utilisés des graines et plants forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'Etat à l'investissement forestier pris conformément à la partie réglementaire du Code forestier (Code forestier art. D 153-1 et suivants)
[237] BOI-IR-RICI-60-10 n° 300 et 320

suivant celle des travaux et, d'autre part, d'appliquer, pendant la même durée, l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L 124-1 du Code forestier et à l'article L 124-3 du Code forestier[238]. En cas d'indivision ou de démembrement, l'engagement doit respectivement être souscrit par tous les indivisaires ou conjointement par l'usufruitier et le nu-propriétaire dès lors que l'un et l'autre sont susceptibles de bénéficier de l'avantage fiscal[239].

135. Exemple : Un contribuable possède directement une unique propriété constituant une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant ou de 4 hectares d'un seul tenant lorsque la propriété est regroupée au sein d'une organisation de producteurs, gérée en application d'un plan de gestion durable. Au mois de mars N, il réalise des dépenses de travaux forestiers éligibles à l'avantage fiscal. Afin de bénéficier de l'avantage fiscal, il doit prendre l'engagement de conserver sa propriété et d'appliquer cette garantie de gestion durable, jusqu'au 31 décembre N + 8. Ce même contribuable décide d'engager de nouveaux travaux forestiers éligibles qu'il paye en octobre N + 3. Afin de bénéficier à nouveau de l'avantage fiscal, il doit prendre l'engagement de conserver sa propriété et d'appliquer un plan de gestion durable jusqu'au 31 décembre N + 11.

136. Les engagements de conservation et d'exploitation sont superposables. Le contribuable qui est membre d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne forestière réalisant des travaux forestiers éligibles à l'avantage fiscal dans une propriété constituant une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant ou, à compter de l'imposition des revenus de 2014, de 4 hectares d'un seul tenant lorsque la propriété est regroupée au sein d'une organisation de producteurs, présentant l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L 124-1 du Code forestier et à l'article L 124-3 du Code forestier, peut bénéficier de l'avantage fiscal sur la fraction de la dépense payée par le groupement ou la société et correspondant à ses droits dans ce groupement ou cette société. Il doit cependant prendre l'engagement de conserver les parts du groupement ou de la société jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle des travaux. Pour sa part, le groupement ou la société prend les engagements suivants :

- conserver les parcelles qui ont fait l'objet de travaux jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle des travaux,

[238] BOI-IR-RICI-60-20-10 n° 100
[239] BOI-IR-RICI-60-20-10 n° 110

- appliquer pendant la même durée l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L 124-1 du Code forestier et, dans le cas de travaux de plantation, utiliser des graines et plans forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'Etat à l'investissement forestier pris conformément à la partie réglementaire du même Code[240].

137. Exemple : Une société d'épargne forestière paye le 15 mai N des travaux forestiers éligibles sur sa propriété constituant une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant, gérée en application d'un plan de gestion durable. L'associé personne physique de cette société peut bénéficier de l'avantage fiscal afférent si, d'une part, il prend l'engagement de conserver les parts de la société jusqu'au 31 décembre N + 4 et si, d'autre part, celle-ci prend l'engagement d'appliquer, jusqu'au 31 décembre N + 8, un plan de gestion durable et de conserver, jusqu'à cette échéance, les parcelles qui ont fait l'objet des travaux.

138. Lorsque les travaux sont réalisés dans des propriétés intégrées dans des GIEEF, le contribuable doit prendre l'engagement de rester membre du GIEEF pendant 4 ans[241].

d. LES MODALITES DE CALCUL DU CREDIT D'IMPOT

139. Il convient de déterminer la base de l'avantage fiscal qui varie selon que les travaux sont réalisés par le contribuable personne physique propriétaire ou une structure sociétaire. En cas de détention directe du terrain sur lequel les travaux forestiers sont réalisés, l'assiette de la réduction est formée par les dépenses payées tandis qu'en cas de réalisation de travaux par un groupement forestier ou par une société d'épargne forestière, la fraction des dépenses payées et correspondant aux droits que le contribuable détient dans le groupement ou la société, correspond à la base de l'avantage fiscal[242]. Les dépenses de travaux forestiers prises en compte pour le calcul de l'avantage fiscal sont celles effectivement payées toutes taxes comprises, et notamment la TVA. Toutefois, dès lors que la TVA acquittée au titre de ces dépenses a pu être récupérée, ces dépenses doivent être retenues pour leur montant hors taxes. Lorsque les travaux sont réalisés directement par le propriétaire de la parcelle, l'assiette de l'avantage fiscal est constituée des dépenses d'acquisition

[240] BOI-IR-RICI-60-20-10 n° 130 et 140.
[241] FR 1/16 inf. 31 n° 4 et 9 p. 53
[242] BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 50.

de matériaux ou de petits matériels[243] utilisés exclusivement pour la réalisation de ces travaux. Lorsque les travaux forestiers sont réalisés par un salarié que le propriétaire forestier, le groupement ou la société emploie, l'assiette de l'avantage fiscal est constituée du salaire et des charges salariales du salarié qui effectue les travaux, à proportion du temps de travail consacré auxdits travaux, ainsi que des dépenses d'acquisition de matériaux ou de petits matériels utilisés exclusivement pour la réalisation de ces travaux. N'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal les dépenses de travaux forestiers payées avec des sommes prélevées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance prévu à l'article L 352-1 du Code forestier[244]. Le taux du crédit d'impôt, applicable aux dépenses payées à compter du 1er janvier 2014, est de 18 %. Il est porté à 25 % pour les bénéficiaires adhérents à une organisation de producteurs, au sens de l'article L 551-1 du Code rural et de la pêche maritime. Toutefois, il est égal à 25 % pour les membres d'un GIEEF[245]. Enfin, s'agissant des plafonds applicables, les dépenses de travaux forestiers payées par le contribuable, la fraction des dépenses de travaux forestiers payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière sont retenues globalement dans la limite annuelle de 6 250 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de 12 500 € pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune. Lorsque ces dépenses dépassent cette limite, la fraction excédentaire de ces dépenses est retenue :

- au titre des quatre années suivant celle du paiement des travaux ;
- au titre des huit années suivant celle du paiement des travaux en cas de sinistre forestier pour lequel le premier alinéa de l'article 1398 du CGI[246] s'applique.

Les dépenses sont retenues dans la même limite pour chacune des années concernées et les dépenses en report les plus anciennes s'imputent en priorité[247][248].

---

[243] Le tracteur ne peut pas être considéré comme un petit matériel. Dès lors, les dépenses relatives à son acquisition ainsi qu'aux frais accessoires (pièces détachées, carburant…) ne peuvent être prises en compte. S'agissant de la tronçonneuse ou de la débroussailleuse, il est en revanche admis que ces biens puissent être qualifiés de petits matériels et que les dépenses afférentes relatives à leur acquisition et aux frais accessoires (notamment l'huile pour la chaîne de la tronçonneuse) ouvrent droit à l'avantage fiscal, sous réserve que la condition relative à l'affectation exclusive de ces matériels à des travaux forestiers éligibles soit respectée : Décision de rescrit 15 septembre 2009 n° 2009/47 FP ; BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 50.

[244] BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 50.

[245] Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 22, 1° FR 1/16 inf. 31 n° 5 et 9 p. 53

[246] L'article 1398, al. 1 du CGI vise les cas de grêle, gelée, inondation, incendie et autres événements extraordinaires

[247] BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 130 et 140.

[248] Le montant du crédit d'impôt est pris en compte pour le calcul du plafonnement global des avantages fiscaux prévu par l'article 200-0 A du CGI

1-2. Le crédit d'impôt pour rémunération d'un contrat de gestion[249]

140. A l'instar du crédit d'impôt pour travaux forestiers, jusqu'à l'imposition des revenus de 2013, l'avantage fiscal prévu en faveur de la rémunération de contrat de gestion prenait la forme d'une réduction d'impôt (CGI art. 199 decies H, 2-d et e). Il a été transformé, à compter de l'imposition des revenus de 2014, en un crédit d'impôt (CGI art. 200 quindecies, 2-1° et 2°) par l'article 32 de la loi 2013-1279 du 29 décembre 2013. Toutefois, l'avantage fiscal correspondant à la part des dépenses excédant le plafond, réalisées avant 2014 et reportables sur les années suivantes, conserve la nature d'une réduction d'impôt. Aux termes de ce dispositif, la rémunération versée, par le contribuable ou par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre, pour la réalisation d'un contrat de gestion de bois et forêts ouvre droit à un avantage fiscal.

a. LE OU LES BENEFICIAIRES DE L'AVANTAGE FISCAL

141. L'avantage fiscal est accordé aux contribuables personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, aux associés personnes physiques d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne forestière versant une rémunération pour la réalisation d'un contrat de gestion, sur la fraction de la dépense payée ou de la rémunération versée par le groupement ou la société correspondant aux droits qu'ils détiennent dans ce groupement ou cette société. S'agissant des massifs forestiers indivis, chacun des indivisaires bénéficient de l'avantage fiscal à proportion de la rémunération versée leur incombant. Il en est de même pour les parcelles grevées d'un démembrement. L'usufruitier comme le nu-propriétaire, bénéficient de l'avantage fiscal lorsqu'ils disposent en démembrement des bois et forêts pour lesquels un contrat de gestion a été conclu. L'avantage fiscal est alors proportionnel à la rémunération versée au titre du contrat de gestion par chacun d'eux[250].

b. LES OPERATIONS ELIGIBLES

[249] Le montant de l'avantage fiscal est pris en compte pour le calcul du plafonnement global des avantages fiscaux prévu par l'article 200-0 A du CGI

[250] BOI-IR-RICI-60-10 n° 50 à 70

142. L'avantage fiscal s'applique aux rémunérations versées pour la réalisation d'un contrat de gestion de bois et forêts conclu avec certains professionnels. Le bénéfice de la mesure impose que le contrat de gestion réponde à certaines caractéristiques et de déterminer la qualité des gestionnaires.

143. **Les caractéristiques du contrat et de la gestion.** Le contrat doit être conclu pour la gestion de bois et forêts d'une surface inférieure à 25 hectares. Dès lors que la propriété du contribuable, du groupement ou de la société dépasse cette superficie, la rémunération versée n'ouvre pas droit à l'avantage fiscal. Lorsqu'un contribuable possède plusieurs propriétés forestières géographiquement distinctes pour lesquelles des contrats de gestion distincts ont été conclus, il peut bénéficier de l'avantage fiscal au titre de chacune des propriétés dont la superficie n'excède pas 25 hectares. De même, un contribuable qui possède à la fois une propriété forestière et des parts dans un groupement ou une société d'épargne forestière peut prétendre à l'avantage fiscal au titre de la rémunération versée pour le contrat conclu en propre et celui conclu par le groupement ou la société d'épargne forestière si la superficie de la parcelle qu'il détient en propre et celle de la parcelle détenue par le groupement ou la société d'épargne forestière n'excèdent pas respectivement 25 hectares[251]. Le versement de la rémunération est éligible à l'avantage fiscal, sous réserve du respect des trois conditions cumulatives suivantes[252] :

- le contrat de gestion prévoit la réalisation de programmes de travaux et de coupes sur des terrains en nature de bois et forêts dans le respect de l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L 124-1 du Code forestier et à l'article L 124-3 du Code forestier ;
- les coupes doivent être cédées, soit dans le cadre d'un mandat de vente avec un gestionnaire forestier ou un expert forestier, soit en exécution d'un contrat d'apport conclu avec une coopérative ou une organisation de producteurs au sens de l'article L 551-2 du Code rural et de la pêche maritime, soit dans les conditions prescrites à l'article L 315-2 du Code forestier, c'est-à-dire avec l'Office national des forêts ;
- les coupes doivent être commercialisées à destination d'unités de transformation du bois (scieries, usines de pâtes à papier, de panneaux…) ou de leurs filiales d'approvisionnement, par voie de contrats d'approvisionnement annuels reconductibles ou pluriannuels.

[251] BOI-IR-RICI-60-10 n° 400
[252] BOI-IR-RICI-60-10 n° 410 et 420

144. **La qualité du gestionnaire.** Le contrat doit être conclu avec un gestionnaire forestier professionnel[253], au sens de l'article L 315-2 du Code forestier, ou un expert forestier[254], au sens de l'article L 171-1 du Code rural et de la pêche maritime, dans le cadre d'un mandat de gestion, avec une coopérative forestière[255] ou une organisation de producteurs[256], au sens de l'article L 552-1 du même Code, ou avec l'Office national des forêts en application de l'article L 315-2 du Code forestier, dans des conditions fixées par contrats d'une durée d'au moins dix années. Depuis le 1er janvier 2016, l'avantage fiscal est étendu aux contrats de gestion conclus avec des GIEEF pour les rémunérations versées[257]. Cet avantage fiscal n'est nullement subordonné à la souscription d'un engagement, il s'applique de manière annuelle tant qu'une rémunération de contrat de gestion est payée par le propriétaire.

[253] Le gestionnaire forestier professionnel doit justifier au minimum d'un brevet de technicien supérieur agricole de spécialité « gestion forestière » ou d'une certification professionnelle équivalente ainsi que d'une pratique professionnelle des activités de gestion forestière d'une durée de trois ans au moins, ou, à défaut de certification professionnelle, d'une pratique professionnelle en gestion forestière de sept ans au moins. Ces professionnels font l'objet d'une inscription sur une liste par le préfet de région. Ils ne peuvent acheter directement ou indirectement les biens qu'ils gèrent ou vendent en vertu d'un mandat de gestion (décret 2012-1042 du 11 septembre 2012 portant application de l'article L 315-1 du Code forestier relatif au gestionnaire forestier professionnel) : BOI-IR-RICI-60-10 n° 440

[254] L'expert forestier est une personne physique qui exerce, le cas échéant dans le cadre d'une personne morale, en son nom personnel et sous sa responsabilité, des missions d'expertise en matière forestière portant sur les biens d'autrui, meubles et immeubles, ainsi que sur les droits mobiliers et immobiliers afférents à ces biens. L'expert forestier doit obligatoirement adhérer au Conseil national de l'expertise foncière agricole et forestière et doit être inscrit sur la liste des experts forestiers établie annuellement par le comité directeur de ce conseil : BOI-IR-RICI-60-10 n° 440

[255] La coopérative forestière est une société régie par les articles L 521-1 et suivants du Code rural. Dotée de la personnalité morale, la société coopérative a pour objet l'utilisation en commun par des producteurs de tous moyens propres à faciliter ou à développer leur activité économique, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité. Il s'agit donc d'organismes intervenant dans le prolongement de l'activité de leurs membres et qui réalisent pour leur compte des opérations ou des travaux entrant normalement dans le cadre de la profession forestière, tels que la fourniture de tous les services nécessaires à l'exploitation. Ces coopératives ont une compétence limitée à une circonscription territoriale et doivent être agréées par le Haut Conseil de la coopération agricole : BOI-IR-RICI-60-10 n° 450.

[256] Dans le secteur forestier, les organisations de producteurs ont notamment pour but de regrouper la production de leurs membres en vue de sa commercialisation ou d'organiser sa mise en marché, de favoriser l'adaptation de la production de leurs membres aux exigences du marché, d'améliorer la mise en valeur commerciale de tous les produits forestiers, de déterminer et faire appliquer par leurs membres des règles communes de production et de mise en marché, notamment en matière de qualité des produits et de gestion durable des forêts (C. rural art. D 551-98).
Les dispositions des articles D. 551-99 et suivants du Code rural et de la pêche maritime précisent pour le secteur forestier les conditions à respecter pour bénéficier de la reconnaissance en tant qu'organisation de producteurs : BOI-IR-RICI-60-10 n° 460

[257] Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 22, 1°

c. LES MODALITES DE CALCUL DE L'AVANTAGE FISCAL

145. L'avantage fiscal est toujours répercuté sur une personne physique. Ainsi, la base de l'avantage fiscal est constituée :

- en cas de détention directe du terrain pour lequel un contrat de gestion est conclu, par la rémunération versée ;
- et, en cas de conclusion du contrat de gestion par un groupement forestier ou par une société d'épargne forestière, de la fraction de la rémunération payée par ce groupement ou cette société et correspondant aux droits que le contribuable détient dans ces derniers[258].

La rémunération prise en compte pour le calcul de l'avantage fiscal est celle effectivement payée toutes taxes comprises, et notamment la TVA. Toutefois, dès lors que la TVA acquittée au titre de cette dépense a pu être récupérée, cette dépense doit être retenue pour son montant hors taxes. En d'autres termes, si le propriétaire est un assujetti redevable de la TVA, c'est-à-dire qu'il la collecte et la déduit effectivement, le crédit d'impôt est déterminé eu égard au montant hors taxe de la rémunération, le montant de la TVA ayant été déduit. Le taux du crédit d'impôt, applicable aux dépenses payées à compter du 1er janvier 2014, est de 18 %. Il est porté à 25 % pour les bénéficiaires adhérents à une organisation de producteurs et depuis le 1er janvier 2016 pour les contrats conclus avec un GIEEF[259]. Les dépenses ou la fraction des dépenses de rémunération versées pour la réalisation d'un contrat de gestion sont retenues dans la limite de 2 000 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de 4 000 € pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune. Il s'agit d'un plafond global et commun aux contrats de gestion conclus, d'une part, par le contribuable et, d'autre part, par le groupement ou la société dont le contribuable est membre ou associé. Le surplus n'est pas reportable et est définitivement perdu.

146. Exemple : Un contribuable célibataire détient une forêt pour laquelle il a conclu un contrat de gestion dont la rémunération au titre de l'année N s'élève à 1 500 €, ainsi que 30 % d'une société d'épargne forestière qui a également conclu un contrat de gestion dont la rémunération s'élève à 3 500 €. Ses dépenses éligibles, d'un montant de 2 550 € (1 500 + (3 500 x 30 %)), sont retenues dans la limite de 2 000 €. Le surplus est définitivement perdu.

[258] BOI-IR-RICI-60-20-20 n° 60
[259] Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 22, 1°

3. La matérialité de la déclaration des avantages fiscaux

147. Le contribuable souhaitant demander le bénéfice des avantages fiscaux doit se plier à des obligations codifiées de l'article 46 AGH de l'annexe III au CGI à l'article 46 AGK de l'annexe III au CGI. Lorsque la déclaration de revenus est souscrite sur internet, ces obligations doivent être satisfaites dans le sens où le contribuable qui n'a plus à joindre ses justificatifs à sa déclaration, doit les conserver et les présenter à l'administration fiscale à première demande. Concernant les avantages fiscaux ne requérant pas la souscription d'un engagement comme la réduction d'impôt pour cotisations d'assurance et le crédit d'impôt applicable en cas de rémunération de contrat de gestion, il appartient au contribuable de compléter la déclaration 2042 C case 7UL ou cases 7UR/UI. En outre, le contribuable doit être en mesure de présenter à la demande de l'administration l'attestation que le terrain est couvert contre le risque de tempête ou la facture du contrat de gestion et les attestations mentionnées à cet article. S'agissant des autres cas (acquisition de parcelles, réalisation de travaux) pour lesquels des engagements sont requis, il convient de distinguer selon que le propriétaire est une personne physique ou une personne morale.

Si le propriétaire est une personne physique et donc directement le contribuable, conformément à l'article 46 AGH de l'annexe III au CGI, les contribuables sont tenus de joindre à leur déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice des réductions ou des crédits d'impôt est demandé une note annexe, établie sur papier libre conformément au modèle établi par l'administration fiscale[260].

Si le propriétaire est une personne morale soit un groupement forestier ou une société d'épargne forestière, le contribuable qui demande le bénéfice de l'avantage fiscal est uniquement associé de la personne morale, il en résulte donc des obligations pour le groupement ou la société et pour l'associé.

148. **Les obligations déclaratives de la personne morale.** Aux termes du I de l'article 46 AGI de l'annexe III au CGI, le groupement forestier ou la société d'épargne forestière doit joindre à sa déclaration de résultat un document mentionnant les différents engagements pris, conformément au modèle établi par l'administration fiscale[261]. Par ailleurs, conformément au III de l'article 46

[260] Voir ANNEXE 5
[261] Voir ANNEXE 6

AGI de l'annexe III au CGI, le groupement forestier ou la société d'épargne forestière doit joindre à sa déclaration de résultat un document comportant les informations suivantes :
- la raison sociale et l'adresse du siège social du groupement ou de la société ;
- l'attestation que les engagements de gestion durable prévus aux b et c du 2 de l'article 199 decies H du CGI et du 2° du 2 de l'article 200 quindecies du CGI ont été pris et sont respectés ;
- l'identité et l'adresse de chacun des associés ;
- le nombre, les numéros (si de tels numéros sont attribués) et les valeurs nominales des parts détenues par chacun des associés au 1er janvier et au 31 décembre de l'année précédente et, le cas échéant, des parts souscrites, acquises et transmises au cours de l'année ainsi que la date de ces opérations ;
- la nature, le montant et la date de paiement des travaux forestiers réalisés par le groupement ainsi que la désignation de la ou des parcelles du terrain en nature de bois et forêts ou de terrain nu à boiser concernées ;
- l'identité et l'adresse du cocontractant mentionné au 3° du 2 de l'article 200 quindecies du CGI, la date de signature du contrat, le montant de sa rémunération et sa date de versement ainsi que la désignation de la ou des parcelles de terrain en nature de bois et forêts ou de terrain nu à boiser concernées. Les groupements forestiers, qui ne souscrivent pas en principe de déclaration de résultat, communiquent ces deux documents sur demande de l'administration.

149. **Les obligations déclaratives des associés revendiquant l'avantage fiscal.** Conformément au I de l'article 46 AGJ de l'annexe III au CGI, l'engagement de conservation des parts, établi selon le modèle fixé par l'administration[262] est joint à la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle les parts ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt ont été souscrites ou acquises ou au cours de laquelle le groupement forestier ou la société d'épargne forestière a payé les dépenses de travaux forestiers, qui ont ouvert droit au crédit d'impôt. Les associés sont en outre tenus de joindre à cette déclaration une attestation établie par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière dont ils sont associés. Conformément au II de l'article 46 AGI de l'annexe III au CGI, le groupement ou la société doit, avant le 16 février de l'année civile qui suit celle de la souscription ou de l'acquisition des parts, celle du paiement des travaux forestiers réalisés par le groupement ou la société ou celle du versement de la rémunération au cocontractant mentionné au

[262] Voir ANNEXE 8

3° du 2 de l'article 200 quindecies du CGI, délivrer à ses associés qui entendent bénéficier des réductions ou des crédits d'impôt un document établi selon un modèle établi par l'administration fiscale[263]. Il convient de remarquer enfin que les parts détenues par les associés qui entendent bénéficier de la réduction ou du crédit d'impôt doivent être inscrites, dans les trente jours suivant la date limite de dépôt de la déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle la réduction ou le crédit d'impôt a été demandé, sur un compte ouvert au nom de l'associé dans la comptabilité du groupement ou de la société ou sur un registre spécial. Le groupement ou la société tient ce compte ou ce registre et conserve les documents relatifs aux opérations qui l'affectent jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle de l'expiration de l'engagement de conservation des parts. A ces obligations de production de documents, le contribuable doit ajouter la nécessité de compléter la déclaration de revenus 2042 C des cases 7UN à 7UC selon les cas. L'investissement en forêt constitue un véritable régime de défiscalisation à l'instar du dispositif DUFLOT-PINEL institué au titre de l'investissement immobilier.

150. Pour comprendre l'intérêt de ce dispositif DEFI Forêt, il convient de prendre un exemple récapitulatif. Un propriétaire marié possédant une forêt de 3 ha d'un seul tenant dotée d'un PSG volontaire agréé, acquiert en 2015 trois ha pour 15 000 € tous frais compris. Suite à cet investissement, il pourra prétendre à une réduction d'impôt sur le revenu à payer en 2016 de 2 052 € (11 400 €[264] x 18 %).

Ce contribuable a souscrit une assurance couvrant le risque tempête. Le montant de sa cotisation annuelle est de 15 €/ha mais seul 7,2 € peuvent être pris en compte soit 3 ha x 7,2 = 21,6 €. Ce montant devant être intégré dans le plafond du DEFI travaux. La réduction possible sera donc de 21,6 x 76 % = 16,42 €

Ce contribuable réalise des travaux cette même année, pour un montant de 18 000 € TTC. Le montant maximum pouvant être pris en compte chaque année est de 12 500 €, duquel on déduira les 21,6 € arrondis à 22 € correspondants à la cotisation d'assurance. Donc, ce sylviculteur pourra déduire (12 500 – 22 = 12 478) x 18 % = 2 246 € de son impôt sur le revenu à payer en 2016. En 2017, et toujours au titre des travaux réalisés en 2015, il pourra déduire (18 000 – 12 478 = 5 522 €) x 18 % = 994 €

[263] Voir ANNEXE 7
[264] Plafond maximum déductible

De plus, pour sa forêt dont la superficie est maintenant de 6 ha, ce forestier a signé un contrat de gestion avec un gestionnaire forestier professionnel pour un coût annuel de 300 € TTC. Il a donc la possibilité de de déduire 300 x 18 % = 54 €
Au total, il aura la possibilité de déduire 2052 + 16 + 2 246 + 54 = 4 368 € de l'impôt à payer en 2016 auxquels s'ajouteront en 2017, 994 € de report à retrancher de ses impôts dus pour 2016.

§2. Les impositions des ventes de coupe de bois

Les ventes ne génèrent en elle-même aucune imposition directe. Ainsi que cela a été développé en amont, les revenus estimés des sylviculteurs sont imposés selon des modalités particulières chaque année même en dehors de coupes[265]. C'est le régime spécial du régime forestier forfaitaire de l'article 76 du CGI. Par suite, les seules taxations exigibles sont de nature indirecte. Il s'agit de la TVA si le sylviculteur est un assujetti redevable et de la CVO ou contribution volontaire obligataire.

A. La TVA[266]

151. Le sylviculteur, en qualité d'exploitant forestier est un acteur économique lorsqu'il vend ses coupes de bois ; aussi, en tant que tel, il est un assujetti à la TVA.
Le sylviculteur est une catégorie particulière d'agriculteur au même titre que la sylviculture est une branche de l'activité agricole au sens de l'article L. 311-1 du Code rural et de la pêche maritime[267]. Aux termes de l'article L. 311-1 du Code précité : « *Sont réputées agricoles toutes les activités correspondant à la maîtrise et à l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal et constituant une ou plusieurs étapes nécessaires au déroulement de ce cycle ainsi que les activités exercées par un exploitant agricole qui sont dans le prolongement de l'acte de production ou qui ont pour support l'exploitation.* (...) ». Il résulte de la doctrine majoritaire que la production forestière entre précisément dans le cadre de la maîtrise et de l'exploitation d'un cycle biologique

[265] Voyez CGI, art. 76 ; Partie I, Chapitre II, Section I, § 1
[266] Les propos qui suivent sont extrait de l'étude suivante : Le sylviculteur et la TVA - Etude par Alexandra Arnaud-Emery Revue de Droit rural Février 2014, Dr. ru 2014, Etude 3
[267] Voyez un récent Mémoire de DSN, « Le sylviculteur : un agriculteur particulier pour le droit fiscal ? » par Marion Bernardet, 12 juillet 2011, n° 2

et que ces activités, relèvent des activités agricoles dont elles forment une branche particulière, et ce, malgré qu'elle soit soumise à une législation décrite en dehors du Code rural et de la pêche maritime, savoir dans le Code forestier. Par suite, le sylviculteur est un acteur économique et sujet de droit fiscal. Cette affirmation trouve confirmation s'agissant du traitement fiscal du sylviculteur en matière de TVA. Les sylviculteurs, même s'ils vendent du bois occasionnellement[268], exercent une activité économique relevant de la TVA. Aux termes de l'article 256 A du CGI, sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. Constitue une activité économique, l'activité agricole. La doctrine administrative considère que toute personne qui obtient des produits au cours ou à la fin d'un cycle de production végétal ou animal, possède cette qualité. À ce titre, elle réalise une énumération mais non exhaustive et cite comme activité agricole : la culture – agriculture générale, arboriculture, sylviculture, production de champignons et d'épices – l'élevage – élevage du bétail, aviculture, cuniculture, apiculture, etc. – la pêche. Plus loin, il est précisé que le propriétaire foncier qui vend des coupes de bois (vente d'arbres sur pieds ou simplement abattus) exerce une activité de nature agricole susceptible d'être soumise à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture[269]. Il est donc admis que le sylviculteur soit traité au regard de la TVA comme un assujetti et que le régime dont il dépend est celui applicable à un exploitant agricole. Le régime applicable aux exploitants agricoles et par suite aux sylviculteurs, constitue un régime d'exception par rapport au droit commun de la TVA. À ce titre, il convient d'en envisager les principes fondamentaux pour ensuite déterminer en pratique l'opportunité des choix ouverts aux sylviculteurs.

1. Le régime applicable

152. Les exploitants agricoles constituent tous des assujettis au regard des règles de la TVA. Toutefois, ils peuvent être des assujettis redevables ou des assujettis non redevables. Il est important de souligner que ne constituent pas des critères de la qualification d'exploitant agricole et donc de sylviculteur, le statut social ou juridique de la personne. Ainsi, le fait qu'une personne

[268] Les coupes sont espacées dans le temps
[269] BOI-TVA-SECT-80-20, n° 90

exerce son activité dans des conditions ne lui permettant pas de relever de la MSA (Mutuelle Social Agricole), ne lui fait pas perdre la qualité d'agriculteur et donc de sylviculteur au regard de la TVA. De la même manière, la qualité d'exploitant agricole est indépendante du mode juridique d'exploitation, ou sous lequel s'exerce l'activité agricole : propriétaire, fermier ou encore métayer. Enfin, que l'activité soit exercée par une personne physique ou morale, la situation est indifférente, il en résulte uniquement que cette personne est un exploitant agricole. Les sylviculteurs suivant le régime applicable aux exploitants agricoles sont donc tous des assujettis mais ils peuvent être assujettis redevables ou assujettis non redevables. Le statut juridique ou social, le mode d'exploitation sont des éléments sans incidence sur la détermination de la qualité d'assujetti du sylviculteur. La première catégorie regroupe donc les sylviculteurs assujettis redevables de la TVA ; cela signifie qu'ils facturent de la TVA mais qu'ils peuvent déduire la TVA qu'ils payent eux-mêmes. La seconde catégorie regroupe donc les sylviculteurs assujettis non redevables de la TVA ; cela signifie qu'ils ne facturent pas de la TVA mais qu'ils ne peuvent déduire la TVA qu'ils payent eux-mêmes.

a. LA DUALITE DE CATEGORIE

153. Il est ainsi concevable de rencontrer des sylviculteurs assujettis redevables ou non redevables de la TVA. Il convient de déterminer le périmètre de chacune des deux catégories. Remarquons que les règles applicables aux sylviculteurs en matière de TVA sont celles régissant les exploitants agricoles ; aussi, les deux catégories d'assujettis vont être établies au regard des règles générales applicables aux exploitants agricoles et le cas échéant, seront précisées les particularités inhérentes aux sylviculteurs.

154. Les assujettis redevables le sont de manière obligatoire ou encore parce qu'ils ont choisi volontairement de s'y soumettre. Sont obligatoirement imposables à compter du 1er janvier de l'année suivante, les exploitants dont le montant moyen des recettes d'exploitation, calculé sur les deux années civiles consécutives précédentes, dépasse 46 000 € (CGI, art. 298 bis, II, 5°). Une proratisation étant faite en cas d'année civile incomplète. Les recettes à retenir pour l'appréciation du seuil sont toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus par l'exploitant en contrepartie des opérations agricoles réalisées dans l'ensemble de ses exploitations non dotées d'une personnalité juridique distincte. Ainsi, s'il est fait masse des recettes réalisées par une exploitation familiale, et notamment entre époux, quel que soit le régime matrimonial, les recettes perçues par un exploitant

agricole exerçant individuellement et au travers d'une société dont il est associé, ne sont pas additionnées pour l'appréciation du seuil de 46 000 €. Doivent être retenues toutes les recettes perçues au titre des opérations agricoles effectuées par l'exploitant, retenues hors TVA et hors remboursement forfaitaire, en ce compris les subventions compléments de prix ou les indemnités d'assurance. À titre d'exemple, ne sont pas prises en compte les redevances ayant leur origine dans le droit de propriété (location de droit de chasse, de pêche, du droit d'affichage ou encore de la location d'immeubles bâtis ou non bâtis) ainsi que les recettes provenant de la cession d'immobilisation. Les recettes à retenir s'entendent des recettes encaissées.

Appliquer ces critères à un sylviculteur revient à considérer que c'est uniquement en cas de vente de coupes que le propriétaire forestier est susceptible d'entrer dans le champ d'application d'une imposition obligatoire à la TVA, sous réserve que sur deux années, les revenus des coupes dépassent 92 000 € (46 000 € × 2). Lorsque le seuil est dépassé, l'assujettissement porte obligatoirement sur une période initiale de trois ans ou de trois exercices, quel que soit le montant des recettes réalisé au cours de cette période. Par la suite, l'assujettissement se reconduit d'année en année. Toutefois, si la moyenne des recettes hors TVA de trois périodes annuelles d'imposition descend en deçà du seuil de 46 000 €, l'exploitant peut cesser d'être assujetti à compter du 1er janvier ou du 1er jour de l'exercice suivant, sous les deux conditions suivantes :

– de signaler cet état de fait au service des impôts compétent par lettre recommandée avec accusé de réception avant le 1er février ou avant le 1er jour du deuxième mois de l'exercice ;

– de ne pas avoir bénéficié d'un remboursement de crédit de taxe au cours de ces trois périodes annuelles d'imposition.

155. Il existe deux autres cas d'assujettissement obligatoire. Ils remontent historiquement à une époque antérieure à celle où est entré en vigueur le principe de l'assujettissement obligatoire des exploitants dont les recettes excédent 46 000 €. Toutefois, ces deux cas d'assujettissement obligatoire ne s'appliquent plus désormais que dans des cas résiduels, savoir lorsque les exploitants agricoles réalisent des recettes inférieures à 46 000 € et lorsqu'ils utilisent des méthodes commerciales ou des procédés industriels ou exercent une activité commerciale portant sur des animaux de boucherie et de charcuterie.

Seul le premier cas d'assujettissement intéresse les sylviculteurs. Conformément aux dispositions de l'article 298 bis, II, 1° du CGI, sont obligatoirement imposables à la TVA les exploitants

agricoles dont les activités sont, par leur nature ou leur importance, assimilables à celles exercées par des industriels ou des commerçants, même si ces opérations constituent le prolongement de l'activité agricole.

156. Par suite, il convient de s'interroger sur le point de savoir dans quelles conditions un sylviculteur est susceptible d'exercer une activité assimilable à celle d'industriels ou commerçants. Les éditions Francis Lefebvre donnent un indice aux termes duquel « *selon nos renseignements, il semble que l'Administration considère qu'un exploitant forestier passe du stade agricole au stade industriel et devient donc obligatoirement imposable à la TVA lorsqu'il a recours à une scie à rubans* »[270]. Cette conception apparait restrictive. Il convient de rappeler que dans le cadre de l'étude du régime forestier forfaitaire, a été envisagé des situations où le propriétaire forestier pouvait être imposés pour les opérations réalisées après coupe et prenant la forme de transformation dans la catégorie des BA ou des BIC à raison des revenus perçus au titre de ces opérations de transformation[271]. La notion d'« *opérations de transformation présentant un caractère industriel* » a été établi par des réponses ministérielles dans les termes suivants : « *les revenus provenant de la vente de coupes de bois réalisés par un propriétaire forestier sont passibles de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices agricoles selon les règles spéciales fixées par l'article 76 du Code général des impôts. Il en est de même des bénéfices des membres de groupements forestiers, sauf s'il s'agit d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés. Le bénéfice imposable est fixé forfaitairement à une somme égale au revenu cadastral qui sert de base à la taxe foncière sur ces propriétés au titre de l'année d'imposition. Le forfait forestier représente uniquement le bénéfice provenant de l'exploitation des bois en vue de la vente des coupes. Lorsque les bois coupés donnent lieu à des transformations (sciage, façonnage, etc.) ne présentant pas un caractère industriel, la doctrine administrative précise que le bénéfice provenant de ces transformations est compris dans l'évaluation du bénéfice agricole. En revanche, si la transformation présente un caractère industriel, l'activité ne relève plus des bénéfices agricoles mais des bénéfices industriels et commerciaux et est imposée à ce titre.* ***Le caractère industriel des opérations effectuées s'apprécie compte tenu de l'importance du matériel utilisé, de la technique mise en œuvre et du nombre d'employés.*** *Ces critères, d'origine prétorienne, s'apprécient nécessairement au cas par cas et*

[270] Lefebvre TVA XII, n° 22115, édition 2012
[271] Partie I, Chapitre II, Section I, § 1, A, 1), p. 97

toute définition générale du caractère industriel d'une activité que pourrait proposer l'administration, en fixant par exemple des critères quantitatifs, serait illégale au regard de la jurisprudence administrative et nécessairement arbitraire compte tenu de la grande diversité des situations qui peuvent se rencontrer en pratique. En revanche, en ce qui concerne l'appréciation de situations particulières, il est rappelé qu'en cas de doute sur la nature de leur activité les contribuables peuvent se rapprocher de l'administration fiscale afin d'obtenir une prise de position formelle qui lui sera opposable sur le fondement des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales »[272].

Par suite, la délimitation entre l'imposition des recettes de la transformation des bois coupés entre BA et BIC dépend du point de savoir si la transformation a un caractère industriel ; caractère dont l'appréciation repose sur trois critères tenant à l'importance du matériel utilisé, la technique mise en œuvre et le nombre d'employé utilisé. Il est par conséquent évident que l'imposition des recettes selon le régime forestier forfaitaire implique nécessairement que ne soit réalisée aucune opération de transformation. Cette analyse est à notre sens transposable pour déterminer la nature des opérations passibles de la TVA.

157. Les exploitants peuvent également être redevables de la TVA mais sur option. Ce sont à la base des exploitants agricoles assujettis mais non redevables de la TVA. Ils peuvent ainsi choisir volontairement de se placer sous un régime de TVA exigible en optant pour celui-ci. L'option s'exerce par l'accomplissement, pour la première fois, des obligations déclaratives et liquidatives qu'elle entraîne. Par suite, elle doit être exercée avant le 5 mai de l'année suivant celle couverte par l'option. Elle pourra être également formulée par lettre simple adressée au centre des impôts ou par le biais de l'imprimé délivré par la Chambre d'agriculture lors de la constitution d'une nouvelle exploitation. L'option porte sur une première période de trois ans. À l'issue, elle est renouvelable par tacite reconduction pour des périodes successives de cinq ans (CGI, ann. II, art. 260 G). Elle prend effet au 1er janvier de la première année de la période qu'elle recouvre. Les périodes de trois et cinq ans se comptent en année civile.

[272] Rép. Min. Cosyns, AN 28 novembre 2006, n° 99911, p. 12432 faisant suite à Rép. Min. Cosyns, AN 16 mai 2006, n° 85300, p. 5139, non reprises dans la base Bofip

b. LE REGIME APPLICABLE AUX ASSUJETTIS REDEVABLES[273]

158. Les exploitants agricoles en qualité d'assujetti redevable de la TVA – obligatoirement ou sur option – relèvent, pour leurs opérations agricoles, d'un régime de TVA particulier à la profession dénommé RSA (Régime simplifié agricole). Il en est de même pour les sylviculteurs. Les taux du régime général de la TVA – 20 % et 10 % – s'appliquent aux opérations relevant du RSA. À cet égard, il convient de relever que la vente de bois de chauffage y compris les produits de la sylviculture agglomérés et les déchets de bois, relève du taux réduit de TVA au taux de 10 %. Il importe peu que le bois de chauffage soit destiné à un usage domestique (chauffage de locaux d'habitation) ou à un usage autre (chauffage de locaux professionnels, commerciaux industriels, production et revente de la chaleur, revente en l'état du bois de chauffage, etc.) (CGI, art. 278 bis, 3° bis). Le RSA se caractérise par les éléments suivants :

– la récupération de la TVA payée en amont par les exploitants agricoles soumis au RSA qui grève les différents éléments du prix de revient du bien soumis à la taxe, relève des règles générales gouvernant le régime des déductions ;

– lorsque la taxe récupérée en aval est supérieure à la taxe payée en amont, les exploitants agricoles relevant du RSA peuvent utiliser la procédure générale de remboursements des excédents de taxe déductible, à l'instar des autres contribuables assujettis redevables.

En contrepartie de cette déduction, il y a régularisation des droits à déduction, chaque fois qu'un bien ou service qui a ouvert un droit à déduction, « sort » du champ d'application de la TVA et par suite, n'est plus affecté à la réalisation d'opérations imposables. Les règles de régularisation applicables aux exploitants agricoles sont de droit commun. Aussi, une distinction doit être faite entre les régularisations touchant aux immobilisations (biens utilisés durablement dans l'entreprise) ou aux autres biens ou services (stocks et production en cours, location des locaux professionnels). Les principes jouent de la même manière pour les sylviculteurs. Il résulte du caractère de redevable que les sylviculteurs peuvent récupérer la TVA payée en amont voire demander un remboursement de crédit de TVA mais en contrepartie, ils doivent procéder le cas échéant à des régularisations de taxe. À ce titre, une instruction administrative du 27 décembre 2002[274] non reprise dans la nouvelle base BOFIP précisait :

« *Certains propriétaires de terrains à reboiser optent en tant que sylviculteurs pour leur*

[273] V. JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, Fasc. 200 à 230

[274] Instr. 27 décembre 2002, BOI 3I-1-02, section 5

assujettissement à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture. Ils effectuent des plantations d'arbres dont les premières ventes de coupes de bois interviendront plusieurs années plus tard. Ces nouveaux redevables présentent des demandes de remboursement de la TVA ayant grevé l'achat de plants, les travaux de plantation, sans pour autant déclarer d'opérations imposables. Dès lors qu'elle consiste à obtenir un produit au cours ou à la fin d'un cycle de production végétale, la sylviculture constitue une activité agricole. Cette activité figure d'ailleurs à l'annexe A de la sixième directive TVA qui fixe la liste des activités de production agricole. Il est précisé qu'un sylviculteur vendant des coupes de bois (ventes d'arbres sur pieds ou simplement abattus) est obligatoirement soumis à la TVA, selon le régime simplifié de l'agriculture (DB 3 I 1 n° 8).

L'article 298 bis-I du CGI autorise les exploitants agricoles, placés sous le régime du remboursement forfaitaire, à opter pour l'assujettissement à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture. Les options pour le RSA formulées par les sylviculteurs sont fondées en droit.

Il convient donc de faire droit aux demandes de remboursement de crédit de TVA présentées par ces derniers à condition que les plantations concernées soient utilisées pour les besoins d'une activité agricole professionnelle.

En cas de doute sur ce point, les intéressés devront justifier du caractère professionnel de leur activité en produisant un certificat du directeur départemental de l'agriculture attestant que les plantations en cause sont destinées à l'exploitation.

Par ailleurs, si l'exploitant agricole met fin à l'option, les droits à déduction exercés doivent faire l'objet des régularisations exigées en vertu des articles 271 et 273 du CGI et 210 et 211 de son annexe II[275] ». Cette régularisation s'effectue par dixième ou par vingtième suivant la date de plantation avant ou après le 1er janvier 1996. Il convient de remarquer que les plantations constituent donc des immobilisations au regard de la TVA. Cette assimilation est surprenante dans la mesure où le régime forestier forfaitaire (CGI, art. 76) est caractérisé par l'absence de bilan et donc l'absence d'inscription en immobilisation et de comptabilisation d'amortissement.

c. LE REGIME APPLICABLE AUX ASSUJETTIS NON REDEVABLES[276]

159. Les exploitants agricoles assujettis non redevables relèvent d'un régime particulier dénommé « *Régime du remboursement forfaitaire* ». L'objet de ce régime est de compenser d'une

[275] Les articles 210 et 211 de l'annexe II au CGI sont désormais codifiés à l'article 207 de l'annexe II au CGI
[276] V. JCl. Rural, V° Fiscalité agricole, Fasc. 200 à 230

manière forfaitaire la charge de la TVA ayant grevé les achats de produits et de biens effectués par ces exploitants ainsi que les services qui leur ont été rendus. Les exploitants agricoles assujettis non redevables peuvent toutefois, s'ils y ont intérêt, opter pour le RSA. Il en est de même des sylviculteurs, principe d'ailleurs affirmé dans l'instruction précitée[277]. Le bénéfice du remboursement forfaitaire prévu à l'article 298 quater du CGI n'est accordé qu'aux exploitants agricoles qui ne sont pas imposés à la TVA d'après le régime simplifié qui leur est propre soit à titre obligatoire soit sur option. Au surplus, il est rappelé que seules ouvrent droit au remboursement forfaitaire les ventes ou les livraisons :

– de produits provenant de la propre exploitation de l'agriculteur ;

– et réalisées à destination de tiers.

Le remboursement forfaitaire n'est pas accordé pour les autres opérations que peuvent effectuer les exploitants agricoles (services, façons, locations...). Il en est ainsi par exemple pour les travaux agricoles (labours, semailles, etc.), la prise en pension d'animaux appartenant à des tiers (élevage à façon). De même, le remboursement forfaitaire ne peut être accordé pour les produits que l'exploitant agricole utilise pour sa propre consommation ou pour les besoins soit de son exploitation agricole, soit même, le cas échéant, d'une activité autre qu'agricole ou au fermier pour les paiements de fermage en nature, ni au bailleur lorsque celui-ci vend les produits reçus. Cette distinction appliquée aux sylviculteurs signifie que le remboursement forfaitaire ne peut s'appliquer qu'aux ventes de coupes de bois et non aux autres recettes accessoires comme le droit de chasse ou de pêche ou encore les travaux forestiers accomplis pour autrui. L'encaissement par l'exploitant du prix afférent à la vente ou à la livraison effectuée constitue le fait générateur du remboursement forfaitaire. En d'autres termes, seuls les encaissements perçus pendant la période pour laquelle les exploitants sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire ouvrent, en principe, droit au remboursement. En vertu de l'article 263 de l'annexe II au CGI, le remboursement forfaitaire est liquidé sur le montant net des encaissements, savoir sur la somme perçue par le sylviculteur au titre des ventes de coupes de bois. Une fois l'assiette déterminée, il convient d'y appliquer un taux qui diffère selon la nature des produits. Le taux du remboursement forfaitaire est fixé à 4,43 %[278] pour les produits, comme le bois. Le remboursement forfaitaire est liquidé à raison des opérations de l'année précédente par le service des impôts à partir de la déclaration récapitulative de ses ventes

[277] Instr. 27 décembre 2002, BOI 3I-1-02, section 5

[278] Si le total des recettes encaissées dépasse 92 000 € sur deux années consécutives

et livraisons faites par l'exploitant (CGI, ann. II, art. 266). Ce remboursement annuel est effectué par les services de la comptabilité publique, sous forme de virement de compte. Le remboursement est subordonné à l'accomplissement de formalités par le client et l'exploitant. Les clients français doivent délivrer à l'exploitant un bulletin d'achat comportant le nom, la profession, et l'adresse de l'acheteur, ainsi que le nom et l'adresse de l'exploitant, la date, la nature et la valeur de l'achat, ainsi qu'une attestation établie annuellement récapitulant tous les paiements effectués. De son côté, l'exploitant adresse au service des impôts une déclaration annuelle n° 3520, en double exemplaire, récapitulant les encaissements de l'année précédente ouvrant droit à remboursement forfaitaire, ainsi les documents justificatifs – soit pour les ventes en France, l'attestation récapitulative fournie par le client. Bien que le délai de dépôt court jusqu'au 31 décembre de l'année, il convient de déposer la déclaration avant le 1er mars pour être certain d'un traitement dans des délais optimums.

2. Les critères du choix entre le RSA et le remboursement forfaitaire pour un sylviculteur

160. Le sylviculteur, sauf à être redevable à titre obligatoire[279], dispose du choix entre le régime du remboursement forfaitaire et celui du régime simplifié agricole – RSA. Pour que le sylviculteur détermine avec efficacité le régime le plus intéressant pour lui, il convient de retenir que le remboursement forfaitaire n'est intéressant que si la TVA sur les travaux réalisés ou les acquisitions faites[280] ou encore les prestations diligentées[281] par le sylviculteur est couverte par le remboursement forfaitaire de TVA. Les travaux ainsi visés sont ceux diligentés ou accomplis par le sylviculteur pour l'entretien ou la gestion de la forêt[282].

161. Il convient de prendre plusieurs exemples :

Exemple 1 :

[279] Si le total des recettes encaissées dépasse 92 000 € sur deux années consécutives
[280] Acquisition de plants, semences, produits homologués
[281] Expertises, prestations de maîtrise d'œuvre, études
[282] - Travaux d'abattage, tronçonnage, ébranchage, élagage, éhoupage, débardage, débroussaillement, nettoyage des coupes, transport de bois et, lorsqu'ils sont effectués sur le parterre de la coupe, travaux de façonnage, de conditionnement du bois, de sciage et de carbonisation, quels que soient les procédés utilisés ;
- Travaux de reboisement et de sylviculture, y compris l'élagage, le débroussaillement et le nettoyage des coupes ;
- Travaux d'équipement forestier lorsqu'ils sont accessoires aux travaux cités ci-dessus.

Ventes de l'année[283] :	45 000 €
Remboursement forfaitaire de la TVA	45 000 × 4,43 % = 1 994 € versés par le Trésor Public
Achats de services (travaux) ou matériels	15 000 € HT soit une TVA sur achat de 1 800 € (au taux moyen de 12 % compte tenu de l'application du taux de 10 % ou de 20 % suivant la nature des travaux et des fournitures)
Intérêt du sylviculteur	rester non redevable puisque le remboursement forfaitaire de 1 994 € couvre au-delà la TVA sur les achats de 1 800 €

Exemple 2 :

Ventes de l'année	10 000 €
Remboursement forfaitaire de TVA	10 000 × 4,43 % = 443 €
Achats de services (travaux) ou matériels	15 000 € HT soit une TVA sur achat de 1 800 € (au taux moyen de 12 % compte tenu de l'application du taux de 10 % ou de 20 % suivant la nature des travaux et des fournitures)
Intérêt du sylviculteur	être redevable à la TVA puisque le remboursement forfaitaire de 443 € ne couvre pas la TVA sur les achats qui s'élève à 1 800 €

Exemple 3 :

Ventes de l'année	10 000 €
TVA collectée	10 000 × 10 % = 1 000 €

[283] A supposer que l'année précédente ou l'année suivante, aucune recette ne soit réalisée ; dans le cas contraire, le sylviculteur pourrait devenir de plein droit assujetti redevable de la TVA

Achats de services (travaux) ou matériels	15 000 € HT soit une TVA sur achat (récupérable) de 1 800 € (au taux moyen de 12 % compte tenu de l'application du taux de 10 % ou de 20 % suivant la nature des travaux et des fournitures)
Crédit de TVA (à se faire rembourser ou à imputer)	1000 – 1800 = 800 €

Exemple 4 :

Ventes de l'année	10 000 €
TVA collectée	10 000 × 10 % = 1 000 €
Achats de services (travaux) ou matériels	5 000 € HT soit une TVA sur achat (récupérable) de 600 € (au taux moyen de 12 % compte tenu de l'application du taux de 10 % ou de 20 % suivant la nature des travaux et des fournitures)
TVA due au Trésor public	1 000 – 600 = 400 €

Il est indispensable pour le sylviculteur de poser les calculs pour déterminer le régime qui lui est le plus favorable. Néanmoins, ces calculs doivent être envisagés avec une projection sur trois années dans la mesure où en cas d'assujettissement volontaire pour le RSA, l'option porte sur une première période de trois ans, renouvelable par tacite reconduction pour des périodes successives de cinq ans (CGI, ann. II, art. 260 G).

3. Les formalités impératives

162. La qualité d'assujetti reconnue au sylviculteur emporte l'accomplissement de formalités impératives pour ce dernier. Le sylviculteur doit ainsi disposer d'un numéro SIREN. C'est par ce moyen d'identification que l'administration fiscale pourra contrôler le bénéfice du RSA ou du

régime du remboursement forfaitaire. En d'autres termes, en l'absence d'identification du sylviculteur, ce dernier ne pourra obtenir l'application des régimes de TVA. Pour une société comme un groupement forestier, l'attribution du numéro SIREN est automatique lors de l'immatriculation au RCS. La demande d'un numéro SIREN consiste en une procédure d'identification soit au centre de formalité des entreprises auprès des chambres d'agriculture au moyen du dépôt d'un formulaire P0 agricole soit au service des impôts des entreprises dont dépend le sylviculteur. Par suite, sont attribués un numéro de TVA intracommunautaire ainsi que le Code APE 0210Z correspondant à la sous-classe « *Sylviculture et autres activités forestières* »[284].

163. Par ailleurs, le sylviculteur assujetti redevable ressortant du régime du RSA est soumis à des obligations impératives en matière de facturation afin que ses droits à déduction soient confortés. Ainsi, il doit délivrer une facture comportant les mentions requises par l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI. La facture doit faire apparaître :
– le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client ;
– le numéro individuel d'identification à la TVA ;
– un numéro et une date ;
– la quantité des biens livrés ou des services rendus exprimée soit en unités du bien ou du service, soit en poids, volume, ou taux horaire selon les usages de la profession
– la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte dans la mesure où une telle date est déterminée et qu'elle est différente de la date d'émission de la facture ;
– le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement ;
Le sylviculteur assujetti non redevable relevant du régime de remboursement forfaitaire ne doit pas faire apparaître de taux et de montant de TVA sur ses factures. Quelle que soit la qualité du sylviculteur assujetti redevable ou non redevable, il est considéré comme réalisant une activité économique au regard de la TVA. Il convient de remarquer que les règles applicables en matière de TVA conduisent à analyser l'activité sylvicole comme une activité économique diligentée par une entreprise et son exploitant.

[284] Classification issue de la nomenclature INSEE. Au préalable, le Code APE était 020A

B. La contribution volontaire obligatoire ou CVO

164. La CVO est une cotisation demandée aux professionnels pour financer des actions d'intérêt collectif, entrée en application le 1er septembre 2005. Cette appellation est apparemment contradictoire. Toutefois, cette cotisation est volontaire, en ce sens qu'elle a été proposée par les organisations professionnelles de la filière bois dans le cadre d'un accord interprofessionnel. Elle est obligatoire parce qu'elle donne lieu à un arrêté d'extension pris par le ministre de l'Agriculture qui rend le paiement de cette cotisation obligatoire pour toutes les entreprises de la filière et pour tous les propriétaires forestiers qui vendent à un exploitant forestier, à une coopérative ou à tout autre acheteur de bois dès lors qu'il existe une facturation. Les propriétaires forestiers payent cette contribution lors de la vente de leurs bois. L'interprofession France Bois Forêt collecte cette contribution et en répartit le produit, elle a été créée à cet effet. Il ne s'agit donc pas d'un impôt mais d'une contribution. Pour cette raison, aucune information ou précision ne peut être trouvée sur cette dernière dans le CGI ou la base Bofip[285].

1. Les personnes visées

165. Cette contribution doit être acquittée par chaque propriétaire forestier pour les ventes de bois issus de coupes, qu'il facture. Est propriétaire forestier, celui qui détient des parcelles en nature de bois et forêts susceptibles de faire l'objet d'exploitation conforme à une gestion durable ou encore celui qui est imposé selon le régime fiscal du forfait forestier prévu par l'article 76 du CGI. Il en résulte donc que cette contribution est exigible des personnes physiques ou morales que ce soit leur activité principale ou non. Un propriétaire forestier, simple détenteur de parcelle de bois exploité, qui vend le bois issu d'une coupe est donc redevable de la CVO. Il convient de remarquer que les ventes de bois destinés à l'exportation donnent lieu au paiement de la contribution. La CVO ne dépend pas du type de bois vendu. Elle s'applique à tous les propriétaires forestiers sur leurs ventes de bois, quels que soient les produits vendus, que ce soit sur pied ou bord de route.

[285] Les CRPF centres régionaux de la propriété forestière publient des fiches explicatives : voir ANNEXE 9

2. Les modalités d'exigibilité

La facturation constitue un élément essentiel de la CVO. En effet, cette contribution varie selon le contribuable concerné (propriétaire privé, exploitant, scieur) et le type de produits vendus (bois sur pied, bord de route, rendu usine).

a. LE TAUX APPLICABLE

166. Les taux pratiqués pour la vente de bois rond (tout bois sur pied ou qui n'a fait l'objet que d'une exploitation et d'un transport éventuel, sans mise en œuvre) sont les suivants :
0,5 % pour le bois vendu sur pied,
0,33 % pour le bois vendu bord de route,
0,25 % pour le bois vendu rendu usine.
Pour les exploitants forestiers et les scieurs, cette cotisation correspond à 0,15 % de leur chiffre d'affaires hors taxe.
Pour les pépiniéristes forestiers, elle est de 0,07 %.
Ces pourcentages s'appliquant sur des montants hors TVA pour les propriétaires redevables à la TVA ou nets de taxe pour les non redevables.

b. LE PAIEMENT

167. Un propriétaire forestier peut régler la CVO[286]
1. soit par l'intermédiaire de l'acheteur,
2. soit directement auprès de France Bois Forêts.
Une déclaration annuelle est à effectuer dans tous les cas[287].
Dans le premier cas de figure, le vendeur laisse à l'acheteur le soin de verser la contribution pour son compte. Cette première méthode est la plus courante pour les propriétaires forestiers. Le prix perçu par le vendeur est amputé de la CVO à payer. L'acheteur est dépositaire de cette contribution, l'inscrit dans ses comptes, et la déclare et la verse en même temps que sa propre contribution.
Afin de pouvoir vérifier que cela a bien été effectué, il appartient au vendeur de déclarer ses ventes de l'année à France Bois Forêts, mais aucun règlement n'est effectué.

[286] Les cotisations sont à verser à : France Bois Forêt BP 65 92202 NEUILLY SUR SEINE CEDEX
[287] Voir ANNEXE 10

Le forestier vendeur doit faire figurer au bas de la facture la mention de la CVO : " La contribution obligatoire du vendeur à France Bois Forêt est de [valeur en chiffres] euros. Elle sera versée pour mon compte et par délégation par mon client auprès de France Bois Forêt". Cette mention obligatoire doit être signée du vendeur. Cette mention engage ainsi l'acheteur, qui accepte le différentiel sur le prix.

168. Pour un exemple de facturation pour une vente de bois sur pied (taux de 0,5 %) d'une valeur de 5000 € :

Cas du vendeur soumis à TVA		**Cas du vendeur non soumis à TVA**	
Prix de vente HT	5 000 €		
TVA (10 %)	500 €		
Prix de vente TTC	5 500 €	Prix de vente (net de taxes)	5 000 €
Montant de la contribution à France Bois Forêt (0,5 % x 5000)	25 €	Montant de la contribution à France Bois Forêt (0,5 % x 5000)	25 €
Montant à acquitter par le client au vendeur	5 475 €	Montant à acquitter par le client au vendeur	4 975 €

« La contribution obligatoire du vendeur à France Bois Forêt est de 25 euros. Elle sera versée pour mon compte et par délégation par mon client auprès de France Bois Forêt. »

[Signature du vendeur]

Dans le second cas de figure, le vendeur verse directement sa contribution à France Bois Forêts. Le vendeur perçoit alors l'intégralité du montant de la vente, et déclare ses ventes de l'année et règle sa contribution à France Bois Forêts. Cette solution concerne plutôt les forestiers possédant des forêts de grandes dimensions, et qui mettent en vente des lots de bois régulièrement. Elle n'est obligatoire qu'en cas de vente directe à l'export. La déclaration annuelle de CVO doit se faire sur les montants des ventes de bois facturés[288]. Le montant à déclarer est le même que pour la récupération forfaitaire de TVA. Dans ce cas, aucune mention de la CVO n'est nécessaire sur les factures de vente de bois. La CVO ne doit figurer sur les factures de vente de bois que si l'acheteur reverse lui-même la CVO du propriétaire à France Bois Forêt.

[288] Le bulletin de versement des propriétaires forestiers est à télécharger www.franceboisforet.fr rubrique France Bois Forêt, la Contribution Volontaire Obligatoire

c. LES CONTROLES DE FRANCE BOIS FORET

169. France Bois Forêt effectue des contrôles auprès des différentes entreprises de la filière bois concernées par la CVO : exploitants forestiers, scieurs, etc. Ceux-ci doivent pouvoir justifier non seulement de leur propre CVO (calculée sur leur chiffre d'affaires), mais aussi de la CVO qu'ils ont collectée auprès des propriétaires forestiers auxquels ils ont acheté du bois. Ces entreprises doivent notamment indiquer quels propriétaires ont choisi de payer directement leur CVO. France Bois Forêt peut donc vérifier que chaque propriétaire a effectivement payé et, dans le cas contraire, se retourner vers ce dernier pour lui réclamer la somme due. Si ce premier rappel reste sans réponse, France Bois Forêt peut demander une pénalité d'un montant fixé par l'accord professionnel, plus les intérêts de retards et les frais de mise en demeure. Enfin, France Bois Forêt peut faire valoir son droit auprès du Tribunal d'instance. Tous les frais sont alors à la charge du « mauvais payeur ».

170. Les revenus tirés de la vente des coupes est globalement peu coûteuse. Il reste néanmoins que les bois et forêts constituent des biens valorisables relevant du patrimoine du sylviculteur. Par suite, la détention de tels biens rend exigible des impôts à l'instar de la détention de tout autre bien.

Section II. Les impositions liées à la détention du patrimoine forestier

Un propriétaire de bois et forêt est redevable d'une taxe foncière et doit le cas échéant intégrer dans sa déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune, les massifs forestiers détenus, ainsi que les sommes accessoires à ces biens.

§1. La taxe foncière appliquée au patrimoine forestier

171. La taxe foncière sur les propriétés non bâties a été créée, à compter du 1er janvier 1974, par l'article 1er de la loi n° 73-1229 du 31 décembre 1973. Elle a remplacé la contribution foncière des propriétés non bâties. La taxe foncière sur les propriétés non bâties est établie annuellement sur les propriétés non bâties de toute nature, sises en France à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées par les dispositions du CGI. Elle est établie pour l'année entière d'après

les faits existants au 1er janvier de l'année d'imposition. Ainsi, toute propriété non bâtie est imposée, au nom de son propriétaire au 1er janvier de l'année d'imposition, dans la commune où elle est située. Elle est établie d'après la valeur locative cadastrale de ces propriétés sous déduction de 20% de son montant. Cette valeur locative résulte de tarifs fixés par nature de culture ou de propriété conformément aux dispositions de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908[289]. La valeur locative est mise à jour lors de la constatation annuelle des changements et par des dispositifs d'actualisation et de majoration. L'imposition à la taxe foncière sur les propriétés non bâties peut être contestée chaque année dans le délai légal de réclamation. Le calcul de la taxe foncière sur les terrains boisés est particulier (A) et les cas d'exonérations sont nombreux (B), ce qui conduit encore une fois à relever le particularisme de la matière sylvicole.

A. Un régime de principe favorable dans son mode de calcul

1. Le mode de calcul

172. La taxe foncière sur les terrains boisés est calculée à partir du revenu cadastral tel qu'indiqué sur la matrice cadastrale[290]. Le revenu cadastral des parcelles forestières est calculé à partir de la valeur locative. Compte tenu de l'absence de baux de location en forêt, celle-ci est établie sur la base de la production estimée de chaque type de peuplement déduction faites des charges de la sylviculture. Lors d'une révision générale de 1961, la valeur locative a été définie par région naturelle pour chaque type de boisement. Le revenu cadastral ainsi déterminé est réévalué chaque année de façon uniforme dans le cadre de la Loi de finances.

Chaque classe est représentée par des parcelles témoins qui permettent des comparaisons :

- Sous-groupe de nature de bois : futaie résineuse (BR), bois taillis (BT), futaie feuillue (BF), peupliers (BP), futaie mixte (BM), taillis sous futaie (BS), taillis simple (BT), bois divers (B) et éventuellement le sous-groupe B99 pour les parcelles sinistrées.
- Classe de référence selon la qualité et la productivité (classe 01, 02, 03, etc.)

La commission communale choisit, pour chaque classe, un tarif de référence élaboré pour chaque

[289] Cf BOI-ANNX-000248-20140630
[290] Voyez ANNEXE 2

région forestière cadastrale par la commission départementale. La taxe foncière est égale au revenu cadastral multiplié par les taux d'imposition fixés par les différentes collectivités (communes, intercommunalités, chambre d'agriculture).

Afin de mettre en application ces différentes règles, un exemple est développé.

Les éléments de réflexion sont les suivants :

- La taxe foncière sur les terrains boisés est calculée à partir du revenu cadastral.
- Le revenu cadastral des parcelles forestières est établi à partir de la valeur locative, il est égal à 80 % de cette valeur.

En l'absence d'actes de location (baux) et devant la difficulté d'évaluer la valeur locative par comparaison ou par application d'un taux d'intérêt à la valeur vénale, la valeur locative est calculée par évaluation directe : elle est égale à 90 % du produit net calculé pour un cycle de production (le produit net est égal au produit brut obtenu à partir des rendements matières et des prix des bois (diminué des charges de production).

Le revenu cadastral est égal à 80 % de la valeur locative soir 72 % du produit net.

173. Exemple de calcul du revenu cadastral pour une sapinière[291]

Le rendement matière par hectare est extrait du tarif de référence du service cadastral

	Production minimale m^3/ha/an	Prix unitaire sur pied (extrapolé à partir de 1961)	Produit brut sur pied
Bois d'œuvre	0.5	57 €	28.5 €
Bois d'industrie	1	6 €	6 €
TOTAL	1.5		34.5 €

Produit brut = 34.5 €

Produit net (40 % de frais, variable selon la nature du bois) = 21 €

Valeur locative (produit net x 0.90) = 19 €

Revenu cadastral (valeur locative x 0.8) = 15 €

[291] Exemple chiffré basé sur des données de 2011

Exemple de la taxe foncière sur les terrains boisés[292]		
Base (revenu cadastral) = 15 €/ha		
	Taux	Montant
Commune[293]	64.85 %	15 € x 64.85 % = 9.73 €
Syndicat intercommunal	14.17 %	15 € x 14.17 % = 2.13 €
Chambre d'Agriculture[294]	31.60 %	15 € x 31.60 % = 4.74 €
Montant total de la taxe	110.62 %	15 € x 110.62 % = 16.60 €
La taxe foncière est ainsi égale à 16.60 € par hectare.		

2. Les modalités du changement de nature

174. Lorsque les parcelles changent de nature par suite d'un sinistre (incendie, tempête), ou de coupes (régénérations naturelles), il appartient au propriétaire de faire une déclaration auprès des services fonciers afin que la nature de la parcelle soit modifiée. Cette modification de classification au niveau du sous-groupe emportera une évolution à la baisse ou à la hausse du montant de la taxe foncière. C'est ainsi que des peuplements détruits ou endommagés suite à tempêtes peuvent être reclassés en landes. La demande de changement de nature de culture est à formuler sur des imprimés spécifiques :

- IL 6704 (cas général)[295]
- IL 6707 (régénérations naturelles)[296]

Parallèlement à ce régime favorable dans son mode de calcul, le législateur a prévu des régimes d'exception aboutissant à exonérer de manière temporaire mais sur de longues périodes les terrains boisés, de taxe foncière.

[292] Exemple chiffré basé sur des données de 2011
[293] Chaque Commune fixe un taux en fonction de ses contraintes budgétaires
[294] Une partie des taxes perçues par les Chambres d'Agriculture sur les parcelles en nature de bois, participe au financement des CRPF – centres régionaux de la propriété forestière
[295] ANNEXE 11
[296] ANNEXE 12

B. Des régimes d'exception aboutissant à nier l'application de la taxe foncière

Depuis la Loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt, les durées d'exonération de la taxe foncière ont été modulées pour les terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois. En outre, le dispositif d'exonération a été étendu aux régénérations naturelles ainsi qu'aux futaies jardinées (1). De nombreux autres régimes de faveur s'appliquent en matière de taxe foncière. Ces exonérations sont récapitulées dans un tableau (2).

1. Des exonérations temporaires

175. Les exonérations suivantes sont dites de plein droit car elles ne sont pas subordonnées à une délibération des collectivités territoriales concernées. S'agissant des bois, elles concernent trois catégories de terrains :

- les terrains plantés, ensemencés ou replantés en bois (CGI, art. 1395, 1°) ;
- les terrains boisés en nature de futaies ou de taillis sous futaie, autres que des peupleraies, lorsqu'ils ont fait l'objet d'une régénération naturelle (CGI, art. 1395, 1° bis) ;
- les terrains boisés présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération (CGI, art. 1395, 1° ter).

a. LES TERRAINS ENSEMENCES PLANTES OU REPLANTES EN BOIS

176. Aux termes de l'article 1395-1° du CGI sont exonérés temporairement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties : « *Les terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois, pendant les trente premières années du semis, de la plantation ou de la replantation. A compter du 1er janvier de l'année suivant la promulgation de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt, cette période d'exonération est ramenée à dix ans pour les peupleraies et portée à cinquante ans pour les feuillus et les bois autres que les bois résineux. Toutefois dans les zones dans lesquelles des plantations et semis d'essences forestières sont interdits ou réglementés dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'État, en vertu des dispositions de l'article L126-1 du Code rural et de la pêche maritime, les plantations ou semis exécutés en violation de ces conditions ne peuvent bénéficier de l'exonération* ».

L'exonération susvisée est accordée à partir du 1er janvier de l'année suivant celle de l'achèvement

définitif des travaux. À cet égard, le remplacement ultérieur de certains plants ou l'exécution de travaux complémentaires ne sont pas susceptibles de retarder le point de départ de l'exonération. Il en va différemment toutefois dans l'hypothèse où le nombre de plants manquants est tel qu'en définitive la densité requise pour que la plantation présente le caractère d'un véritable peuplement n'est pas atteinte.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné aux conditions d'octroi suivantes :

Une certaine densité de peuplement doit être respectée.

Il est précisé, à cet égard, que conformément aux dispositions d'un arrêté du ministre de l'Agriculture en date du 27 juin 1967 (JO du 6 septembre 1967), le seuil de densité des peuplements créés avec l'aide de prêts du Fonds forestier national en dessous duquel le remboursement anticipé du prêt est exigé, est constitué par les densités minimales ci-après lorsque ces densités sont constatées sur 25 % au moins de la superficie totale reboisée avec l'aide du prêt[297] :

	Densité initiale	**Densité minimale (à l'hectare)**
Résineux (à l'exclusion du pin maritime introduit par semis)	2500 1320 1100	1200 800 700
Semis de pins maritimes	-	1200
Peupliers	200 / 205 180 156	150 140 120
Noyers	80	65
Eucalyptus	1000	700

L'exonération temporaire de taxe foncière n'est pas applicable à des terrains qui se sont reboisés naturellement sans qu'aucun travail de plantation ou semis n'ait été effectué[298].En revanche, les bois totalement sinistrés qui sont ensemencés, plantés ou replantés en bois bénéficient de l'exonération temporaire de taxe foncière. Toutefois, cette exonération n'est pas acquise aux bois partiellement incendiés qui se reconstituent naturellement et à raison desquels les propriétaires sont en droit de réclamer une réduction d'imposition pour pertes de récoltes (CGI, art. 1398). Quant aux

[297] BOI-IF-TFNB-10-50-10-10, n° 20
[298] CE, arrêts du 19 décembre 1904, 19 janvier 1917, RO, n° 4666

bois incendiés non régénérés, ils sont à ranger dans les natures de culture correspondant à leur nouvelle situation. Le changement d'affectation doit être déclaré par le propriétaire dans les conditions prévues à l'article 1406 du CGI[299].

177. Les terrains remplissant les conditions requises sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés non bâties pour une durée de :

- dix ans pour les peupleraies ;
- trente ans pour les résineux ;
- cinquante ans pour les feuillus et autres bois.

Les nouvelles durées d'exonération s'appliquent à compter du 1er janvier 2002. Toutefois et conformément au VI de l'article 6 de la loi d'orientation sur la forêt, l'exonération trentenaire continue à s'appliquer aux semis, plantations ou replantations réalisés avant la date de publication de la loi susvisée soit le 11 juillet 2001. Ainsi, les nouvelles durées d'exonération s'appliquent, à compter du 1er janvier 2002, aux semis, plantations ou replantations achevés à compter du 11 juillet 2001. Toutefois, lorsque la déclaration du changement d'affectation de la parcelle n'est pas souscrite dans les délais, le bénéfice de l'exonération est limité à la fraction de dix, trente, ou cinquante ans restant à courir à compter du 31 décembre de l'année suivant celle de la souscription (CGI, art. 1406-II). Aux termes de l'article L 126-1 du Code rural et de la pêche maritime, les conseils généraux peuvent, après avis des chambres d'agriculture et du centre national de la propriété forestière, définir les zones dans lesquelles des plantations et des semis d'essences forestières ou dans lesquelles la reconstitution après coupe rase peuvent être interdits ou réglementés. Les interdictions et les réglementations ne sont pas applicables aux parcs ou jardins attenant à une habitation. Le même article dispose que les plantations ou semis exécutés en violation de ces conditions perdent le bénéfice des exonérations d'impôt et avantages fiscaux de toute nature, prévus en faveur des propriétés boisées ou des reboisements. En conséquence, avant d'accorder l'exonération trentenaire de taxe foncière sur les propriétés non bâties, il convient de vérifier que la réglementation pouvant, le cas échéant s'appliquer à la zone où se situe la plantation a été respectée.

[299] BOI-IF-TFNB-40

b. LES FUTAIES OU TAILLIS SOUS FUTAIE AYANT FAIT L'OBJET D'UNE REGENERATION NATURELLE

178. Conformément au 1° bis de l'article 1395 du CGI sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés non bâties les terrains boisés en nature de futaies ou de taillis sous futaie, autres que des peupleraies, lorsqu'ils ont fait l'objet d'une régénération naturelle. L'exonération concerne les futaies et taillis sous futaie ayant fait l'objet d'une régénération naturelle. A cet égard, la futaie est un peuplement forestier où tous les arbres sont issus de graines. Le taillis est composé d'arbres de faible dimension issus de souches d'arbres coupés au ras du sol à intervalles réguliers. Le taillis sous futaie est une forêt mixte composée à la fois de taillis en sous étage et d'une futaie peu dense à l'étage dominant.

Ces types de boisement concernent les parcelles classées dans la catégorie des « bois, aulnaies, saussaies, oseraies, etc. » (cinquième groupe de propriétés prévue par l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, sous-groupes 53 pour les futaies feuillues, 54 pour les futaies résineuses et 55 pour les taillis sous futaie). Sont toutefois exclues les peupleraies.

La régénération naturelle consiste à laisser se développer de jeunes semis issus des graines tombées des arbres adultes. Ceux-ci, présents sur la parcelle, doivent être suffisamment nombreux et de bonne qualité. Après la réussite des semis, certains de ces arbres sont coupés. La réussite de l'opération de régénération naturelle doit être constatée par un certificat établi au niveau départemental par l'administration chargée des forêts ou par un agent assermenté de l'Office national des forêts ; cette constatation ne peut intervenir avant le début de la troisième année ni après la fin de la dixième année suivant celle de l'achèvement de la coupe définitive. Dès lors, les certificats établis au cours d'une année N ne peuvent pas concerner des terrains dont la coupe définitive a été achevée avant le 1er janvier N-10. L'exonération s'applique à compter de la réussite de l'opération de régénération, c'est -à-dire en principe à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la constatation de cette réussite. Sa durée est de trente ans pour les bois résineux et de cinquante ans pour les feuillus et autres bois. Dès lors que la réussite de l'opération de régénération naturelle n'a pu être constatée au plus tôt qu'en 2002 et la déclaration produite au plus tôt au cours de la même année, l'exonération n'est en définitive applicable pour la première fois qu'à compter du 1er janvier 2003. Toutefois, et compte tenu de la parution tardive du décret, le bénéfice de l'exonération a été admis à compter du 1er janvier 2003 pour des parcelles dont la coupe a été achevée en 1991 et pour lesquelles la réussite de l'opération de régénération naturelle a été

constatée en 2002. Ce report est néanmoins sans incidence sur la durée de l'exonération qui reste fixée à 30 ou 50 ans pour une parcelle donnée à compter du 1er janvier 2003. L'exonération est totale. L'exonération instituée par l'article 1395-1° bis du CGI s'étend à la taxe pour frais de chambres d'agriculture et à la cotisation perçue au profit des caisses d'assurances accidents agricoles dans les départements d'Alsace-Moselle. Pour bénéficier de l'exonération, le propriétaire ou l'Office national des forêts pour les forêts domaniales doit adresser avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'application de l'exonération est demandée, une déclaration n° 6707, (CERFA n° 11998) à l'administration indiquant la liste des parcelles concernées. Cette déclaration doit être accompagnée du certificat attestant de la réussite de l'opération de régénération naturelle.

c. LES TERRAINS BOISES PRESENTANT UN ETAT DE FUTAIE IRREGULIERE EN EQUILIBRE DE REGENERATION

179. Conformément au 1° ter de l'article 1395 du CGI les terrains boisés présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, à concurrence de 25 %, pendant les quinze années suivant la constatation de cet état. La futaie irrégulière en équilibre de régénération se caractérise par un mélange, sur une même parcelle, d'arbres de tous âges avec un équilibre entre petits, moyens et gros bois. Dans ce cas, le renouvellement s'effectue au moyen de petites trouées sur toute la parcelle. La futaie irrégulière est également connue sous le nom de futaie « jardinée » qui n'en est en fait qu'une modalité particulière. Ces types de boisements concernent des parcelles classées dans la catégorie des « bois, aulnaies, saussaies, oseraies, etc. » (cinquième groupe de propriétés prévue par l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, sous-groupes 53 pour les futaies feuillues, 54 pour les futaies résineuses). Les peupleraies ne sont pas visées par ce dispositif. Comme pour la régénération naturelle, l'équilibre de régénération d'une futaie irrégulière doit être constatée par un certificat établi au niveau départemental par l'administration chargée des forêts ou par un agent assermenté de l'Office national des forêts[300]. L'exonération s'applique à compter du 1er janvier de l'année qui suit la constatation de l'état d'équilibre de régénération de la futaie irrégulière. La durée de l'exonération est de quinze ans. Elle est renouvelable. Comme pour la régénération naturelle,

[300] Les articles 1, 2 et 3 du décret n° 2002-1003 du 12 juillet 2002 précisent les modalités de délivrance de ce certificat ; BOI-IF-TFNB-10-50-10-10, n° 450 et suivants

l'équilibre de régénération n'a pu être constaté au plus tôt qu'en 2002 et la déclaration produite au plus tôt au cours de la même année ; dans ces conditions, l'exonération n'est en définitive applicable pour la première fois qu'à compter du 1er janvier 2003. Ce report est néanmoins sans incidence sur la durée de l'exonération qui reste fixée à 15 ans à compter du 1er janvier 2003 pour une parcelle donnée.

L'exonération est de 25 %. Autrement dit, la base imposable (c'est-à-dire 80 % de la valeur locative cadastrale actualisée et revalorisée) est réduite de 25 %. Elle s'étend à la taxe pour frais de chambres d'agriculture et à la cotisation perçue au profit des caisses d'assurances accidents agricoles dans les départements d'Alsace-Moselle mais n'est pas applicable en Corse. Pour bénéficier de l'exonération, le propriétaire ou l'Office national des forêts pour les forêts domaniales doit adresser avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'application ou le renouvellement de l'exonération est demandé, une déclaration n° 6707, (CERFA n°11998) à l'administration indiquant la liste des parcelles concernées. Cette déclaration doit être accompagnée d'un certificat attestant de l'état d'équilibre de régénération de la futaie irrégulière. Ce certificat doit dater de moins d'un an. En cas de renouvellement de l'exonération, le propriétaire doit donc spontanément déposer une déclaration accompagnée d'un nouveau certificat.

2. De nombreuses exonérations

180. Il convient de remarquer que certaines exonérations sont liées à un zonage. Tel est le cas de l'exonération des parcelles incluses en totalité dans une zone NATURA 2000[301]. D'autres exonérations sont valables sous réserve d'une décision de la collectivité territoriale, cette exonération dépend de la délibération du conseil municipal ou de l'organe délibérant de l'EPCI à fiscalité propre concerné, qui doit intervenir avant le 1er octobre pour être applicable au 1er janvier suivant. La durée d'exonération est fixée par la délibération, dans la limite du maximum autorisé. Sans précision, la durée correspond au maximum autorisé. Si un terrain cesse de remplir les conditions pour bénéficier de l'exonération, il devient imposable l'année suivante.

181. Liste des exonérations applicables :

[301] BOI-IF-TFNB-10-50-10-20

Exonération temporaire de la TFPNB selon le type de propriété				
Propriété concernée	**Nature de l'exonération**	**Durée d'exonération**	**Taux d'exonération**	**Documents à remettre au service des impôts**
Terrain ensemencé, planté ou replanté en bois	Automatique	10, 30 ou 50 ans	100 %	Déclaration n°6704-IL dans les 90 jours
Terrain boisé en nature de futaies ou de taillis sous futaie, autre que des peupleraies, ayant fait l'objet d'une régénération naturelle	Automatique	30 ou 50 ans	100 %	Déclaration n°6707 et certificat délivré par l'Office national des forêts avant le 1er janvier
Terrain boisé présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération	Automatique	15 ans, renouvelable	25 %	Déclaration n°6707 et certificat délivré par l'Office national des forêts avant le 1er janvier
Site Natura 2000 (contrat ou charte Natura 2000)	Automatique	5 ans, renouvelable	100 %	Engagement du propriétaire à remettre avant le 1er janvier
Terrain planté en truffiers avant 2004	Sur décision de la collectivité territoriale	15 ans	100 %	Déclaration n°6707
Terrain planté en truffiers après 2004	Automatique	50 ans	100 %	Déclaration n°6707
Terrain nouvellement planté en noyers	Sur décision de la collectivité territoriale	8 ans maximum	100 %	Déclaration n°6704-IL dans les 90 jours
Verger, culture fruitière et vignoble (3e et 4e cat. de nature de culture)	Sur décision de la collectivité territoriale	8 ans maximum	100 %	Déclaration n°6707 avant le 1er janvier

§2. L'impôt de solidarité sur la fortune appliqué au patrimoine forestier

182. L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est un impôt annuel dû par les personnes physiques dont le patrimoine, apprécié au niveau du foyer fiscal le 1er janvier de l'année d'imposition, excède

un certain seuil. Il est payable tous les ans, d'après une déclaration que doit souscrire le contribuable. Cet impôt concerne entre autres les contribuables propriétaires de biens ou droits ruraux en ce compris ceux ayant une nature forestière ainsi que les détenteurs de titres de société dont l'objet est à destination agricole ou sylvicole[302].

Le seuil d'imposition est fixé à 1 300 000 € (CGI art. 885 A). Les personnes dont le patrimoine net taxable au 1er janvier de l'année est égal ou inférieur à cette somme ne sont pas soumises à l'ISF. L'ISF est assis sur la valeur nette des biens imposables (CGI art. 885 E). Les contribuables doivent donc procéder à l'évaluation de leur patrimoine au 1er janvier de l'année d'imposition puis déduire les dettes le grevant. L'impôt dû est ensuite calculé en appliquant à la valeur nette du patrimoine ainsi déterminée le barème progressif prévu par la loi. Le montant ainsi obtenu fait l'objet, dans certains cas, de réductions d'impôt puis, le cas échéant, d'un plafonnement en fonction des revenus du redevable.

Les personnes imposables au 1er janvier de l'année d'imposition, et elles seules, sont tenues de souscrire une déclaration de leur patrimoine. Les redevables dont le patrimoine est compris entre 1 300 000 € et 2 570 000 € portent directement le montant de la valeur brute et de la valeur nette taxable de leur patrimoine sur leur déclaration de revenus (n° 2042). Ces personnes n'ont pas à détailler la composition de leur patrimoine et sont dispensées de produire les justificatifs en leur possession. Elles doivent néanmoins être en mesure de répondre aux demandes de l'administration. Les redevables dont le patrimoine est au moins égal à 2 570 000 € sont tenus de souscrire une déclaration détaillée et estimative des biens composant leur patrimoine (et le cas échéant des dettes y afférentes).

Pour les redevables qui mentionnent directement le montant de leur patrimoine sur leur déclaration de revenus (personnes dont le patrimoine net taxable est inférieur à 2 570 000 €), l'ISF est recouvré par voie de rôle, distinct de l'impôt sur le revenu. Sur option du contribuable, l'impôt peut faire l'objet de prélèvements mensuels dans les conditions prévues pour l'impôt sur le revenu. Les redevables tenus de souscrire une déclaration d'ISF (personnes dont le patrimoine est au moins égal à 2 570 000 €) doivent payer l'impôt spontanément lors du dépôt de la déclaration.

L'ISF concerne tous les redevables, au nombre desquels figurent les exploitants forestiers. Les bois et forêts peuvent être qualifiés de biens professionnels, étant précisé que cette qualification ouvre droit à une exonération totale, ou de biens non professionnels pour lesquels des régimes de faveur

[302] Cet aspect sera envisagé dans le titre II

permettent l'application d'une exonération partielle. Il convient également de relever que les exploitants forestiers peuvent être détenteurs de compte d'épargne relatif à la forêt plus communément appelé le CIFA compte d'investissement forestier et d'assurance qui ouvre droit à un régime particulier en matière d'ISF.

A. La qualification de biens professionnels des bois et forêts[303]

183. En application de l'article 885 N du CGI, les biens professionnels s'entendent de ceux appartenant à des personnes qui exercent à titre principal, sous la forme individuelle, une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale et qui sont nécessaires à l'exercice de cette activité professionnelle. L'exonération des biens entrant dans cette catégorie est subordonnée aux quatre conditions suivantes :
- les biens doivent être utilisés dans le cadre d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;
- l'activité professionnelle doit être exercée par le propriétaire des biens ou par son conjoint ;
- l'activité professionnelle doit être exercée à titre principal par le propriétaire des biens ;
- les biens doivent être nécessaires à l'exercice de la profession.

Les parcelles en nature de bois et forêts détenus par un contribuable peuvent être qualifiées de biens professionnels. Pour ce, il convient que les quatre conditions précitées soient cumulativement satisfaites. Au cas particulier, deux des quatre conditions sont aisément remplies : les parcelles en nature de bois et forêts sont utilisées pour une profession agricole et plus précisément pour l'exploitation forestière ou la sylviculture imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles - les propriétaires forestiers sont imposés selon un régime spécial forfaitaire appelé le forfait forestier (CGI, art. 75) - et elles sont nécessaires à l'exercice de la profession.

184. En revanche, les deux autres conditions sont plus difficiles à remplir. Il est en effet assez rare que le propriétaire soit un exploitant forestier et que cette activité professionnelle constitue son activité principale. À ce titre, la doctrine administrative précise que lorsque l'exploitant exerce

[303] Investissement agricole et forestier : deux chances pour le contribuable d'être exonéré d'ISF - Etude par Alexandra Arnaud-Emery, Revue fiscale du patrimoine Novembre 2015, RFN 2015, Etude 22

simultanément plusieurs professions, l'activité principale s'entend normalement de celle qui constitue, pour le redevable, l'essentiel de ses activités économiques, même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus (cas de l'entreprise déficitaire). Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être retenu (par exemple lorsque les diverses activités professionnelles sont d'égale importance), il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de ses revenus[304]. Une décision de la Cour de cassation est venue prendre position sur la situation d'un industriel retraité propriétaire de massifs forestiers[305]. En l'espèce, l'arrêt souligne que les massifs forestiers auraient pu constituer des biens professionnels pour l'industriel retraité mais que ce dernier n'apportait pas la preuve qu'il exerçait à titre principal l'activité d'exploitant forestier. Ainsi, pour qu'un massif forestier constitue un bien professionnel pour son propriétaire, il convient que ce dernier soit exploitant forestier c'est-à-dire qu'il ne se cantonne pas à la simple gestion des massifs ; la simple gestion des biens ne pouvant constituer une activité économique présentant un caractère professionnel. En revanche, cette solution jurisprudentielle souligne que la qualification de biens professionnels n'est pas subordonnée à la condition que ces biens procurent à leur propriétaire des revenus suffisants « pour faire face aux besoins normaux de l'existence » ou encore « pour satisfaire aux besoins de la vie » ou « du train de vie ». Par suite, pour qu'une personne physique argue de la qualification de bien professionnel à raison des bois et forêts détenus, il doit pouvoir prouver que l'exploitation de ces biens constitue pour lui son activité professionnelle habituelle. Ce qui en pratique est assez rare. Pour cette raison, les propriétaires forestiers usent d'autres régimes pour être exonérer d'ISF à raison de leur massif forestier.

B. La qualification de biens non professionnels des bois et forêts[306]

185. Pour pallier l'absence d'exonération au titre de la qualification de bien professionnel, le législateur a prévu certains régimes de faveur. Dans ce cas, les exonérations applicables en matière d'ISF ne sont que partielles. Ce n'est qu'une fraction de la valeur des biens ou droits concernés qui

[304] BOI-PAT-ISF-30-30-10-30, n° 10
[305] Cass. com., 12 janv. 1999, n° 97-12.650, Pingard : JurisData n° 1999-000077 ; Dr. fisc. 1999, n° 10, comm. 199 ; RJF 1999, n° 500 ; AJDI 1999, p. 690, note J.-P. Maublanc ; Defrénois 1999, art. 37044, note A. Chappert ; RJF 4/99 n° 500
[306] Investissement agricole et forestier : deux chances pour le contribuable d'être exonéré d'ISF - Etude par Alexandra Arnaud-Emery, Revue fiscale du patrimoine Novembre 2015, RFN 2015, Etude 22

entrent dans l'assiette de l'ISF. C'est uniquement lorsque les bois et forêts ne peuvent être considérés comme des biens professionnels par leur propriétaire qu'ils bénéficient, le cas échéant, de l'exonération partielle en matière d'ISF prévue par l'article 885 H du CGI. L'exonération partielle à hauteur des trois-quarts en matière d'ISF est une extension du régime de l'article 793, 2-2° du CGI prévoyant que la transmission à titre gratuit des bois et forêts bénéficient d'une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit. Par suite, c'est sous les conditions prévues au 2° du 2 de l'article 793 du CGI que les bois et forêts sont ainsi exonérés à concurrence des trois-quarts de leur valeur d'ISF.

1. Conditions générales d'application tirées du régime de l'article 793, 2-2° du CGI

186. Il résulte de la transposition de dispositions de l'article 793, 2-2° du CGI à l'ISF que les bois et forêts qui entrent dans le champ d'application de ce dispositif ne sont compris dans l'assiette de l'impôt qu'à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale et que les conditions générales d'application de l'exonération partielle doivent être satisfaites.

La combinaison des articles 793, 2-2° et 885 H du CGI subordonne l'application du régime de faveur aux conditions suivantes :

Que les parcelles ouvrent droit à la délivrance d'un certificat du directeur départemental des territoires ou du directeur départemental des territoires et de la mer, attestant que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues aux articles L 124-1 à L 124-4 et à l'article 313-2 du Code forestier (ou sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière) ;

Que le bénéficiaire de l'exonération prenne, pour lui et pour ses ayants cause, l'engagement :

soit d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de l'exonération l'une des garanties de gestion durable prévue aux articles L 124-1 à L 124-4 et à l'article 313-2 du Code forestier ;

soit lorsque, au moment de l'application de l'exonération, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter une telle garantie dans le délai de trois ans (cinq ans pour les mutations constatées avant le 11 juillet 2001) et de l'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans précité. Dans cette situation, le bénéficiaire s'engage en outre à appliquer le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930, modifié par le décret 2007-746 du 9 mai 2007, aux bois et forêts pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties

de gestion durable.

Que le bénéficiaire de l'exonération produise tous les 10 ans un bilan de mise en œuvre du plan de gestion durable dans les conditions prévues à l'article 281 H bis de l'annexe III au CGI. Ce bilan répond à un modèle fixé par arrêté du ministre chargé de la forêt. Les bénéficiaires disposent de six mois à compter de la date d'échéance du délai de dix ans pour adresser ce bilan à la direction départementale chargée de la forêt.

Ce bilan comporte les éléments suivants :

1° L'identité et l'adresse du bénéficiaire de l'exonération ou du groupement forestier dont les membres bénéficient des exonérations ;

2° La liste des parcelles cadastrales concernées par l'exonération, l'indication de leurs contenances, des numéros des sections et lieudits ;

3° La liste des coupes et travaux prévus sur les dix dernières années dans le ou les documents de gestion durable applicables sur cette même période ;

4° La liste des coupes et travaux réalisés sur la période.

2. Les conditions particulières à l'exonération en matière d'ISF

187. Certaines précisions propres à l'ISF doivent être apportées compte tenu du caractère annuel de cet impôt. Le certificat délivré par le directeur départemental des territoires (ou le directeur départemental des territoires et de la mer) attestant que les bois et forêts en cause sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L 124-1 (ancien article L 8) du Code forestier doit être produit lors du dépôt de la déclaration souscrite au titre de l'ISF comportant les bois et forêts éligibles et pour lesquels le bénéfice de ces dispositions est demandé pour la première fois (CGI ann. III art. 299 quater). Il ne doit pas être établi depuis plus de six mois lors du dépôt de la déclaration. Le certificat doit être renouvelé tous les dix ans. A défaut de renouvellement, les biens correspondant ne bénéficient plus de l'exonération des trois quarts de leur valeur. Mais bien entendu, aucun redressement ne peut être effectué pour la période de validité du certificat ou de l'attestation du seul fait de son non-renouvellement. Les redevables dont le patrimoine net taxable est compris entre 1 300 000 € et 2 570 000 € portent directement le montant de la valeur brute et de la valeur nette taxable de leur patrimoine sur leur déclaration de revenus (n° 2042). Ils n'ont pas à détailler la composition de leur patrimoine et sont dispensés de produire

les justificatifs en leur possession. Par suite, ils n'ont pas à produire le certificat mais doivent le conserver afin de pouvoir répondre à une demande éventuelle de l'administration. Le certificat peut être remplacé par une attestation délivrée par la direction départementale des territoires si un certificat a déjà été délivré, pour les biens en cause, moins de cinq ans avant le fait générateur de l'impôt, à l'occasion d'une mutation à titre gratuit (décès par exemple) ou à titre onéreux. Cette attestation doit faire référence à la date du certificat déjà obtenu et préciser que la forêt continue d'être susceptible de présenter une des garanties de gestion durable. L'attestation est valable jusqu'à l'expiration de la dixième année à compter de la délivrance du certificat auquel elle fait référence. A l'expiration de ce délai, un nouveau certificat valable dix ans doit être délivré[307].

188. L'engagement d'appliquer à la forêt, pendant trente ans, l'une des garanties de gestion durable doit être pris, par le redevable en son nom et celui de ses ayants cause, à l'occasion de la souscription de la déclaration qui porte mention pour la première fois de biens susceptibles de bénéficier de la taxation réduite. Cet engagement, rédigé sur papier libre, doit être joint à la déclaration souscrite[308]. Comme souligné en amont, les redevables dont le patrimoine net taxable est compris entre 1 300 000 € et 2 570 000 € n'ont pas à produire l'engagement mais doivent le conserver afin de pouvoir répondre à une demande éventuelle de l'administration. Il résulte de la doctrine administrative que le régime de faveur n'est pas applicable lorsque les bois et forêts possédés au 1er janvier sont sortis du patrimoine du redevable au jour du dépôt de la déclaration[309]. Cette solution administrative apparaît contestable dans la mesure où le fait générateur en matière d'ISF se situe au 1er janvier de l'année. Le non-respect de l'engagement peut être le fait d'un héritier, donataire ou encore d'un cessionnaire. Selon la jurisprudence[310], en cas de cession, le non-respect par le nouvel acquéreur de l'engagement pris par le cédant entraine la remise en cause de l'exonération partielle dont avait bénéficié le cédant en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. En effet, dans cette hypothèse, le nouvel acquéreur devient l'ayant-cause du précédent propriétaire des biens. Cette décision de jurisprudence a été intégrée à la base Bofip[311]. Les coupes liées aux

[307] BOI-PAT-ISF-30-40-10 n° 40
[308] BOI-PAT-ISF-30-40-10 n° 50
[309] BOI-PAT-ISF-30-40-10, n° 80
[310] Cass. com., 11 juin 2013, n° 12-19.890 : « Du respect de l'engagement trentenaire en matière de bois et forêts » par A. Arnaud-Emery, Revue Droit Rural, octobre 2013, comm. 181 ; RFP 2014, n° 1, p. 33 ; cette jurisprudence sera reprise dans la seconde partie lorsque sera étudiée la fiscalité induite par la transmission d'une parcelle forestière
[311] BOI-PAT-ISF-30-40-10 n° 60

chablis et volis provoqués par les tempêtes de janvier 2009 n'entraînent pas la remise en cause du bénéfice de l'exonération partielle de droits de succession ou de donation et d'ISF. Compte tenu de l'ampleur exceptionnelle des chablis et volis causés par les tempêtes du mois de janvier 2009 et afin d'encourager les propriétaires forestiers à dégager leurs parcelles boisées et à reconstituer les peuplements détruits, il a été décidé d'assouplir provisoirement les conditions de délivrance des certificats pour bénéficier des régimes fiscaux de faveur spécifiques aux espaces boisés (notamment en matière d'ISF). Afin de relancer le processus de gestion forestière, les directions départementales chargées de la forêt ont pu délivrer des certificats ISF pour des parcelles sinistrées par les tempêtes à condition que le bénéficiaire se soit engagé à nettoyer la parcelle et à reconstituer le peuplement forestier (par régénération naturelle ou reboisement) dans les cinq ans suivant la délivrance du certificat. Ils ont pu alors bénéficier des aides au nettoyage et à la reconstitution dans ce délai. Le non-respect de cet engagement entraîne le remboursement de l'avantage fiscal dans les conditions habituelles. Ces modalités de délivrance des certificats étaient valables jusqu'au 31 décembre 2015[312].

189. La rupture de l'engagement pris entraîne, après établissement d'un procès-verbal dressé par les agents du service des forêts, l'exigibilité du complément d'ISF dû au titre de chacune des années pour lesquelles l'exonération a été accordée, de l'intérêt de retard dégressif visé à l'article 1727, IV-7 du CGI et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année. Lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit (CGI art. 1840 G)[313]. L'hypothèque légale prévue au 3 de l'article 1929 du CGI en matière de droits de mutation à titre gratuit n'est pas applicable à l'impôt de solidarité sur la fortune (CGI, art. 1723 ter-00 A). Par suite, les comptables ne doivent pas requérir l'inscription de l'hypothèque légale en garantie des droits complémentaires et supplémentaires éventuels, quel que soit le montant de cette créance. Cette mesure ne met pas en cause les garanties du recouvrement, les comptables conservent le droit d'inscrire l'hypothèque

[312] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 70
[313] BOI-PAT-ISF-30-40-10 n° 60

légale prévue à l'article 1929 ter du CGI sur les biens du redevable, lorsque la créance du Trésor mise en recouvrement est en péril.

C. Le Compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA)[314]

190. Le compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) institué par l'article 32 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 remplace le compte épargne d'assurance pour la forêt (CEAF) qui avait été introduit par l'article 68 de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010. Il est régi par les articles L. 352-1 à L. 352-6 du Code forestier. Par combinaison avec les articles 885 D et 885 H du CGI, ce compte est exonéré à hauteur des trois-quarts d'ISF. Il convient de remarquer que ce compte bénéficie également lors de sa transmission à titre gratuit d'une exonération des trois-quarts en application de l'article 793, 3 du CGI.

1. Les conditions d'ouverture et de fonctionnement du CIFA

191. Conformément à l'article L. 352-1 du Code forestier, le CIFA peut être ouvert par une personne physique, un groupement forestier ou une société d'épargne forestière, respectivement domicilié ou établi en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État ou un territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. L'ouverture d'un CIFA est subordonnée aux conditions suivantes :

- être propriétaire de bois et forêts et s'engager à y appliquer l'une des garanties de gestion durable mentionnées à l'article L. 124-1 du Code forestier ;
- avoir souscrit, pour tout ou partie de la surface forestière détenue, une assurance couvrant notamment le risque de tempête.

Le CIFA peut être ouvert auprès d'un établissement financier teneur de compte de dépôt ou d'une entreprise d'assurance. Il ne peut être ouvert qu'un seul CIFA par propriétaire forestier. L'article L.

[314] Le sylviculteur et l'épargne - Pratique par Alexandra Arnaud-Emery, Revue fiscale du patrimoine Septembre 2015, RFN 2015, Prat., 7 ; La carotte fiscale offerte aux sylviculteurs pour encourager l'épargne et l'assurance - Etude par Alexandra Arnaud-Emery Revue de Droit rural Décembre 2014, Dr. ru 2014, Etude 18

352-2 du Code forestier prévoit que le montant des dépôts autorisés sur un CIFA est égal à 2 500 € par hectare de forêt assuré conformément au 2° de l'article L. 352-1 du Code forestier. Le titulaire du compte justifie chaque année auprès du teneur de compte du nombre d'hectares de surface forestière pour lesquels la condition d'assurance est remplie. A l'exception du premier dépôt plafonné à 2 000 €, le compte ne peut être alimenté que par des produits de coupe issus de l'exploitation des parcelles en nature de bois et forêts dont le titulaire du compte est propriétaire. Celui-ci doit démontrer, lors de chaque dépôt, que les sommes qu'il dépose proviennent uniquement des parcelles en nature de bois et forêts dont il est propriétaire. Conformément à l'article L. 352-3 du Code forestier, les sommes déposées sur le CIFA sont employées pour financer les travaux de reconstitution forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou les travaux de prévention d'un tel sinistre. Elles peuvent également être utilisées au titre d'une année, dans la limite de 30 % des sommes déposées sur le compte, pour procéder à des travaux forestiers de nature différente. L'emploi des sommes est opéré par le teneur de compte, après vérification des justificatifs présentés par le titulaire du compte (Code forestier, art. L. 352-4).

192. L'article L. 352-5 du Code forestier prévoit la clôture d'un CIFA dans les cas suivants :
- la cessation totale ou partielle de la souscription de l'assurance ;
- les sommes retirées du compte ne sont pas employées pour financer les travaux de reconstitution forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou les travaux de prévention d'un tel sinistre ;
- le titulaire du compte cède l'intégralité de la surface de bois et forêts dont il est propriétaire.

La clôture de plein droit du CIFA peut intervenir indépendamment des avantages fiscaux auquel ce produit d'épargne est susceptible d'ouvrir droit, c'est-à-dire même si de fait il n'a pas déjà ouvert droit à l'exonération prévue en matière de droits de mutation à titre gratuit ou d'impôt de solidarité sur la fortune.

2. Le principe d'exonération des sommes déposées sur un CIFA à concurrence des trois quarts de leur montant

193. Pour que les sommes déposées sur un CIFA ne soient comprises dans l'assiette de l'impôt qu'à concurrence du quart seulement de leur montant, il convient que les conditions de l'article 793, 3 du CGI permettant une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit à raison de la transmission du compte, soient elles-mêmes satisfaites. A cet égard, un certificat doit être délivré et un engagement doit être pris. Cette nouvelle exonération a été commentée par la base Bofip BOI-PAT-ISF-30-40-10, n° 82 à 88, 9 février 2017. Un certificat délivré par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer doit attester que les bois et forêts du titulaire du compte sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du Code forestier. Il doit être produit lors du dépôt de la déclaration souscrite au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune pour lequel le bénéfice de cette exonération partielle est demandé pour la première fois. Le titulaire du compte doit produire en son nom et celui de ses ayants cause un engagement d'employer les sommes afférentes au CIFA pendant trente ans conformément à l'article L. 352-3 et à l'article L. 352-4 du Code forestier. Cet engagement qui est pris lors de la souscription de la déclaration qui porte mention pour la première fois de sommes déposées sur le compte et pour lesquelles le bénéfice de l'exonération partielle est demandé, est rédigé sur papier libre et est joint à la déclaration souscrite. Comme souligné en amont, les redevables dont le patrimoine net taxable est compris entre 1 300 000 € et 2 570 000 € n'ont pas à produire le certificat et l'engagement mais doivent le conserver afin de pouvoir répondre à une demande éventuelle de l'administration.

194. La remise en cause peut être consécutive au non-respect de l'engagement d'exploitation souscrit ou à la clôture du compte. Le non-respect des conditions entraîne l'exigibilité :

- du complément d'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de chacune des années pour lesquelles l'exonération a été accordée,
- d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.
- et de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI.

Lorsque le manquement conduisant à la clôture du compte résulte d'un retrait de sommes non employées pour financer des travaux de reconstitution forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou les travaux de prévention d'un tel sinistre, ou encore au-delà du seuil de 30 % pour des travaux autres, le rappel du complément et du supplément d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre les sommes inscrites sur le compte sur lesquelles le manquement a été constaté et le montant total des sommes inscrites sur le compte. Lorsque le manquement conduisant à la clôture du compte résulte d'une cessation totale ou partielle de l'assurance ou d'une cession totale des bois et forêts, le rappel du complément et du supplément d'enregistrement est effectué en totalité. L'hypothèque légale prévue au 3 de l'article 1929 du CGI en matière de droits de mutation à titre gratuit n'est pas applicable à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Conclusion du Titre I

195. Initialement réservée à une population de connaisseurs, la propriété de massifs forestiers s'est aujourd'hui banalisée. Les avantages fiscaux ouverts aux propriétaires des bois et forêts ont conduit à constituer deux catégories de propriétaires forestiers. Les sylviculteurs professionnels et les sylviculteurs investisseurs, les premiers issus du cru dont la profession principale ou accessoire consiste en l'exploitation des forêts et les seconds, souvent non natifs des régions forestières, qui ont pressenti un placement financier intéressant à long terme exempt de fiscalité. Ces derniers réalisent également leur placement par le truchement de sociétés de gestion forestière spécialisées[315] et ne gèrent en aucune façon les coupes ou travaux nécessaires pour une gestion durable de leur propriété.

[315] Des organismes comme les SAFER se lancent dans des projets en foresterie : http://gascogne-haut-languedoc.safer.fr/website/vous_avez_un_projet_en_foresterie

Titre II : L'exploitation du patrimoine forestier au travers d'une société

Le particularisme du patrimoine forestier impose qu'il soit installé au sein de structures dédiées (Chapitre I). Le législateur a renforcé ce principe en réservant les régimes fiscaux de faveur a ces formes sociales spéciales et aux associés qui les composent (Chapitre II).

Chapitre I : L'investissement dans une structure forestière
Chapitre II : La détention de parts sociales

Chapitre I : L'investissement dans une structure forestière

Section I : Le périmètre historiquement restreint des structures à caractère forestier

Le législateur réserve une fiscalité privilégiée à seulement certains groupements ou sociétés à objet forestier. Pour entrer dans ce périmètre réservé, il faut que l'associé soit détenteur de titres sociaux dans un groupement éligible de par sa forme, mais il est également nécessaire que cette personne morale exerce une activité professionnelle éligible. Par suite, le périmètre des droits sociaux susceptibles d'ouvrir droit aux régimes fiscaux de faveur est limité quant à la forme des sociétés éligibles (§I) et quant à la nature de l'activité sociale exercée par ladite société (§II).

§1. La limitation tenant à la forme de la société

Pour promouvoir certaines formes de sociétés dédiées à l'activité sylvicole, le législateur et le pouvoir réglementaire ont choisi de réserver une fiscalité favorable à ces formes sociales (B) et au contraire de dénier toutes incidences fiscales à certaines autres formes sociales classiques (A).

A. Les structures fiscalement inadaptées

196. La volonté des pouvoirs publics de restreindre le périmètre des droits sociaux susceptibles de bénéficier des mesures fiscales de faveur a été affirmée dès 1972 dans le cadre d'une réponse ministérielle Caldaguès. La question posée était la suivante. « *M. Caldaguès expose à M. le ministre de l'économie et des finances qu'un père de famille est propriétaire d'un domaine foncier d'une superficie totale de 150 hectares représentant 120 hectares de bois et forêts. Il a l'intention, après avoir obtenu les agréments nécessaires, de soumettre ces bois et forêts au régime d'aménagement*

de l'exploitation régulière dans les conditions déterminées par le décret du 28 juin 1930 et l'article 1370 du CGI et ce, pendant trente ans. Il envisage, ultérieurement, d'apporter la totalité du domaine : 1" soit à une société civile familiale constituée avec ses enfants ; 2" soit à un groupement foncier agricole constitué entre les mêmes personnes et sous le régime de la loi du 31 décembre 1970 portant création des groupements fonciers agricoles. II rappelle, en outre, qu'en application de l'article 1241 (4") du CGI[316]*, les successions et donations entre vifs sont, exemptés des droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois quarts de leur montant intéressant les propriétés en nature de bois et forêts, à condition que soient appliquées les dispositions de l'article 1370 du CGI. Il lui demande, en conséquence, si les parts de la société civile ou du groupement foncier agricole qu'il se propose ultérieurement de constituer, bénéficieront également du régime de faveur prévu par l 'article 1241 (4") du CGI, étant entendu que les engagements pris à l'origine envers le service des forêts seront repris intégralement en charge par la société civile ou le groupement foncier agricole* ».

En réponse, le ministre précise, « *La question posée par l'honorable parlementaire comporte une réponse négative. L'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 1241 (4" et 5") du CGI n'est applicable qu'aux mutations portant sur des bois et forêts ou sur des parts de groupement forestier. L'extension de ces dispositions aux titres des autres sociétés civiles ou groupements ne pourrait résulter que d'une disposition législative. Mais cette extension ne serait pas justifiée dès lors que le régime de faveur actuellement en vigueur est essentiellement destiné à inciter les propriétaires de bois et forêts à constituer des groupements forestiers* »[317].

Cette exclusion a d'ailleurs été reprise dans la base Bofip. Il est ainsi précisé que le dispositif de l'article 793, 1-3° du CGI ouvrant une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission entre vifs ou à cause de mort est limitée aux parts de groupements forestiers et aux parts de sociétés d'épargne forestière à l'exclusion (faute d'un texte particulier) des actions ou parts émises par d'autres collectivités, notamment des parts des sociétés civiles, même si l'objet de ces sociétés est analogue à celui des groupements forestiers[318].

[316] Il s'agit d'un régime fiscal applicable en matière de droits d'enregistrement qui constitue l' « ancêtre » du dispositif figurant aujourd'hui sous l'article 793, 1-3° du CGI

[317] Rép. Min. Caldaguès, AN 12 février 1972, n° 21366, p. 332 ; dans le même sens : Rép. Renouard : AN 1er août 1964 n° 8692, et BOE 1964-9210 ; Rép. Joxe : AN 31 mai 1974 p. 2411 n° 10049 ; D. adm. 7 G 2621 n° 15, 15 décembre 1991

[318] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 190

197. De la même manière, sont exclus du périmètre les titres sociaux détenus dans des sociétés commerciales. Outre le fait que la forme commerciale soit inadaptée à la production forestière, opération par nature civile, adopter la forme d'une société commerciale aboutit pour les associés à se priver du régime du forfait forestier tel que mentionné à l'article 76 du CGI. Il convient de rappeler que le forfait forestier est exclu :

- Lorsque la propriété sylvicole est inscrite à l'actif d'une entreprise industrielle et commerciale ;
- Ou encore lorsque l'exploitation de la propriété n'est que l'accessoire d'une activité industrielle et commerciale ;
- Ou plus largement lorsque la société est passible de l'impôt sur les sociétés.

Dans ce cas, effectivement, la société est alors imposée selon le régime du bénéfice réel ou encore à l'impôt sur les sociétés. En outre, l'ensemble des massifs forestiers appartenant à une entreprise commerciale ayant pour objet l'exploitation forestière, qu'il s'agisse de bois arrivés à maturité ou en cours de croissance, destinés à être coupés, constitue l'objet même du négoce de cette entreprise et a donc le caractère d'un stock et en cas, celui d'un élément de l'actif immobilisé, alors même que l'exploitation serait soumise à l'observation d'un plan simple de gestion[319].

B. Les structures fiscalement éligibles

198. Il existe différentes formes de propriété collective en matière forestière. Outre, le groupement forestier et la société d'épargne forestière, peuvent être cités, notamment :

Les associations syndicales de gestion forestière[320] créée en vue de constituer une unité de gestion forestière. Elles regroupent des propriétaires de bois et forêts ainsi que de terrains à vocation pastorale inclus à titre accessoire dans leur périmètre.

Les organismes de gestion et d'exploitation forestière en commun[321] qui ont pour activité principale la mise en valeur des forêts de ses adhérents par la mise en commun de moyens humains et matériels permettant l'organisation de la gestion sylvicole, la récolte et la commercialisation des produits forestiers, notamment en vue de l'approvisionnement des industries de la transformation du bois.

[319] CE 30 décembre 1998, n° 136430, précité ; également in Mémoire Edouard BENTEJAC, précité, p. 63 et 64
[320] Code Forestier, Art. L332-1
[321] Code Forestier, Art. L332-6

Le groupement d'intérêt économique et environnemental forestier créée par la Loi n° 2014-1170 du 13 octobre 2014 d'avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt[322]. Il s'agit d'une sorte de label, qui est accordé par le représentant de l'État dans la région, après avis du président du conseil régional, et pour une durée déterminée (projet pluriannuel). Les agriculteurs, avec d'autres acteurs liés au monde rural, peuvent mettre en œuvre collectivement des innovations contribuant à améliorer les impacts des exploitations sur l'environnement tout en préservant ou améliorant leurs résultats économiques (CRPM., art. L. 315-1).

Seules deux de ces structures sont fiscalement intéressantes : le groupement forestier et la société d'épargne forestière. La raison de cet attrait est simple : les parts sociales détenues dans ces deux formes sociales permettent à leur détenteur de bénéficier de régimes fiscaux de faveur.

1. Le groupement forestier

199. Selon les dispositions de l'article L. 331-1 du Code forestier, tel que créé par l'ordonnance n°2012-92 du 26 janvier 2012, « *Un groupement forestier est une société civile créée en vue de la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation ou la gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers ainsi que de l'acquisition de bois et forêts. Il est régi par les articles 1832 et suivants du Code civil, sous réserve des dispositions particulières figurant au présent chapitre. Il est constitué pour une durée maximale de quatre-vingt-dix-neuf ans* ».

Le groupement forestier est régi par les articles 1832 à 1844-17 du Code civil (règles communes à toutes les sociétés) et par les articles 1845 à 1870-1 du Code civil s'appliquant aux sociétés civiles, ainsi que par les articles L. 331-1 à L. 331-15 puis R. 331-1 à R. 331-16 du Code forestier[323].

Par suite, au plan civil, les règles applicables aux sociétés civiles trouvent également à s'appliquer aux groupements forestiers. Le groupement forestier est ainsi une société civile dont l'objet a spécialisé en l'écartant du droit et en lui donnant un caractère sui generis.

[322] Code Forestier, Art. L332-7

[323] JurisClasseur Sociétés Formulaire, Fasc. E-230 : Sociétés Civiles : Groupements forestiers, par Christine Lebel ; Ch. Lebel, François Gény, Juriste et propriétaire forestier, Actes du Colloque de Nancy, octobre 2011 : Dalloz 2013, p. 139

200. Afin d'éviter le morcellement de la forêt familiale qui aurait dû se produire conformément aux règles régissant les successions énoncées par le Code civil, François Gény a eu l'idée de recourir au droit des sociétés afin de gérer le domaine forestier familial. Fruit de la création du juriste, l'idée d'un tel montage a ensuite été reprise par le législateur. Ainsi, le décret n° 54-1302 du 30 décembre 1954[324] a énoncé pour la première fois des règles écrites ayant pour objectif de favoriser la constitution de groupement pour le reboisement et la gestion forestière : le groupement forestier. Ces règles issues du décret du 30 décembre 1954 ont été modifiées à plusieurs reprises et tout spécialement par une loi n° 63-810 du 6 août 1963 pour l'amélioration et la production de la structure foncière des forêts françaises. Par la suite, ces règles ont été codifiées en 2009 à droit constant, et dernièrement par l'ordonnance n° 2012-92 du 26 janvier 2012, relative à la partie législative du Code forestier et le décret n° 2012-836 du 29 juin 2012 relatif à la partie réglementaire du Code forestier. Le groupement forestier a vocation à réunir dans une même structure juridique des propriétaires de parcelles forestières en vue de constituer des unités d'exploitation plus importantes, mieux contrôlées afin de pouvoir mettre en œuvre une véritable gestion forestière. La création d'un groupement forestier est destinée à permettre la mise en place de moyens cohérents pour l'exploitation forestière. Afin d'attirer les investisseurs vers les placements en forêts, dont la rentabilité se conjugue sur le long terme, le législateur a mis en place toute une série de mesures fiscales dont profitent également les propriétaires de parts sociales de groupements forestiers. En d'autres termes, les propriétaires privés, pour différentes raisons de gestion et d'exploitation forestière, et afin de valoriser de façon optimum leur patrimoine forestier, peuvent décider de se réunir au sein d'une société leur permettant de mettre leur patrimoine en commun et d'unir leurs efforts pour en assurer la mise en valeur. Ultérieurement, des souscripteurs peuvent adhérer à des groupements, en vue de faire un placement ou dans le but d'acquérir ainsi un patrimoine forestier sans une mise de fonds considérable, tout en se déchargeant de toute préoccupation de gestion impliquant des connaissances techniques et forestières très spécifiques. Le groupement forestier constitue ainsi le support de la poursuite de deux objectifs différents. Il est utile et nécessaire pour éviter le morcellement et ainsi la disparition des exploitations forestières ; dans cet optique, il sert de support dans le cadre familial ou pour de petits propriétaires souhaitant maintenir une exploitation viable. Le groupement forestier peut être également conçu comme le support d'un investissement. Au lieu d'investir dans la pierre, il est tout à fait envisageable

[324] Journal Officiel 31 Décembre 1954 à 12349

d'investir dans la forêt. Ce sont d'ailleurs ces deux axes qui sont développés dans cette thèse. Il convient de remarquer que la circonstance par laquelle le groupement forestier est issu de la transformation d'une société commerciale ne lui retirait, jusqu'à une époque récente, nullement ses attraits fiscaux[325]. Le législateur avait d'ailleurs prévu un régime spécial applicable en cas de transformation d'une société commerciale en groupement forestier[326].

201. La création d'un groupement forestier peut donc s'avérer utile[327] :

Tout d'abord, pour éviter le démembrement de propriétés familiales. Ce sont les groupements dits « de conservation » car ils ont pour origine le souci de préserver l'unité de gestion d'une forêt constituée. Ce type de motivation a assuré, pour la majeure partie, le succès des groupements forestiers, avec deux sous-objectifs :

Organiser la gestion de biens indivis tout en écartant les inconvénients de l'indivision. Des individus possédant une forêt en indivision décident librement, à l'unanimité, de créer un groupement en faisant chacun apport de leurs droits indivis. Si l'unanimité n'est pas effective entre tous les coindivisaires, celui ou ceux qui représentent au moins les deux tiers de la valeur de l'immeuble boisé ou à boiser peuvent décider de faire cesser l'indivision en créant un groupement forestier. Les opposants sont alors dans l'obligation soit d'entrer dans le groupement par apport de leurs droits indivis, soit de céder leurs droits.

Faciliter et/ou organiser le règlement de sa succession. Un chef de famille propriétaire de forêt peut décider de créer un groupement forestier avec ses enfants et petits-enfants s'il le désire en faisant apport du fonds boisé, et chacun des enfants d'une modeste somme d'argent. Ce qui constitue un avantage important pour la transmission du capital. Il pourra alors garder une unité de gestion et profiter des possibilités fiscales liées à la donation et à la donation-partage entre parents et enfants, ainsi qu'entre grands-parents et petits-enfants. Cependant, il est souvent souhaitable d'avoir mis en place, avant son décès, une organisation de la succession en utilisant les possibilités offertes par

[325] Ce régime sera étudié dans le présent chapitre Section II, § 2

[326] La Loi de finances rectificative pour 2015 a abrogé l'article 238 quater du CGI qui prévoyait un régime fiscal de faveur applicable lors de la transformation de société notamment passible de l'impôt sur les sociétés en groupement forestier. Cette suppression conduit à s'interroger sur les conséquences fiscales désormais induites par la transformation en groupement forestier.
La transformation en groupement forestier relève désormais tant au plan juridique que fiscal du droit commun. La transformation d'une société est l'opération consistant à changer sa forme juridique.

[327] De nombreux mémoires ont été consacrés au groupement forestier. Il convient de relever plus particulièrement le Mémoire DSN du 21 mai 2005 soutenu par Edouard Bentejac, « *Spécificités des propriétés sylvicoles et utilisation du groupement forestier pour leur gestion et leur transmission* »

les donations-partages, les donations-partages transgénérationnelles, et avec démembrement de propriété.

202. Ensuite, pour promouvoir l'investissement forestier. Ce sont les groupements forestiers dits « d'investissement ». Les apports se font exclusivement en espèces en vue de l'achat et de la mise en valeur de forêts ou de terrains à boiser. Les formalités pour de tels groupements sont très simples car elles peuvent se résumer à la rédaction d'un acte sous seing privé. Attention, ils ne bénéficient pas de tous les avantages fiscaux liés aux deux cas précédents.

203. Mais également, pour transférer les biens appartenant à une société existante. Ce sont les groupements forestiers dits « de transformation ». En effet, une société préexistante peut avoir intérêt à placer les bois et forêts et les terrains à reboiser sous le régime juridique et fiscal des groupements forestiers. Il est possible de réaliser un apport à un groupement forestier, la société préexistante en devenant associé, soit si la société préexistante ne détient que des biens qui peuvent être apportés à un groupement forestier, transformer ladite société en groupement forestier.

204. Enfin, pour regrouper la petite propriété rurale en vue de la mise en valeur forestière. Ce sont les groupements forestiers dits « de reboisement ». Ils sont très complexes à créer car ils mettent en jeu de nombreux petits propriétaires généralement très attachés à leurs biens. Il ne s'en créée plus, même si certains groupements existants continuent à s'agrandir. Ils ont consisté à réunir une surface importante par l'apport à un groupement de petites parcelles, dans le but de constituer une unité suffisante pour l'obtention d'aides importantes qui couvraient dans les années 1970 à 1980 pratiquement le prix des plantations.

2. La société d'épargne forestière[328]

205. Afin d'encourager l'investissement forestier, le V de l'article 9 de la loi n° 2001-602 d'orientation sur la forêt du 9 juillet 2001 a créé les sociétés d'épargne forestière qui doivent permettre de drainer de nouveaux capitaux vers la filière bois. Les dispositions régissant les

[328] [328] BOI-IS-BASE-40-20, n° 10 et suivants

sociétés d'épargne forestière sont codifiées de l'article L. 214-121 à l'article L. 214-126 du CoMoFi. La création des sociétés d'épargne forestière s'accompagne d'un dispositif d'incitations fiscales tant à l'impôt sur le revenu[329] qu'à l'impôt sur les sociétés[330]. Concernant l'impôt sur le revenu, l'article 199 decies H du CGI permet aux souscripteurs de parts de société d'épargne forestière de bénéficier d'une réduction d'impôt. S'agissant de l'impôt sur les sociétés, l'article 217 terdecies du CGI autorise les entreprises à pratiquer un amortissement exceptionnel correspondant à 50 % du montant des sommes versées pour la souscription de parts de sociétés d'épargne forestière dans la limite de 15 % du bénéfice imposable de l'exercice et de 100 000 €.

206. Les sociétés d'épargne forestière ont pour objet, conformément à l'article L. 214-121 du CoMoFi, l'acquisition et la gestion d'un patrimoine forestier. Leur actif doit être constitué :
- à hauteur d'au moins 60 % de bois, forêts, parts d'intérêt de groupements forestiers ou de sociétés dont l'objet exclusif est la détention de bois et forêts ;
- le solde étant constitué de liquidités ou de valeurs assimilées.
Toutefois, en application de l'article L. 214-122 du CoMoFi, la part d'actif constituée de bois et forêt peut être réduite à 51 % lorsque ces sociétés consacrent une partie de leurs ressources à la bonification ou à la garantie de certains prêts.

207. Ce sont des sociétés « *hybrides* ». Elles empruntent aux règles de droit commun régissant les sociétés en ce qu'elles détiennent un patrimoine, au cas particulier, forestier géré conformément à un plan simple de gestion[331] et aux principes régissant les sociétés financières. Ces sociétés ont effectivement des modalités de fonctionnement soumises à des règles qui sont également communes aux sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) prévues à l'article L. 214-86 à l'article L. 214-113 du CoMoFi, sous réserve de certains aménagements prévus à l'article L. 214-121 à l'article L. 214-126 du CoMoFi. A cet égard, leur gérance est assurée par une société de gestion qui est agréée par l'autorité des marchés financiers après avis préalable du centre national professionnel de la propriété foncière. Il est également précisé que les sociétés d'épargne forestière peuvent faire appel public à l'épargne. Enfin, certaines règles renvoient à la législation applicable

[329] CGI, art. 199 decies H
[330] CGI, art. 217 terdecies
[331] Les modalités d'application de ces dispositions ont été fixées par l'article R. 214-161 du CoMoFi à l'article R. 214-176 du CoMoFi

aux groupements forestiers. L'article L. 214-121 du CoMoFi prévoit ainsi que les parts des sociétés d'épargne forestière sont assimilées aux parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier, pour l'application des dispositions fiscales à l'exception de celles prévues à l'article 885 H du CGI en matière d'impôt de solidarité sur la fortune[332].

§2. La limitation tenant à la nature des biens composant le patrimoine social

Les articles L. 331-1 et L. 331-6 du Code forestier déterminent la nature des biens ou droits composant le patrimoine du groupement forestier. Il en résulte que les entités à caractère forestier peuvent accueillir des biens ou droits dont la détention est exclue par les personnes physiques exploitant directement une propriété forestière, tel est le cas des terrains à vocation pastorale (A). Aux termes de la constitution d'une société ou d'un groupement, c'est la personne morale qui est propriétaire des biens ou droits immobiliers et les associés ne sont détenteurs que de parts sociales. Par suite, la fiscalité applicable, notamment en termes de transmission, est fonction de la détention de ces parts sociales. La fiscalité même en présence d'une détention indirecte des bois et forêts prend en compte la composition du patrimoine pour appliquer les régimes de faveur (B).

A. La composition du patrimoine du groupement forestier

Un bien devient la propriété d'une personne morale soit parce qu'il lui a été apporté soit parce qu'elle l'a acquis. Dans un groupement forestier, les apports doivent être effectués pour permettre la réalisation de l'objet social dudit groupement, savoir, la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation ou la gestion du groupement ainsi qu'aux opérations s'y rattachant du moment qu'elles ne modifient pas le caractère civil du groupement. La diversité relative des biens composant le patrimoine social (1) s'explique par une volonté historique de promouvoir le groupement forestier et d'en favoriser la transmission (2).

[332] BOI-IS-BASE-40-20, n° 100

1. La diversité des biens apportés à un groupement forestier

Trois types d'apport peuvent être réalisés à un groupement forestier[333] :

- Les apports de biens et droits immobiliers
- Les apports mobiliers
- Et les apports en industrie

a. LES APPORTS DE BIENS ET DROITS IMMOBILIERS

208. Ils peuvent être de différentes natures et peuvent comprendre des forêts et terrains à boiser, les accessoires et dépendances inséparables à ces forêts ou des terrains pastoraux. Ces biens sont normalement susceptibles d'être inscrits sur un certificat positif délivré par la DDAF devenu la DDT.[334]. Les forêts et les terrains à boiser peuvent bien entendu être apportés à un groupement forestier du moment qu'ils constituent de véritables massifs et non de simples bouquets ou alignements d'arbres. La faible superficie d'une parcelle boisée ne fait pas obstacle à son apport et il n'est pas imposé de délai pour réaliser de travaux de boisement[335]. Il est possible d'inclure parmi les apports immobiliers, les accessoires et dépendances inséparables des terrains à reboiser des forêts, si ces apports sont destinés à la réalisation de l'objet social[336], tels que les chemins, allées et routes forestières, les réseaux d'assainissement, les places de dépôt du bois, pare-feu, étangs[337], les bâtiments d'exploitation et leurs dépendances directes, c'est à dire tous bâtiments ou terrains

[333] Mémoire DSN 21 mai 2005 Edouard Bentejac, « *Spécificités des propriétés sylvicoles et utilisation du groupement forestier pour leur gestion et leur transmission* », n° 178 et suivants

[334] La direction départementale de l'Agriculture et de la Forêt (DDAF) était un service déconcentré de l'État français, placé sous l'autorité du préfet de département. Il exerçait, au service des territoires ruraux, des missions relevant d'abord du ministère de l'Agriculture et de la Pêche mais aussi du Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de l'Aménagement du territoire. Dans le cadre de la révision générale des politiques publiques, la fusion progressive des directions départementales de l'Agriculture et de la Forêt avec les directions départementales de l'Équipement (DDE) a été décidée. Ces deux services forment alors dans un premier temps la direction départementale de l'Équipement et de l'Agriculture (DDEA). L'opération a d'abord été réalisée dans huit départements test au 1er janvier 2007 (Ariège, Aube, Cher, Loir-et-Cher, Lot, Yvelines, Territoire de Belfort et Val-d'Oise). Au 1er janvier 2009, la moitié des DDE non encore DDEA ont fusionné avec la DDAF locale. Au 1er janvier 2010, les DDAF et DDE, dans les départements non encore fusionnés, et les DDEA dans les départements ayant fusionné, ont fusionné avec le service environnement des préfectures pour former la DDT : Direction départementale des territoires.

[335] Du moins tant que le Groupement ne prend pas l'engagement prévu à l'article 793, 1-3° du CGI pour bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit sur les parts.

[336] Instruction FFN du 23 décembre 1955 de la Direction Générale des eaux et forêts

[337] Une réponse ministérielle du 14 août 1959 (débat parlementaire AN p. 1547 - JCP 1959 IV 2832 n° 2) a admis la possibilité d'inclure dans un groupement forestier un étang de grande superficie exploité également à des fins commerciales, dans la mesure où l'existence de l'étang est utile au massif forestier "même si par ailleurs il peut servir à d'autres activités".

affectés au service du groupement pour en faciliter la gestion et assurer la surveillance et l'accomplissement des opérations de reboisement et de récolte du bois, comme par exemple une maison forestière[338] ou des bâtiments utilisés pour entreposer le matériel forestier, ainsi que les équipements cynégétiques.

209. Le caractère d'accessoires ou dépendances inséparables, destinés à la réalisation de l'objet social peut donner lieu à interprétation. En principe, les immeubles dont il s'agit doivent être enclavés ou limitrophes des forêts et terrains à reboiser apportés. Par ailleurs, un groupement forestier peut, sur autorisation administrative, inclure, parmi les immeubles qu'il possède, les terrains à vocation pastorale nécessaires pour cantonner la pratique du pâturage hors des parties boisées justifiant d'une mise en défens ou des terrains à boiser du groupement[339]. Le pourcentage maximum des surfaces qui peuvent être consacrées par un groupement forestier aux activités pastorales est fixé par décision de l'autorité administrative[340]. Ce principe suscite encore des interrogations. Récemment, une réponse ministérielle est venue rappeler que « *Un groupement forestier, comme l'a prévu l'article L. 331-2 du Code forestier, peut inclure dans ses biens, outre les forêts et les terrains à reboiser, les accessoires ou dépendances qui en sont inséparables et sont destinés à la réalisation de son objet social. S'y ajoutent, conformément au même article, les terrains à vocation pastorale nécessaires pour cantonner la pratique du pâturage hors des parties boisées justifiant d'une mise en défens ou des terrains à boiser. Une autorisation administrative est effectivement nécessaire pour ces inclusions. L'article R.331-2 du Code forestier précise qu'elle est donnée par le préfet, ou les préfets s'il y a lieu, dans la limite du pourcentage fixé par l'arrêté préfectoral pris pour les groupements forestiers du département. En pratique, dans les accessoires ou dépendances inséparables de la gestion de la forêt d'un groupement, on peut retenir les surfaces qui, sans être boisées, appartiennent au massif et en sont inséparables, comme les étangs, les mares, les clairières, les espaces en friche ou en lande s'ils sont intégrés au milieu boisé. C'est dans ce sens que le Conseil d'État s'était prononcé, à propos de deux étangs, dans l'arrêt n° 66178 du 20 octobre 1967 relatif au groupement forestier Maillard. Le premier étang « entouré sur la*

[338] Ainsi une maison forestière ne peut être considérée comme l'accessoire inséparable d'une forêt "dont la surface serait inférieure à 100 ha" : circulaire du 6 novembre 1979.
[339] Code forestier, art. L. 331-6
[340] L'arrêté interministériel du 11mai 1964 prévoit que ce pourcentage ne peut dépasser 30% de la surface des immeubles appartenant au groupement forestier

plus grande partie de ses rives par le massif forestier » et le second « qui lui est relié » avaient été jugés inclus dans les biens du groupement forestier considéré »[341].

En dehors des immeubles ci-dessus énoncés, aucun autre immeuble ne peut être apporté et ce même si les créateurs sont propriétaires d'un domaine formant un ensemble et comprenant des fonds d'une autre nature, tels que maisons d'habitation, champs, ou prés. Il serait impossible pour un groupement forestier de limiter son objet à celui qui est défini par la loi, s'il exerçait aussi son activité sur de tels fonds.

b. LES AUTRES APPORTS

210. L'article R. 331-1 du Code forestier permet à tous les apporteurs ou à certains d'entre eux de faire apport au groupement d'espèces, de droits mobiliers ou de leur industrie sous réserve que ces apports puissent servir à réaliser son objet social. Les apports en numéraire permettent l'acquisition de bois ou de terrains à boiser et de constituer la trésorerie nécessaire au fonctionnement du groupement qui bien souvent, étant donné le long cycle de la production forestière, ne dispose pas de revenus immédiats[342]. Les apports mobiliers consistent dans des équipements nécessaires aux opérations de reboisement, d'entretien ou de récolte des bois[343]. L'apport en industrie, apport de caractère exceptionnel, se concrétise par une mise à disposition des connaissances particulières, de techniques forestières, de relations, d'une expérience professionnelle.

Le groupement forestier bénéficie d'une règle de faveur dans la composition de son actif ; faveur qui ne se retrouve pas pour les exploitations forestières exploitées directement par des personnes physiques.

2. Les raisons historiques de la diversité patrimoniale du groupement forestier

211. Le décret n° 54-1302 du 30 décembre 1954 a institué le groupement forestier. Dès 1952, des groupes de travail réunissant des membres de l'administration des eaux et forêts, des

[341] Rép. Min. Brottes, AN 24 février 2015, n° 71664, p. 1331

[342] Mémoire DSN 21 mai 2005 Edouard Bentejac, « *Spécificités des propriétés sylvicoles et utilisation du groupement forestier pour leur gestion et leur transmission* », n° 183

[343] plants pour reboiser, matériel nécessaire pour entretenir la forêt : tracteur, matériel de débroussaillement, gyrobroyeur, semoir ....

représentants des propriétaires forestiers et des juristes praticiens, ont élaboré des projets de lois tendant à mettre en place une structure destinée à la gestion et la conservation des massifs forestiers. Institué par décret, la légalité de ce dernier a été reconnue par une loi du 14 août 1954 autorisant le gouvernement à mettre en œuvre un programme d'équilibre financier, d'expansion économique et de progrès social[344]. L'article 1er du décret prévoyait « *Les propriétaires de bois ou de terrains à reboiser peuvent se réunir en associations ou sociétés conformément aux dispositions législatives ou réglementaires régissant ces groupements ou constituer des groupements forestiers en application du présent décret. (…)* ».

La loi n° 63-810 du 6 août 1963 a complété le décret en modifiant l'article 2 du Code forestier dans les termes suivants : « *Tout propriétaire exerce sur ses bois, forêts et terrains à boiser, tous les droits résultant de la propriété dans les limites spécifiées par le présent Code et par la loi, afin d'assurer l'équilibre biologique du pays et la satisfaction des besoins en bois et autres produits forestiers. Il doit en réaliser le boisement, l'aménagement et l'entretien, en vue d'en assurer la rentabilité, conformément aux règles d'une sage gestion économique* ». La possibilité pour un groupement forestier de comprendre des terrains à boiser apparait dès l'origine. Pour encourager la constitution de groupement forestier, le législateur a étendu et donc fait bénéficier la transmission des parts du groupement du régime de faveur Monichon.

Dans la circulaire SF / AF / C.79 n° 3050 du 6 novembre 1979[345], il est précisé au paragraphe 1.2.3. s'agissant des parts de groupements forestiers : « *les mutations à titre gratuit (donations, successions) de parts de groupements forestiers, constitués dans le cadre du décret n° 54.1302 du 30 décembre 1954, ont, à partir de 1960, bénéficié du régime institué par l'amendement Monichon, suivant l'engagement pris par le Secrétaire d'Etat aux Finances lors de la discussion de la loi du 28 décembre 1959. Cette situation a été normalisée par la loi n° 63.810 du 6 août 1963, article 12, III, qui a réglé, en outre, le cas des groupements forestiers possédant des friches et landes à reboiser ou des terrains pastoraux. Ces dispositions sont codifiées aux articles 793 (1, 3°), 1840 G bis (1 et III) et 1929 (§ 3) du C.G.I.* ». Par suite, la transmission à titre gratuit bénéficie de

[344] La légalité du Décret a été contestée devant les tribunaux mais le Conseil d'Etat a statué en sens contraire, lui reconnaissant cette légalité : CE 20 octobre 1967, Epoux Dommée, instance n° 66 178, Rec. Lebon, page 382 ; AJDA 1967, p. 673 ; L'arrêt du conseil d'Etat du 20 octobre 1967 présente un grand intérêt de principe en ce qu'il consacre la légalité du décret du 30 décembre 1954, pris pour l'application de la loi du 14 août 1954 et en ce qu'il admet une large interprétation de la notion de dépendances non forestières incorporables à un groupement forestier

[345] Cette circulaire a pour objet « *Instruction générale pour l'application des articles 703, 793 (2,2° et 1,3°), 1840 G bis et 1929 (3) du Code général des impôts (mutations à taxe ou droits réduits de bois et forêts ou de parts de groupements forestiers)* ».

l'exonération partielle d'assiette à hauteur des trois-quarts sous réserve de la souscription de certains engagements. Or, transmettre des parts, est différent de transmettre des bois et forêts, si les bois et forêts sont identifiables et divisibles pour l'application de l'exonération, il est impossible d'identifier au sein des parts, celles qui sont représentatives de bois et forêts, de celles représentant des terrains à boiser. En d'autres termes, dans les statuts, il est impossible de trouver au paragraphe « capital », par exemple, que les parts n° 1 à 5 représentent la parcelle en nature de bois et forêts cadastrée section AD, numéro 25. Lorsque des parts sont transmises, c'est un tout indivisible qui est dévolu.

212. La combinaison des textes suscite difficulté. D'un côté, l'intégration dans le périmètre des groupements forestiers des terrains à reboiser est possible, de l'autre, le texte de base en matière de transmission d'exploitation forestière (CGI, art. 793, 2-2°) refuse d'appliquer l'exonération partielle des droits de mutation à des terrains à reboiser. Ajouter à ces textes, le principe selon lequel des parts sociales forment un tout indivisible aboutit à une contradiction évidente. Par ailleurs, ne pas élargir le périmètre de l'exonération pour les groupements forestiers aurait abouti à une difficulté technique. Pour bénéficier d'une exonération partielle des droits de mutation à titre onéreux, l'article 703 du CGI disposait que les acquisitions de propriété en nature de bois et forêts bénéficiaient d'un taux réduit sous réserve notamment « *Que l'acte constatant l'acquisition soit appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt attestant que les bois et forêts acquis sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière* ». De son côté, l'article 793 du CGI dispose pour la transmission des parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier « *que l'acte constatant la donation ou la déclaration de la succession soit appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que :*
- les bois et forêts du groupement sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-4 et à l'article L. 313-2 du Code forestier ;
- les friches et landes appartenant au groupement sont susceptibles de reboisement et présentent une vocation forestière ;
- les terrains pastoraux appartenant au groupement sont susceptibles d'un régime d'exploitation normale ».

Pour les transmission de propriétés en nature de bois et forêts, l'article 793 du CGI exige « *que l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession soit appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-4 et à l'article L. 313-2 du Code forestier ; (...)* ». Historiquement, la circulaire précitée prévoyait pour la délivrance du certificat requis pour bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation : « *Ce certificat peut d'ailleurs, lorsqu'il s'agit d'une mutation de bois et forêts, ne pas concerner toutes les parcelles désignées à la demande, si certaines d'entre elles n'entrent pas dans le champ d'application de la loi (parcelle en culture par exemple). Mais si, dans la même hypothèse, il s'agit d'une mutation de parts de groupement forestier, c'est un certificat négatif qu'il convient d'établir pour l'ensemble de la propriété du groupement* »[346]. En d'autres termes, pour les parts de groupements forestiers, le certificat devait être délivré de manière globale, uniquement si tous les biens ou droits du groupement répondaient aux conditions des textes. Aucun certificat partiel ne pouvait donc être délivré. En effet, le certificat devait être en totalité positif ou négatif pour l'ensemble des immeubles du groupement, d'où la précaution de ne pas inclure certains biens lors de sa constitution[347]. Aussi, le décret instituant le groupement forestier ayant autorisé ce dernier à comporter notamment des terrains à reboiser, des terrains pastoraux, des friches et landes, il convenait d'autoriser l'application de l'exonération des droits de mutation aux parts de groupement forestier même s'il était composé de terrains à reboiser, de terrains pastoraux, de friches et landes. Dans le cas contraire, jamais aucun certificat positif n'aurait pu être délivré.

213. Cependant le caractère impératif de cette règle, légalement non modifiée, est très atténué par la suppression de l'agrément par le ministère de l'agriculture depuis 1992 et par l'application de droits réduits sur la fraction de la valeur des parts représentatives des terrains soumis à l'engagement, et non plus sur la globalité des parts du groupement forestier. L'administration doit

[346] Circulaire SF / AF / C.79 n° 3050 du 6 novembre 1979, § 3.2

[347] Lorsque des immeubles n'entrant pas dans l'objet du Groupement ont été inclus à tort dans son patrimoine, la D.D.A.F. devait refuser globalement le certificat. Il convient, préalablement à la demande de certificat, de faire sortir ces immeubles du patrimoine du Groupement, par vente ou par voie de retrait partiel d'actif, sous peine de voir l'administration refuser d'accorder le bénéfice des avantages fiscaux aux mutations de parts à titre gratuit, en considérant qu'il ne s'agit pas d'un Groupement Forestier mais d'une société civile ordinaire.

donc aujourd'hui accepter les demandes de certificat ne portant que sur une partie des biens du groupement, avec cantonnement de l'engagement et de l'hypothèque sur ces biens-là. Aujourd'hui, le problème initialement soulevé n'existerait donc plus dans la mesure où l'exonération partielle des droits de mutation de l'article 793, 1-3° du CGI ne s'applique qu'à la fraction représentative des parts éligibles. Néanmoins, le texte continue de s'appliquer à la valeur des parts représentatives des terrains à reboiser, des terrains pastoraux, des friches et landes.

B. La prise en compte par la fiscalité de la composition du patrimoine du groupement forestier

214. Il convient au cas particulier de déterminer en cas de détention de parts sociales c'est-à-dire en présence d'une détention indirecte des bois et forêts, de quelle manière la fiscalité restreint l'application de ses régimes de faveur. Pour éviter d'appliquer des régimes de faveur sur des parts de groupement forestier qui ne comprendraient pas que des biens ou droits à caractère forestier, le législateur prévoit soit de procéder à une application cantonnée soit de disqualifier le groupement forestier. A cet égard, il convient de s'intéresser au fameux régime Monichon applicable en cas de transmission de parts sociales de groupement forestier. L'article 793, 1-3° du CGI exonère, sous certaines conditions, des droits de mutation à titre gratuit les transmissions de parts d'intérêt détenues dans les groupements forestiers.

215. La composition du patrimoine du groupement forestier n'a pas incidence sur le bénéfice de l'exonération mais sur sa portée. En effet, l'exonération est limitée aux trois quarts de la fraction de la valeur nette des parts de groupements forestiers qui correspond aux biens visés au § a de l'article 793, 1-3° du CGI, que ces biens aient été apportés par les associés ou acquis à un autre titre par le groupement ou la société. Il résulte de cette disposition que, pour déterminer la fraction de valeur ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur, il convient de ventiler la valeur vénale globale des parts entre la fraction correspondant aux biens partiellement exonérés et celle afférente aux autres biens. Les biens exonérés partiellement s'entendent des bois et forêts susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues le Code forestier, des friches et landes appartenant au groupement, susceptibles de reboisement et présentant une vocation forestière, et

des terrains pastoraux, propriété du groupement susceptibles d'un régime d'exploitation normale[348]. Il convient de relever que la valeur des friches et landes destinées à être reboiser peut entrer dans l'assiette pour l'application de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 793, 1-3° du CGI, alors que ces mêmes biens ne peuvent bénéficier de l'exonération de l'article 793, 2-2° du CGI[349]. En effet, l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 793, 2-2° du CGI n'est applicable qu'autant que la transmission a pour objet, au moment où elle se produit, des bois et forêts. Elle ne s'applique pas aux sols destinés à être reboisés[350]sauf le cas particulier des parcelles sinistrées par les tempêtes[351]. Cette différence est surprenante car l'article 793, 1-3° du CGI concerne l'exonération des parts de groupements forestiers et l'article 793, 2-2° vise l'exonération des exploitations forestières. En d'autres termes, le premier régime s'applique aux exploitations forestières détenues par une personne morale et le second, aux « *mêmes* » exploitations forestières mais détenues par des personnes physiques.

216. Pourtant, la nature des biens est prise en compte pour l'application de l'exonération. S'agissant de la transmission des parts d'intérêts dans un groupement forestier, la fraction de la valeur des parts de groupements forestiers qui correspond à d'autres biens que ceux représentant des bois et forêts, des friches et landes et des terrains pastoraux, ne bénéficient pas de l'exonération partielle. Cette fraction résiduelle est ainsi soumise aux droits de mutation à titre gratuit dans les conditions de droit commun. Est notamment concernée par cette exclusion, la fraction de la valeur des parts représentative[352] :

- d'immeubles qui ne sont pas utilisés pour les besoins de l'exploitation forestière ;
- de valeurs mobilières (actions, obligations, titres de placement divers...) ;
- de stocks qui ne peuvent être considérés comme des immeubles agricoles par destination ;
- de créances diverses, telles celles détenues sur les clients ;
- d'encaisses en numéraire.

Un groupement forestier qui comprend des biens autres que ceux qui sont fiscalement autorisés, ne peut ouvrir droit au bénéfice des avantages fiscaux qu'à hauteur de la fraction des parts

[348] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 280 ; D. adm. 7 G-2621 n° 14, 20 décembre 1996
[349] Voyez § précédent
[350] D. adm. 7 C-1445 n° 5, 20 décembre 1996
[351] Voyez introduction
[352] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 290 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30 n° 310 ; D. adm. 7 G-2621 n° 2, 20 décembre 1996

représentative des biens à caractère forestier.

En outre, un groupement forestier est une société civile créée en vue de la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation ou la gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers ainsi que de l'acquisition de bois et forêts. Il doit réaliser des opérations pouvant se rattacher à son objet ou en dérivant normalement, pourvu qu'elles ne modifient pas son caractère civil. La transformation des produits forestiers qui ne constituerait pas un prolongement normal de l'activité agricole ne lui est pas autorisée[353]. Par suite, l'objet social doit se cantonner à la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation ou la gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers ainsi que de l'acquisition de bois et forêts, à l'exclusion de toute autre activité. Aucun praticien ne constituera un groupement forestier avec un objet social plus large aux risques de voir ce groupement dégénérer en société civile de droit commun pour laquelle les régimes de faveur propre au groupement ne jouent pas[354]. Ce principe est encore aujourd'hui d'autant plus vrai que la réforme du droit des obligations qui a modifié les principes applicables à la capacité des personnes morales, impose que le groupement forestier n'accomplisse que les actes inclus dans le périmètre de son objet social et qui lui sont utiles[355].

Section II. La participation à un groupement forestier

La participation à un groupement forestier est envisageable de plusieurs manières : l'apport, la transformation et l'acquisition de parts sociales. Pour ces trois hypothèses, des dispositions fiscales de faveur sont applicables écartant la taxation de droit commun.

[353] Code Forestier, art. L. 331-1 et L. 331-2

[354] Ce point particulier sera développé plus amplement dans le chapitre II du présent titre ; il convient de relever qu'aux termes de l'article 238 ter du CGI, les groupements forestiers constitués dans les conditions prévues par les articles L. 331-1 à L. 331-15 du Code forestier ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés. Par contre, les groupements forestiers ne satisfaisant pas aux conditions du Code forestier sont passibles l'impôt sur les sociétés (BOI-BA-SECT-30-10 ; D. adm. 5E-621, n° 1, 15 mai 2000).

[355] Article 1145 du Code civil : (…) La capacité des personnes morales est limitée aux actes utiles à la réalisation de leur objet tel que défini par leurs statuts et aux actes qui leur sont accessoires, dans le respect des règles applicables à chacune d'entre elles.

§1. L'apport à un groupement forestier

En contrepartie de son apport, l'apporteur reçoit en rémunération des parts du groupement forestier. Les apports réalisés à un groupement forestier déclenchent l'imposition des plus-values pour l'apporteur et l'exigibilité de droits d'enregistrement pour le groupement. La fiscalité applicable relève du droit commun à l'exception de deux régimes particuliers aux groupements forestiers.

A. Le droit commun applicable aux apports à un groupement forestier

1. Les impôts directs exigibles lors de l'apport

217. L'apport en numéraire ne génère aucune fiscalité directe. En revanche, l'apport de terrains en nature de bois et forêts déclenche l'imposition de plus-values pour l'apporteur. Si l'apporteur est une personne physique détenant des parcelles, l'apport déclenche des plus-values immobilières des particuliers relevant des articles 150 U et suivants du CGI, ou des plus-values professionnelles imposables selon les conditions de l'article 39 duodecies du même Code. La nature de la plus-value dépend du point de savoir comment est exploitée la forêt par son propriétaire. Cette question sera étudiée dans la seconde partie dans un paragraphe traitant de la fiscalité de la vente de parcelle. Si l'apporteur est un entrepreneur individuel ou une société de personnes qui a inscrit les parcelles à l'actif de son bilan, ou une société passible de l'impôt sur les sociétés, l'apport déclenche l'imposition d'une plus-value professionnelle[356].

218. Il convient de s'interroger sur le point de savoir si la mise en société de parcelles en nature de bois et forêts est susceptible de bénéficier du régime de faveur de l'article 151 octies du CGI. Les personnes qui font apport d'une entreprise individuelle à une société peuvent opter pour l'application d'un régime de report d'imposition des plus-values et des profits sur stocks (CGI art. 151 octies). Ce régime permet notamment à l'apporteur : d'une part, d'éviter l'imposition des plus-values dégagées sur les éléments amortissables ; ces plus-values seront réintégrées dans le résultat imposable de la société sur une période maximale de cinq ans (quinze ans pour les immeubles) ;

[356] Sauf application des dispositions de l'article 155 du CGI

toutefois, l'apporteur peut opter pour l'imposition immédiate au taux réduit de la plus-value à long terme globale afférente aux éléments apportés ; et d'autre part, de différer la taxation des plus-values afférentes aux éléments non amortissables jusqu'à la cession, le rachat ou l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou la cession, par la société, des biens apportés (mesure inopérante pour l'apport de bois et forêts). Pour entrer dans le champ d'application de l'article 151 octies du CGI, les apports doivent être réalisés par des contribuables exerçant une profession, c'est-à-dire qui réalisent habituellement des opérations pour leur compte et dans un but lucratif. Cette profession peut être industrielle, commerciale ou artisanale, libérale ou agricole. Toute la question est donc de s'interroger sur le point de savoir si une exploitation forestière est susceptible d'être analysée au sens de l'article 151 octies du CGI comme une entreprise individuelle.

219. D'une manière générale, la profession consiste dans l'exercice à titre habituel et constant d'une activité de nature à procurer à celui qui l'exerce le moyen de satisfaire aux besoins de l'existence. Bien entendu, cette profession doit être effectivement exercée, ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles. Pour bénéficier des dispositions de l'article 151 octies, l'apporteur doit donc gérer une entreprise, un cabinet libéral, ou une exploitation agricole. A cet égard, il résulte de la base Bofip que ne sont pas considérés comme exerçant une véritable activité professionnelle notamment les loueurs en meublé n'ayant pas la qualité de loueur professionnel au sens de l'article 155, IV-2 du CGI, les loueurs d'immeubles industriels ou commerciaux munis de leurs équipements, les particuliers qui se livrent, par l'intermédiaire de sociétés de gestion, à la location de wagons, containers, etc., ainsi que les loueurs de fonds de commerce[357]. Cette condition d'exercice d'une véritable activité professionnelle conduit à notre sens à refuser le bénéfice de ce régime aux exploitants forestiers. La réponse est certaine s'agissant des propriétaires forestiers simples investisseurs qui n'ont au travers de la détention de massifs forestiers procédé qu'à de simples placements financiers. La circonstance que ces propriétaires soient imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles n'apparait pas comme suffisant pour justifier de l'exercice d'une véritable activité professionnelle. La comparaison avec le loueur de fonds de commerce permet d'ailleurs de conforter cette position. En effet, le loueur de fonds est imposé sur les redevances de location-gérance à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des

[357] BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10 n° 10

bénéfices industriels et commerciaux[358]. Néanmoins, la base Bofip refuse le bénéfice de l'article 151 octies du Code précité à l'apport du fonds de commerce donné en location-gérance, sauf éventuellement dans l'hypothèse où l'apport est effectué au profit de la société locataire-gérant. Cette solution admise par une réponse ministérielle n'a pas été reprise dans la base Bofip[359]. La réponse est plus incertaine s'agissant des propriétaires forestiers dont l'activité principale consiste dans l'exploitation de parcelles forestières, qui ne confient pas la gestion de leurs propriétés à des tiers. En effet, cet exploitant forestier exerce une véritable activité professionnelle.

220. Toutefois, en pratique le dispositif de l'article 151 octies du CGI ne peut être invoqué pour l'apport de parcelles en nature de bois et forêts. Les plantations constituent des biens amortissables. Appliquer ledit dispositif conduit à réintégrer dans le résultat imposable de la société sur une période maximale de quinze ans les plus-values professionnelles constatées. Or, le régime forfaitaire forestier ne permet pas de réintégrer des plus-values. Il ne parait donc pas possible d'invoquer le régime de faveur de l'article 151 octies du CGI pour la mise en groupement forestier de parcelles en nature de bois et forêts.

2. Les droits d'enregistrement exigibles lors de l'apport

221. Les actes (ou à défaut les déclarations) constatant des apports purs et simples de toute nature à un groupement forestier sont en principe soumis au régime de droit commun applicable à toutes les sociétés non passibles de l'IS. Ces apports bénéficient ainsi d'une exonération totale lors de la constitution et du paiement d'un droit fixe de 375 € ou 500 € (selon que le groupement a un capital inférieur à 225 000 € ou non) lors d'une augmentation de capital. Les apports à titre onéreux sont en principe imposés selon les conditions de droit commun (taxation spécifique de 5 % pour les immeubles ou droits immobiliers et droits de mutation ordinaires pour les autres biens). Les apports à titre pur et simple et à titre onéreux par une société passible de l'impôt sur les sociétés rendent exigibles les droits d'enregistrement au taux de 5 %.

[358] CGI, art. 35
[359] Rép. François : Sén. 9 mai 1988 p. 646 n° 9848 non reprise dans Bofip.

B. Les régimes particuliers applicables aux apports à un groupement forestier

222. Jusqu'au 1er janvier 2016, l'article 238 quater du CGI prévoyait que les apports réalisés par des entreprises à l'actif duquel figuraient des parcelles en nature de bois et forêts ou par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, l'application d'une taxe de spéciale de 6 à 8 % sur la valeur nette de l'actif transféré au groupement forestier. Cette taxe libérait les plus-values afférentes à l'actif transféré de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Désormais, en application du droit commun les plus-values afférentes à l'actif transféré sont soumises à l'IR ou à l'IS suivant la qualité de l'apporteur. Son paiement entraînait en outre, en matière de revenus distribués, l'exonération de l'impôt sur le revenu ou de la retenue à la source visée à l'article 119 bis, 2 du CGI. Ce régime a été abrogé par l'article 22 de la Loi de finances rectificative pour 2015 n° 2015-1786 du 29 décembre 2015[360]. Il perdure néanmoins, s'agissant d'apports à des sociétés et groupements agricoles, deux dispositifs de faveur qui sont prévus, l'un par la doctrine administrative, l'autre par la loi.

1. Les apports de biens immobiliers grevés d'un passif

223. L'administration admet que les apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif grevant les immeubles apportés à certains groupements agricoles, en ce compris les groupements forestiers, soient imposés au même tarif que les apports purs et simples. Depuis le 1er janvier 2000, ces apports sont donc soit exonérés, soit soumis au droit fixe prévu à l'article 810, I du CGI selon qu'ils sont effectués lors de la constitution du groupement ou à l'occasion d'une augmentation de capital. Les apports concernés sont ceux effectués notamment au profit de groupements forestiers[361].

2. Les apports de petites parcelles boisées ou à boiser à des groupements forestiers

224. L'article 810 ter du CGI (issu de l'article 69, I de la loi 2001-602 du 9 juillet 2001) exonère du droit fixe prévu à l'article 810 du même Code, les apports faits à un groupement forestier

[360] Feuillet Rapide Fiscal Social Lefebvre 1/16, n° 31
[361] BOI-ENR-AVS-40-30 n°170

postérieurement à sa constitution, lorsqu'ils sont constitués de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser, et à condition que ces terrains soient d'une surface inférieure à cinq hectares et d'un montant inférieur à 7 623 €. Ces dispositions s'appliquent mutatis mutandis aux sociétés d'épargne forestière[362].

§2. La transformation en groupement forestier

225. La Loi de finances rectificative pour 2015 a abrogé l'article 238 quater du CGI qui prévoyait un régime fiscal de faveur applicable lors de la transformation de société notamment passible de l'impôt sur les sociétés en groupement forestier. Cette suppression conduit à s'interroger sur les conséquences fiscales désormais induites par la transformation en groupement forestier. La transformation en groupement forestier relève désormais tant au plan juridique que fiscal du droit commun. La transformation d'une société est l'opération consistant à changer sa forme juridique. Juridiquement, la transformation n'entraîne pas création d'un être moral nouveau (C. civ. art. 1844-3), pour autant que la société qui se transforme soit déjà dotée de la personnalité morale[363]. Elle constitue une simple modification des statuts. C'est donc la même personne qui se poursuit avec son patrimoine, ses créances et ses dettes. La personnalité morale de la société subsiste même si la transformation est accompagnée de modifications statutaires qui ne sont pas nécessitées par la forme nouvelle adoptée[364]. L'article 1844-3 du Code civil n'impose en effet, pour le maintien de la personne morale, aucune autre condition que la régularité de la transformation, de sorte que les modifications statutaires, si importantes et si diverses soient-elles, ne remettent pas en cause l'existence de la personnalité de la société. Fiscalement, la transformation de la société accompagnée d'une modification importante de l'activité sociale peut être assimilée fiscalement à une cessation d'entreprise. L'administration fiscale estime que l'absence de création d'une personne morale nouvelle est subordonnée à la condition que la transformation ne s'accompagne pas de modifications statutaires importantes non nécessitées par le changement de forme lui-même et dont l'ensemble serait incompatible avec le maintien du pacte social primitif. Selon elle, le point de savoir si les modifications concomitantes à la transformation sont ou non de nature à entraîner la

[362] Ce type de société sera étudié infra
[363] Cass. com. 7 janvier 2014 n° 11-25.635 : RJDA 4/14 n° 356
[364] par exemple : changement de dénomination sociale ou transfert de siège

création d'une personne morale nouvelle est une question de fait, qui doit être résolue dans chaque cas particulier[365].

A. L'adoption de la forme juridique « groupement forestier »

226. Les groupements forestiers sont des sociétés civiles devant être immatriculées au registre du commerce et des sociétés qui ont pour objet la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation ou la gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers, ainsi que l'acquisition de forêts ou de terrains à boiser. S'agissant, d'une société civile à vocation forestière, ce groupement est régi par le Code civil et le Code forestier. A cet égard, l'article R. 331-1 du Code forestier impose que seuls les droits et les biens nécessaires à la réalisation de l'objet social peuvent être apportés à la société. Par conséquent, tous les droits et les biens ne répondant pas à cette exigence légale ne peuvent être apportés à la société. Il en serait ainsi d'un immeuble d'habitation situé en zone urbaine. Il faut donc que les biens et les droits permettent directement ou indirectement la gestion d'un domaine forestier. Comme nous l'avons précédemment évoqué, le groupement peut ainsi comprendre dans son patrimoine[366] :

- Des parcelles forestières ou boisées ;
- Des terrains à boiser tels que des parcelles de landes, de friches ou des parcelles délaissées par l'agriculture et qui ont vocation à être boisées ;
- Les accessoires et dépendances inséparables tels que chemins de vidange, les maisons forestières, les bâtiments utilisés pour entreposer le matériel forestier, des places de dépôt du bois, des pare-feu, des étangs ;
- Certains terrains à vocation pastorale nécessaires pour cantonner la pratique du pâturage en dehors des parties boisées justifiant d'une mise en défens[367] ;
- Des biens meubles tels que plants forestiers, matériel d'exploitation permettant la réalisation de l'activité forestière.

Aucun autre bien immeuble ne peut faire partie du groupement forestier. Il en va ainsi des maisons

[365] BOI-ENR-AVS-20-30-10 n° 50
[366] JurisClasseur Sociétés Formulaire Fasc. E-230 : Sociétés civile - Groupements forestiers : commentaires n° 17 et s.
[367] Il s'agit d'une exception au principe de spécialité forestière du groupement, mais qui répond à une finalité sylvicole : la protection des bois du groupement en autorisant le pâturage sur les parcelles limitrophes. Il faut toutefois que ces parcelles ne soient pas cultivées, autrement dit il ne peut s'agir de prairie artificielle, et elles ne peuvent être fauchées : voyez Code forestier, art. L. 331-6

de maître, des parcs éoliens, ainsi que de tous les autres terrains à vocation agricole. À défaut, l'administration fiscale peut requalifier le groupement forestier en société civile de droit commun, faisant ainsi permettre les bénéfices de la fiscalité incitative ce qui aurait pour effet de faire perdre les bénéfices du régime fiscal dont l'application est strictement réservée aux groupements forestiers. Par suite, lors de la transformation en groupement forestier, une attention particulière doit être portée sur la nature des biens et droits constituant le patrimoine de la société à transformer. En d'autres termes, doivent être retirés du patrimoine de la société à transformer les biens et droits dépourvus de toutes destinations forestières. Ces ajustements sont de différentes importances selon la nature de la société à transformer. Il est possible d'identifier plusieurs cas de figures :

- Une société civile d'exploitation agricole contenant des parcelles en nature de bois et forêts est transformée en groupement forestier : dans cette hypothèse, c'est l'aspect exploitation agricole qui doit cesser.
- Une société civile dite immobilière contenant des parcelles en nature de bois et forêts est transformée en groupement forestier : dans cette hypothèse, il convient de retirer de la société civile tout bien ou droit immobilier dépourvu de vocation forestière.
- Une société d'exploitation commerciale de type société à responsabilité limitée contenant des parcelles en nature de bois et forêts est transformée en groupement forestier : dans ce dernier cas, c'est l'activité commerciale à laquelle il doit être mis fin.

B. Le traitement fiscal de la transformation

Jusqu'à une époque récente, la transformation en groupement forestier était placée sous un régime de faveur prévu par l'article 238 quater du CGI (A). L'abrogation de ce régime conduit aujourd'hui à appliquer à la transformation en groupement forestier le régime fiscal du droit commun de la transformation (B).

1. Un régime fiscal récemment abrogé

227. L'article 22 de la Loi 2015-1786 du 29 décembre 2015 fait désormais bénéficier les personnes physiques membres des groupements d'intérêt économique et environnemental forestiers

(GIEEF) créés par la loi 2014-1170 du 13 octobre 2014 du crédit d'impôt prévu par l'article 200 quindecies du CGI au titre des travaux forestiers et des contrats de gestion de bois et forêts, comme cela est déjà le cas pour les membres des organisations de producteurs. Le groupement d'intérêt économique et environnemental forestier (GIEEF) a été créé afin de permettre aux propriétaires forestiers privés, sur la base d'un regroupement volontaire, de gérer durablement leurs forêts de façon concertée en prenant en compte les enjeux environnementaux au niveau d'un territoire donné qui présente une cohérence d'un point de vue sylvicole, économique et écologique. Ce territoire géographique doit comporter une surface suffisante (au moins 300 ha ou au moins 20 propriétaires pour une surface d'au moins 100 ha avec des conditions particulières en zone de montagne). En contrepartie de l'instauration de cet avantage fiscal, l'article 238 quater du CGI est supprimé.

228. L'article 238 quater du CGI prévoyait un régime spécial applicable, sous certaines conditions, aux opérations de transformation de sociétés propriétaires de bois et terrains à reboiser en groupements forestiers ainsi qu'aux opérations d'apport de biens forestiers à ces groupements, réalisées par des entreprises industrielles ou commerciales ou par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés[368]. S'agissant des opérations de transformation de société en groupement forestier, le caractère des sociétés transformées (civil ou commercial), leur forme (sociétés par actions, SARL, sociétés de personnes), la date de leur formation ou leur objet étaient indifférents. Il était en revanche indispensable que les sociétés transformées possèdent exclusivement, à la date de la transformation, des biens susceptibles d'être détenus par les groupements forestiers (bois ou terrains à reboiser). S'agissant du groupement issu de la transformation, il était nécessaire qu'il réponde aux caractéristiques des groupements forestiers.

229. L'application de ce régime spécial était subordonnée aux conditions suivantes :
- seules pouvaient se transformer en groupements forestiers les sociétés qui possèdent exclusivement, à la date de la transformation, des biens susceptibles d'être détenus par de tels groupements ;
- les statuts du groupement forestier devaient avoir été préalablement approuvés par le Ministre de l'agriculture ;

[368] BOI-IS-CESS-20-20, n° 310 et suivants ; Circ. 14 avril 1956 2305 p. 4, BOE 1956-I-7089

- les bois et terrains à boiser devaient se trouver dans le patrimoine de la société transformée depuis une date antérieure au 1er juillet 1962 ou y être entrés depuis cette date par succession ou par donation[369] ;
- la transformation ne devait pas comporter de transmissions de biens meubles ou immeubles entre les membres du groupement ou d'autres personnes. Toutefois, la prise en charge, par le groupement, du passif de la société transformée ne mettait pas obstacle à l'application du régime de faveur[370].

230. La transformation d'une société passible de l'impôt sur les sociétés en groupement forestier, donnait lieu à l'application d'une taxe de 8 % sur la valeur nette de l'actif transféré au groupement forestier. L'application de cette taxe entraînait les conséquences suivantes [371]:
- libération des plus-values afférentes à l'actif transféré de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.
- exonération de l'impôt sur le revenu auquel donnerait éventuellement ouverture la distribution des parts d'intérêt du groupement forestier représentatives des bois et des terrains à reboiser à lui transférés. Restait néanmoins exigible, l'imposition des bénéfices non encore taxés et notamment des bénéfices d'exploitation, qui devait être effectuée dans les conditions ordinaires.
- exonération des impositions frappant les revenus distribués à raison du boni de liquidation, dans la mesure où il provenait des plus-values relatives aux biens transférés.
Le paiement de la taxe spéciale revêtait un caractère purement facultatif. Les sociétés intéressées pouvaient donc s'en tenir à l'application des impôts de droit commun, mais elles devaient exprimer très nettement leur volonté à cet égard dans l'acte constatant la transformation de la société en groupement forestier. À défaut d'option, le régime prévu à l'article 238 quater du CGI était seul

[369] Cette condition excluait donc les bois et terrains qui avaient été acquis à titre onéreux par les sociétés, depuis la date précitée, même en remploi d'autres biens possédés par elles avant cette date. Toutefois, si des bois ou terrains à reboiser étaient entrés dans le patrimoine de la société transformée à la suite d'une fusion ou d'une opération assimilée placée sous le régime fiscal des fusions, il suffisait que la société ayant effectué l'apport-fusion ait été elle-même propriétaire de ces biens ou terrains au 1er janvier 1962 pour que la condition soit considérée comme remplie. De même, lorsque des parcelles de bois et forêts appartenant à la société transformée avaient fait l'objet, postérieurement au 31 décembre 1961, soit d'échanges amiables, soit de procédures de remembrement et que les parcelles échangées ou remembrées remplissaient les conditions d'ancienneté requises, les parcelles remises en échange ou provenant du remembrement étaient considérées comme remplissant ces conditions. Enfin, aucune condition de date d'entrée dans le patrimoine n'était exigée pour les apports effectués par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER) constituées et fonctionnant conformément aux dispositions des articles L. 141-1 du Code rural et de la pêche maritime à L. 142-6 du Code rural et de la pêche maritime, L. 142-8 du Code rural et de la pêche maritime, L. 181-19 du Code rural et de la pêche maritime et L. 181-20 du Code rural et de la pêche maritime.
[370] BOI-IS-CESS-20-20, n° 320 ; D. adm. 4H-627, n° 5, 12 juillet 1997
[371] BOI-IS-CESS-20-20, n° 340 ; D. adm. 4K-222, n° 6 et 7, 1er novembre 1995

applicable. En d'autres termes, il convenait de renoncer expressément à l'application du régime de faveur. L'option exercée avait un caractère irrévocable, de sorte que les parties n'avaient pas la faculté de la modifier par la suite. La taxe spéciale ne couvrant que les impôts directs, quelle que soit la solution choisie, l'acte était soumis au droit applicable en matière d'enregistrement. En outre, l'article 238 quater, I du CGI précisait que la taxe spéciale n'était pas admise en déduction pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, ni pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.
Ce régime notable facilitait la constitution des groupements forestiers par transformation (ou apport) en permettant d'écarter les conséquences fiscales parfois fortement pénalisantes de la cessation d'entreprise.

2. L'application du droit commun

231. La transformation en groupement forestier ne doit pas entraîner, sauf circonstances exceptionnelles, la création d'une personne morale nouvelle. Toutefois, les conséquences fiscales d'une cessation d'entreprise doivent être constatées au titre du changement d'activité réelle ou d'objet social de la société à transformer, ou encore du changement de régime fiscal de cette dernière. A cet égard, en application de l'article 238 ter du CGI, les groupements forestiers constitués dans les conditions prévues par les articles L. 331-1 à L. 331-15 du Code forestier ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés ; mais chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, déterminé d'après les règles prévues pour la catégorie de revenus à laquelle ces bénéfices se rattachent, soit, s'il s'agit de personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur les sociétés. En outre, le groupement forestier ne peut opter pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Il convient de rappeler pour la suite des développements que le bénéfice du groupement forestier provenant de la coupe de bois est imposé, dans la catégorie des bénéfices agricoles, selon un régime forfaitaire d'imposition prévu à l'article 76 du CGI, sans condition de recettes. Ce bénéfice est fixé chaque année à une somme forfaitaire, égale au revenu cadastral ayant servi au titre de l'année d'imposition de base à la taxe foncière sur les bois et forêts d'exploitation. Ce bénéfice forfaitaire est réputé tenir compte de l'ensemble des charges de l'exploitation, y

compris la fraction des rémunérations, honoraires et commissions afférentes à l'activité de coupe de bois[372].

a. LES REGLES APPLICABLES EN MATIERE DE DROIT D'ENREGISTREMENT

232. Lorsque la transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle (cas général) ou la soumission de la société à l'impôt sur les sociétés, seul le droit fixe des actes innomés de 125 € est en principe exigible. Les transformations de sociétés sont soumises obligatoirement à la formalité de l'enregistrement au service des impôts, qu'elles fassent l'objet d'un acte ou non. Lorsque l'actif social comporte des immeubles ou droits immobiliers, la transformation doit être publiée au fichier immobilier dans deux cas :

- si elle emporte création d'une personne morale nouvelle. La transformation emporte alors mutation des biens et droits immobiliers au profit de la nouvelle personne morale, comme telle obligatoirement soumise à la publication[373] ;
- si, à défaut d'emporter création d'une personne morale nouvelle, elle s'accompagne d'un changement de dénomination ou de siège social. La transformation donne alors lieu à une simple mise à jour des données d'identification de la personne morale au fichier, réalisée en pratique par le dépôt d'un extrait K bis au service chargé de la publicité foncière[374].

b. LES REGLES APPLICABLES EN MATIERE D'IMPOTS DIRECTS

233. La transformation de société qui s'accompagne d'un changement d'activité réelle ou d'objet social, ou encore d'un changement de régime fiscal, entraîne les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise. Pour apprécier les conséquences fiscales de la transformation, il convient de s'intéresser à chacun des cas de figure évoqués préalablement.

234. **1er cas : Une société civile d'exploitation agricole (SCEA) contenant des parcelles en nature de bois et forêts est transformée en groupement forestier**

La SCEA est par principe passible de l'IR dans la catégorie des BA. Elle doit être transformée en un groupement forestier relevant de l'IR dans la catégorie des BA forfaitaire. Il en résulte donc que la transformation n'emporte pas en soi changement de régime de fiscal – l'impôt sur le revenu reste

[372] Décision de rescrit 8 novembre 2011 n° 2011/30 (FP) ; BOI-RFPI-DECLA-20, n° 150
[373] Décret 55-22 du 4-1-1955 art. 28, 1°, a
[374] Décret 55-22 du 4-1-1955 art. 28, 9° ; Décret 55-1350 du 14-10-1955 art. 70

le régime fiscal – ni même changement de régime d'imposition. Toutefois, il convient de s'interroger sur deux points particuliers :
Le traitement fiscal applicable à la cession des parcelles en nature de bois et forêts par le groupement forestier ;
La nature des parts sociales détenues par les associés dans le groupement forestier.
En effet, la transformation de la SCEA en groupement forestier reste fiscalement neutre sous réserve que la cession des parcelles en nature de bois et forêts continuent d'être imposée selon le régime des plus-values professionnelles et que les parts sociales conservent pour les associés le caractère d'élément d'actif professionnel.

Pour comprendre la teneur du problème, il convient d'étudier les effets de la transformation :
Sur les éléments d'actifs de la société transformée (contenu)
Sur les parts sociales détenues par les associés (contenant)

235. **Effets de la transformation sur le contenu.** En cas de changement effectif de régime fiscal, le CGI prévoit des régimes d'atténuation conditionnelle visés aux articles 202 ter et 221 bis. Il en résulte qu'en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :
- Aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables. En particulier, aucune augmentation ne doit être apportée à la valeur comptable des divers éléments formant l'actif de la société ou de l'organisme et les postes correspondant à des provisions ou bénéfices en sursis d'imposition doivent être repris sans changement.
- L'imposition des bénéfices, des plus-values et des profits non encore imposés sur les stocks doit demeurer possible sous le nouveau régime fiscal applicable à cette société ou organisme. Cette condition s'apprécie à la date de l'événement qui motive la cessation.
L'atténuation conditionnelle ne peut s'appliquer lorsque les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values réalisées sont susceptibles de ne pas être imposés selon les modalités prévues pour les activités professionnelles (bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, bénéfices industriels et commerciaux) soumises à un régime réel d'imposition.

La base Bofip précise à cet égard, que cette deuxième condition n'est pas considérée comme satisfaite, en cas de transformation en sociétés de personnes, de sociétés n'ayant d'autre activité que la gestion de leur patrimoine immobilier, par exemple par voie de location ou de mise à disposition de leurs immeubles à des personnes physiques ou morales. En effet, l'adoption du statut fiscal des sociétés de personnes place les plus-values réalisées par les sociétés transformées dans le cadre des dispositions visées aux articles 150 U et suivants du CGI. Or celles-ci prévoient plusieurs cas d'exonération et présentent des différences marquées avec les règles régissant la taxation des plus-values réalisées par les entreprises commerciales[375].

Au cas particulier, tant que dure la structure SCEA, les éléments d'actif constituent des éléments d'actif professionnel qui, s'ils sont cédés, emportent taxation de plus-values professionnelles. Dès lors que la structure adopte la forme d'un groupement forestier, le doute s'installe.

Aux termes de l'article 76 A du CGI, deux catégories de sylviculteurs doivent être distinguées : les sylviculteurs professionnels et les sylviculteurs non professionnels. Les premiers réalisent des plus-values professionnelles lorsqu'ils cèdent des parcelles boisées, le cas échéant exonérées, sur le fondement de l'article 151 septies du CGI. Les seconds réalisent des plus-values immobilières à raison de la cession à titre onéreux de leurs parcelles boisées[376].

L'article 76 A du CGI fait référence expressément à la définition de l'activité exercée à titre professionnel visée au I de l'article 151 septies du même Code. Il en résulte ainsi que l'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité[377]. La notion d'exercice à titre professionnel est appréciée différemment selon que le cédant est une personne physique ou morale. Elle repose sur un faisceau d'indices. De nombreuses précisions sont apportées par l'instruction administrative précitée, toutefois, nous ne reprendrons que celles qui ont ou pourraient avoir un impact par rapport à la sylviculture. Concernant les personnes morales, elles sont réputées exercer une activité professionnelle, lorsqu'elles développent notamment une activité agricole. Cela étant, les activités qui ne requièrent pas le déploiement de diligences régulières ou continues ne sont pas considérées comme exerçant une activité professionnelle. Les entités qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires d'une entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales, ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion, ne peuvent pas

[375] BOI-IS-CESS-20-10, n° 460
[376] BOI-BA-SECT-20
[377] Ces différents points seront repris lors de l'étude la fiscalité de la cession de parcelles en nature de bois et forêts

être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise. **Au surplus, ne sont pas considérés comme exerçant une activité à titre professionnel, les sociétés ou groupements qui confient en droit ou en fait la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention. Plus généralement, les sociétés ou les groupements investissant dans des sociétés ou entités dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de leurs associés ou membres (sociétés civiles immobilières, sociétés civiles de portefeuilles, …) ne sont pas réputés exercer une activité professionnelle[378].**

Par suite, si le groupement forestier exerce une activité professionnelle, les parcelles en nature de bois et forêts restent imposables en cas de cession aux plus-values professionnelles. En revanche, si le groupement forestier exerce une activité non professionnelle, les parcelles en nature de bois et forêts sont imposables en cas de cession aux plus-values immobilières. Par conséquent, les plus-values ne demeurent pas imposables selon les mêmes conditions. La transformation n'est plus fiscalement neutre[379]. Faute de remplir l'une des conditions du régime d'atténuation, il convient de considérer que la transformation de la SCEA en GF entraîne l'imposition immédiate sur les éléments d'actifs sociaux.

236. **Effet de la transformation sur le contenant.** La transformation de la SCEA en GF peut entrainer un changement de nature des parts sociales détenues par les associés. Tant que la structure est une SCEA, les associés exerçant leur activité dans la société détiennent des titres constituant un actif professionnel personnel en application de l'article 151 nonies I du CGI. Lorsque la structure adopte la forme d'un groupement forestier, une difficulté survient.

L'article 76 A précité prend position uniquement sur la qualification de la plus-value en cas de cession de parcelles en nature de bois et forêts, ce régime n'a en principe aucune incidence sur la qualification de la plus-value en présence de cession des parts de groupements forestiers. Toutefois, la doctrine administrative précité[380] précise dans ses commentaires relatifs à l'article 76 A du CGI que lorsque la cession porte sur des titres de sociétés ou groupements, qui relèvent des articles 8 du CGI à 8 ter du CGI, par tolérance, l'impôt afférent à la plus-value est également diminué de

[378] Querelle autour des bois et forêts, par A. Arnaud-Emery, Droit rural n° 390, Février 2011, étude 2 ; JCP N 2011, 7 Janvier 2011, 1003

[379] Cette absence du maintien d'un régime de plus-value identique a été relevée (CE 28 juillet 2000 n° 138342, 9e et 10e s.-s., SCA « Les Chapelains » : RJF 11/00 n° 1240, concl. BDCF 11/00)

[380] BOI-BA-SECT-20, n° 70

l'abattement de 10 € par année de détention et par hectare des peuplements forestiers détenus par cette société ou ce groupement représentatif de l'impôt sur le revenu correspondant aux revenus imposables au titre de l'article 76 du CGI, supporté par les associés en fonction de leur quote-part dans les bénéfices sociaux (CGI, art. 150 VF, III[381]).

Il convient donc de s'interroger sur le point de savoir si le cédant exerce dans le groupement une activité à titre professionnel. Aussi, si le cédant exerce une activité professionnelle dans le groupement forestier, l'associé détient des titres constituant un actif professionnel. En revanche, si l'associé n'exerce aucune activité professionnelle dans le groupement forestier, les titres constituent des éléments du patrimoine privé. La notion d'exercice d'une activité professionnelle pour un associé s'apprécie de la manière suivante. S'agissant d'une personne physique, elle doit pour exercer son activité professionnelle participer aux actes nécessaires à l'activité et ce, de manière personnelle, directe et continue. Les actes nécessaires à l'activité s'entendent de ceux réalisés dans le cadre des fonctions que nécessite la gestion opérationnelle d'une entreprise ou d'une société. La nature des actes nécessaires dépend du type d'activité exercée et de la taille de l'entreprise ou de la société. Le fait que le contribuable ait participé au financement de l'activité ne saurait à lui seul caractériser l'exercice à titre professionnel de l'activité. L'exercice d'une activité professionnelle n'est pas subordonné à la condition que le contribuable se consacre seul à l'accomplissement de l'ensemble des actes nécessaires à l'activité. Le concours de salariés ou l'exploitation conjointe de l'entreprise par plusieurs partenaires n'est pas incompatible avec l'exercice par le contribuable d'une activité professionnelle au sein de l'entreprise, dans la mesure où ce dernier participe effectivement aux actes nécessaires à l'activité. Ainsi, l'exercice des tâches nécessaires à l'activité peut être réparti entre plusieurs personnes. Il ne saurait donc être exigé qu'une personne accomplisse l'ensemble des actes nécessaires à l'activité pour que soit reconnu le caractère professionnel de l'exercice de celle-ci. Cette participation doit résulter de l'accomplissement d'un ensemble d'actes constitutifs d'une des fonctions nécessaires à l'entreprise et non d'actes isolés, même si ces derniers sont en eux-mêmes nécessaires à l'activité (signature des déclarations fiscales par exemple). Le contribuable doit participer en personne, pour son propre compte, à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. La notion de participation directe exige du contribuable qu'il s'implique dans la gestion opérationnelle de l'activité. Les contribuables qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives de propriétaires de l'entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales,

[381] Cet abattement spécifique est applicable en matière de plus-values immobilières.

ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion, ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise. De manière générale, les personnes qui confient, en droit ou en fait, la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention ne peuvent être considérées comme participant de façon personnelle, directe et continue à la gestion de l'entreprise. Sont plus généralement concernées les personnes investissant dans des entreprises dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé. La notion de participation continue implique un investissement constant et, en général, régulier dans le fonctionnement de l'entreprise. De ce fait, les activités de rapport ne sont pas en principe considérées comme pouvant être exercées à titre professionnel, quelle que soit l'organisation juridique de cette activité. Si la participation continue à la poursuite de l'activité suppose que le contribuable y consacre une grande partie de son temps, elle n'implique pas en revanche qu'il exerce là sa seule activité professionnelle ni que l'accomplissement des diligences en cause constitue sa profession principale.

Pour conclure, si l'associé du groupement forestier y exerce son activité professionnelle, les parts sociales conservent le caractère d'élément d'actif professionnel. La transformation n'a alors aucune incidence fiscale quant à la nature des parts sociales. En revanche, si l'associé n'exerce pas ou plus son activité professionnelle dans la société, les parts perdent leur caractère professionnel pour devenir des éléments du patrimoine privé. **Par suite, le passage de l'un à l'autre entraine des conséquences fiscales.** En application du IV de l'article 151 nonies du CGI, lorsque le contribuable cesse d'exercer son activité professionnelle dans la société, les plus-values en principe taxables, dans ces circonstances, sur les droits ou parts détenus par l'associé bénéficient d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession, rachat ou annulation de ces droits, parts ou actions[382]. Le report d'imposition prévus au IV de l'article 151 nonies du CGI est applicable de plein droit et n'est donc pas subordonné à une option du contribuable[383].

237. **Conclusion sur les effets fiscaux de la transformation :**

Les plus-values latentes de nature professionnelle sur les éléments d'actif contenus dans la société sont immédiatement imposables ; en cas de vente ultérieure des éléments par la société, une fois la transformation effectuée, le prix d'acquisition à retenir sera celui ayant

[382] BOI-BIC-PVMV-40-30-10-20, n° 10
[383] BOI-BIC-PVMV-40-30-10-20, n° 80

servi de base pour l'imposition au jour de la transformation. La transformation n'a pas d'effet intercalaire mais au contraire emporte réévaluation imposable.
Les plus-values professionnelles sur les parts sociales ne sont pas immédiatement imposables. Ces plus-values latentes sont mises en report. En cas de cession ultérieure des parts, deux plus-values seront exigibles : l'une au titre de la déchéance du régime de report d'imposition et l'autre de nature privée correspondant à la différence entre le prix de cession et la valeur des parts au jour de la transformation.

238. **2ième cas : Une société civile dépourvue d'activité professionnelle détenant des parcelles en nature de bois et forêts est transformée en groupement forestier**

La SC si elle détient des parcelles en nature de bois et forêts devrait être imposable à l'IR selon le régime forestier forfaitaire. Elle doit être transformée en un groupement forestier relevant de l'IR imposable dans la même catégorie. En effet, le régime de l'article 76 du CGI s'applique indifféremment à toute personne physique ou morale détenant des bois et forêts. Ce qui déclenche l'application de ce régime c'est le fait d'exploiter des bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France. Ce régime s'applique quelle que soit l'importance des propriétés exploitées, que les propriétaires de bois et forêts soient ou non exploitants agricoles. Il est réputé tenir compte de l'ensemble des charges de l'exploitation. Il en résulte donc que la transformation n'emporte pas en soi changement de régime de fiscal – l'impôt sur le revenu reste le régime fiscal – ni même changement de régime d'imposition. **Dans cette hypothèse, la transformation doit apparaitre comme fiscalement neutre.**

239. **3ième cas : Une société d'exploitation commerciale de type société à responsabilité limitée contenant des parcelles en nature de bois et forêts est transformée en groupement forestier.**

La SARL est passible de l'IS. Elle doit être transformée en un groupement forestier relevant de l'IR. En application des articles 221, 2 et 221 bis du CGI, le changement de régime fiscal d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés entraîne en principe toutes les conséquences d'une cessation d'entreprise :

1. Les résultats d'exploitation de l'exercice en cours à la date de l'opération font l'objet d'une imposition immédiate.

2. Il en est de même des bénéfices en sursis d'imposition (qui comprennent essentiellement les provisions non encore réintégrées aux résultats et les profits relevant de certains régimes spéciaux d'étalement d'imposition), des plus-values latentes acquises à la date de l'opération et des profits latents compris dans la valeur des stocks. Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, une atténuation conditionnelle des conséquences de la cessation d'entreprise est prévue. L'imposition immédiate de ces résultats est écartée lorsque les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- aucune modification n'est apportée aux valeurs comptables des éléments d'actif ;
- leur imposition demeure possible dans le cadre du nouveau régime fiscal dont relève l'entreprise.

3. Le changement de régime fiscal d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés entraîne également la perte du droit au report des déficits reportables subis avant l'opération. Ces déficits peuvent toutefois être imputés sur les bénéfices et plus-values imposables au titre de l'exercice de cessation dans la limite fixée par l'article 209, I du CGI.

4. Les associés sont en principe imposés à raison de l'intégralité du « boni de liquidation ».

Le régime d'atténuation permettant d'écarter l'imposition immédiate ne peut donc s'appliquer que si le groupement forestier exerce une activité professionnelle. En effet, si le groupement forestier exerce une activité professionnelle, les parcelles en nature de bois et forêts restent imposables en cas de cession aux plus-values professionnelles. En revanche, si le groupement forestier exerce une activité non professionnelle, les parcelles en nature de bois et forêts sont imposables en cas de cession aux plus-values immobilières. Dans ce dernier cas, le régime d'atténuation ne peut s'appliquer.

240. Pour conclure, la transformation d'une société existante en groupement forestier est une opération aujourd'hui fiscalement onéreuse. L'abrogation de l'article 238 quater du CGI constitue un frein à l'institution d'un groupement forestier par transformation.

§3. L'acquisition de parts sociales de groupement forestier

241. L'article 730 bis du CGI prévoit que les cessions de gré à gré de parts de Gaec, d'EARL et de toutes sociétés civiles à objet principalement agricole, même non exploitantes, sont enregistrées au droit fixe de 125 €.

A. Le champ d'application du régime

242. Il convient de s'interroger sur le point de savoir si le groupement forestier entre dans la catégorie des sociétés civiles à objet principalement agricole. Conformément à l'article 730 bis du CGI, les cessions de gré à gré de parts de groupements agricoles d'exploitation en commun (Gaec), d'exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) non passibles de l'impôt sur les sociétés et de sociétés civiles à objet principalement agricoles, qu'elles soient ou non exploitantes, sont enregistrées au droit fixe. Ainsi, relève du droit fixe l'ensemble des cessions de parts :

- de Gaec ;
- d'EARL non passible de l'impôt sur les sociétés ;
- de sociétés civiles à objet principalement agricole au nombre desquelles figurent notamment les sociétés civiles d'exploitation agricole (SCEA), les groupements fonciers agricoles (GFA) même non exploitants, les groupements agricoles fonciers (GAF), les groupements forestiers et les groupements fonciers ruraux (GFR).

Il est précisé que les sociétés civiles immobilières ne peuvent être considérées, au regard de l'article 730 bis précité, comme des sociétés à objet principalement agricole dès lors qu'elles ne relèvent pas des dispositions du Code rural et de la pêche maritime[384].

La cession des parts de sociétés d'épargne forestière bénéficie également de ce régime[385]. En effet, conformément à l'article L 214-85 du Code monétaire et financier, les parts de sociétés d'épargne forestière sont assimilées aux parts d'intérêt détenues dans un groupement forestier pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI relatif à l'ISF.

B. La portée du régime de faveur

243. Les cessions de parts des organismes entrant dans le champ d'application du régime de faveur sont soumises au droit fixe de 125 € visé à l'article 730 bis du CGI, qu'elles soient ou non constatées par un acte. Il résulte de la base Bofip[386] que dans l'hypothèse où l'application du régime de droit commun des cessions de parts prévu à l'article 726 du CGI est de nature à donner ouverture

[384] BOI-ENR-DMTOM-40-50-20 n° 1
[385] BOI-ENR-DMTOM-40-50-20 n° 1
[386] BOI-ENR-DMTOM-40-50-20, n° 10

à des droits inférieurs au droit fixe visé à l'article 730 bis, ce sont les droits de mutation à titre onéreux déterminés selon le régime de droit commun qui doivent être perçus. Toutefois, en l'état actuel des textes, aucun régime n'est plus favorable.

Chapitre II : La détention de parts sociales

244. Afin de déterminer les modalités d'imposition du détenteur de parts sociales dans une structure à caractère forestier (Section II), il convient de s'intéresser au régime fiscal de ces structures (Section I). Lorsque le propriétaire des massifs forestiers est une personne morale, c'est cette dernière qui est le sujet de droit fiscal. Par suite, il appartient à la société d'acquitter les impositions sur le bénéfice, la TVA ou encore la CVO. L'associé quant à lui n'est détenteur que de parts sociales. A ce titre, il bénéficie des avantages fiscaux inhérents à l'investissement dans ce type de structures (réduction d'impôt ou amortissement) mais doit par contre déclarer la valeur que représente ses parts sociales dans son patrimoine (ISF).

Section I. L'imposition des structures sociétaires

Les régimes fiscaux applicables au groupement forestier (A) et à la société d'épargne forestière (B) sont des régimes particuliers.

§1. Le régime fiscal du groupement forestier

245. Aux termes de l'article 238 ter du CGI, les groupements forestiers - constitués dans les conditions prévues par les articles L 241-1 à 246-2 du Code forestier - ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, déterminé d'après les règles prévues pour la catégorie de revenus à laquelle ces bénéfices se rattachent, soit de l'impôt sur les sociétés, s'il s'agit de personnes morales assujetties à cet impôt.

A. L’application du régime des sociétés de personnes

Les bénéfices réalisés par les sociétés de personnes sont déterminés et déclarés au niveau de la société mais ils sont imposés au nom personnel des associés. Chacun d'eux est imposé à raison de la part des résultats sociaux correspondant à ses droits, soit à l'impôt sur le revenu s'il relève de cet impôt, soit à l'impôt sur les sociétés s'il est passible de cet impôt.

1. La détermination du résultat du groupement

246. Le résultat imposable est déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, c'est-à-dire globalement au niveau de la société, suivant les règles propres à la catégorie de bénéfices dont relève l'activité de la société. Les groupements forestiers perçoivent principalement deux types de revenus :

- d'une part, des revenus tirés de la production forestière (vente de coupes de bois) qui entrent dans la catégorie des revenus agricoles définis à l'article 63 du CGI. A cet égard, il convient de rappeler que les revenus perçus au titre de la production forestière sont soumis à un régime particulier visé à l’article 76 du CGI aux termes duquel « *le bénéfice agricole imposable provenant des coupes de bois est fixé à une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition* » ;
- d'autre part, des redevances provenant de la mise à disposition par le groupement au profit de tiers de certains droits attachés aux propriétés comme le droit de chasse. En application de l'article 14 du CGI, lorsqu'elles ne sont pas incluses dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale, ces redevances constituent des recettes accessoires à la location des propriétés non bâties imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Les revenus provenant des coupes sont taxés de manière régulière chaque année eu égard au revenu cadastral. Il n’y a aucune imposition particulière au jour de la vente des coupes de bois. En revanche, les revenus perçus au titre de la location du droit de chasse par exemple sont imposés en fonction de leur montant dans la catégorie des revenus fonciers. Bien évidemment, pour les premiers revenus, aucune charge n’est déductible, s’agissant d’une imposition forfaitaire. En revanche, concernant les seconds, des charges peuvent être déduites des revenus fonciers. C’est

précisément ce qu'exprime la décision de rescrit 8 novembre 2011 n° 2011/30 (FP)[387]. La question posée par le contribuable dans le cadre du rescrit était la suivante :

« *Lorsqu'un groupement forestier perçoit des revenus relevant de catégories d'imposition différentes, quelles sont les règles de déductibilité applicables aux rémunérations, honoraires et commissions concourant indistinctement à l'acquisition et à la conservation de ses différents revenus ?* ».

Le service interrogé apporte la réponse suivante :

« Les groupements forestiers perçoivent principalement deux types de revenus :

- d'une part, des revenus tirés de la production forestière (vente de coupes de bois) qui entrent dans la catégorie des revenus agricoles définis à l'article 63 du CGI (CGI) ;

- d'autre part, des redevances provenant de la mise à disposition par le groupement au profit de tiers de certains droits attachés aux propriétés comme le droit de chasse.

En application de l'article 14 du CGI, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale, ces redevances constituent des recettes accessoires à la location des propriétés non bâties imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Pour être déductibles des revenus fonciers, les charges doivent :

- avoir été engagées en vue de l'acquisition ou la conservation du revenu ;

- avoir été effectivement payées au cours de l'année d'imposition par le propriétaire ;

- être justifiées ;

- se rapporter à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Ainsi, les dépenses afférentes à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposés dans une autre catégorie ne sont pas admises en déduction au titre des revenus fonciers ; tel est le cas, par exemple, des charges afférentes aux produits imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles. En revanche, les charges exposées dans le cadre de la location de droit de chasse, relevant de la catégorie des revenus fonciers, suivent les règles de déductibilité des charges foncières.

S'agissant plus particulièrement des rémunérations, honoraires et commissions versés par un groupement forestier à des tiers au titre de sa gestion ou de la gestion de ses forêts, ces charges

[387] BOI-RFPI-DECLA-20 n° 150

peuvent concourir à acquérir et conserver les différents revenus perçus par le groupement et, partant, relever de différentes catégories de revenus imposables à l'impôt sur le revenu. Il est alors nécessaire de procéder à une ventilation des dépenses afin de les répartir entre les activités du groupement qui sont imposées dans des catégories différentes. Dans l'hypothèse où des dépenses concourent indistinctement à l'acquisition et à la conservation de revenus imposés dans des catégories différentes, il est admis que la ventilation de ces dépenses soit réalisée au prorata des revenus concernés. Chaque fraction de dépense ainsi affectée à chaque activité est déductible ou non en fonction du régime d'imposition des revenus dont elle assure l'acquisition et la conservation. ***A cet égard, il est rappelé que le bénéfice du groupement forestier provenant de la coupe de bois est imposé, dans la catégorie des bénéfices agricoles, selon un régime forfaitaire d'imposition prévu à l'article 76 du CGI, sans condition de recettes. Ce bénéfice est fixé chaque année à une somme forfaitaire, égale au revenu cadastral ayant servi au titre de l'année d'imposition de base à la taxe foncière sur les bois et forêts d'exploitation. Ce bénéfice forfaitaire est réputé tenir compte de l'ensemble des charges de l'exploitation, y compris la fraction des rémunérations, honoraires et commissions afférente à l'activité de coupe de bois.*** ».

En revanche, toutes les charges qui sont rattachables à la location du droit de chasse peuvent être admise en déduction au titre des revenus fonciers. Telle est le cas de la facture acquittée auprès d'une entreprise qui a réparé les clôtures de la forêt délimitant ainsi correctement l'espace au sein duquel le droit de chasser est ouvert. Il s'agit là d'une dépense d'entretien ou de réparation ouvrant droit à déduction au titre des revenus fonciers. Cette obligation de ventiler est d'autant plus importante que le groupement forestier, en tant que société exerçant une activité relevant des BA, est soumis aux dispositions de l'article 155, II du CGI relatives à l'abandon des effets de la théorie du bilan trouvent application.

247. L'article 13 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a mis fin aux effets en matière fiscale de ce principe de libre affectation comptable des biens au bilan des entreprises pour les biens qui ne sont pas liés à l'exercice de l'activité professionnelle. Ainsi, les résultats tirés de l'exploitation non professionnelle de ces biens (produits, charges et résultat de leur cession) sont extournés des bénéfices imposables de l'entreprise pour être imposés dans leur cédule d'imposition conformément à la nature de ces biens. Ces dispositions sont codifiées au II, III et IV de l'article 155 du CGI. Elles sont applicables aux exercices et périodes

d'imposition ouverts à compter du 1er janvier 2012[388]. Sur le plan comptable, l'entrepreneur individuel, ou les sociétés de personnes titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices agricoles dispose d'une liberté d'inscription comptable à l'actif de son bilan de ses biens, qu'ils soient à usage professionnel ou à usage purement privé. En revanche, en matière fiscale, conformément au 1 du II de l'article 155 du CGI, les produits et charges afférents à l'activité non professionnelle sont exclus, sauf tolérance de 5 % (ou de 10 %), pour la détermination du bénéfice net imposable au titre de l'activité commerciale ou agricole. Ainsi, en application du 1 du II de l'article 155 du CGI, le bénéfice net est :

- diminué des produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel ;
- et augmenté des charges admises en déduction qui ne sont pas nécessitées par l'exercice de l'activité à titre professionnel.

Ainsi, ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat fiscal professionnel, les produits et les charges afférents aux éléments d'actif qui :

- soit ne sont pas nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle ;
- soit ne sont pas utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle.

Constituent des actifs non utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle :

- les immeubles de placement, c'est-à-dire les actifs immobiliers utilisés par l'entreprise afin d'en retirer des loyers ou de valoriser le capital, ou encore les portefeuilles de valeurs mobilières sans aucun lien avec l'activité professionnelle ;
- les immeubles d'exploitation qui cessent d'être utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle.

Les produits et charges afférents à des actifs qui ne sont pas utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle, même s'ils se situent dans le prolongement de celle-ci, ne sont pas pris en compte dans le résultat professionnel en raison du fait qu'ils ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel. Il en est ainsi des produits de placement de la trésorerie de l'activité professionnelle, quelle que soit leur forme (dépôt, compte courant, placement sous forme de produits financiers) qui sont donc exclus du bénéfice imposable professionnel. En revanche, les revenus perçus à l'occasion des actes nécessaires à l'activité exercée à titre professionnel restent inclus dans le résultat imposable, tels par exemple les intérêts de retard résultant d'une décision de justice ou d'une clause contractuelle en raison d'un retard de livraison par un fournisseur. Dans le cas où un élément

[388] BOI-BIC-BASE-90

d'actif est à usage mixte, c'est-à-dire utilisé à la fois à des fins professionnelles et à des fins non professionnelles, les produits et charges y afférents doivent être ventilés de manière à ce que leur fraction correspondant à l'usage non professionnel soit extournée du résultat professionnel imposable.

Il appartient au contribuable de réaliser, sous sa propre responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'administration, la ventilation des produits et des charges correspondant à chacun des usages. A titre d'exemple, s'agissant d'un immeuble, les produits et les charges peuvent être ventilés en fonction de la surface affectée à l'un et l'autre usage. Un groupement forestier, imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles, est propriétaire de parcelles forestières. Ces parcelles font l'objet d'une exploitation forestière conforme à un plan simple de gestion et le droit de chasse afférentes à certaines parcelles est consenti à des tiers. Les charges communes (exemple : la taxe foncière) peuvent être ventilées en fonction de la surface affectée par le droit de chasse. Il résulte de ces éléments qu'un groupement forestier peut déclarer des revenus fonciers et des revenus forestiers.

2. L'imposition des membres

248. Les membres des groupements forestiers qui sont soumis à l'impôt sur le revenu relèvent en principe de la catégorie des bénéfices agricoles et bénéficient du régime forfaitaire d'imposition des exploitations forestières visé à l'article 76 du CGI. En outre, en cas de revenus fonciers, ils répercutent ces revenus dans leur déclaration d'impôt personnelle n° 2042.

249. Il convient donc de s'interroger sur le point de savoir si les intérêts d'emprunt souscrit pour acquérir des parts de groupement forestier qui exploitent des parcelles boisées et en loue notamment le droit de chasse, sont déductibles pour les associés. Une décision de la Cour administrative de Bordeaux en date du 9 mars 2017 répond par la négative considérant que l'objet social du groupement forestier consiste en la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation ou la gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers ainsi que de l'acquisition de bois et forêts et que l'acquisition des parts sociales du groupement forestier ne peuvent pas être regardés comme ayant été acquis principalement dans le but d'en retirer les revenus de la chasse et de l'exploitation lucrative de l'usage de la forêt pour des activités de loisir.

Pourtant, les membres de sociétés immobilières[389] dotées ou non de la transparence fiscale et non passibles de l'impôt sur les sociétés, de droit ou sur option, qui donnent en location les locaux représentés par leurs actions ou parts sociales, peuvent, en principe, déduire :
- la quote-part qui leur incombe dans les intérêts des emprunts contractés par la société pour l'acquisition, l'amélioration, la réparation et la conservation des immeubles ;
- les intérêts des prêts qu'ils ont contractés personnellement pour faire leur apport à la société ou acquérir leurs droits sociaux[390].
Il en résulte donc que les associés de groupement forestier qui ont acquis leurs parts sociales au moyen d'un emprunt devraient pouvoir déduire de leur revenu issu de la location du droit de chasse, les intérêts de ces emprunts.
Une issue favorable devrait être trouvée eu égard aux précisions apportées par le rescrit précité[391].
Par suite, lorsque le groupement forestier perçoit des revenus imposés dans des cédules d'imposition différentes, il est nécessaire de procéder à une ventilation des dépenses afin de les répartir entre les activités du groupement qui sont imposées dans des catégories différentes. Seule est déductible la fraction des intérêts de l'emprunt ayant été souscrit pour l'acquisition des parts sociales correspondant à l'activité de location du droit de chasse. Au cas particulier, les intérêts de l'emprunt ayant permis l'acquisition des parts sociales du groupement forestier concouraient indistinctement à l'acquisition et à la conservation de revenus imposés dans les deux catégories différentes, une ventilation de ces dépenses réalisée au prorata des revenus concernés permettrait une déduction partielle de ses derniers. Néanmoins, en l'espèce, le couple de contribuables s'est référé à cette position administrative mais les juges ont considéré que « *les requérants ne peuvent pas se prévaloir à l'encontre de l'imposition litigieuse du rescrit n° 2011/30 du 8 novembre 2011 qui est postérieur à la mise en recouvrement le 31 décembre 2009 des impositions contestées* »[392].

250. Les membres passibles de l'impôt sur les sociétés sont imposés selon leur propre régime fiscal. Au cas particulier, les revenus perçus par l'associé passible de l'impôt sur les sociétés sont retraités selon ce régime.

[389] Le groupement forestier est une forme de société civile
[390] BOI-RFPI-BASE-20-80, n° 130, 12 sept. 2012
[391] RES n° 2011/30 (FP), 8 nov. 2011 ; BOI-RFPI-DECLA-20, n° 150
[392] CAA Bordeaux, 9 mars 2017, n° 15BX01794 : JurisData n° 2017-009917, Rev. Dr. Rural 2017, n° 454, comm. 172

Aux termes du I de l'article 238 bis K du CGI, lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8 du CGI, 8 quinquies du CGI, 239 quater du CGI, 239 quater B du CGI ou 239 quater C du CGI, sont inscrits à l'actif du bilan d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui les détient. Dans cette situation, la part des bénéfices revenant à l'entreprise membre doit être déterminée, en principe, conformément aux règles qui lui sont propres, sans tenir compte de celles applicables à la société ou au groupement dont elle est membre. Ainsi, lorsqu'une société de personnes ou un groupement assimilé exerce une activité de nature différente de celle de l'entreprise membre (par exemple, l'entreprise associée exerce une activité commerciale et la société ou le groupement une activité civile de location d'immeubles), ou que les membres de cette société ou de ce groupement relèvent de régimes d'imposition différents (par exemple, régime réel et forfait), il convient normalement de procéder à une double détermination des résultats sociaux en se conformant :
- pour la quote-part revenant à une entreprise membre, aux règles qui lui sont propres ;
- pour la quote-part revenant aux autres associés, aux règles applicables à la société[393].
Par suite, lorsqu'une société commerciale détient des parts dans un groupement forestier, les revenus forestiers sont imposés à l'IS lors de la vente des coupes de bois. Cet associé ne peut bénéficier de la règle favorable de l'article 76 du CGI.

B. L'exclusion de l'option à l'impôt sur les sociétés et ses limites

251. Les groupements forestiers visés à l'article 238 ter du CGI ne peuvent pas opter pour l'impôt sur les sociétés (CGI art. 239, 1)[394]. Plus précisément, l'article 238 ter du CGI dispose que les groupements forestiers, constitués dans les conditions prévues par les dispositions de l'article L. 331-1 du Code forestier à l'article L. 331-15 du Code forestier, ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés. Par suite, les groupements forestiers qui ne remplissent plus les conditions prévues par les dispositions de l'article L. 331-1 du Code forestier à l'article L. 331-15 du Code forestier, sont,

[393] BOI-BIC-BASE-10-20, n° 100 et suivants
[394] BOI-BA-SECT-30-10, n° 70

en vertu de l'article 202 ter du CGI, soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun[395]. Dans cette situation, le groupement forestier change de régime fiscal, ce qui entraîne, au plan fiscal, cessation d'entreprise[396]. Il en va ainsi lorsque le groupement ne respecte pas son objet social[397].

Aux termes de l'article L. 331-1 du Code forestier, « *Un groupement forestier est une société civile créée en vue de la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation ou la gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers ainsi que de l'acquisition de bois et forêts* ». A ce titre, son objet social consiste dans :

La constitution de massifs forestiers au moyen d'apports ou d'acquisitions ou au contraire à éviter le morcellement ;

La réalisation de travaux de reboisement visant à assurer une bonne gestion de la forêt en faisant des travaux d'entretien et de protection nécessaires au développement des plantations (dégagements, éclaircies, complantations) et à exploiter la forêt, ainsi que des opérations se rattachant à l'objet principal du groupement comme notamment procéder à l'abattage, au débardage et à l'enlèvement des produits de l'exploitation forestière et la vente des produits issus de cette exploitation. L'article L331-2 du Code forestier pose une limite à la vente des produits de la forêt en précisant « *Un groupement forestier réalise des opérations pouvant se rattacher à son objet ou en dérivant normalement, pourvu qu'elles ne modifient pas son caractère civil. La transformation des produits forestiers qui ne constituerait pas un prolongement normal de l'activité agricole ne lui est pas autorisée* ». Il en résulte donc que la vente des produits issus de la forêt est bien évidemment autorisée sous réserve que la transformation de ceux-ci entre dans le prolongement normal de l'activité du groupement.

Il convient de s'interroger sur le point de savoir ce qu'il convient d'entendre par « *prolongement normal de l'activité* ». A ce titre, pour déterminer si les opérations de transformation sont effectivement dans le prolongement de l'activité agricole ou sont commerciales, la jurisprudence requalifiant les produits de la sylviculture en profit commerciaux retient les critères suivants :

- L'importance du travail de transformation ;
- L'importance de la main d'œuvre et du travail utilisé ;

[395] BOI-BIC-CESS-10-20-30 au I-I-1

[396] Les conséquences de la cessation d'entreprise sont envisagées BOI-BIC-CESS-30-20

[397] Voyez également « Droit et Fiscalité Forestiers » par Marc Gizard, p. 51 : la requalification à l'IS est encourue lorsque le groupement forestier a dépassé les seuils autorisés de chiffres d'affaires de travaux pour des tiers

- La qualité ou la profession des associés du groupement forestier[398].

Il résulte ainsi de la jurisprudence[399] que :

Revêtent le caractère de bénéfices agricoles et non de bénéfices industriels et commerciaux les profits retirés par un contribuable de la carbonisation (fabrication de charbon de bois) du bois d'une forêt dont il est propriétaire dès lors que cette activité constitue le prolongement normal de l'exploitation forestière à laquelle peuvent se livrer les propriétaires de bois[400].

Effectue des opérations qui constituent le prolongement normal d'opérations agricoles le propriétaire d'un domaine forestier qui, à l'aide d'un matériel locomobile peu important et d'un personnel réduit, se livre, sur le lieu de la coupe, au sciage et au façonnage des bois abattus dans sa propriété[401].

En revanche, un contribuable qui exploite une scierie munie d'un matériel important où il transforme le bois provenant de ses forêts doit être regardé comme accomplissant des opérations qui ne constituent pas l'accessoire ou le prolongement de son exploitation forestière et doit, dès lors, être taxé au titre des bénéfices industriels et commerciaux[402].

De la même manière, la quote-part de revenus perçus par des associés d'un groupement forestier n'a pas été imposée selon le régime des revenus forfaitaires mais ajoutée à ses revenus commerciaux provenant de son entreprise de scierie. L'article 155 du CGI est applicable à deux contribuables qui, exploitant chacun une entreprise de scierie, ont constitué ensemble un groupement forestier agricole aux fins d'acquérir un massif forestier, et utilisé pour leur scierie l'essentiel de la production forestière du groupement. Dans ces conditions, les deux associés doivent être regardés comme ayant étendu, par le biais de leur participation à la société civile sur laquelle ils exerçaient un contrôle total, l'activité de leur entreprise industrielle à des opérations entrant normalement dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole. L'application de l'article 155 du CGI rend dès lors inopérants les moyens tirés du caractère normal des importantes coupes de bois effectuées et de l'existence d'un mode particulier de détermination des bénéfices agricoles prévu pour les groupements forestiers[403]. L'exploitant d'une entreprise de débit et négoce

[398] Certains des arrêts qui vont être cités, ont déjà été étudiés en amont pour délimiter le périmètre des revenus forestiers imposés dans la catégorie des revenus forfaitaires, des BA ou des BIC ; Dans un souci de clarté et malgré le risque de répétition, ceux-ci sont ici repris

[399] Voyez Documentation F. Lefebvre BA I n° 4240 et suivants

[400] CE 4 février 1950 n° 2846, 8e s.-s. : BOCD 4e partie 1950 n° 4 p. 14, RO p. 7.

[401] CE 16 mars 1938, Sargos

[402] CE 11 juillet 1930 n° 89353 et 96846 : RO 5468 ; CE 1er décembre 1941 n° 64721 : RO p. 336.

[403] CE 9 novembre 1990 n° 64965 et 65878 plén., Friaud et Bourdier : RJF 1/91 n° 20 ; BOI-BIC-CHAMP-30 n° 100

de bois dont les résultats sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, qui possède 92 % des parts d'un groupement forestier qu'il a constitué avec sa nièce et dont il assume la gérance ainsi que les acquisitions de propriétés boisées financées par des « prêts à plus d'un an » consentis par l'entreprise commerciale, doit être regardé comme ayant exercé sur le groupement forestier un contrôle total. Par suite, la personnalité morale du groupement et la distinction de son patrimoine d'avec celui de ses associés ne sont pas de nature à faire obstacle à ce que les opérations effectuées en son nom soient regardées comme une extension de l'activité de l'entreprise industrielle et commerciale exploitée par le contribuable au sens de l'article 155 du CGI, dès lors qu'il existait entre l'activité prépondérante de cette entreprise et celle du groupement un lien étroit, les bois produits par le groupement étant, pour plus des trois quarts, consacrés à l'approvisionnement de l'entreprise commerciale. La part revenant au contribuable dans les résultats du groupement doit être rattachée à ses bénéfices industriels et commerciaux[404].Il convient de remarquer que l'administration fiscale dans ces différentes situations à préférer s'orienter vers une fiscalisation des revenus du groupement en revenus commerciaux mais n'a pas souhaité demander la requalification du groupement forestier à l'impôt sur les sociétés.

Il y aura également non-respect de l'objet social si le groupement devient propriétaire de biens dépourvus de toute destination forestière ou encore se démunie de parcelles forestières n'agissant plus dans le cadre de la gestion de son propre patrimoine. La combinaison des articles L. 331-2 et L. 331-6 du Code forestier souligne la nécessité pour le groupement forestier de ne comprendre parmi ses éléments patrimoniaux que des biens destinés à la réalisation de l'objet social ; une tolérance étant admise s'agissant des terrains pastoraux sous certaines conditions. Par suite, il est impossible pour un groupement forestier de détenir des parcelles de terrains à bâtir, ni même de procéder à la division par lots et la vente d'un tènement foncier qui constituait un massif forestier et qui serait devenu constructible. Il est bien évident que le groupement forestier perdrait automatiquement le bénéfice du régime de l'article 238 ter du CGI. Le groupement deviendrait immédiatement imposable à l'impôt sur les sociétés, ce dernier réalisant une activité commerciale au sens de l'article 206-2 du CGI. Les risques sont écartés tant que la parcelle qui a pu faire l'objet d'une nouvelle classification suite à l'adoption d'un plan local d'urbanisme, continue d'être exploitée. Toutefois, c'est au moment de la vente de celle-ci que les problèmes pourraient survenir. Ce point sera envisagé en seconde partie. La jurisprudence admet que la circonstance par laquelle

[404] CE 23 juin 1993 n° 88238, 9e et 8e s.-s., Grandjean

le propriétaire d'un domaine forestier n'aurait procédé à d'importantes coupes de bois qu'en raison de la cession imminente des parcelles correspondantes dans le cadre d'opération de remembrement ou d'expropriation ne retire pas au produit de ces coupes le caractère de bénéfices agricoles[405]. Il est également admis que la vente de parcelles de terrains dans le cadre d'expropriations après une déclaration d'utilité publique ne peut faire perdre le bénéfice de l'article 238 ter du CGI[406].

§2. Le régime fiscal de la société d'épargne forestière

252. Les sociétés d'épargne forestière sont des sociétés civiles de placement dans l'immobilier « forêt ». Les sociétés d'épargne forestière dit SEF sont des sociétés de placement collectif destinées à favoriser l'investissement forestier. Elles ont pour objet principal l'acquisition et la gestion d'un patrimoine forestier. Ces sociétés sont régies par les articles L 214-86 à L 214-113, L 214-121 à L 214-126, R 214-130 à R 214-154 et R 214-161 à R 214-176 du Code monétaire et financier et les articles 422-189 s. du règlement général de l'AMF (complétés par l'instruction AMF 2003-03 du 23 décembre 2003). Comme les SCPI, les SEF sont, par dérogation à l'interdiction générale posée par l'article 1841 du Code civil, autorisées à procéder à une offre au public de leurs parts sociales (CoMoFi. art. L 214-86, al. 1). Les sociétés d'épargne forestière ont pour objet, conformément à l'article L 214-85 du Code monétaire et financier (CoMoFi), l'acquisition et la gestion d'un patrimoine forestier. Leur actif doit être constitué :

- à hauteur d'au moins 60 % de bois, forêts, parts d'intérêts de groupements forestiers ou de sociétés dont l'objet exclusif est la détention de bois et forêts ;
- le solde étant constitué de liquidités ou de valeurs assimilées.

Toutefois, en application de l'article L 214-86 du CoMoFi, la part d'actif constituée de bois et forêt peut être réduite à 51 % lorsque ces sociétés consacrent une partie de leurs ressources à la bonification ou à la garantie de certains prêts.

Les bois et forêts détenus par les SEF doivent être gérés conformément à un plan simple de gestion agréé (CoMoFi. art. L 214-121, al. 2 et R 214-166) ; celui-ci doit être approuvé par l'assemblée générale des associés (CoMoFi. art. L 214-125, al. 3).

[405] CE 30 mars 1979 n° 9676, 7e et 8e s.-s. : RJF 5/79 n° 271.
[406] BOI-BA-SECT-30-10, n° 80

253. Le régime fiscal applicable aux sociétés d'épargne forestière empreinte au groupement forestier et à la société civile de placement immobilier. Les parts des SEF sont assimilées, pour l'application de la loi fiscale, aux parts d'intérêts des groupements forestiers (CoMoFi. art. L 214-121, al. 3). En application de l'article 238 ter du CGI, ces sociétés relèvent donc du régime des sociétés de personnes pour l'imposition de leurs bénéfices. Chacun des membres est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles (avec, le cas échéant, application du régime des exploitations forestières) ou de l'impôt sur les sociétés si l'associé est une personne morale passible de cet impôt. Toutefois, les SEF à la différence du groupement forestier et de la SCPI[407], peuvent opter pour leur assujettissement à l'IS dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI[408].

254. Les SEF ouvrent des avantages fiscaux en faveur des investisseurs quelle qu'en soit la qualité. Un avantage fiscal (réduction ou crédit d'impôt, selon le cas) est accordé aux personnes physiques qui, jusqu'au 31 décembre 2017, souscrivent ou acquièrent en numéraire des parts de SEF et aux associés personnes physiques de SEF qui réalisent des travaux forestiers, versent des rémunérations pour la réalisation d'un contrat de gestion des bois et forêts ou versent des cotisations d'assurance concernant le risque de tempête (CGI art. 199 decies H et 200 quindecies). Cet avantage fiscal s'applique dans les conditions et selon les règles applicables aux groupements forestiers, étant précisé que la base de la réduction d'impôt en cas d'acquisition ou de souscription de parts de SEF est limitée à 60 % du prix d'acquisition ou de souscription de ces parts.
Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes effectivement versées au cours de l'exercice pour la souscription de parts de SEF dans la double limite de 15 % du bénéfice imposable de l'exercice et de 100 000 € (CGI art. 217 terdecies).
Les parts des SEF sont assimilées aux parts de groupements forestiers pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI (CoMoFi. art. L 214-121, al. 3). Par suite, l'exonération partielle prévue en matière d'ISF au profit des parts de groupement forestier (CGI art. 885 H) est expressément exclue. Il convient donc de prendre pour valeur des parts à retenir, celle

[407] CGI, art. 239 septies
[408] BOI-IS-BASE-40-20 n° 120

du prix d'exécution publié par la société de gestion, à l'instar des principes applicables pour les parts de SCPI.

Section II. Les impositions à la charge des détenteurs de parts sociales

255. Le groupement forestier et la société d'épargne forestière relevant du régime des sociétés de personnes visé par les articles 8 à 8 ter du CGI, il appartient à l'associé personne physique d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne forestière de déclarer annuellement à l'impôt sur le revenu, les bénéfices agricoles déterminés selon le régime des revenus forfaitaires forestiers. Hormis cette particularité inhérente au régime de la semi-transparence fiscale, c'est le groupement forestier ou la société d'épargne forestière qui sont les sujets de droits fiscaux et qui doivent s'acquitter de la TVA, de la taxe foncière, et de la contribution volontaire obligatoire. La situation fiscale de l'associé est affectée sur deux points :
Le fait d'investir dans des parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière lui ouvre des perspectives de défiscalisation en matière d'impôt sur les bénéfices ;
Le fait de détenir des parts sociales l'oblige à inclure leur valeur dans l'assiette de l'ISF, s'il en est redevable.

§1. Les avantages fiscaux en matière d'investissement

A. L'investissement réalisé par des personnes physiques

256. La souscription ou l'acquisition de parts de groupements forestiers ou de parts de société d'épargne forestière ouvre droit à réduction d'impôt lorsque cette opération est réalisée par une personne physique domiciliée sur le territoire.
En application de l'article 199 decies H, 2-b) du CGI, les souscriptions ou acquisitions en numéraire de parts de groupements forestiers ouvrent droit à réduction d'impôt.
En application de l'article 199 decies H, 2-c) du CGI, les souscriptions ou acquisitions en numéraire de parts de sociétés d'épargne forestière ouvrent droit à réduction d'impôt.

257. Les parts ouvrant droit à la réduction d'impôt sont exclusivement les parts attribuées en rémunération de souscriptions en numéraire au capital des groupements forestiers et les acquisitions en numéraire des parts d'intérêt de tels groupements. Les souscriptions en numéraire s'entendent exclusivement de celles dont le montant est libéré en espèces, par chèque ou par virement. Il peut s'agir indifféremment de souscriptions au capital initial ou aux augmentations de capital du groupement. Une souscription en numéraire peut être réalisée par voie d'incorporation au capital de sommes laissées en compte courant à la disposition du groupement. En revanche, les souscriptions de parts émises en rémunération d'apports en nature sont exclues du bénéfice de l'avantage fiscal[409]. Les acquisitions de parts qui ouvrent droit à la réduction d'impôt s'entendent des seules acquisitions à titre onéreux. Sont donc exclues les acquisitions réalisées par voie d'échange ou à titre gratuit[410]. Les parts doivent être acquises ou souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine personnel du contribuable : elles ne peuvent donc figurer à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle alors même que leur résultat serait soumis à l'impôt sur le revenu[411].

258. Pour ouvrir droit à réduction d'impôts, les conditions suivantes doivent être satisfaites :
S'agissant du groupement, il doit tout d'abord répondre aux conditions d'un groupement forestier tel que défini par le Code forestier.
Concernant la société, elle doit répondre à la définition d'une société d'épargne forestière telle que définie par le Code monétaire et financier. En outre, le groupement ou la société doit prendre l'engagement d'appliquer à l'ensemble des terrains qu'il détient ou va détenir, pendant quinze ans, un plan simple de gestion agréé ou un règlement type de gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière. Le délai de quinze ans court à compter de la date de chaque acquisition ou souscription de parts ayant ouvert droit au bénéfice de la réduction d'impôt. Cet engagement n'interdit pas au groupement ou à la société de céder certaines parcelles, dans le respect des conditions réglementaires qui lui sont applicables. Bien entendu, le groupement ou la société doit, dans ce cas, continuer d'appliquer le plan simple de gestion agréé ou le règlement type de gestion approuvé à l'ensemble des terrains dont il reste propriétaire[412]. La référence à un règlement type de

[409] BOI-IR-RICI-60-10 n° 180 et 240
[410] BOI-IR-RICI-60-10 n° 190 et 250
[411] BOI-IR-RICI-60-10 n° 200 et 260
[412] BOI-IR-RICI-60-20-10 n° 70

gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière a été introduite à l'article 199 decies H du CGI par l'article 32 de la loi 2013-1279 du 29 décembre 2013, applicable aux opérations réalisées à compter du 1er janvier 2014.

Si, au moment de la souscription des parts, aucun plan simple de gestion n'est agréé ni aucun règlement type de gestion n'est approuvé pour la forêt en cause, le groupement ou la société doit avoir pris l'engagement d'en faire agréer ou approuver un dans le délai de trois ans à compter de la date de souscription et de l'appliquer pendant quinze ans. Dans cette situation, le groupement ou la société doit prendre, en outre, l'engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930 relatif aux conditions d'application de l'article 15 de la loi de finances du 16 avril 1930 jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion ou la date d'approbation du règlement type de cette forêt. Le délai de quinze ans court, dans ce cas, à compter de la date d'agrément du plan simple de gestion ou d'approbation du règlement type de gestion.

Concernant l'investisseur, il doit s'engager à conserver la totalité des parts du groupement ou de la société jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant la date de leur souscription ou de leur acquisition[413].

259. La réduction d'impôt est calculée sur la base du prix d'acquisition ou de souscription dans la limite globale de 5 700 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de 11 400 € pour un couple marié ou pour les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune. Le taux de la réduction d'impôt est de 18 %. Il en résulte une réduction maximum de 1028 € pour une personne célibataire et 2052 € pour un couple.

B. L'investissement réalisé par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés

260. Lorsque le V de l'article 9 de la loi n° 2001-602 d'orientation sur la forêt a créé les sociétés d'épargne forestière destinées à permettre de drainer de nouveaux capitaux vers la filière bois, le législateur a institué un dispositif d'incitations fiscales tant à l'impôt sur le revenu – ce qui a été envisagée en amont – qu'à l'impôt sur les sociétés prévu aux III et IV de l'article 9 de la loi n° 2001-602.

[413] BOI-IR-RICI-60-20-10 n° 90

Aux termes de l'article 217 terdecies du CGI, « *Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, les entreprises peuvent pratiquer, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes effectivement versées pour la souscription de parts de sociétés d'épargne forestière dans la limite de 15 % du bénéfice imposable de l'exercice et au plus de 100 000 €. En cas de cession de tout ou partie des parts souscrites dans les huit ans de leur acquisition, le montant de l'amortissement exceptionnel est réintégré au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel intervient la cession et majoré d'une somme égale au produit de ce montant par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727. Il en est de même en cas de dissolution des sociétés concernées ou lorsque ces dernières ne respectent pas les dispositions prévues par les articles L. 214-121 et L. 214-123 à L. 214-125 du Code monétaire et financier* ».

261. Le bénéfice de ces dispositions est réservé aux personnes morales soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés[414][415].L'amortissement exceptionnel ne peut être pratiqué que pour les souscriptions au capital des sociétés d'épargne forestière visées à l'article L. 214-121 du CoMoFi à l'article L. 214-126 du CoMoFi. Seules sont donc concernées les souscriptions ou les augmentations de capital dont le montant est libéré en numéraire. Les souscriptions en numéraire s'entendent de celles dont le montant est libéré en espèces, par chèques ou par virements[416].

262. Ce dispositif se traduit par la mise en place d'une dotation aux amortissements exceptionnels. En cas de libération partielle du capital, l'amortissement est pratiqué sur la base des sommes effectivement versées au cours de l'exercice. Toutefois, cet amortissement n'est déductible que dans la double limite de 15 % du bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date du versement et de 100 000 €. L'amortissement exceptionnel doit être pratiqué intégralement au titre de l'exercice au cours duquel intervient le versement de la souscription en numéraire. Il ne peut être ni pratiqué, ni déduit au titre d'un exercice autre que celui au cours duquel intervient la libération du capital souscrit. Par conséquent, la fraction du montant de l'amortissement qui excède 15 % du bénéfice imposable ou 100 000 € ne peut être déduite des résultats d'un exercice ultérieur. La limite de 15 % est appréciée par rapport au résultat imposable de l'exercice avant déduction de

[414] BOI-IS-BASE-40-20, n° 120
[415] Ces dispositions s'appliquent également aux sociétés qui bénéficient d'un régime particulier d'imposition, d'une exonération ou d'un abattement, tel que celui prévu à l'article 44 sexies du CGI.
[416] BOI-IS-BASE-40-20, n° 140 et suivants

l'amortissement exceptionnel. En outre, le bénéfice imposable servant de base au calcul de cette limitation de l'amortissement de l'exercice s'entend du résultat avant imputation des déficits antérieurs et avant prise en compte, le cas échéant, des abattements prévus à l'article 44 sexies du CGI. L'entreprise ne peut donc pas déduire l'amortissement exceptionnel lorsque le résultat de l'exercice concerné est déficitaire avant imputation des déficits antérieurs. Il est précisé que le seuil de 100 000 € n'a pas lieu d'être ajusté en fonction de la durée de l'exercice. Si l'amortissement exceptionnel n'est pas pratiqué à la clôture de l'exercice au cours duquel les versements susceptibles d'être pris en compte ont été effectués, l'entreprise sera considérée comme ayant pris une décision de gestion qui lui est opposable. Par suite, elle ne pourra plus prétendre au bénéfice de l'amortissement exceptionnel au titre des versements en cause.

263. La base Bofip donne une illustration de la portée de ce dispositif[417].

Soit une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés, dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui a souscrit, au cours de l'année N, au capital d'une société d'épargne forestière, à hauteur de 2 000 titres de 150 € chacun, soit un investissement total de 300 000 €.

Les titres de la société en cause sont intégralement libérés lors de la souscription. Le résultat imposable de l'exercice clos en N avant amortissement exceptionnel et déduction des déficits antérieurs est de 750 000 €. La société possède, en outre, des déficits reportables au début de l'exercice clos en N pour un montant de 900 000 €.

Solution :

La déduction de l'amortissement exceptionnel dont le montant théorique est égal à 150 000 € (300 000 x 50 %) sera limitée à 15 % du résultat imposable avant déduction de cet amortissement et imputation des déficits reportables.

- Résultat imposable à prendre en compte pour le calcul de la limite de 15 % : 750 000 € ;
- amortissement exceptionnel plafonné en fonction du bénéfice imposable : 750 000 X 15 % = 112 500 € ;
- amortissement exceptionnel autorisé : 100 000 €.

Le résultat imposable de l'exercice sera ainsi égal à 750 000 – 100 000 – 650 000 = 0. Le solde de déficit reportable à la clôture de l'exercice N est de 250 000 € (900 000 – 650 000).

[417] BOI-IS-BASE-40-20, n° 260

Le montant de l'amortissement exceptionnel non déduit au titre de l'exercice clos en N, soit 50 000 € (150 000 – 100 000), est définitivement perdu.

264. Il s'agit là d'un dispositif exceptionnel. En effet, en principe, les valeurs mobilières ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'un amortissement dès lors qu'elles ne se déprécient pas du fait de l'usage et du temps[418]. Dès lors, la valeur nette comptable des titres après amortissement exceptionnel ne peut faire l'objet d'un amortissement déductible pour la détermination du résultat imposable. La dépréciation des titres ne peut donc être constatée à hauteur de la valeur nette comptable que par voie de provision, en fonction de la nature des titres, selon des modalités propres aux titres de placement ou aux titres de participation. Néanmoins, le présent dispositif prévoit que les entreprises peuvent ainsi pratiquer, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel de 50 % du montant des sommes effectivement versées pour la souscription de parts de société d'épargne forestière. Cet amortissement exceptionnel est soumis aux mêmes règles fiscales que les autres amortissements. Sa déduction est notamment subordonnée à sa constatation dans les écritures de l'entreprise en application du 2° du 1 de l'article 39 du CGI. Pour bénéficier de l'amortissement exceptionnel prévu à l'article 217 terdecies du CGI, le souscripteur au capital d'une société d'épargne forestière doit joindre à sa déclaration de résultats un relevé établi sur papier libre (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZZ quater) délivré par cette société[419]. Le souscripteur est également tenu de joindre à ce relevé une attestation fournie par la société d'épargne forestière indiquant qu'elle respecte les dispositions prévues de l'article L. 214-121 du CoMoFi à l'article L. 214-126 du CoMoFi[420].

§2. L'obligation de déclaration des parts sociales à l'ISF

265. Les parts sociales détenus par les contribuables personnes physiques constituent des éléments de leur patrimoine dont la valeur entre dans l'assiette de l'ISF s'il en est redevable. Les détenteurs de parts sociales dans un groupement forestier peuvent bénéficier d'une exonération d'ISF sur deux fondements différents, le premier permettant une exonération totale, le second, une

[418] BOI-BIC-AMT-10-20 au I-W § 270
[419] Un modèle de relevé de souscription est fourni au BOI-FORM-000050 : ANNEXE 13
[420] BOI-IS-BASE-40-20, n° 300 et 310

exonération partielle. Lorsque les parts sociales peuvent être considérées comme des biens professionnels par leur propriétaire, ils ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'ISF en application de l'article 885 O du CGI. Dans le cas contraire, ces parts sociales peuvent bénéficier de l'exonération partielle prévue au 3° du 1 de l'article 793 du CGI en matière de droits de mutation à titre gratuit et étendue à l'ISF par l'article 885 H du CGI. Sous les conditions prévues au 3° du 1 de l'article 793 du CGI, les parts de groupement forestier sont ainsi exonérées à concurrence des trois quarts de leur valeur[421]. C'est uniquement lorsque les parts de groupement forestier ne peuvent être considérées comme des biens professionnels par leur propriétaire qu'ils bénéficient, le cas échéant, de l'exonération partielle en matière d'ISF prévue par l'article 885 H du CGI. L'exonération partielle à hauteur des trois quarts en matière d'ISF est une extension du régime de l'article 793, 1-3° du CGI prévoyant que la transmission à titre gratuit des parts de groupement forestier bénéficie d'une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit. Par suite, c'est sous les conditions prévues au 3° du 1 de l'article 793 du CGI que les parts de groupement forestier sont ainsi exonérées à concurrence des trois quarts de leur valeur d'ISF[422].

266. En application de l'article L214-121 du CoMoFi, les parts des sociétés d'épargne forestière sont assimilées aux parts d'intérêt détenues dans un groupement forestier pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI. Il en résulte que le présent régime d'exonération partielle ne peut s'appliquer aux parts de société d'épargne forestière.

267. La combinaison des articles 793, 1-3° et 885 H du CGI subordonne l'application du régime de faveur aux conditions suivantes :

Que les parcelles ouvrent droit à la délivrance d'un certificat du directeur départemental des territoires attestant que les bois et forêts du groupement forestier sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues aux articles L 124-1 à L 124-4 et à l'article 313-2 du Code forestier (ou sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière) ;

Que le groupement prenne les engagements[423] suivants :

[421] Voyez « *Investissements agricole et forestier : deux chances pour le contribuable d'être exonéré d'ISF* », par A. Arnaud-Emery, RFP n° 11, novembre 2015, 22

[422] « *Détenteur de parts de groupement forestier : quelle démarche effectuée pour être exonéré d'ISF ?* » par A. Arnaud-Emery, Revue Droit Rural, novembre 2016, p. 62

[423] Pour des modèles d'engagement et de procès-verbaux : ANNEXE 14

o Soit d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de l'exonération l'une des garanties de gestion durable prévue aux articles L 124-1 à L 124-4 et à l'article 313-2 du Code forestier ;
o Soit lorsque, au moment de l'application de l'exonération, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter une telle garantie dans le délai de trois ans (cinq ans pour les mutations constatées avant le 11 juillet 2001) et de l'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans précité. Dans cette situation, le bénéficiaire s'engage en outre à appliquer le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930, modifié par le décret n° 2007-746 du 9 mai 2007, aux bois et forêts pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.
o Ainsi que celui de reboiser les friches et landes ainsi que, le cas échéant, ses terrains pastoraux.
Que le bénéficiaire de l'exonération produise tous les 10 ans un bilan de mise en œuvre du plan de gestion durable dans les conditions prévues à l'article 281 H bis de l'annexe III au CGI. Ce bilan répond à un modèle fixé par arrêté du ministre chargé de la forêt. Les bénéficiaires disposent de six mois à compter de la date d'échéance du délai de dix ans pour adresser ce bilan à la direction départementale chargée de la forêt ;
Que les parts soient au 1er janvier de l'année d'imposition, détenues depuis plus de deux ans par le redevable lorsqu'elles ont été acquises à titre onéreux. Cette condition n'est pas exigée lorsque les parts ont été souscrites lors de la constitution du groupement ou à l'occasion d'une augmentation de capital ou encore reçues par donation ou succession.
Les conditions de fond relatées, il convient de s'intéresser aux démarches à accomplir pour obtenir le certificat du directeur départemental des territoires.

A. La préparation du dossier initial

268. S'agissant d'une procédure administrative, un dossier doit être établi comportant en premier lieu la demande de certificat. Cette demande doit être réalisée sur un imprimé spécial A2 qui est téléchargeable sur internet en annexe 2 de l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt ou être sollicitée auprès de la direction départementale des territoires du département dont dépendent les parcelles. Cette demande qui doit être complétée et signée par le gérant du groupement forestier, comporte des informations notamment relatives à l'identification

des propriétés du groupement, aux modalités de gestion des propriétés, à la date et la nature de précédents certificats éventuellement obtenus. Sur l'entête de cette demande figure deux onglets à cocher en fonction de l'objet du certificat. En d'autres termes, le gérant doit signaler si ce certificat est requis pour une « *mutation à titre gratuit de parts de groupement forestier ou de groupement foncier rural* » ou encore pour l'« *impôt de solidarité sur la fortune* ». Il convient de mettre une croix dans la case appropriée.

269. Cette demande doit être accompagnée des documents suivants.

1. Un plan de situation des propriétés du groupement forestier (extrait de carte IGN au 1/25 000 ou au 1/50 000)[424].

2. La ou les feuilles du plan cadastral concernant les propriétés[425].

3. Un extrait de matrice(s) cadastrale(s) contenant les mêmes parcelles. Ces extraits de matrice sont au sens strict du terme des relevés de propriété, dont la délivrance s'effectue auprès des services en charge des missions foncières, plus communément appelés le cadastre. Ils sont délivrés aux titulaires de droits inscrits au compte de propriétaire concerné, à leurs ayant-droits ou mandataires ainsi qu'aux notaires, géomètres-experts et avocats, eu égard à leurs obligations professionnelles, notamment en matière de publicité foncière[426]. La demande doit être formulée par écrit.

4. Les statuts du groupement forestier et l'extrait K bis datant de moins de 6 mois.

5. La ou les feuilles numérotées de la désignation de propriété figurant sur un imprimé B1. Il s'agit d'un imprimé spécial intitulé « *Désignation de propriété* » à compléter par le contribuable comportant la liste des parcelles du groupement forestier avec leur Commune de situation, leur numéro cadastral leur surface et leur nature. Ce document est téléchargeable sur internet en annexe 3 de l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt ou être demandé à la direction départementale des territoires du département dont dépendent les parcelles.

6. Une notice d'information figurant sur un imprimé A4. Une fois encore, il s'agit d'un imprimé spécial informant les contribuables de la portée de leur demande et de leur engagement. Lorsque la demande de certificat est requise dans le cadre de parcelles détenues par un groupement forestier,

[424] Sur le site cadastre.gouv.fr, après avoir complété l'adresse ou les références cadastrales des parcelles en nature de bois et forêts, il est possible d'obtenir et d'imprimer des plans de situation

[425] Les plans cadastraux peuvent être obtenus et imprimés via le site cadastre.gouv.

[426] BOI-CAD-DIFF-20-20-10-10-20120912

il appartient au gérant du groupement de signer cet imprimé. Ce document est téléchargeable sur internet en annexe 4 de l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt ou être demandé à la direction départementale des territoires du département dont dépendent les parcelles.
7. Un document attestant que le groupement forestier a pris les engagements requis par l'article 793, 1-3° du CGI auquel renvoie l'article 885 H du même Code.

270. La nature de ce document dépend des stipulations statutaires.

- La décision de souscription aux engagements relève des pouvoirs du gérant

Dans cette situation, il appartient au gérant de joindre au dossier une preuve de la souscription de ces engagements[427].

- La décision de souscription aux engagements relève d'une décision collective des associés

Dans cette situation, il appartient au gérant de joindre au dossier, une copie certifiée conforme à l'original du procès-verbal de l'assemblée générale comportant les engagements du groupement forestier[428] pour respecter les dispositions de l'article 793, 1-3° du CGI auquel renvoie l'article 885 H du même Code.

Les statuts peuvent ainsi prévoir que cette décision doit être prise en AGO ou en AGE[429]. En outre, il convient de rappeler que le groupement forestier étant une forme de société civile, les dispositions de l'article 1852 du Code civil selon lesquelles « *Les décisions qui excédent les pouvoirs reconnus aux gérants sont prises selon les dispositions statutaires ou, en l'absence de telles dispositions, à l'unanimité des associés* » s'appliquent. L'associé non gérant du groupement forestier est tributaire du gérant. Il convient de remarquer que le dossier peut être préparé et signé par un mandataire, qui dans ce cas devra joindre un pouvoir écrit. En l'occurrence, il s'agira d'une subdélégation de pouvoir établi par le gérant.

[427] Voyez ANNEXE 14
[428] Voyez n° XX
[429] Voyez ANNEXE 14

B. L'envoi du dossier

271. La demande de certificat est adressée à la direction départementale des territoires (et de la mer)[430] du ou des départements où sont situés les bois et forêts du groupement. Lorsque les propriétés sont situées sur plusieurs départements, la demande portant sur l'ensemble des parcelles est adressée à la DDTM où est située la plus grande surface de terrains désignées ci-après comme la DDTM compétente. Lorsque la demande concerne plusieurs départements, il est délivré un certificat unique. A charge pour la DDTM compétente de prendre l'attache des autres DDTM concernées pour qu'elles certifient que les parcelles situées dans leur ressort sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable. En retour, la DDTM compétente devra tenir informées les autres DDTM concernées de la suite donnée à la demande.

C. La délivrance du certificat

272. La DDTM dispose d'un délai de deux mois à compter de la réception de la demande pour instruire le dossier. C'est la date d'accusé réception du dossier complet par la DDTM qui constitue le point de départ du délai d'instruction de délivrance du certificat. Pendant cette période, pour apprécier si les propriétés sont susceptibles de porter ou non une des garanties de gestion durable, les services pourront le cas échéant se rendre sur place. C'est en fonction de l'état actuel des propriétés au jour de la demande que le certificat est ou non accordé. La DDTM peut délivrer un certificat total ou partiel, lorsque seules certaines parcelles satisfont les conditions pour présenter une garantie de gestion durable. Le certificat est délivré au gérant en un ou plusieurs exemplaires originaux s'agissant d'une demande émanant d'un groupement forestier. Le certificat est en principe valable dix ans. Le certificat est établi à l'aide d'un imprimé C2[431] auquel est joint la désignation de propriété[432] complétée par le demandeur ou éventuellement rectifiée par la DDTM. Le certificat ne doit pas avoir été délivré depuis plus de six mois avant le dépôt de la déclaration ISF au sein de laquelle l'exonération est invoquée. Ce délai de six mois est porté à deux ans pour

[430] DDT(M)
[431] Ce document est consultable sur internet en annexe 6 de l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt.
[432] Cf imprimé B1

les groupements forestiers. Par suite, pour apprécier ce délai de deux ans, il convient de distinguer selon les redevables ISF.

273. Les redevables dont le patrimoine net taxable est compris entre 1 300 000 € et 2 570 000 € portent directement le montant de la valeur brute et de la valeur nette taxable de leur patrimoine sur leur déclaration de revenus (n° 2042). Ils n'ont pas à détailler la composition de leur patrimoine et sont dispensés de produire les justificatifs en leur possession. Par suite, ils n'ont pas à produire le certificat mais doivent le conserver afin de pouvoir répondre à une demande éventuelle de l'administration. Le certificat ne doit pas avoir été délivré plus de deux ans avant le premier dépôt de la déclaration d'impôt sur le revenu tenant compte de l'exonération. Au contraire, les redevables dont le patrimoine est au moins égal à 2 570 000 € sont tenus de souscrire une déclaration détaillée et estimative des biens composant leur patrimoine (et le cas échéant des dettes y afférentes)[433]. Par suite, le certificat est à produire à l'appui de la première déclaration ISF au titre de laquelle l'exonération est invoquée. Ce certificat ne doit pas avoir été délivré plus de deux ans avant le premier dépôt de la déclaration ISF tenant compte de l'exonération.

D. Le refus de délivrance du certificat

274. Toute décision de refus de délivrance d'un certificat de la part du directeur de la DDTM doit être motivé. Il a pu être constaté que les bois et forêts n'étaient pas susceptibles de gestion durable ou encore que les terrains n'étaient pas en nature de bois et forêt. Les refus de certificats sont établis à l'aide d'une lettre type[434].

[433] Si le patrimoine net taxable à l'ISF est supérieur ou égal à 2,57 millions d'euros, le redevable doit déposer une déclaration ISF normale (n° 2725 K ou 2725) ou simplifiée (n° 2725 SK) avec ses annexes et justificatifs. La date limite de dépôt de la déclaration ISF, accompagnée de son paiement, est fixée au mois de juin de chaque année.
[434] Ce document est consultable sur internet en annexe 7 de l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt.

E. Le renouvellement du certificat

275. Le certificat doit être renouvelé tous les dix ans. Il en résulte donc qu'au cours d'un engagement de trente ans, les terrains en nature de bois et forêts du groupement forestier sont susceptibles de faire l'objet de trois certificats successifs délivrés par la DDTM. La demande de renouvellement doit être présentée à l'instar de la demande initiale auprès de la DDTM, dans les mêmes formes. Une pièce supplémentaire doit accompagner la demande ; il s'agit du bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable dans les conditions prévues à l'article 281 H bis du CGI (Ann. III. CGI, art. 299 quater). Ce bilan doit être établi par le gérant au travers d'un cerfa enregistré sous le n° 14350-02 téléchargeable sur le site mon.service-public.fr. La DDTM doit en principe faire droit à la demande de renouvellement sauf si la forêt est dans un état tel qu'elle n'est plus susceptible de gestion durable (coupe rase, incendie ou tempête sans nettoyage ni reconstitution, …). La délivrance d'un nouveau certificat atteste simplement de l'état de la forêt et de sa capacité, à la date de la délivrance du certificat, de présenter une garantie de gestion durable. Elle ne préjuge en rien des conséquences tirées de l'instruction du bilan de gestion décennal au titre de la période précédente[435]. À défaut de renouvellement, les parts du groupement ne bénéficient plus de l'exonération des trois quarts de leur valeur pour les années restant à courir. Mais bien entendu, aucun redressement ne peut être effectué pour la période de validité du certificat du seul fait de son non-renouvellement. Pour l'ISF, l'exigence de ce bilan de gestion s'applique depuis le 1er janvier 2010. Par conséquent, depuis cette date, toute demande de renouvellement du certificat doit être accompagnée de ce bilan même si l'engagement souscrit par le groupement forestier remonte à une date antérieure au 1er janvier 2010.

[435] Voyez instruction DGPAAT/SDFB/2015-403 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt

Conclusion du Titre II

276. Au cours de la période d'engagement trentenaire, un contrôle a posteriori peut être diligenté par les DDTM. Le bilan de gestion constitue le support permettant aux services compétents de s'assurer de la mise en œuvre effective du document de gestion par un contrôle sur pièce qui peut en tant que de besoin, être complété par un contrôle sur place. Les contrôles sur place permettent de vérifier le respect des engagements pris par le groupement forestier solidaires avec leurs porteurs de parts ayant obtenu une exonération fiscale et de déceler les éventuels manquements. Les manquements sont constatés au sein d'un procès-verbal par les agents de l'Etat, notifié dans le mois au groupement qui a deux mois pour répondre. A l'expiration de ces deux mois, si la DDTM estime le manquement caractérisé, le procès-verbal est transmis à la direction départementale des finances publiques[436] du ressort du lieu où la déclaration de l'ISF ou IR a été déposée. Il en résultera la déchéance du régime fiscal de faveur, avec les pénalités fiscales en résultant et éventuellement le constat d'une infraction pénale en cas de coupes illicites au sens de l'article L. 312-11 du Code forestier. Dans la seconde partie traitant de la transmission des parcelles de bois et forêts ainsi que des droits afférents aux sociétés forestières, le respect de cet engagement trentenaire prend toute sa portée.

[436] DGFIP

Seconde partie :

La transmission d'un patrimoine forestier

L'étude de la transmission du patrimoine forestier souligne le particularisme attaché à cette matière et l'intérêt pour des propriétaires de bois et forêts ou de parts de groupement forestier et de société d'épargne forestière, d'avoir recours à ce type d'investissement. L'exploitation des forêts est même assimilée à l'exercice d'une véritable activité professionnelle, justifiant l'application des régimes inhérents à la matière. La combinaison des régimes propres au patrimoine forestier et à la transmission d'entreprise fait naitre des obligations diverses à la charge des détenteurs et/ou des bénéficiaires de la transmission. Tantôt d'exploitation, tantôt de conservation, les engagements sont la condition du maintien des régimes fiscaux de faveur. Il est donc particulièrement recommandé de déterminer l'impact des transmissions successives affectant le patrimoine forestier.

Titre I : La transmission des bois et forêts

Titre II : La transmission des titres sociaux à vocation forestière

Titre I : La transmission des bois et forêts

Etudier les conséquences fiscales d'une transmission impose toujours d'envisager la fiscalité de l'acte (Chapitre I). A cette occasion, il convient de vérifier si des régimes fiscaux de faveur peuvent trouver application. Mais la tâche du praticien ne doit pas s'arrêter là, dans la mesure où il est vital de s'interroger sur les conséquences de l'acte à passer sur le maintien de régimes fiscaux dont auraient pu bénéficier les auteurs de la transmission, impliquant que les biens transmis soient grevés d'engagement d'exploitation et/ou de conservation. Il s'agit là de la fiscalité induite (Chapitre II). C'est au travers de l'étude de l'origine de propriété, des titres de propriété antérieurs et d'un questionnement des propriétaires que des réponses pourront être obtenues.

Chapitre I : La fiscalité immédiate de la transmission
Chapitre II : La fiscalité induite de la transmission

Chapitre I : La fiscalité immédiate de la transmission

Section I. La transmission à titre gratuit portant sur des bois et forêts

§1. La fiscalité applicable au bénéficiaire de la transmission

277. Les droits de mutation à titre gratuit sont assis sur la valeur des biens transmis après déduction du passif. L'assiette taxable s'entend de la différence entre l'actif brut et le passif. Les droits de donation sont en principe payés par le donataire mais, ne constitue pas une libéralité supplémentaire taxable, le paiement desdits droits par le donateur. Les droits de succession sont bien évidemment payés par les héritiers. La valorisation de la parcelle forestière constitue donc l'élément à déterminer en premier. S'agissant de la valorisation, il convient de remarquer qu'en raison du caractère irrégulier des revenus, il est préférable de passer par une évaluation séparée de la terre et du boisement. A cet égard, le sol – celui qui reste après une coupe à blanc – peut être valorisé au moyen de deux méthodes d'estimation. Contrairement aux sols agricoles, la valeur du sol forestier ne constitue pas le critère important, la parcelle forestière se résumant dans la majorité des cas à l'humus en surface et des souches et rejets en profondeur. Ainsi, c'est bien l'évaluation du peuplement auquel il convient de s'attacher. Ce sont la qualité et la densité du boisement qu'il convient de prendre en compte selon les espèces et essences (feuillus, résineux)[437]. La transmission à titre gratuit portant sur des bois et forêts bénéficie d'un régime spécial permettant une exonération d'assiette à hauteur des trois-quarts des droits de mutation à titre gratuit (A). En outre, lorsque

[437] Plusieurs méthodes d'évaluation sont utilisées. La valeur dites de consommation ou valeur de réalisation ; il s'agit en réalité du prix que le sylviculteur obtiendrait par la coupe de tous ses arbres en cas de réalisation immédiate. Cette méthode apparait probante pour une futaie régulière en âge d'être coupée dans sa totalité. Une autre méthode consiste à déterminer la valeur d'avenir ou la valeur de production du bois et établir le revenu espéré des arbres en croissance. Cette dernière méthode s'obtient par la valeur actuelle de tous les arbres existants supposés arrivés à maturité d'après les cours de bois sur pied, affectée d'un taux, soit la capitalisation de l'ensemble des dépenses effectuées depuis la plantation (prix de revient). Le choix du taux dépend de la rentabilité de la production forestière et de ses risques inhérents. Une exploitation forestière comprenant souvent des arbres matures et de jeunes peuplements, il est fait combinaison de ces deux méthodes.

l'exploitation des bois et forêts est telle qu'elle s'analyse en une entreprise, la transmission de tels bois et forêts est susceptibles de bénéficier de nombreux autres régimes propres à la transmission d'entreprise entendue dans un sens général (B).

A. Le régime dédié de l'article 793, 2-2° du CGI dit le régime Monichon

278. L'article 793, 2-2° du CGI exonère, sous certaines conditions, des droits de mutation à titre gratuit les successions et donations entre vifs, à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant les propriétés en nature de bois et forêts. Il en résulte que les bois et forêts sont passibles des droits de mutation à titre gratuit à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale. Ce cadeau fiscal s'explique par la nature du bien transmis et la volonté du législateur de l'époque[438]. La valeur de la propriété boisée est constituée par la valeur du sol correspondant au fonds et à l'ensouchement d'une part, et par la valeur de la superficie formée par les arbres exploitables et les arbres en croissance, d'autre part. Aussi, pour limiter l'assiette des droits de mutation à titre onéreux ou à titre gratuit, il paraissait opportun de transmettre séparément ces deux éléments ou encore de supprimer l'un de ces éléments. Par suite, le législateur de l'époque au travers des amendements Sérot-Monichon, a institué successivement des régimes de faveur applicables lors de la transmission des bois et forêts et ce, pour dissuader les propriétaires forestiers de pratiquer des coupes excessives, soit pour tirer de la vente de leur forêt un produit maximal, soit en vue de régler des droits de succession. En outre, en encadrant ces régimes dans un délai trentenaire, était assurée une exploitation normale du patrimoine forestier au cours de cette période. L'étude ce régime passe par la détermination de son périmètre d'application (1), de ses conditions d'application (2) et de ses modalités de mise en œuvre (3).

1. Le périmètre de l'exonération

La transmission (b) doit porter sur des parcelles de bois et forêts (a).

[438] La Loi Sérot a été instituée le 16 avril 1930 et l'amendement Monichon a été intégrée au dispositif par la Loi de finances n° 59-1472 du 28 décembre 1959

a. LA NATURE DES BIENS TRANSMIS

279. L'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 793, 2-2° du CGI n'est applicable qu'autant que la transmission a pour objet, au moment où elle se produit, des bois et forêts, quelle qu'en soit la superficie[439] et la nature[440]. Elle ne s'applique pas aux sols destinés à être reboisés. La survenance des tempêtes a conduit l'administration fiscale à admettre des exceptions. Compte tenu de l'ampleur exceptionnelle des chablis et volis causés par les tempêtes notamment du mois de janvier 2009 et afin d'encourager les propriétaires forestiers à dégager leurs parcelles boisées et à reconstituer les peuplements détruits, il a été décidé, après concertation avec le ministère de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche, d'assouplir provisoirement les conditions pour bénéficier des régimes fiscaux de faveur spécifiques aux espaces boisés. Afin de relancer le processus de gestion forestière, les directions départementales chargées de la forêt ont pu délivrer des certificats DMTG[441] (« dispositif Monichon »)[442] pour des parcelles sinistrées par les tempêtes du mois de janvier 2009 à condition que le bénéficiaire se soit engagé à nettoyer la parcelle et à reconstituer le peuplement forestier (par régénération naturelle ou reboisement) dans les cinq ans suivant la délivrance du certificat. Ils ont pu alors bénéficier des aides au nettoyage et à la reconstitution dans ce délai. Le non-respect de cet engagement entraîne le remboursement de l'avantage fiscal dans les conditions habituelles. Ces modalités de délivrance des certificats étaient valables jusqu'au 31 décembre 2015[443].

b. LA NATURE DE LA TRANSMISSION

280. Les bois et forêts peuvent être dévolus à l'occasion d'une donation ou d'un décès, en pleine propriété, en démembrement ou encore sous la forme de quote-part indivise[444].

La possibilité de réaliser une donation avec réserve d'usufruit portant sur des bois et forêts. Il convient de remarquer que ni la base Bofip ni la jurisprudence ne détermine l'objet des mutations pouvant être placées sous le bénéfice de l'article 793, 2-2° du CGI. En d'autres termes, il n'est pas expressément précisé si la mutation bénéficiant de l'exonération partielle des droits de mutation à

[439] Rép. Chazelle : AN 7 octobre 1971 p. 4354 n° 19612 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 20
[440] Pour des peupliers : Rép. Durieux : AN 27 mai 1977 p. 3137 n° 35337.
[441] DMTG : droit de mutation à titre gratuit
[442] Ou ISF
[443] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 70
[444] Principes repris de « *Bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit* » par A. Arnaud-Emery, JCP N 2017, n° 2, 1008

titre gratuit, doit porter sur la pleine propriété des parcelles en nature de bois et forêts ou si elle peut porter uniquement sur l'usufruit ou la nue-propriété des terrains en nature de bois et forêts[445]. Les textes n'interdisent pas expressément que les démembrements de propriété portant sur des bois soient exclus du bénéfice de l'article 793, 2-2° du CGI. En outre, la base Bofip précise qu'en cas de démembrement des biens, objet de la libéralité, l'usufruitier et le nu-propriétaire doivent souscrire chacun l'engagement requis[446]. Il en résulte donc qu'à chaque transmission à titre gratuit en démembrement un engagement conjoint des usufruitier et nu-propriétaire doit être souscrit. Il convient enfin de souligner que l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt commentant la procédure d'obtention du certificat attestant que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une garantie de gestion durable, vise expressément la donation avec réserve d'usufruit. Il est effectivement mentionné que « si la mutation porte sur une nue-propriété, l'engagement doit être contresigné par l'usufruitier ». En outre, le formulaire standardisé A1 à compléter pour la demande de certificat prévoit dans sa rubrique 9 la mention et la signature des « *autres personnes concernées par l'engagement relatifs à la gestion de la propriété (usufruitier(s), nu propriétaire(s), co-indivisaire(s) ne demandant pas de réduction de taxe ou de droit* »[447]. Il est donc possible de réaliser une donation avec réserve d'usufruit portant sur des bois et forêts.

281. **La possibilité de réaliser une donation avec réserve de coupe.** Il résulte d'une ancienne réponse ministérielle intégrée dans la base Bofip que la réserve faite par le donateur, dans une donation de biens en nature de bois et forêts, du droit de couper à son profit tout ou partie des bois faisant l'objet de la donation lorsqu'ils seront arrivés à maturité, n'est pas en elle-même de nature à faire perdre le bénéfice de l'exonération[448]. Il est en outre précisé que dans l'hypothèse où le donateur s'est réservé le droit de couper les bois à son profit, à son décès, sa déclaration de succession doit comprendre la valeur des bois sur pied à cette date[449].

---

[445] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 1

[446] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 80 : Lorsque des bois et forêts sont légués pour l'usufruit et pour la nue-propriété à deux légataires différents, le bénéfice de l'exonération est subordonné notamment à la condition que chacun des légataires prenne pour lui et ses ayants cause un des engagements indiqués au I-B-1 § 20 ; Rép. Min. Sanson, JO AN 1er mai 1963, p. 2743-1, Ind. Enr. n° 10647

[447] Concernant les modalités pratiques d'obtention du certificat : voyez l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt

[448] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 1 ; Rép. Duroure : AN 25 octobre 1982 p. 4345 n° 14045

[449] Voyez note précédente

282. Il en résulte trois éléments de réflexion.

1. Une donation de bois et forêts prévoyant une réserve de coupe peut bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit de l'article 793, 2-2° du CGI. L'assiette de taxation est constituée par le ¼ de la valeur des parcelles en nature de bois et forêts, les conditions ordinaires de l'exonération étant supposées remplies (parcelles boisées, susceptibles d'aménagement et engagement)[450].

2. Lorsque le donateur vient à décéder et ce, avant d'avoir réalisé la coupe des bois objet de la réserve, sa déclaration de succession doit en comprendre la valeur à cette date.

3. Par conséquent, le régime de l'article 793, 2-2° du CGI doit alors être refusé, lors de la succession du donateur, celui-ci ne s'appliquant pas aux seuls bois objet de la réserve.

283. **Quelles sont les différences entre une réserve d'usufruit et une réserve de coupe lors d'une donation de bois et forêt ?** Le droit de propriété sur un bien, tel qu'une forêt, se compose de trois attributs : l'usus, le fructus et l'abusus. Dès lors qu'ils sont réunis et détenus par un même propriétaire, ce dernier dispose de son bien en pleine propriété. Lorsque le droit de propriété est démembré, l'usufruit et la nue-propriété sont détenus distinctement.

Le Code civil prévoit les droits et obligations de l'usufruitier et du nu-propriétaire. Les produits des bois de hautes futaies vont au nu-propriétaire (les enfants), les fruits des éclaircies ou du taillis vont à l'usufruitier (les parents).

La jurisprudence ainsi que le Code civil font traditionnellement une différence entre les éclaircies et les coupes de bois de hautes futaies : les arbres de hautes futaies constituent en principe un produit, c'est-à-dire un capital, auquel l'article 592 du Code civil interdit expressément à l'usufruitier de toucher ; il ne peut même pas s'approprier les arbres arrachés ou brisés par une tempête sauf pour faire des réparations dont il est tenu ; et s'il doit pour ce faire, abattre des arbres, il ne peut le faire qu'après que le propriétaire, c'est-à-dire le nu-propriétaire, ait constaté la nécessité de cet abattage. Les arbres de haute futaie sont donc réservés au nu-propriétaire. L'usufruitier doit conduire le capital mis en place, c'est-à-dire le peuplement, vers la haute futaie en encaissant au passage tous les fruits nécessaires à l'apparition de ce capital que constituent les arbres d'avenir : en définitive, il encaisse le revenu des éclaircies. L'article 590 du Code civil précise que l'usufruitier

[450] Voyez Droit et fiscalité forestiers par M. Gizard, coll. Puf, déc. 1996, n° 136

profite aussi des coupes de bois taillis en observant « *l'ordre et la quotité des coupes, conformément à l'aménagement ou l'usage constant des propriétaires* ». L'usufruitier (ou ses héritiers) ne peut toutefois prétendre à une indemnité pour des coupes ordinaires qu'il n'aurait pas faites pendant sa jouissance (coupes de taillis, de baliveaux ou de futaies). Enfin, l'article 591 du même Code précise que « *l'usufruitier profite encore, toujours en se conformant aux époques et à l'usage des anciens propriétaires, des parties de bois de haute futaie qui ont été mises en coupes réglées, soit que ces coupes se fassent périodiquement sur une certaine étendue de terrain, soit qu'elles se fassent sur une certaine quantité d'arbres pris indistinctement sur toute la surface du domaine* ». Une jurisprudence est venue préciser l'interprétation en considérant que seuls les faits observés peuvent servir de preuve de coupe régulière ; aucun plan simple de gestion n'est suffisant en lui-même pour ce faire[451].

284. Toutefois, cette situation doit être distinguée du second cas, à savoir la donation avec réserve de coupes. En application du consensualisme du Code civil et conformément à la nature d'immeuble des bois sur pied, un donateur peut se réserver les bois sur pied tout en donnant le sol forestier à ses enfants ou ayant-droits, superposant ainsi deux propriétaires sur l'immeuble, l'un du sol, l'autre des bois. Cette solution est appréciée pour les bois mûrs dont les donateurs se réservent le revenu intégral quelle que soit la nature de la forêt ou des bois – contrairement au régime de l'usufruit – pour un temps déterminé ou le plus souvent jusqu'à leur mort[452]. En d'autres termes, la réserve de coupe va plus loin que la réserve d'usufruit. Aussi, la réserve de coupe peut être aussi bien stipulée dans une donation en pleine propriété ou avec réserve d'usufruit portant sur des bois et forêts. En présence de donations avec réserve d'usufruit, il convient de respecter scrupuleusement la répartition des revenus en fonction de leur provenance. Le risque étant que l'administration fiscale réintègre dans la succession de l'usufruitier certains revenus. Il convient impérativement qu'usufruitier et nu-propriétaire constituent deux comptes différents : ils versent sur l'un les fruits, c'est-à-dire le résultat des éclaircies, sur l'autre les produits, c'est-à-dire les revenus des coupes de haute futaie. Sinon le risque est grand de voir le fisc s'intéresser à cette confusion en considérant que les sommes versées sur le compte des propriétaires donateurs usufruitiers au titre de la nue-propriété reviennent définitivement à l'usufruitier puisque détenu à un moment ou à un autre par

[451] Cour d'appel de Pau dans un arrêt du 24 juin 1993 ; Drouhault n°91003866
[452] Gizard précité, n° 81

lui. L'article 751 du CGI est là pour fonder les prétentions de l'administration à réintégrer ces sommes dans la succession de l'usufruitier « *est réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble, appartenant, pour l'usufruit, au défunt, et, pour la nue-propriété, à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants, même exclus par testament, ou à ses donataires ou légataires institués même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il n'y ait eu donation régulière, et que cette donation, si elle n'est pas constatée dans un contrat de mariage, ait été consentie plus de trois mois avant le décès ou qu'il y ait eu démembrement de propriété effectué à titre gratuit, réalisé plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'article 669 ...* ». Ainsi, dès lors que le compte sur lequel sont versées des sommes issues des coupes de bois, a comme titulaire l'usufruitier, c'est-à-dire le donateur, les valeurs mobilières (argent, placements divers) qui s'y trouvent au jour de son décès sont censées faire partie de sa succession et par là même être taxables. Si elles ont pour origine des coupes de hautes futaies revenant normalement au propriétaire, il faudra que les héritiers démontrent avec les preuves qu'ils pourront trouver dans le dossier, que les sommes en question devaient leur revenir.

2. Les conditions de l’exonération

Pour bénéficier du régime de faveur, quatre conditions sont à remplir. Trois au jour de la transmission, la dernière de manière périodique au cours de l’engagement trentenaire.

a. L’OBTENTION DU CERTIFICAT

285. L’acte constatant la donation ou la déclaration de succession doit être appuyé d’un certificat délivré sans frais par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts, objets de la mutation sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues de l'article L. 124-1 du Code forestier à l'article L. 124-4 du Code forestier ainsi qu'à l'article L. 313-2 du Code forestier. S’agissant d’une procédure administrative, un dossier doit être établi comportant en premier lieu la demande de certificat. Cette demande similaire en tant point à celle requise pour l’obtention du certificat pour bénéficier de l’exonération partielle en matière d’ISF doit être réalisée sur un imprimé spécial A1

qui est téléchargeable sur internet en annexe 2 de l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt ou être sollicitée auprès de la direction départementale des territoires du département dont dépendent les parcelles[453]. Cette demande qui doit être complétée et signée par les héritiers, donataires ou légataires, comporte des informations notamment relatives à l'identification des propriétés, aux modalités de gestion des propriétés, à la date et la nature de précédents certificats éventuellement obtenus.

286. Cette demande doit être accompagnée des documents suivants.

1. Un plan de situation des propriétés concernées (extrait de carte IGN au 1/25 000 ou au 1/50 000)[454].

2. La ou les feuilles du plan cadastral concernant les propriétés[455].

3. Un extrait de matrice(s) cadastrale(s) contenant les mêmes parcelles. Ces extraits de matrice sont au sens strict du terme des relevés de propriété, dont la délivrance s'effectue auprès des services en charge des missions foncières, plus communément appelés le cadastre. Ils sont délivrés aux titulaires de droits inscrits au compte de propriétaire concerné, à leurs ayant-droits ou mandataires ainsi qu'aux notaires, géomètres-experts et avocats, eu égard à leurs obligations professionnelles, notamment en matière de publicité foncière[456]. La demande doit être formulée par écrit.

4. La ou les feuilles numérotées de la désignation de propriété figurant sur un imprimé B1. Il s'agit d'un imprimé spécial intitulé « *Désignation de propriété* » à compléter par le contribuable comportant la liste des parcelles avec leur Commune de situation, leur numéro cadastral leur surface et leur nature. Ce document est téléchargeable sur internet en annexe 3 de l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt ou être demandé à la direction départementale des territoires du département dont dépendent les parcelles.

5. Une notice d'information figurant sur un imprimé A4. Une fois encore, il s'agit d'un imprimé spécial informant les contribuables de la portée de leur demande et de leur engagement. Ce

[453] Dans un souci de précision, cette procédure est ici reprise malgré le risque de répétition afin que le lecteur ait d'une seule lecture les étapes de celle-ci

[454] Sur le site cadastre.gouv.fr, après avoir complété l'adresse ou les références cadastrales des parcelles en nature de bois et forêts, il est possible d'obtenir et d'imprimer des plans de situation

[455] Les plans cadastraux peuvent être obtenus et imprimés via le site cadastre.gouv.

[456] BOI-CAD-DIFF-20-20-10-10

document est téléchargeable sur internet en annexe 4 de l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt ou être demandé à la direction départementale des territoires du département dont dépendent les parcelles.

b. L'ENGAGEMENT A SOUSCRIRE

287. Les héritiers, donataires ou légataires prennent, pour eux et pour leurs ayants cause, l'engagement :
- soit d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de la mutation l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-4 et L. 313-2 du Code forestier ;
- soit, si, au moment de la mutation, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter dans le délai de trois ans à compter de la date de mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans une telle garantie. Le bénéficiaire doit prendre, en outre, l'engagement d'appliquer aux bois et forêts le régime d'exploitation normale prévu au décret du 28 juin 1930 pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.

L'engagement doit figurer dans l'acte portant transmission. Une souscription tardive ne permet pas de bénéficier de l'exonération partielle. A cet égard, en cas de mutation par décès, cet engagement doit être pris dans la déclaration de succession ou dans un document qui lui est indivisiblement annexé[457].

c. L'INSCRIPTION DE L'HYPOTHEQUE LEGALE DU TRESOR

288. L'exonération partielle est également subordonnée à la faculté laissée à l'administration aux termes du 3 de l'article 1929 du CGI d'inscrire sur l'immeuble objet même de la mutation une hypothèque légale sur tout ou partie de ce bien garantissant le paiement des droits complémentaire et supplémentaire éventuellement exigibles[458]. Dès lors que, par l'effet d'une cession (notamment un apport à un groupement foncier) consentie par un héritier antérieurement à la déclaration de succession, l'administration avait perdu cette faculté, les conditions d'application de l'exonération légale sont considérées comme non remplies[459]. L'inscription de l'hypothèque confère au Trésor un

[457] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 30 ; Cass. com. 12 octobre 1983 d'Orgeval Dubouchet : Bull. cass. IV-263
[458] Cass. Com., arrêt du 27 mars 1984, n° 82-14923
[459] Cass. com. 4 janvier 1994 n° 34 D, Jeanmaire : RJF 4/94 n° 494.

droit de préférence et un droit de suite qui, lorsque l'engagement n'est pas respecté, peuvent être exercés. La radiation de l'hypothèque ne peut être requise qu'à la suite de la mainlevée donnée par le service des impôts ayant requis l'inscription. Cette mainlevée n'est accordée qu'à l'expiration du délai de trente ans, ou après paiement des droits complémentaire et supplémentaire[460].

d. LE BILAN DE MISE EN ŒUVRE DU DOCUMENT DE GESTION DURABLE

289. L'article 281 H bis de l'annexe III au CGI prévoit que le bénéficiaire de l'exonération partielle doit produire tous les dix ans, à compter du jour de la signature de l'acte de donation ou de la déclaration de succession, un bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable mentionné à l'article L. 113-2 du Code forestier, de l'article L. 122-1 du Code forestier à l'article L. 122-3 du Code forestier, et à l'article L. 122-6 du Code forestier, répondant au modèle fixé par arrêté du ministre chargé de la forêt.

Ce bilan[461] comporte les éléments suivants :

- l'identité et l'adresse du bénéficiaire de l'exonération ou du groupement forestier dont les membres bénéficient des exonérations ;
- la liste des parcelles cadastrales concernées par l'exonération, l'indication de leurs contenances, des numéros des sections et lieudits ;
- la liste des coupes et travaux prévus sur les dix dernières années dans le ou les documents de gestion durable applicables sur cette même période ;
- la liste des coupes et travaux réalisés sur la période mentionnée ci-dessus au 3ème tiret.

Les bénéficiaires disposent de six mois à compter de la date d'échéance du délai de dix ans pour adresser ce bilan à la direction départementale chargée de la forêt[462].

3. La portée de l'exonération

290. L'exonération partielle édictée par l'article 793, 2-2° du CGI ne s'applique qu'aux droits de mutation à titre gratuit. La taxe de publicité foncière ne peut donc qu'être perçue selon les règles

[460] BOI-REC-GAR-10-20-40 n° 350 à 370
[461] ANNEXE 15 et 16
[462] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 40

du droit commun[463]. Il convient de s'interroger sur l'application du régime de faveur dans le cas où les bois et forêts sont aliénés antérieurement au dépôt de la déclaration de succession ou au paiement des droits. Si l'aliénation porte sur la totalité des biens transmis à titre gratuit, l'héritier ne peut plus valablement souscrire l'engagement d'exploitation dans la déclaration de succession et l'administration fiscale ne peut plus prendre utilement l'inscription d'hypothèque légale. Le régime de faveur ne peut s'appliquer. En revanche, si la déclaration est souscrite avant la vente des bois, l'engagement des héritiers est valable et ils peuvent bénéficier de l'exonération partielle des droits de succession, la vente n'étant pas une cause de déchéance. Par ailleurs, la vente partielle de bois et forêts reçus par succession, avant la souscription de la déclaration, ne s'oppose pas à l'application de l'exonération partielle, si la valeur de la partie des bois et forêts restant la propriété des héritiers est suffisante pour garantir la créance éventuelle du Trésor et alors que les acquéreurs des bois et forêts ont pris eux-mêmes l'engagement d'exploiter[464].

4. Clause à insérer dans une donation avec réserve d'usufruit portant sur des bois et forêts

291. **DECLARATIONS FISCALES**

En vue de bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de la valeur des biens, édictée par l'article 793, 2-2° du Code général des impôts, et applicable aux biens immobiliers dont s'agit, le DONATEUR, +++ et +++, DONATAIRE en NUE-PROPRIETE, déclarent :

1°) Avoir obtenu, pour

Variante 1 :

la totalité

Variante 2 :

la quasi-totalité

poursuivre

des parcelles, du directeur des territoires du département du +++, en date du +++, un certificat

[463] Rép. Lagorce : AN 12 juillet 1975 p. 5203 n° 19505.

[464] Cass. com. 5 octobre 1982, consorts Proust : RJF 3/83 n° 478 ; Cass. com. 13 novembre 1984, Cardon de Montigny : Bull. cass. n° 307 p. 247 ; Rép. Doligé : AN 1er janvier 2001 p. 71 n° 46997

n°+++ dont une copie est demeurée ci-annexée après mention attestant que les bois ci-dessus désignés sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-3 du Code forestier.
Ce certificat sera remis, à l'appui du présent acte, lors de la formalité fusionnée.
2°) En conséquence, le DONATEUR, +++ et +++, DONATAIRE en NUE-PROPRIETE s'engagent expressément et engagent leurs ayants causes :
– à présenter, dans un délai de trois ans à compter de la date de ce jour, l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-3 du Code forestier ;
En outre, le donateur et le donataire s'engagent pour eux et pour leurs ayants causes, savoir :
– à appliquer cette garantie aux bois et forêts ci-dessus désignés pendant un délai de 30 ans ;
– à soumettre pendant tout le délai nécessaire à la présentation de cette garantie, les bois et forêts ci-dessus désignés à un régime d'exploitation normale, dans les conditions déterminées par le décret du 28 juin 1930 ;
– et à adresser à la direction départementale chargée de la forêt, dans un délai de dix ans, à compter de ce jour, un bilan de mise en œuvre des documents de gestion durable cités aux articles L. 122-1 à L. 122-3 du Code forestier, selon les normes fixées par l'article 281 H bis de l'annexe III au Code général des impôts ; et à renouveler ce bilan tous les dix (10) ans.

Les parties déclarent être parfaitement informées que l'exonération partielle prévue au 2° du 2 de l'article 793 du CGI est également subordonnée à la faculté laissée à l'administration aux termes du 3 de l'article 1929 du CGI d'inscrire sur l'immeuble objet même de la mutation une hypothèque légale sur tout ou partie de ce bien garantissant le paiement des droits complémentaire et supplémentaire éventuellement exigibles.

Les bois ci-dessus désignés d'une superficie globale de +++ ont été évalués en pleine propriété à la somme de +++ EUROS, ainsi qu'il est dit ci-dessus.
Rajouter le cas échéant, si le certificat n'a pas été obtenu sur la totalité des parcelles transmises
Néanmoins, le certificat dont s'agit n'a pas été obtenu pour la totalité des parcelles de bois, mais seulement pour une superficie de +++, soit une différence, eu égard à la superficie globale de +++, évaluée à la somme de +++ EUROS.
En conséquence de quoi, la valeur vénale des parcelles de bois, dont le quart seulement est passible

des droits de mutation à titre gratuit, peut être évaluée à la somme globale de +++ (en lettres et en chiffres).
La part taxable des droits donnés concernant les parcelles de bois dont s'agit s'établit ainsi qu'il suit, savoir :
Poursuivre en établissant de manière chiffrée la liquidation

B. Les cumuls autorisés en matière de transmission de bois et forêts[465]

Lors de toute transmission à titre gratuit, le praticien doit pour assurer l'exigibilité des droits de mutation à titre gratuit, passer par l'accomplissement de trois étapes : déterminer l'assiette (valeur des biens à transmettre), liquider les droits (calcul des droits) et les payer.

1. Les régimes d'assiette applicables aux bois et forêts

La transmission des bois et forêts bénéficie déjà d'un régime dédié prévu par l'article 793, 2-2° du CGI[466].

a. L'APPLICATION DE L'ARTICLE 787 C DU CGI AUX BOIS ET FORETS

292. L'article 787 C du CGI prévoit que sont exonérées, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmis par décès ou entre vifs. Il résulte de la base Bofip que :
- Les biens affectés à l'exploitation sont les biens nécessaires à l'exercice de la profession. Ce critère est donc indépendant de la présence du bien à l'actif du bilan de l'entreprise.
- Les biens affectés à l'exploitation s'entendent des biens nécessaires à l'exercice de la profession. Le régime d'imposition (bénéfice réel, régime simplifié, etc.) est sans incidence sur le champ d'application de cette exonération partielle[467].

[465] Propos repris de « *Bois et forêts : florilège de régimes de faveur* » par A. Arnaud-Emery, JCP N 2017, n° 11, 1135
[466] Voyez A
[467] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, n° 10

Interrogé sur le point de savoir si la transmission à titre gratuit de bois et forêts ou des parts sociales de groupements forestiers est susceptible d'ouvrir droit au bénéfice de l'exonération partielle des articles 787 B et C du CGI, le ministre a répondu que « *La question posée appelle une réponse affirmative sous réserve du respect des autres conditions prévues pour le bénéfice du régime. En effet, l'exploitation forestière dont les revenus sont soumis au régime spécial prévu à l'article 76 du Code général des impôts*[468] *constitue pour l'application des articles 787-B et 787-C une activité agricole* »[469]. Cette réponse ministérielle a été reprise dans la base Bofip[470] qui précise au surplus qu'il est nécessaire qu'il y ait une véritable entreprise transmise, au-delà de la simple transmission de bois et forêts soumis au régime fiscal de l'article 76 du CGI en matière d'impôt sur le revenu. Par suite, l'administration fiscale souligne que seule la transmission des bois et forêts exploitée formant une entreprise peut bénéficier du régime de l'article 787 C du CGI. Une distinction est ainsi établie entre les propriétaires de bois et forêts exploitants et les propriétaires de bois et forêts non exploitants.

Cette distinction a été explicitée en matière de plus-values pour déterminer si la transmission de bois et forêts déclenche l'imposition de plus-values professionnelles ou immobilières[471]. En effet, aux termes de l'article 76 A du CGI *« Les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH lorsque l'activité d'exploitation ou de gestion de ces terres et peuplements n'est pas exercée à titre professionnel par le cédant au sens du IV de l'article 155* ». Il résulte de l'article 76 A du CGI et des commentaires de l'administration que deux catégories de sylviculteurs doivent être distinguées :

- les sylviculteurs professionnels ;
- les sylviculteurs non professionnels.

Les premiers réalisent des plus-values professionnelles lorsqu'ils cèdent des parcelles boisées, le cas échéant exonérées, sur le fondement de l'article 151 septies du CGI. Les seconds réalisent des plus-values immobilières à raison de la cession à titre onéreux de leurs parcelles boisées. Pour déterminer la nature de la plus-value réalisée, il convient en principe de s'attacher à l'activité

[468] Régime forestier forfaitaire
[469] Rép. Min. Bobe, JO AN, 28 décembre 2004, n° 46956, p. 10461
[470] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 40
[471] La question du régime fiscal applicable en matière de plus-value en cas de vente de parcelles en nature de bois et forêts a suscité depuis 2004 une vive polémique et donc de nombreux écrits : Pour un résumé, V. A. Arnaud Emery, Querelle autour des bois et forêts : JCP N 2011, n° 1, 1003 ; RD rur. 2011, étude 2

exercée par le sylviculteur ; en d'autres termes, son "comportement" détermine le régime applicable. L'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité[472]. A cet égard, la base Bofip souligne que les propriétaires qui délégueraient la gestion de leurs terres ou qui confieraient en droit ou en fait la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat ou de toute autre convention, n'exerce pas l'activité forestière à titre professionnel[473]. En d'autres termes, la doctrine administrative fonde principalement la distinction entre sylviculteur non professionnel et sylviculteur professionnel sur l'existence ou non d'une gestion déléguée de la forêt par son propriétaire. Ainsi, le propriétaire forestier qui considère sa forêt comme un simple investissement immobilier à long terme ne peut arguer de l'article 787 C du CGI pour la transmission de celle-ci.

293. Le bénéfice de l'article 787 C du CGI repose sur trois conditions[474] :
– en cas d'acquisition à titre onéreux de l'entreprise par le défunt ou le donateur, le bénéfice de l'exonération n'est accordé que si l'entreprise individuelle a été détenue depuis plus de deux ans ;
– un engagement individuel doit être souscrit dans l'acte de donation ou la déclaration de succession et ce, par chacun des héritiers, donataires et légataires, qui s'engagent à conserver pendant quatre ans l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise individuelle ;
– l'un des héritiers, donataires ou légataires doit poursuivre l'exploitation de l'entreprise individuelle pendant les trois années qui suivent le décès ou la donation.
Cette condition implique que cette personne exerce à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise. La question s'est posée de l'appréciation de cette condition d'exploitation à titre habituel et principal en présence d'héritiers, donataires, légataires exerçant déjà une profession lors de la transmission à titre gratuit. Le c de l'article 787 C du CGI dispose : « *L'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au b poursuit effectivement pendant les trois années qui suivent la date de la transmission l'exploitation de l'entreprise* ». La base Bofip précise que « *Cette condition implique que cette personne exerce à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise* ». En outre, lorsqu'une personne exerce simultanément plusieurs professions, l'activité principale s'entend normalement de celle qui constitue pour le redevable l'essentiel de ses activités économiques, même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. A titre de faisceaux

[472] L'article 76 A du CGI renvoie à l'article 155 du CGI et à BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, commentant ce dispositif
[473] BOI-BA-SECT-20, n° 20
[474] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, n° 20

d'indices, on s'attachera à des éléments comme le temps passé dans chaque activité, l'importance des responsabilités exercées et des difficultés rencontrées. Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être retenu (par exemple lorsque les diverses activités professionnelles sont d'égale importance), il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de ses revenus[475]. Cette position administrative est contredite par une solution jurisprudentielle selon laquelle pour l'application de l'article 787 C du CGI, dans sa rédaction antérieure à la loi 2005-882 du 2 août 2005, il ne peut être imposé à l'héritier d'exercer physiquement l'activité matérielle objet de l'entreprise transmise et d'en retirer un revenu professionnel pour prétendre au bénéfice de l'exonération partielle prévue par ce texte, sauf à confondre poursuite de l'exploitation de l'entreprise et exercice au sein de celle-ci d'une activité professionnelle et à considérer, ultra legem, que l'article 787 C précité impose à l'héritier d'exercer lui-même l'activité physique objet de l'entreprise transmise, alors même que la poursuite de l'exploitation peut parfaitement s'entendre en termes de gestion administrative et commerciale assurant la continuation de l'activité de production (au demeurant exécutée, avant même le décès de l'exploitant, par une dizaine de salariés) et faisant partie intégrante et essentielle de l'exploitation[476]. Par suite, si l'exploitant sylvicole exerce une activité professionnelle en parallèle, il risque de se voir refuser l'application du régime de faveur lors de sa transmission, sauf à se pourvoir devant les tribunaux qui ont une interprétation conforme au texte, de la notion de poursuite effective de l'activité.

b. LA POSSIBILITE DE CUMULER LES REGIMES MONICHON ET DUTREIL

294. Les régimes des articles 793, 2-2° et 787 C du CGI sont des régimes d'exonération partielle applicables au niveau de l'assiette. Il convient donc de s'interroger sur le point de savoir si une application cumulative de ces derniers est envisageable. De manière générale, lorsque le législateur

[475] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, n°90

[476] CA Pau 10 janvier 2013 n° 11/03410, 1e ch., DDFP Landes c/ c ; Dans une nouvelle affaire la Cour D'appel de Grenoble a jugé que les textes ne prévoient pas que l'activité exploitée dans le cadre de l'entreprise individuelle constitue l'activité principale de l'exploitant (CA Grenoble du 8 Septembre 2015, n 13/00609). Au cas particulier, au décès de sa mère l'héritier a continué l'exploitation et à ce titre, a été affilié à la MSA et a poursuivi l'exploitation en continuant d'embaucher le chef de culture et l'ouvrier entré au service de sa mère le 12 février 2004. Il a obtenu une autorisation d'arrachage en 2009, une identification en AOC Luberon en novembre 2009, et l'exploitation a fait l'objet en janvier 2012 d'une inspection du service régional de l'alimentation au titre de la conditionnalité des aides, portant sur l'utilisation des produits phytopharmaceutiques. L'administration fiscale avait estimé que la condition d'exercice effectif par l'héritier ne pouvait être remplie par l'héritier en raison de son éloignement géographique et de son activité de notaire

souhaite éviter une application cumulative de textes, il le précise expressément[477]. Au cas particulier, ni l'article 787 C ni l'article 793, 2-2° du CGI ne comporte d'exclusion. Il résulte en outre d'une réponse ministérielle que le bénéfice de l'exonération partielle est cumulable avec l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit des parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier prévue au 3° du 1 de l'article 793 du CGI[478]. Par suite, le cumul des régimes 793, 2-2° et 787 C du CGI devrait être applicable. Ce cumul aboutirait à réduire l'assiette taxable des bois de 93,75 % de leur valeur[479]. Diminuer l'assiette au maximum permet de réduire d'autant l'utilisation des abattements à caractère général. Ainsi, en cas de donation au profit d'un enfant, l'abattement de 100 000 € ne sera ici amputé que de 6,25 % pour permettre d'aboutir à une absence de taxation. Le solde de cet abattement pouvant ainsi être utilisé pour limiter les droits exigibles pour la transmission de biens non exonérés.

c. L'INTERET DES REGIMES D'EXONERATION EN PRESENCE D'UNE TRANSMISSION PORTANT PARTAGE QUI N'EST PAS PUR ET SIMPLE.

295. La liquidation des droits de mutation en matière de donation-partage s'opère sur une base différente suivant que le partage est pur et simple, c'est-à-dire que les biens sont attribués à chaque copartageant dans la proportion de ses droits, sans soulte ni plus-value, ou qu'au contraire les biens attribués ne correspondent pas aux droits des donataires dans la masse des biens donnés ou que des soultes sont stipulées à l'effet d'égaliser les lots[480]. Lorsque, dans une donation-partage, les attributions des biens donnés sont faites en proportion des droits de chaque copartageant, le partage est dit « pur et simple » et l'impôt de mutation à titre gratuit exigible doit être liquidé en tenant compte de la dévolution des biens dans le lot de chaque gratifié[481]. Lorsque les biens donnés ne sont pas répartis entre les copartageants dans la proportion de leurs droits sur ces biens, compte tenu, le cas échéant, des avantages particuliers consentis par le donateur, le partage n'est pas pur et

[477] Dans sa version issue de la Loi n°2006-11 du 5 janvier 2006, le II de l'article 790 A du CGI qui prévoyait un régime d'exonération d'assiette à l'époque précisait « Lorsque les donataires ont exercé l'option prévue au I, le bénéfice de ses dispositions est exclusif de l'application de l'article 787 B sur la fraction de la valeur des parts représentative des biens autre que le fonds artisanal, le fonds de commerce, le fonds agricole ou la clientèle, et de l'article 787 C à raison de la donation à la même personne des biens autres que le fonds artisanal, le fonds de commerce, le fonds agricole ou la clientèle, affectés à l'exploitation de l'entreprise »

[478] Rép. Min. Des Esgaulx n° 10587, JO AN du 18 mars 2008, p. 2322, in BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 40

[479] Soit une assiette de 100 ; application d'une première exonération : 100 – (100 x 75 %) = 25 ; puis de la seconde exonération : 25 – (25 x 75 %) = 6,25 ; soit une exonération totale de 100 – 6,25 = 93,75

[480] Rép. Marchand : AN 11 mai 1981 p. 2011 n° 34361, non reprise dans la base Bofip

[481] Rép. Forens : AN 31 mars 1977 p. 1365 n° 35285, non reprise dans la base Bofip ; Dans le même sens : Rép. Lepeltier : AN 4 mai 1979 p. 3441 n° 13051, non reprise dans la base Bofip

simple, les droits de mutation à titre gratuit doivent donc être liquidés, non sur la valeur des biens compris dans chaque lot, mais sur les droits revenant à chaque gratifié dans la valeur globale brute des biens donnés[482]. En présence d'une donation-partage conjonctive, les soultes ne sont pas visibles, elles sont dites compensées. Tel est le cas lorsque des parents font une donation-partage à leurs deux enfants, l'un recevant des biens provenant d'un seul de ses parents, l'autre recevant des biens provenant pour moitié de son père et pour moitié de sa mère. Dans la situation évoquée, chaque enfant n'a pas reçu son émolument théorique dans les biens donnés par chacun de ses parents, il convient de considérer que le partage n'est pas pur et simple, même s'il n'y a pas versement de soulte. Les droits de mutation doivent donc être liquidés d'après les droits théoriques de chaque enfant, d'une part, dans la masse des biens donnés par son père, d'autre part, dans la masse des biens donnés par sa mère, l'abattement prévu à l'article 779, I du CGI étant effectué lors de chaque liquidation. Les biens de communauté doivent être considérés comme donnés, par parts égales, par chaque conjoint[483].

296. Ces principes de liquidation sont applicables en présence d'une entreprise transmise sur le fondement de l'article 787 C du CGI[484].

Exemple : Donation-partage au profit des deux enfants A et B du donateur comportant des biens exonérés à hauteur des trois quarts pour 100 000 € et des biens non exonérés pour 140 000 €, soit un total de 240 000 €.

A reçoit les biens partiellement exonérés pour 100 000 € et une soulte de 20 000 € de son frère B.

B reçoit les biens non exonérés pour 140 000 € à charge pour lui de verser à son frère 20 000 € de soulte.

Dès lors qu'il y a stipulation d'une soulte, les droits de donation sont calculés en tenant compte des droits théoriques de chaque enfant dans la masse donnée et à partager.

L'assiette des droits est donc la suivante : 240 000 € - (100 000 € × 75 %) = 165 000 €.

Soit pour chaque enfant 82 500 €. Compte tenu de l'abattement applicable aux mutations en ligne directe, il n'y a aucun droit à payer.

[482] Rép. Farinez : AN 31 juillet 1948 p. 5165, non reprise dans la base Bofip ; Rép. Marchand : AN 11 mai 1981 p. 2011 n° 34361, non reprise dans la base Bofip

[483] Rép. Min. Huguet : AN 17 janvier 1983 p. 283 n° 14053

[484] Rép. Min. Vachet, AN 28 mars 2006, n° 81926, p. 3343

2. Les régimes applicables lors de la liquidation aux bois et forêts

297. De manière traditionnelle, les droits de succession ou de donation sont calculés sur la part nette revenant à chaque bénéficiaire. Le calcul des droits comporte trois étapes : application d'abattements à caractère général et spécial sur la part nette taxable de chaque redevable, calcul des droits selon un tarif dont le taux varie selon le lien existant entre les parties et, le cas échéant, application d'une réduction de droits. Bien évidemment, l'abattement en ligne directe en cas de transmission au profit des enfants s'appliquera à raison de 100 000 € par parent et par enfant. La base Bofip ouvrant aux bois et forêts le bénéfice de l'article 787 C du CGI, elle permet consécutivement l'application de la réduction de droits de l'article 790 du CGI, selon lequel « *Les donations en pleine propriété des parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 B bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans* »[485]. Il résulte de la formulation de l'article 790 du CGI[486] que son bénéfice peut être dissocié de l'application de l'article 787 C du CGI. Par suite, il serait possible d'appliquer la réduction de droits de 50 % en présence d'une application de l'article 793, 2-2° du CGI si les conditions de l'article 787 C du CGI sont réunies, et ce même si son application n'est pas requise.

3. Le régime du paiement fractionné et différé applicable aux bois et forêts

298. Les droits de mutation à titre gratuit doivent en principe être payés comptant. Toutefois, le paiement des droits exigibles sur les mutations à titre gratuit d'entreprises est susceptible d'être différé pendant cinq ans, puis, à l'expiration de cette période, fractionné sur dix ans. Institué par le décret 85-356 du 23 mars 1985, ce dispositif est codifié sous les articles 397 A et 404 GA à 404 GD de l'annexe III au CGI. Le régime de paiement différé et fractionné défini à l'article 397 A de l'annexe III au CGI est susceptible de s'appliquer à toutes les mutations à titre gratuit, entre vifs ou par décès, ayant pour objet une entreprise individuelle ou des droits sociaux dans des sociétés non

[485] BOI-ENR-DMTG-20-30-20-50, n° 20
[486] L'article 790 du CGI énonce « *qui réunissent les conditions énumérées à l'article* » et ne dit pas « *qui bénéficient de l'article* ».

cotées en bourse. L'article 397 A de l'annexe III au CGI subordonne l'application du paiement différé aux conditions suivantes.

- l'entreprise individuelle doit avoir pour objet une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Son régime d'imposition est sans incidence ;
- la transmission doit porter sur une entreprise individuelle exploitée par le défunt ou le donateur.
- la transmission doit porter sur l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels de l'entreprise individuelle (c'est-à-dire nécessaires à l'exercice de la profession, qu'ils soient ou non-inscrits à l'actif du bilan)[487].

Par suite, si l'exploitation des bois et forêts est analysée au regard de l'article 787 C du CGI comme une véritable entreprise, rien ne s'oppose à ce que les droits résiduels à acquitter bénéficient du crédit de paiement. La transmission des bois et forêts lorsqu'elle peut être analysée comme la transmission d'une véritable entreprise peut bénéficier de tous les régimes de faveur afférents.

§2. La fiscalité applicable à l'auteur de la transmission

299. La transmission à cause de mort ou la donation portant sur des bois et forêts est susceptible de rendre exigible des plus-values. Aux termes de l'article 76 A du CGI, « *Les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH lorsque l'activité d'exploitation ou de gestion de ces terres et peuplements n'est pas exercée à titre professionnel par le cédant au sens du IV de l'article 155* ».

A. La dualité de régimes applicables

300. Depuis la réforme des plus-values immobilières intervenue en 2004, la question de la qualification de la sylviculture, activité professionnelle ou non, a fait couler beaucoup d'encre. L'enjeu n'est pas négligeable, puisque c'est celui d'une exonération de plus-value taxable au taux de 34,5 %. La dialectique du débat est simple et claire, si la sylviculture est une activité professionnelle, les terrains en nature de bois et forêts détenus par un sylviculteur personne

[487] BOI-ENR-DG-50-20-50 n° 80 à 100

physique ou morale constituent des éléments du patrimoine professionnel de ce dernier et par suite, toute opération ou événement ayant pour effet de faire sortir un tel élément de l'actif de l'entreprise ou de lui retirer définitivement tout ou partie de sa valeur, constitue le fait générateur d'une plus-value professionnelle imposable selon les dispositions de l'article 39 duodecies et suivants du CGI. En revanche, si la sylviculture n'est pas une activité professionnelle, mais uniquement une activité économique susceptible de générer des revenus imposables, les terrains en nature de bois et forêts détenus par un sylviculteur personne physique ou morale constituent des éléments relevant du patrimoine privé de ce dernier, et par suite, seuls certains événements sont de nature à emporter taxation d'une plus-value qui sera au surplus de nature privée. En effet, la transmission entre vifs ou à cause de mort de bois et forêts opérera purge de la plus-value – tout comme le transfert de propriété à titre gratuit d'un immeuble – et, par suite, seule la transmission à titre onéreux emportera taxation d'une plus-value immobilière des particuliers, conformément aux dispositions des articles 150 U et suivants du CGI.

Les termes du débat posés, il convient pour une meilleure compréhension de faire un bref aperçu de l'évolution de la fiscalité applicable en la matière depuis le début de notre décennie (1), sans pour autant faire de l'histoire du droit. Ce rapide aperçu permettra de déterminer quelles sont aujourd'hui, les nouveaux termes du débat, car, à notre sens, le législateur, dans un souci d'équité, a réformé le statut du sylviculteur, mais n'a fait que déplacer le problème, sans pour autant le résoudre définitivement (2).

1. L'historique et les raisons d'être de la querelle et de l'institution de l'article 76 A dans le Code général des impôts

a. LA PERIODE ANTERIEURE AU 1ER JANVIER 2004, PERIODE MARQUEE PAR UNE EXONERATION QUASI SYSTEMATIQUE.

301. Avant le 1er janvier 2004, le régime prévoyait que les terrains forestiers étaient par principe affectés à une exploitation agricole, et par suite, que la cession des terres relevait consécutivement des plus-values professionnelles. Ce champ d'application arrêté, ces plus-values professionnelles étaient systématiquement exonérées sur le fondement de l'article 151 septies du CGI, lorsque :

- l'activité professionnelle était exercée depuis plus de 5 ans,

- les recettes n'excédaient pas le double des limites du forfait – « *forcément* » le cas en matière de forfait forestier,
- et lorsque les biens cédés ne constituaient pas un terrain à bâtir.

S'il arrivait que cette plus-value ne puisse être exonérée, car l'activité n'était pas exercée depuis plus de 5 ans, par un « *coup de baguette magique* » ou plutôt par l'effet d'une exception législative voulue, les terrains en nature de bois et forêts « *basculaient du côté obscure* » du patrimoine privé du sylviculteur. Relevant alors des éléments du patrimoine privé, la cession des terres générait une plus-value immobilière qui pouvait alors être exonérée de la manière suivante :

- l'article 150-D-2° du CGI disposait que la cession des terrains à usage forestier était exonérée lorsque leur prix de cession au mètre carré n'excédait pas un certain montant fixé par décret, soit à 4 francs ou à 0,61 €uros.
- seule la valeur du terrain devait être prise en compte, celle des peuplements étant expressément exonérée par l'article 150-D-3° du CGI. Cette dissociation du sol et des plantations ainsi que l'exonération systématique des peuplements se justifiaient par le fait que la cession future des « *plantes ou arbres* » était déjà imposée dans le cadre du forfait forestier et que pour éviter une double imposition, il fallait les exonérer au moment de la vente effective.
- au surplus, les terrains pouvaient, le cas échéant, bénéficier de l'abattement pour délai de détention de plus de 22 ans[488].

b. LA PERIODE POSTERIEURE AU 1ER JANVIER 2004, OUVERTURE D'UNE PERIODE D'INCERTITUDE.

302. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 ayant réformé le régime des plus-values immobilières a supprimé les dispositions particulières des articles 150-D 2° et 3° du CGI. Toutefois, il a été institué en même temps, à l'article 150 VF III du Code précité, une nouvelle réduction d'impôt en cas de cession de peuplements forestiers par une personne physique. Il en résultait ainsi un doute important quant à la qualification de l'activité du sylviculteur. En effet, en supprimant les dispositions particulières des articles 150-D 2° et 3° du CGI, il en découlait le principe selon lequel la cession de terrains en nature de bois et forêts générait nécessairement une plus-value professionnelle imposable selon les dispositions des articles 39 duodecies et suivants du

[488] Sur le régime applicable avant 2004, voyez DA 5E-61 n° 16 ; Rép. Min. Fèvre, AN 19 avril 1979, p. 2756, n° 2137 ; DA 8M-1524, n° 3 et 22 ; Instr. 30 décembre 1976, BOI 8M-1-76, notamment, n° 135

Code précité, exonérée le cas échéant, sur le fondement de l'article 151 septies du Code précité. Cependant, par l'institution de cette nouvelle réduction d'impôt visant les cessions de peuplements forestiers, il pouvait être conclu au maintien du régime des plus-values immobilières dans certains cas de cessions de bois et forêts ; certes, mais dans quels cas ? Des auteurs se sont penchés sur cette difficulté d'interprétation, qualifiant cette situation de « *contresens législatif* »[489]. La pratique notariale perturbée par cette incertitude a obtenu une réponse à ces attentes de clarification lors de la publication de la réponse ministérielle Dubourg.

c. LA CLARIFICATION APPORTEE PAR LA REPONSE MINISTERIELLE DUBOURG, EN DATE DU 24 OCTOBRE 2006.

303. A titre liminaire, il convient de souligner que la question de la « *puissance* » ou plus simplement de la portée des réponses ministérielles, ne se posent plus[490]. Elles constituent ainsi une interprétation d'un texte fiscal opposable à l'administration fiscale. Il a ainsi résulté de cette réponse ministérielle deux enseignements :

- La cession, ou plus généralement, la transmission de biens en nature de bois et forêts génère une plus-value professionnelle, que ce transfert soit réalisée par un particulier, simple détenteur de bois et forêts ou par un professionnel de la sylviculture.
- Cette plus-value est susceptible de bénéficier de l'exonération de l'article 151 septies du Code général des impôts[491].

Non convaincus de la portée de cette réponse ministérielle, d'aucuns ont affirmé, se fondant sur la définition de l'activité professionnelle insérée dans l'instruction administrative en date du 13 mai 2009, (BOI 5K-1-09), commentant le dispositif de l'article 151 septies du CGI, que la cession de terrains en nature de bois et forêts pouvait relever en considération de la situation du contribuable soit du régime des plus-values immobilières soit de celui des plus-values professionnelles[492].

A notre sens, la publication de l'instruction administrative commentant le régime d'exonération de

[489] Voyez notamment, par E. Bentejac, La Revue Fiscale Notariale n° 1, Janvier 2007, Alerte 1, « Variations autour des plus-values en matière de bois et forêts » ; du même auteur, La Revue Fiscale Notariale n° 7, juillet 2006, Etude n° 11, « Synthèse sylvicole et pratique notariale »

[490] Voyez BOI-SJ-RES-10-10-10, n° 200 ; Instr. 4 octobre 2010, BOI 13L-10-10, n° 29

[491] Voyez sur ce point, par A. Arnaud-Emery, La semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 51, 21 décembre 2007, 1336, « La sylviculture est une activité professionnelle – quelles sont les implications fiscales de cette affirmation ? »

[492] Voyez par C. Gourgues, La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 42, 16 octobre 2009, 1292, « Cession de parcelles boisées : quel régime de plus-value appliquer ? » ; pour une position en faveur du régime des plus-values immobilières : F. Delorme, Défrénois 2008, art. 38844, « La cession de terrains à usage agricole ou forestier »

l'article 151 septies du CGI n'a pas eu pour effet de « *mettre un terme définitif à la controverse* ». Elle a au contraire renforcé la conviction du législateur de modifier la loi pour que la sylviculture et donc plus généralement les propriétaires de bois et forêts puissent continuer à bénéficier d'un régime favorable, notamment en matière de plus-values. Tant que l'instruction n'avait pas été publiée, l'application de l'exonération de l'article 151 septies du CGI lors de la cession de bois et forêts était possible. Dès lors que cette instruction est venue préciser les contours exactes de la définition de l'activité exercée à titre professionnel lorsque le cédant est une personne physique, il n'a plus été possible pour le propriétaire de bois et forêts se contentant de simplement détenir ses bois, les faisant entretenir par un professionnel, en profitant uniquement des subsides de ceux-ci, d'alléguer le bénéfice de l'exonération de plus-values professionnelles de l'article 151 septies du CGI en cas de vente de ces derniers[493]. Rappelons que selon cette instruction, pour que l'exonération s'applique, il faut que le contribuable cédant au cas particulier, participe aux actes nécessaires à l'activité et ce, de manière personnelle, directe et continue. Il résulte notamment de cette instruction que « *ne peuvent donc pas bénéficier des dispositions prévues à l'article 151 septies, notamment, les loueurs en meublé n'ayant pas la qualité de loueur professionnel au sens du VII de l'article 151 septies, les loueurs d'immeubles industriels et commerciaux munis de leurs équipements, les particuliers qui se livrent par l'intermédiaire de société de gestion à la location de wagons, containers, etc., les loueurs de fonds de commerce ainsi que les bailleurs à ferme* ».

304. Par suite, cette instruction nous apporte la précision suivante : le simple propriétaire de bois et forêts qui ne se charge pas de l'exploitation de ceux-ci, confiant cette mission à autrui, se limitant à percevoir le produit des coupes, n'exerce pas d'activité professionnelle au titre ces biens, ouvrant droit au bénéfice de l'exonération. Toutefois, il ne résulte nullement de cette instruction que la cession de parcelles en nature de bois et forêts ne relève pas des plus-values professionnelles. Le raisonnement est le suivant : pour déterminer la nature de la plus-value de cession d'un bien, il convient de s'interroger sur la nature du patrimoine auquel appartient ce bien. Une fois déterminée la nature du bien, élément relevant du patrimoine privé ou professionnel, permettant de qualifier le

[493] L'exclusion du sylviculteur simple détenteur du champ d'application de l'article 151 septies du Code général des impôts remonte exactement à la période où le régime en question a été modifié, savoir à l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2005 : sur la portée de cette réforme : voyez par A. Arnaud-Emery, La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 42, 19 octobre 2007, 1267, « Exonération au titre de la location-gérance : La nouvelle donne »

régime de plus-value applicable – plus-value des particuliers ou plus-value professionnelle – il convient de s'intéresser aux éventuels régimes d'exonération existant en fonction de la nature du bien et du patrimoine dont il dépend. Au cas particulier, le sylviculteur simple détenteur de bois ou professionnel de la filière, est imposé à raison de ces biens dans la catégorie des bénéfices agricoles (combinaison des articles 63 et 76 du CGI). Il en résulte que ces biens, savoir les bois et forêts, relèvent de son patrimoine professionnel, de sorte que leur cession génère une plus-value professionnelle, le cas échéant, exonérée sur le terrain de l'article 151 septies du CGI. Toutefois, compte tenu de la définition des personnes concernées par le dispositif de l'exonération, seuls les sylviculteurs professionnels de la filière pourront prétendre au bénéfice de l'exonération, toutes les autres conditions étant par ailleurs satisfaites.

Ce raisonnement est exactement le même que celui appliqué aux loueurs de fonds de commerce. Les bailleurs de fonds sont imposés s'agissant des loyers perçus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, de sorte que le fonds de commerce s'il vient à être cédé, emporte taxation d'une plus-value professionnelle, laquelle ne pourra être exonérée sur le fondement de l'article 151 septies du CGI, le loueur de fonds n'exerçant pas une activité professionnelle au sens de cet article. Pour autant, rien n'a fait basculer le fonds de commerce dans le patrimoine privé. La même comparaison pourrait être faite avec les loueurs en meublé non professionnel ; à la différence justement que le législateur ne souhaitant pas pénaliser cette catégorie de contribuables les a fait basculer, par l'institution d'une disposition législative particulière du côté des plus-values immobilières en cas de vente des biens immobiliers servant à l'activité.

Il apparaît désormais certains que des contribuables détenant des droits sur des biens professionnels (fonds de commerce, immeubles, bois) ne peuvent plus bénéficier de l'article 151 septies du CGI et ce, alors qu'ils sont imposés dans une catégorie professionnelle (BIC ou BA, au cas particulier eu égard aux exemples fournis). En d'autres termes, le simple fait d'être imposé dans une catégorie professionnelle est insuffisant pour qualifier une activité professionnelle au sens de l'article 151 septies du CGI. Toutefois, le fait de ne pouvoir bénéficier de ce régime d'exonération ne les exclus pas pour autant du régime des plus-values professionnelles.

Et justement, voilà, quelle a été la difficulté s'agissant des sylviculteurs. La cession des parcelles boisées continuait à être imposée en matière de plus-value professionnelle, sans pouvoir, pour une certaine catégorie de sylviculteurs, savoir les simples détenteurs de bois, confiant la gestion à des tiers, prétendre au bénéfice d'une exonération quelconque. Cette rupture d'égalité devant

l'exonération explique ainsi ce qui a poussé le législateur à instituer le nouvel article 76 A du CGI, aux termes duquel « *Les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH lorsque l'activité d'exploitation ou de gestion de ces terres et peuplements n'est pas exercée à titre professionnel par le cédant au sens du I de l'article 151 septies* ». L'insertion de ce régime aboutit à ré instituer le régime à étage qui existait avant la réforme de 2004, avec les nuances que nous allons voir. Cette idée de ré institution d'un régime analogue à celui qui était en vigueur avant 2004 est d'ailleurs expressément exprimée par l'administration fiscale dans l'instruction publiée le 25 février 2010, BOI 5E-3-10, commentant le nouveau dispositif (au n° 3 de l'instruction, l'administration emploie le mot « *rétablit* »).

2. Le nouveau raisonnement en matière de transmission de parcelles boisées

305. Comme ce fut le cas en 2010, en matière de TVA, il appartient aux praticiens d'opérer un « *reset* » au niveau de ses réflexes en matière de plus-values de cession de parcelles boisées. Il est assez risible de constater que chaque fois que la logique et l'interprétation des textes aboutissent à une situation qui contrarie une certaine catégorie de contribuables, le législateur intervienne pour contenter « *les incompris* » au mépris des principes fondamentaux de la matière, au cas particulier, fiscale. Cette situation s'est déjà produite lorsque des réponses ministérielles venaient contrecarrer les stratégies patrimoniales de certains[494]. Au cas particulier, ce qui est choquant, ce n'est pas d'augmenter les cas ou chances d'exonération, ou de limiter l'impôt, bien au contraire, personne ne s'en plaindra, c'est plutôt de constater comment les fondamentaux sont tordus pour arriver à atteindre l'objectif poursuivi. La fiscalité est construite sur une logique certes complexe qui doit être respectée sauf à tout mettre à plat et reconstruire sur de nouvelles bases. Ces états d'âme mis de côté, il convient de mesurer la portée du nouvel article 76 A du CGI[495].

[494] Voyez sur ce point : A. Arnaud-Emery, La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 50, 12 décembre 2008, 1359, « Transmission d'entreprise sociétaire – Mises à jour des régimes d'exonération et d'abattement » n° 25 et suivants ; Une intervention législative permet désormais que un ou des associés partant en retraite puissent bénéficier de l'exonération de l'article 151 septies A du Code général des impôts en matière de plus-values professionnelles, y compris lorsque c'est la société qui cède entre autre sa clientèle ou son fonds de commerce : insertion d'un I ter dans l'article 151 septies A du CGI venant prendre le contre-pied d'une réponse ministérielle Morisset, AN 24 octobre 2006, n° 89120, dispositif commenté par une instruction du 20 mars 2009, BOI 4B-3-09

[495] V. A. Arnaud Emery, Querelle autour des bois et forêts : JCP N 2011, n° 1, 1003 ; RD rur. 2011, étude 2

306. Le régime est désormais fixé à l'article 76 A du CGI, aux termes duquel « *Les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH lorsque l'activité d'exploitation ou de gestion de ces terres et peuplements n'est pas exercée à titre professionnel par le cédant au sens du IV de l'article 155* »[496].

Il résulte de l'article 76 A du CGI et des commentaires de l'administration que deux catégories de sylviculteurs doivent être distinguées :

- les sylviculteurs professionnels ;
- les sylviculteurs non professionnels.

Les premiers réalisent des plus-values professionnelles lorsqu'ils cèdent des parcelles boisées, le cas échéant exonérées, sur le fondement de l'article 151 septies du CGI. Les seconds réalisent des plus-values immobilières à raison de la cession à titre onéreux de leurs parcelles boisées. Pour déterminer la nature de la plus-value réalisée, il convient donc de s'attacher à l'activité exercée par le sylviculteur ; en d'autres termes, son "comportement" détermine le régime applicable. Pour déterminer si le cédant exerce une activité professionnelle ou non professionnelle, l'article 76 A du CGI renvoie au IV de l'article 155 du même Code. Aux termes du IV de l'article 155 du CGI, « *l'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité* ». La base Bofip commentant le dispositif de l'article 76 A du CGI renvoie quant à elle, aux commentaires administratifs BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, n° 90. Ces derniers définissent pour l''application de l'article 151 septies du CGI, la notion d'« *exercice d'une activité à titre professionnel* ». La notion d'exercice à titre professionnel est appréciée différemment selon que le cédant est une personne physique ou morale. Elle repose sur un faisceau d'indices. De nombreuses précisions sont apportées par la doctrine administrative.

307. S'agissant d'une personne physique, elle doit pour exercer son activité professionnelle participer aux actes nécessaires à l'activité et ce, de manière personnelle, directe et continue. Les actes nécessaires à l'activité s'entendent de ceux réalisés dans le cadre des fonctions que nécessite la gestion opérationnelle d'une entreprise ou d'une société. La nature des actes nécessaires dépend du type d'activité exercée et de la taille de l'entreprise ou de la société. Le fait que le contribuable ait participé au financement de l'activité ne saurait à lui seul caractériser l'exercice à titre

[496] BOI-BA-SECT-20 ; - Instr. 25 févr. 2010 : BOI 5 E-3-10

professionnel de l'activité. L'exercice d'une activité professionnelle n'est pas subordonné à la condition que le contribuable se consacre seul à l'accomplissement de l'ensemble des actes nécessaires à l'activité. Le concours de salariés ou l'exploitation conjointe de l'entreprise par plusieurs partenaires n'est pas incompatible avec l'exercice par le contribuable d'une activité professionnelle au sein de l'entreprise, dans la mesure où ce dernier participe effectivement aux actes nécessaires à l'activité. Ainsi, l'exercice des tâches nécessaires à l'activité peut être réparti entre plusieurs personnes. Il ne saurait donc être exigé qu'une personne accomplisse l'ensemble des actes nécessaires à l'activité pour que soit reconnu le caractère professionnel de l'exercice de celle-ci. Cette participation doit résulter de l'accomplissement d'un ensemble d'actes constitutifs d'une des fonctions nécessaires à l'entreprise et non d'actes isolés, même si ces derniers sont en eux-mêmes nécessaires à l'activité (signature des déclarations fiscales par exemple). Le contribuable doit participer en personne, pour son propre compte, à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. La notion de participation directe exige du contribuable qu'il s'implique dans la gestion opérationnelle de l'activité. Les contribuables qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives de propriétaires de l'entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales, ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion, ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise. De manière générale, les personnes qui confient, en droit ou en fait, la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention ne peuvent être considérées comme participant de façon personnelle, directe et continue à la gestion de l'entreprise. Sont plus généralement concernées les personnes investissant dans des entreprises dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé. La notion de participation continue implique un investissement constant et, en général, régulier dans le fonctionnement de l'entreprise. De ce fait, les activités de rapport ne sont pas en principe considérées comme pouvant être exercées à titre professionnel, quelle que soit l'organisation juridique de cette activité. Si la participation continue à la poursuite de l'activité suppose que le contribuable y consacre une grande partie de son temps, elle n'implique pas en revanche qu'il exerce là sa seule activité professionnelle ni que l'accomplissement des diligences en cause constitue sa profession principale.

308. Concernant les personnes morales, elles sont réputées exercer une activité professionnelle, lorsqu'elles développent notamment une activité agricole. Cela étant, les activités qui ne requièrent

pas le déploiement de diligences régulières ou continues ne sont pas considérées comme exerçant une activité professionnelle. Les entités qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires d'une entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales, ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion, ne peuvent pas être considérées comme participant directement à l'activité de l'entreprise. Au surplus, ne sont pas considérés comme exerçant une activité à titre professionnel, les sociétés ou groupements qui confient en droit ou en fait la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention. Plus généralement, les sociétés ou les groupements investissant dans des sociétés ou entités dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de leurs associés ou membres (sociétés civiles immobilières, sociétés civiles de portefeuilles, …) ne sont pas réputés exercer une activité professionnelle. Il convient de remarquer que l'exercice d'une activité professionnelle ne requiert nullement l'exercice par le cédant de cette profession à titre principal. En d'autres termes, il pourrait tout à fait survenir des cas particuliers où une personne salariée du secteur privé ou public soit également sylviculteur professionnel[497].

309. Pour conclure sur l'appréciation de la notion d'activité professionnelle, la doctrine administrative fonde principalement la distinction entre sylviculteur non professionnel et sylviculteur professionnel sur l'existence ou non d'une gestion déléguée de la forêt par son propriétaire[498]. Aussi, c'est uniquement dans les cas où la qualification reste incertaine après avoir appliqué le critère de la gestion déléguée ou non, qu'il conviendra de se référer aux indices posés par la base Bofip commentant le dispositif de l'article 151 septies du CGI.

B. Les conséquences de cette dualité

Cette dualité de régime applicable emporte des conséquences en matière de transmission à titre gratuit et à titre onéreux. Au cas particulier, seul le cas de la transmission à titre gratuit est envisagé, celui de la transmission à titre onéreux le sera en aval. Il convient de distinguer selon que la

[497] Il convient de rappeler que le bénéfice de l'article 151 septies du CGI n'est plus subordonnée à une condition d'exercice de l'activité à titre principal (BOI-BIC-PVMV-40-10-10, n° 100
[498] BOI-BA-SECT-20, n° 40

transmission entre dans le champ d'application des plus-values professionnelles (1) ou des plus-values immobilières (2).

1. L'imposition selon le régime des plus-values professionnelles

310. Si la transmission des parcelles entre dans le champ d'application des plus-values professionnelles, la donation ou la transmission à cause de mort de parcelles en nature de bois et forêts est alors susceptible de bénéficier de deux régimes d'exonération en matière de plus-value professionnelle.

L'article 151 septies du CGI est subordonné à deux conditions tenant à la durée d'activité et au montant des recettes réalisées. Le montant de recettes réalisé par le vendeur doit être apprécié par rapport au seuil de 250 000 € HT pour une exonération totale. Au cas particulier, les recettes perçues par un sylviculteur sont calculées eu égard au régime forestier forfaitaire. Il en résulte donc que sous réserve que l'activité ait été exercée pendant cinq années, l'exonération sera acquise, le seuil de 250 000 € HT étant forcément respecté (compte tenu des modalités de calcul des recettes prévues par l'article 76 du CGI).

L'article 151 septies B du CGI prévoyant un abattement pour délai de détention correspond à 10 % par année au-delà de la cinquième année de détention peut s'appliquer à la vente de parcelles boisées. Par suite, au bout de 15 ans, la plus-value de cession est exonérée. Ce régime impose que les parcelles soient des éléments d'actif immobilisé de l'entreprise, ce qui sera par principe, le cas chaque fois que l'activité exercée sera de nature professionnelle.

L'application de ces régimes permet l'exonération des plus-values à court ou long terme[499], ainsi que des taxes additionnelles (CGS, CRDS, prélèvements sociaux).

Si les conditions de ces régimes d'exonération ne sont pas satisfaites, le donateur dispose de la faculté d'opter pour le report d'imposition de l'article 41 du CGI. Aux termes de l'article 41 du CGI (dans sa rédaction issue de l'article 52 de la loi 2003-1312 du 30 décembre 2003), les bénéficiaires d'une transmission à titre gratuit d'entreprise individuelle peuvent se placer, sur option, sous un régime de report d'imposition permettant d'éviter l'imposition immédiate des plus-values constatées sur les éléments d'actif immobilisé lors de l'opération. Ce texte prévoit en outre

[499] L'article 151 septies B du CGI n'exonère que les plus-values à long terme

une exonération définitive de la totalité des plus-values en report dès lors que l'un des bénéficiaires de la transmission poursuit l'activité pendant au moins cinq ans. Il s'applique aux transmissions à titre gratuit d'entreprises individuelles qui interviennent au cours d'exercices clos depuis le 2 janvier 2004. Ce dispositif concerne toutes les transmissions d'entreprises individuelles exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui sont effectuées à la suite du décès de l'exploitant (succession) ou d'une donation entre vifs, quelle que soit la qualité de la personne physique bénéficiaire, et notamment, ses liens familiaux avec le précédent exploitant. Le report d'imposition prend fin lorsque l'un des événements suivants intervient avant l'expiration du délai de cinq ans, décompté de la date de transmission de l'entreprise : cession ou cessation totale de l'entreprise ou, si elle est antérieure, cession des biens transmis ou de ses droits par un bénéficiaire de la transmission. Le report est maintenu en cas de nouvelle transmission à titre gratuit ou de partage avec soulte dans le délai de cinq ans par l'un des héritiers ou donataires à condition que le bénéficiaire prenne l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lorsque l'un des événements visés ci-dessus intervient dans le délai de cinq ans, calculé à partir de la date de la transmission initiale. Il est également maintenu en cas d'apport en société de l'entreprise transmise à titre gratuit dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI si le ou les apporteurs s'engagent à acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date de cession ou de cessation de l'entreprise, ou à la date de cession d'un des éléments d'actif initialement transmis si elle est antérieure. Cet engagement doit être pris pour la durée de cinq ans restant à courir à la date de l'apport. En cas de cession de tout ou partie des titres reçus en rémunération de l'apport dans ce même délai, il est également mis fin au report (partiellement en cas de cession partielle des titres). Les bénéficiaires d'une transmission à titre gratuit d'entreprise individuelle qui ont opté pour le régime prévu à l'article 41 modifié du CGI sont soumis à des obligations déclaratives spécifiques. Pour les opérations réalisées depuis le 1er janvier 2006, en application du d bis du I de l'article 41 du CGI, ce dispositif ne peut être combiné avec les régimes d'exonération des plus-values prévus aux articles 151 septies (exonération en fonction des recettes) et 238 quindecies du CGI (exonération en fonction de la valeur des éléments cédés)[500].

Enfin, il convient de remarquer qu'en l'absence d'application de régimes d'exonération, en cas de

[500] BOI-BIC-PVMV-40-20-10

décès, la plus-value professionnelle exigible peut venir en déduction de l'actif successoral, étant assimilé à un passif imputable au défunt[501].

2. L'imposition selon le régime des plus-values immobilières

311. En application de l'article 150 U du CGI et de la base BOFIP BOI-RFPI-PVI-10-30, déterminant les opérations imposables aux plus-values immobilières, seules sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un bien immobilier ou d'un droit y afférent. Cette cession constitue le fait générateur de l'impôt.

Par cession à titre onéreux, il y a lieu d'entendre toutes les transmissions qui comportent une contrepartie en faveur du cédant. Elles comprennent notamment, en dehors des ventes proprement dites, les échanges, les apports en société, les partages et les licitations. Par suite, la transmission à titre gratuit ne déclenche aucune taxation des plus-values immobilières. La transmission à titre gratuit de parcelles boisées détenues par des sylviculteurs non professionnels opère donc purge des plus-values des particuliers. Le bénéficiaire de la transmission reçoit les parcelles pour une valeur actualisée, libre de tout passif de plus-value.

[501] En application de l'article 768 du CGI, les impôts dus par le défunt, même mis en recouvrement postérieurement au décès, sont déductibles dans les conditions ordinaires. A cet égard, l'impôt sur le revenu dû par les héritiers du chef du défunt ne peut être déduit de l'actif successoral avant publication du rôle. Mais ce passif peut être déduit par voie de réclamation lorsque son montant est connu, c'est-à-dire après publication du rôle qui constitue le titre même de la dette d'impôt et les droits de succession payés en trop sont restituables dans le délai de réclamation (BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10, n° 170). Il convient en outre de remarquer qu'en l'absence option par les héritiers pour le report d'imposition de l'article 41 du CGI, les plus-values professionnelles sont déductibles de l'actif successoral. En effet, il résulte de la base Bofip BOI-ENR-DMTG-10-40-20, n° 190 et 200, dans sa version mise à jour le 30 octobre 2014, que « Par un arrêt du 25 janvier 2005, n° 03-13985, la Cour de cassation pose le principe selon lequel la dette fiscale résultant d'une plus-value sur biens non amortissables bénéficiant du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI n'est pas une dette certaine à la charge du défunt, déductible de l'actif successoral au regard de l'article 768 du CGI, lorsque les héritiers ont choisi le maintien du report d'imposition. Dans ce cas l'imposition de la plus-value constitue une dette personnelle des héritiers qu'ils auront à acquitter lors d'une cession future des actions recueillies. A l'inverse, il convient de considérer que la dette afférente à la plus-value pour laquelle les héritiers ont renoncé à opter pour le maintien du report d'imposition pour lui préférer l'imposition immédiate est déductible, au jour du décès, de l'actif successoral (Cass. com., arrêt du 25 janvier 2005, n° 03-13985) ». Cette solution devrait être étendue à la plus-value de l'article 41 du CGI lorsque les héritiers n'ont pas opté pour le régime du report d'imposition ; Voyez également TGI Dijon 8 septembre 2003, RTDCom n° 4, oct/déc. 2003, chronique de F. Deboissy, n° 1, p. 834 ; CA Nancy 1er mars 2004 n° 00-2212, 1e ch. civ., Crts Auguste : RJF 4/05 n° 403, rendue pour l'article 41 du CGI

Section II. La transmission à titre onéreux portant sur des bois et forêts

312. La transmission à titre onéreux et plus particulièrement la vente de parcelles en nature de bois et forêts emporte des conséquences fiscales pour l'auteur de la transmission, le vendeur, et pour son bénéficiaire, l'acquéreur. Le vendeur doit acquitter le cas échéant, les plus-values (§1). Doit également être envisagée la situation de ce dernier au regard de la TVA (§2) dans la mesure où le sylviculteur est un assujetti passible de la TVA dans des conditions particulières qui ont été envisagées en première partie. L'acquéreur doit payer les droits de mutation à titre onéreux, en bénéficiant le cas échéant du régime de faveur de l'article L. 124-4-1 du CRPM. Ces différents points ont été envisagés en première partie. Bien évidemment, si la vente est passible de la TVA, il l'acquitte étant précisé qu'il pourra le cas échéant la déduire dans le cadre de son activité, en fonction du régime de TVA auquel il est soumis.

§1. Les plus-values exigibles par le cédant

313. Le cédant réalise lors de la vente de parcelles de bois et forêts des plus-values qui peuvent être de nature professionnelle s'il est un sylviculteur professionnel ou de nature privée s'il est un sylviculteur non professionnel (A). La dualité de régime applicable a été envisagée en amont. Avec les multiples remaniements touchant les plans locaux d'urbanisme, des parcelles en nature de bois et forêts entrent potentiellement dans une zone urbanisée ou à urbaniser. Une parcelle de bois et forêts peut ainsi devenir une magnifique parcelle de terrain à bâtir susceptible d'être vendue de manière très lucrative par son propriétaire. Par suite, doit être envisagée l'incidence de ce changement de nature sur la fiscalité de la plus-value exigible (B).

A. La dualité de régime applicable

L'analyse qui précède, a souligné que la transmission de parcelles de bois et forêts pouvait emporter taxation de plus-values professionnelles (1) ou de plus-values immobilières (2). Une difficulté supplémentaire apparait lorsque la vente de la parcelle de bois et forêts est réalisée par un groupement forestier qui n'a pas été immatriculé avant le 1er novembre 2002 (3).

1. L’imposition selon le régime des plus-values professionnelles

314. Si la vente des parcelles entre dans le champ d'application des plus-values professionnelles, elle est alors susceptible de bénéficier des deux régimes d'exonération applicables en matière de plus-value professionnelle.

L'article 151 septies du CGI est subordonné à deux conditions tenant à la durée d'activité et au montant des recettes réalisées. Le montant de recettes réalisé par le vendeur doit être apprécié par rapport au seuil de 250 000 € HT pour une exonération totale. Au cas particulier, les recettes perçues par un sylviculteur sont calculées eu égard au régime forestier forfaitaire. Il en résulte donc que sous réserve que l'activité ait été exercée pendant cinq années, l'exonération sera acquise, le seuil de 250 000 € HT étant forcément respecté (compte tenu des modalités de calcul des recettes prévues par l'article 76 du CGI).

Les plus-values réalisées par les groupements forestiers à l'occasion de la cession d'éléments de leur actif immobilisé peuvent également bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI lorsque les conditions d'application de ce dispositif sont remplies. Ces conditions sont appréciées au niveau des associés exploitants et non au niveau du groupement. Ainsi, les associés qui exercent leur activité professionnelle au sein du groupement apprécient le seuil d'exonération en retenant leur quote-part dans les recettes du groupement, majorée le cas échéant de leurs recettes individuelles.

L'article 151 septies B du CGI prévoyant un abattement pour délai de détention correspond à 10 % par année au-delà de la cinquième année de détention peut s'appliquer à la vente de parcelles boisées. Par suite, au bout de 15 ans, la plus-value de cession à long terme est exonérée. Ce régime impose que les parcelles soient des éléments d'actif immobilisé de l'entreprise, ce qui sera par principe, le cas chaque fois que l'activité exercée sera de nature professionnelle.

L'application de ces régimes permet l'exonération des plus-values à court ou long terme, ainsi que des taxes additionnelles (CGS, CRDS, prélèvements sociaux)[502].

En pratique, un sylviculteur susceptible d’être assimilé à un sylviculteur professionnel aura intérêt à relever cette qualité et entrer dans le périmètre des plus-values professionnelles, sous réserve qu’il exerce cette activité depuis au moins cinq années. A défaut, il devra procéder à un calcul de plus-value professionnelle, lequel impose de ventiler entre le sol et la plantation. En effet, le sol ou

[502] L’article 151 septies B du CGI n’exonéré que les plus-values à long terme

terrain est un élément non amortissable et l'arbre est un élément amortissable. Or, les règles du forfait forestier refusent expressément la prise en compte d'amortissement dans la mesure où il s'agit d'un régime d'imposition forfaitaire sans faculté d'option pour un régime réel d'imposition. Il existe donc une difficulté matérielle à déterminer exactement le montant de cette plus-value professionnelle.

2. L'imposition selon le régime des plus-values immobilières

315. La cession par un sylviculteur non professionnel de terrains en nature de bois et forêts détenus depuis plus de 22 ans est exonérée de plus-value immobilière par application de l'article 150 VC, I du CGI, étant ici précisé que le délai de 22 ans ne joue que pour la fraction de la plus-value soumise à l'impôt sur le revenu au taux de 19 % ; les prélèvements sociaux ne sont exonérés qu'à compter de 30 ans de détention. Lorsque la cession est réalisée pour un prix inférieur ou égal à 15 000 €, l'exonération de l'article 150 U-II, 6° du CGI trouve application. En l'absence d'exonération, l'article 150 VF, III du CGI prévoit l'application d'un abattement de 10 € par année de détention et par hectare cédé[503]. Deux remarques doivent être formulées sur cet abattement spécifique :

- Bien que la loi réserve l'abattement à la plus-value réalisée sur le peuplement forestier, l'administration admet d'en faire application à l'ensemble de la plus-value de cession du terrain à usage de bois et forêts ;
- L'abattement spécifique de 10 € par hectare et par année de détention n'est en principe applicable qu'aux cessions réalisées par les personnes physiques. Les cessions réalisées par des sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI sont exclues du bénéfice de cette mesure.

L'avantage pour un sylviculteur non professionnel est ici indéniable, toutefois, ce constat doit être nuancé dans la mesure où l'abattement ne s'applique pas aux taxes additionnelles ou prélèvements sociaux, soit à une assiette de 15.5 % (taux en vigueur depuis 2012, devant augmenter en 2018).

316. Exemple : un sylviculteur non professionnel cède le 15 novembre 2016 une forêt de 50 hectares acquise le 10 janvier 2014.

[503] BOI-BA-SECT-20, n° 20 ; Instr. 14 janv. 2004 : BOI 8M-1-04, § 80

Prix de cession : 290 000 €

Prix d'acquisition : 170 000 €

Frais d'acquisition : 12 750 €

Plus-value brute : 107 250 €

Pas d'abattement pour délai de détention car moins de 5 ans de détention

Plus-value nette : 107 250 €

Impôt avant abattement spécifique (107 250 x 19 %) : 20 378 €

Abattement spécifique (10 € x 50 ha x 2 ans) : 1 000 €

Impôt après abattement spécifique : 19 378 €

Taxes additionnelles (107 250 x 15.5 %) : 16 624 €

Soit un total à payer de : 36 002 €

Exemple 2 : un sylviculteur non professionnel cède le 15 décembre 2016 une forêt de 50 hectares acquise le 10 janvier 2008.

Prix de cession : 290 000 €

Prix d'acquisition : 170 000 €

Frais d'acquisition : 12 750 €

Plus-value brute : 107 250 €

Abattement pour délai de détention sur l'imposition à l'IR (18 %) x 107 250 : 19 305 €

Plus-value nette : 87 945 €

Impôt avant abattement spécifique (87 945 x 19 %) : 16 710 €

Abattement spécifique (10 € x 50 ha x 8 ans) : 4 000 €

Impôt après abattement spécifique : 12 710 €

Abattement pour délai de détention sur les taxes additionnelles (4,95 %) x 107 250 : 5 309 €

Taxes additionnelles nettes : 101 941 €

Taxes additionnelles nettes 101 941 x 15.5 % : 15 801 €

Soit un total à payer de : 28 511 €

317. L'article 1609 nonies G du CGI prévoit depuis le 31 décembre 2012 une nouvelle taxe qui s'applique sur les plus-values immobilières, autres que sur les terrains à bâtir, imposables à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel, d'un montant supérieur à 50 000 € réalisées par les personnes physiques ou les sociétés et groupements relevant de l'impôt sur le revenu. Cette taxe trouve

application en cas de cession de parcelles en nature de bois et forêts. La taxe est assise sur le montant de la plus-value nette telle que déterminée dans les lignes 50 ou 55 de la déclaration 2048 IMM. Dans l'exemple 2 précité, la ligne 50 qui correspond à la plus-value nette est de 87 945 €. En prenant les modalités de calcul cité dans la notice de la déclaration n° 2048 IMM, le montant de cette taxe est égal à : 87 945 x 2 % = 1759 €. Dans la ligne 118, ce montant devra être ajouté. Soit un total exigible en reprenant l'exemple précité de 30 270 €.

318. Pour conclure sur cette nouvelle dichotomie, s'appliquant aux plus-values réalisées depuis le 1er janvier 2010, le régime aujourd'hui en vigueur demeure toujours moins avantageux que celui qui existait avant le 1er janvier 2004. Si le législateur avait souhaité ré instituer un régime analogue, il aurait dû substituer à l'abattement spécifique, une règle similaire à celle qui figurait dans le texte de l'ancien article 150-D 2 ° du CGI. En outre, tant que l'exploitation des bois et forêts n'a pas dépassé le délai de 5 ans, il vaut mieux être un sylviculteur non professionnel, bénéficiant d'un abattement spécifique sur la plus-value immobilière – forme de pis-aller – mais dès que ce délai est dépassé, il devient plus intéressant d'être un sylviculteur professionnel, exonéré intégralement de plus-values professionnelles : reste à déterminer en pratique si le contribuable pourra « *jouer* » avec la qualification en fonction de la situation qui lui est le plus favorable.

3. La vente de parcelles de bois et forêts par un groupement forestier non immatriculée au 1er novembre 2002[504]

319. L'article 44 de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 soumet les sociétés civiles constituées avant le 1er juillet 1978 à la règle commune d'immatriculation des sociétés. La décision des associés de ne pas immatriculer ces sociétés civiles au registre du commerce et des sociétés avant le 1er novembre 2002 a eu pour conséquence de leur faire perdre leur personnalité morale. En application de l'article L. 331-1 du Code forestier, un groupement forestier est une société civile créée en vue de la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation ou la gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers ainsi que de l'acquisition de bois et forêts. Si la société n'a pas demandé son

[504] « Conséquences juridiques et fiscales du défaut d'immatriculation des sociétés civiles anciennes au 1er novembre 2002 », F. Deboissy et G. Wicker, JCP G, 2002, n° 40, 1548, n° 6. « La pratique des sociétés civiles non immatriculées au 1er novembre 2002 : Une « recette de cuisine » », par A. Arnaud-Emery, JCP N 2007, 1197

immatriculation, la société a continué d'exister puisque le contrat social n'est pas rompu, mais sans capacité juridique distincte de celle de ses associés. Il en est résulté un transfert de patrimoine de la société vers les associés à la date du 1er novembre 2002. Cette société est devenue à cette date une société en participation dépourvue de personnalité morale, relevant des dispositions de l'article 1871 du Code civil. Si la société demande son immatriculation postérieurement au 1er novembre 2002, la circulaire du ministère de la justice du 26 décembre 2002 précise que l'effet conjugué de l'article 44 de la loi n° 2001-420 et d'une immatriculation postérieure au 1er novembre 2002 conduit à un double transfert de propriété des biens inscrits à l'actif de la société civile : le premier transfert de propriété s'est effectué au bénéfice des associés à la date du 1er novembre 2002, le second au bénéfice de la société transformée à la date de son immatriculation si les associés décident d'inscrire à nouveau le bien immobilier à l'actif de la nouvelle société créée.

320. Il convient donc de s'interroger sur les conséquences fiscales de la cession de parcelles de bois et forêts par un groupement forestier qui n'a pas été immatriculé avant le 1er novembre 2002. Une réponse ministérielle à la question écrite de M. Lagarde[505] reproduite ci-après précise les conséquences fiscales découlant de l'immatriculation tardive de ces dernières SC. « *L'article 44 de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques a institué, pour les sociétés civiles immobilières constituées avant le 1er juillet 1978, une obligation d'immatriculation avant la date butoir du 1er novembre 2002. Au plan juridique, le non-respect de cette obligation d'immatriculation emporte, pour une société civile immobilière, la perte de sa personnalité morale à compter de cette date. Cette perte de personnalité morale n'entraîne pas sa dissolution mais sa requalification en société en participation ainsi qu'un transfert du patrimoine de la société vers ses associés. Au plan fiscal, dans la mesure où la perte de la personnalité morale n'entraîne pas dissolution de plein droit du contrat social, les conséquences fiscales liées à cette perte sont limitées. Ainsi, il n'y a pas lieu de constater une cessation d'entreprise, au sens des articles 201 et 221 du CGI au motif que la perte de la personnalité morale ne s'accompagne pas d'un changement de régime fiscal. En revanche, le transfert de propriété des éléments d'actif de la société civile immobilière au profit de ses associés résultant de la perte de la personnalité morale, s'analyse en une sortie d'actif entraînant la constatation d'une plus ou moins-value au niveau de la société civile. Toutefois, il est admis que cette sortie d'actif ne donne lieu à aucune taxation*

[505] Rép. Min. Lagarde, n° 4295, JO AN du 5 février 2013, p. 1307

immédiate si les biens concernés sont repris au bilan fiscal de la société en participation pour la valeur à laquelle ils figuraient à l'actif de la société civile concernée[506]*. Par ailleurs, la circulaire CIV 2002-12 D1 du 31 décembre 2002 relative à l'immatriculation des sociétés créées avant 1978 du 26 décembre 2002, publiée au n° 88 du Bulletin officiel du ministère de la justice, a précisé que la seule conséquence qui résulte du défaut d'immatriculation est la perte de la personnalité morale et la requalification en société en participation. Or toute société en participation peut demander son immatriculation selon la procédure applicable aux sociétés nouvelles. Elle bénéficie à compter de celle-ci de la personnalité morale. Ainsi, la transformation d'une société en participation en société de droit entraîne la création d'une personne morale nouvelle. Il en résulte donc un transfert de propriété des biens détenus par la société en participation au bénéfice de la société transformée. D'un point de vue fiscal, lorsqu'elle ne s'accompagne pas de modifications importantes du pacte social, il est possible, sous certaines conditions énumérées ci-après, de ne pas tirer toutes les conséquences fiscales liées, en principe, à une opération de transformation d'une société de fait en société de droit (conséquences de la cessation d'entreprise). Ainsi, il est admis de ne procéder ni à la taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la transformation et non encore imposés, ni à la taxation immédiate des plus-values latentes afférentes aux biens inscrits à l'actif du bilan fiscal de la société en participation, si ces biens sont repris pour la même valeur à l'actif de la société transformée. Il est précisé que cette condition n'est pas réputée satisfaite si la transformation s'accompagne de modifications importantes du pacte social (objet, siège social, associés etc.)* »[507].

321. S'agissant des droits d'enregistrement, compte tenu de la nature particulière du transfert de propriété au profit des associés intervenu le 1er novembre 2002 en raison du défaut d'immatriculation, il est admis que la publication de ce transfert soit soumise à l'imposition fixe prévue par l'article 680 du CGI[508].

322. Concernant les plus-values, la réponse ministérielle Bompard[509] est venue apporter davantage de précision en soulignant que « *Pour l'application des règles des plus-values*

[506] cf. RM Grosskost, n° 10150 et RM Sordi, n° 9444, JO AN du 2 juin 2003, p. 4271
[507] cf. RM Tourain, n° 35203, JO AN du 15 décembre 1980, p. 5233 ; RM Spénale, n° 3771, JO Sénat du 3 février 1983, p. 179 et RM Barrot, n° 2282, JO AN du 25 mai 1987, p. 3025 ; BOI-IS-CESS-20-20, n° 285
[508] BOI-ENR-AVS-40-40, n° 450 à 460
[509] RM Bompard JOAN du 26/11/2013, question n°7418

immobilières des particuliers, il est admis de retenir, pour la détermination de la plus-value imposable au titre de la cession par la SCI de l'immeuble concerné, la date, et donc le prix d'acquisition, de cet immeuble par la SCI et non la date à laquelle celle-ci a été qualifiée de société en participation en raison de sa non-immatriculation avant le 1er novembre 2002 ou celle à laquelle elle a recouvré la personnalité juridique. L'abattement pour durée de détention, prévu à l'article 150 VC du CGI, est ainsi décompté depuis la date d'acquisition de l'immeuble concerné par la SCI ». Il en résulte donc que la vente de parcelles par un groupement forestier non immatriculé au 1er novembre 2002 ne déclenche une plus-value immobilière imposable que si les parcelles ont été acquises par ce groupement depuis moins de trente ans, que le groupement n'ait jamais été immatriculé depuis le 1er novembre 2002 ou qu'il l'ait été.

B. La vente d'une parcelle de bois et forêts qualifiable de terrain à bâtir

1. Pour un sylviculteur professionnel

323. Il résulte des développements qui précèdent que la vente de parcelles de bois et forêts par un sylviculteur professionnel déclenche des plus-values professionnelles susceptibles d'être exonérées sur le fondement de l'article 151 septies ou de l'article 151 septies B du CGI. Or, ces deux articles excluent de leur champ d'application les ventes portant sur un terrain à bâtir. Dans leur rédaction, ces deux articles disposent :

Pour l'article 151 septies du CGI : « *I.- Les dispositions du présent article s'appliquent aux activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel.*

II.- Les plus-values de cession soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies, ***à l'exception de celles afférentes aux biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G,*** *et réalisées dans le cadre d'une des activités mentionnées au I sont, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans, exonérées pour : (...)* ».

Pour l'article 151 septies B du CGI : « *I.- Les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont imposées après application d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième lorsque ces plus-values portent sur :*

1° Des biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;
2° Des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.
II.- Pour l'application des dispositions du I :
1° Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du Code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif ;
2° Les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité.
III.- Les dispositions du présent article s'appliquent aux plus-values réalisées à compter du 1er janvier 2006 ».
Ces deux régimes d'exonération ne s'appliquent pas aux biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du CGI.

324. S'agissant de l'article 151 septies du CGI, il résulte de la base Bofip BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, n° 310 et 320, que le régime de l'exonération de l'article 151 septies du CGI ne s'applique pas aux plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la sortie d'un élément d'actif constituant un terrain à bâtir : A cet égard, « *Les terrains à bâtir s'entendent des biens qui entrent dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du CGI. Il est précisé que les terrains expropriés qui ne remplissent pas les conditions mentionnées aux a et b du 1° du II de l'article L. 13-15 du Code de l'expropriation pour cause d'utilité publique ne sont pas considérés, pour le présent dispositif, comme des biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du CGI. Les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir ne peuvent bénéficier d'aucune exonération au regard des dispositions de l'article 151 septies du CGI* ».
Il en ressort deux informations :
L'exonération ne s'applique pas aux terrains à bâtir
Est terrain à bâtir, le bien visé par le A de l'article 1594-0 G du CGI

325. Il convient de remarquer que la rédaction de l'article 1594-0 G, A du CGI a été modifiée suite à la réforme de la TVA intervenue dans le cadre de la Loi n°2010-237 du 9 mars 2010. Le A

de l'article 1594-0 G du CGI vise : « *Les acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie au sens de l'article 256 A, lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257, ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé* ». Par suite, sont visés par l'article 1594-0 G, A I du CGI, tous les immeubles cédés à des assujettis à la TVA et destinés à être construits, reconstruits ou achevés, par ces derniers, et dont l'acte comporte un engagement de construire. En pratique, il pourra s'agir de terrains nus mais également d'immeubles bâtis. En d'autres termes, c'est la stipulation de l'engagement de construire pris par l'acquéreur assujetti qui conditionne l'exclusion de l'exonération de l'article 151 septies du CGI. Ce raisonnement tenu pour l'application de l'article 151 septies du CGI vaut pour la mise en œuvre de l'article 151 septies B du CGI.

Sont par suite exonérés :

- les ventes à des non assujettis, quel que soit la nature du bien,
- les ventes à des assujettis lorsqu'aucun engagement de construire n'est pris, ou lorsqu'un engagement de revendre est pris.

Sont donc imposables :

- les ventes à des assujettis quelle que soit la nature du bien, lorsqu'un engagement de construire est souscrit.

Ce raisonnement reposant uniquement sur une analyse des textes et des renvois n'a fait l'objet d'aucun commentaire administratif ou jurisprudentiel. En revanche, il a été soutenu par certains auteurs[510].

326. Il convient de remarquer que le raisonnement tenu en matière de plus-value professionnelle est différent de celui appliqué en matière de plus-value immobilière dans la mesure où dans ce dernier cas, la doctrine administrative renvoie pour exclure l'exonération pour cession de la résidence principale, au terrain à bâtir, à l'article 257, I-2, 1° du CGI qui donne une définition objective du terrain à bâtir. La base Bofip précise ainsi : « *Lorsque l'immeuble est vendu comme terrain à bâtir, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit d'un terrain sur lequel des constructions peuvent être*

[510] Revue Construction - Urbanisme n° 7-8, Juillet 2010, comm. 110 : « Exonération des petites entreprises » Neyla Gonzalez-Gharbi

autorisées en application des documents d'urbanisme (1° du 2 du I de l'article 257 du CGI), les dépendances immédiates et nécessaires s'entendent uniquement : (...) »[511].

327. Par ailleurs, l'« *engagement de construire* » qui exclut l'application de l'exonération en matière de plus-value professionnelle constitue un régime optionnel de faveur en matière de droit de mutation à titre onéreux. En effet, il résulte de la documentation de la base Bofip que « *Les acquisitions d'immeubles réalisées par un consommateur final, c'est-à-dire une personne qui n'agit pas en tant qu'assujetti à la TVA sont donc toujours soumises aux droits de mutation à titre onéreux, sous réserve du taux applicable.* ***En revanche, lorsque l'opération s'inscrit dans un processus économique d'intermédiation ou de production immobilières qu'atteste l'engagement que prend en ce sens l'acquéreur agissant en tant qu'assujetti à la TVA, celui-ci peut bénéficier d'un régime d'exonération partielle ou totale*** *selon les modalités exposées aux II-A § 170 et suivants* »[512].

L'application de ce régime de faveur qui se traduit par l'application du droit fixe de 125 € est subordonnée notamment à la souscription de l'engagement de construire. A défaut d'engagement de construire, c'est le droit commun des droits de mutation à titre onéreux qui s'applique. En l'espèce, si le groupement forestier cède des parcelles en nature de bois et forêts dont la qualification au regard des règles d'urbanisme a changé suite à l'adoption du nouveau PLU (les parcelles vont être placées en zone constructible), il en résulte donc les conséquences suivantes :

- Si l'acquéreur assujetti prend l'engagement de construire en vue de bénéficier d'un droit fixe de 125 € sur l'acquisition desdites parcelles, le groupement forestier ne pourra bénéficier de l'exonération de plus-value professionnelle à raison de la vente des parcelles.
- Si l'acquéreur assujetti ne prend pas l'engagement de construire, il acquittera le droit de mutation au taux majoré de 5.80 % sur l'acquisition desdites parcelles, le groupement forestier pourra alors bénéficier de l'exonération de plus-value professionnelle en application de l'article 151 septies du CGI.

Dans le cadre des négociations emportant détermination du prix de vente, les parties peuvent envisager de fixer le prix de vente en considérant que l'acquéreur assujetti acquitte les droits de mutation au taux majoré à charge pour le groupement forestier de baisser le prix de vente du coût représenté par l'application du taux normal des droits de mutation à titre onéreux au lieu du droit fixe de 125 €. Si l'acquéreur accepte de ne pas souscrire l'engagement de construire en contrepartie

[511] BOI-RFPI-PVI-10-40-10, n° 340
[512] BOI-ENR-DMTOI-10-40, n° 140

d’une baisse de prix, il conviendra de préciser dans la cadre de la rédaction de l’acte authentique que l’absence d’engagement de construire constitue un élément déterminant du consentement du vendeur, pour éviter toute modification unilatérale postérieurement à la signature de la vente de la part de l’acquéreur. A ce titre, il convient de remarquer que les droits d’enregistrement [et de timbre] constituent des impôts déductibles en matière de BIC ou d’IS. Effectivement, mathématiquement, « *la perte sèche ne serait que de 66 %* » si la société est passible de l’IS au taux normal.

2. Pour un sylviculteur non professionnel

328. Il résulte des développements qui précèdent que la vente de parcelles de bois et forêts par un sylviculteur non professionnel déclenche l’imposition de plus-values immobilières. Il convient de s’interroger sur le point de savoir si la circonstance par laquelle les bois et forêts en question sont classés dans une zone constructible emporte des incidences fiscales pour l’établissement des plus-values immobilières exigibles. Conformément aux dispositions du I de l'article 150 U du CGI, les plus-values imposables sont celles qui proviennent de la cession à titre onéreux de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, ou de droits relatifs à ces biens. Tous les immeubles, qu'ils soient bâtis ou non bâtis, constituent des biens imposables. Pour déterminer si un bien est un terrain à bâtir, la législation applicable aux plus-values immobilières renvoient désormais à l’article 257, I-2-1° du CGI. Il en résulte donc que constitue un terrain à bâtir au regard des plus-values immobilières, un terrain qui est entendu comme tel, en matière de TVA. Il s’agit donc d'un terrain sur lequel des constructions peuvent être autorisées en application des documents d'urbanisme. Le 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI retient une définition objective du terrain à bâtir (TAB) qui prescrit de considérer comme tels tous les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents qui caractérisent leur situation au regard des règles d'urbanisme. Sont donc sans incidence sur cette qualification tant les intentions de l'acquéreur du terrain que l'emploi qui en est effectivement fait, quand bien même ils déterminent le régime des droits de mutation quand l'acquéreur est un assujetti à la TVA (CGI, art. 1594-0 G).

329. Ce faisant, le législateur a retenu une définition de nature administrative, autonome des définitions fiscales connues par ailleurs qui reposent sur un critère de constructibilité effective. En

l'espèce, aux termes mêmes du texte, la qualification de terrain à bâtir sera acquise dès lors que « des constructions peuvent être autorisées en application des documents (d'urbanisme) », indépendamment de la question de savoir si la réalisation concrète d'une construction se trouve en outre subordonnée à la réalisation d'autres conditions tenant, par exemple, à des exigences de surface, de densité ou de consistance, ou encore au respect de servitudes du fait de tiers. Il s'agit donc des terrains pour lesquels, au moment de leur livraison, la documentation publique opposable ne fait pas obstacle à construire, quelle que soit la densité de construction autorisée et sans qu'il soit nécessaire d'apporter préalablement une modification aux documents en cause[513].

Cette qualification revêt une importance. Elle entraine les conséquences suivantes :

- L'abattement de l'article 150 VF, III du CGI qui prévoit l'application d'un abattement de 10 € par année de détention et par hectare cédé ne peut plus s'appliquer ;
- La plus-value doit être déclarée sur l'imprimé cerfa 2048-TAB au lieu du 2048-IMM qui prévoit une ligne spéciale pour l'application de l'abattement de 10 € précité ;
- La vente déclenche le cas échéant l'imposition des taxes communale et nationale applicables aux terrains devenus constructibles[514] ;
- La taxe sur les plus-values de plus de 50 000 € visée à l'article 1609 nonies G du CGI ne trouve pas application.

Par suite, la fiscalité de l'acte doit donc être établie en partant du principe que la vente porte sur un terrain à bâtir, ce qui emporte des conséquences également en matière de TVA.

[513] BOI-TVA-IMM-10-10-10-20, n° 10 et suivants

[514] BOI-RFPI-TDC relatif aux taxes forfaitaires sur les cessions de terrains nus devenus constructibles ; Il existe deux taxes :
- la taxe forfaitaire sur la cession à titre onéreux de terrains nus qui ont été rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme ou par un document d'urbanisme en tenant lieu dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible instituée par l'article 1529 du Code général des impôts (CGI) (BOI-RFPI-TDC-10);
- la taxe sur la cession à titre onéreux des terrains nus ou des droits relatifs à des terrains nus rendus constructibles du fait de leur classement, postérieurement au 13 janvier 2010, par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone où les constructions sont autorisées ou par application de l'article L. 111-1-2 du Code de l'urbanisme instituée par l'article 1605 nonies du CGI (BOI-RFPI-TDC-20).

§2. La TVA et la vente de parcelles boisées

Il convient de s'interroger sur le point de savoir si la vente de parcelles boisées est passible de la TVA. Les principes fondamentaux applicables en matière de TVA (A) doivent être appliqués au particularisme de la matière sylvicole (B).

A. La détermination de la fiscalité applicable en matière de TVA à un acte de vente

330. L'article 16 de loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 a procédé à la réécriture totale des dispositions relatives à la TVA sur les activités immobilières avec le double objectif de mise en conformité avec la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA (dite « directive TVA ») et de simplification. Il a été complété par l'article 1er du décret 2010-1075 du 10 septembre 2010. Aux termes de cette réforme, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel dans le cadre de son activité économique, les livraisons à titre onéreux d'immeubles situés en France constituent des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA en application des articles 256 et 257, I du CGI, à l'instar de certaines livraisons à soi-même, notamment d'immeubles neufs. En outre, les opérations portant mutation d'immeubles emportent toujours exigibilité des droits de mutation à titre onéreux, même dans les hypothèses où ce transfert de propriété est également passible de la TVA.
Par suite, la détermination de la fiscalité applicable à un acte de vente impose désormais de s'interroger chronologiquement sur les points suivants.
- La qualité d'assujetti ou non du vendeur
- La nature du bien vendu
- Les modalités d'acquisition du bien vendu au regard de la TVA
- La qualité d'assujetti ou non de l'acquéreur
- L'exigibilité éventuelles de régularisations

1. Le vendeur est-il un assujetti agissant en tant que tel ?

331. Intérêt de la question :
Si le vendeur est un assujetti, la vente entre dans le champ d'application de la TVA.
Si le vendeur n'est pas un assujetti, la vente ne sera jamais passible de la TVA. Il en résulte une absence de difficulté s'agissant des régularisations éventuelles de TVA.

332. Conformément à l'article 256 A du CGI, sont considérées comme assujetties les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de cet article, quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

2. Quelle est la nature du bien vendu ?

333. Intérêt de la question :
La vente par un assujetti d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble neuf est passible de la TVA.
La vente par un assujetti d'un immeuble ancien ou d'un terrain non à bâtir est exonérée de TVA mais une option pour son assujettissement est ouverte.

a. LA DEFINITION

334. Le 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI retient une définition objective du terrain à bâtir (TAB) qui prescrit de considérer comme tels tous les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents qui caractérisent leur situation au regard des règles d'urbanisme. Sont donc sans incidence sur cette qualification tant les intentions de l'acquéreur du terrain que l'emploi qui en est effectivement fait, quand bien même ils déterminent le régime des droits de mutation quand l'acquéreur est un assujetti à la TVA (CGI, art. 1594-0 G)[515].
Il en résulte donc qu'est terrain à bâtir :

[515] BOI-TVA-IMM-10-10-10-20, n° 10 et suivants

- celui qui ne supporte aucune construction ou celui qui supporte une construction rendue inutilisable pour aucun usage (ex : le terrain supporte une ruine, un bâtiment insalubre ou encore un chantier inabouti). Un terrain qui supporte une cabane autorisée n'est plus un terrain à bâtir, à l'instar d'une parcelle cadastrale qui supporte une route ou un parking goudronné.
- celui sur lequel des constructions peuvent être autorisées en application des documents d'urbanisme et non plus celui pour lequel un engagement de construire a été pris.

335. Sont considérés comme immeubles neufs, au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI, les immeubles bâtis qui sont achevés depuis cinq ans au plus. Cet achèvement peut résulter d'une construction nouvelle ou de travaux portant sur des immeubles existants qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf :
◦soit la majorité des fondations ;
◦soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;
◦soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement ;
◦soit l'ensemble des éléments de second œuvre énumérés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI dans une proportion au moins égale aux deux tiers pour chacun d'eux[516].
Les définitions des autres biens s'entendent par a contrario. Est un terrain non à bâtir, celui qui n'a pas la nature d'un terrain à bâtir (terre agricole ou bois et forêts). De la même manière, est un immeuble ancien celui qui est achevé depuis plus de cinq ans[517].

b. L'OPTION A LA TVA POUR LES BIENS EXONERES

336. La vente par un assujetti d'un terrain non à bâtir ou d'un immeuble ancien peut être volontairement placée dans le champ d'application de la TVA, aux termes d'une option. L'article 201 quater de l'annexe II au CGI prévoit que l'option doit être exprimée dans l'acte constatant la mutation, et de manière distincte lorsque des immeubles, fractions d'immeuble ou droits immobiliers relèvent de règles différentes pour la détermination de la base d'imposition[518]. L'option pour l'assujettissement à la TVA se justifie par la volonté d'uniformiser la fiscalité d'une vente au

[516] BOI-TVA-IMM-10-10-10-20, n° 130 et suivants
[517] BOI-TVA-IMM-10-10-10-30, n° 1
[518] BOI-TVA-IMM-10-10-10-30, n° 20

regard de la TVA ou encore pour éviter des régularisations de TVA[519]. A cet égard, il convient de remarquer que l'option pour la taxation prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI ne peut donc trouver à s'appliquer quand la cession est éligible au bénéfice des dispositions de l'article 257 bis du CGI s'appliquant en cas de transmission d'universalité totale ou partielle de biens[520]. L'article 257 bis du CGI dispense de TVA les livraisons de biens lorsqu'elles sont réalisées entre redevables de la taxe à l'occasion de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous la forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens. Ce dispositif qui ne constitue pas une option s'applique de plein droit lorsque les conditions de fait et de droit en sont réunies[521]. L'option pour l'assujettissement à TVA en présence d'une vente de biens de nature différente impose une ventilation du prix. En effet, en cas de vente par un assujetti d'un tènement foncier constitué par une parcelle de terrain à bâtir et le solde par un terrain qui ne répond pas à la qualification de terrain à bâtir, l'acte devra comporter une claire distinction entre l'une et l'autre partie quand bien même l'ensemble sera soumis à la TVA s'il exerce l'option pour la partie non à bâtir, dès lors que celle-ci sera taxée sur le prix total alors que la partie à bâtir pourrait être taxée sur la seule marge si l'acquisition initiale n'a pas ouvert droit à déduction[522].

3. Comment a été acquis le bien aujourd'hui vendu ?

337. Cette question n'a d'intérêt que si le vendeur est un assujetti agissant en tant tel.
Intérêt de la question :
Si l'acquisition initiale a ouvert droit à déduction de TVA, la TVA est assise sur le prix total lors de la vente actuelle.
Si l'acquisition initiale n'a pas ouvert droit à déduction de TVA, la TVA est assise sur la marge lors de la vente actuelle.

338. Sont taxées sur le prix total, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel :

- toutes les livraisons d'immeubles achevés depuis cinq ans au plus ;

[519] cf. question 5
[520] cf. question 5
[521] BOI-TVA-IMM-10-10-10-40, n° 50
[522] cf. question 3

- les livraisons de terrains à bâtir dont l'acquisition a ouvert droit à déduction, que la taxe déductible mentionnée dans l'acte d'acquisition ait elle-même porté sur la marge ou sur le prix total ;
- les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans pour lesquels le cédant a exercé l'option du 5° bis de l'article 260 du CGI et dont l'acquisition a ouvert droit à déduction ;
- les livraisons de terrains qui n'ont pas la qualification de terrain à bâtir et pour lesquels le cédant a exercé l'option du 5° bis de l'article 260 du CGI.

Sont taxées sur la marge lorsque leur acquisition n'a pas ouvert droit à déduction :
- les livraisons de terrains à bâtir ;
- les livraisons d'immeubles bâtis achevés depuis plus de cinq ans en cas d'exercice de l'option pour la taxation.

339. Pour déterminer si une acquisition initiale a ouvert droit à déduction ou non, il convient de se reporter au titre de propriété, lequel comporte dans le paragraphe « prix » les informations nécessaires. Si le paragraphe prix stipule un prix TTC, le montant HT et celui de la TVA, le vendeur actuel, acquéreur de l'époque, en sa qualité d'assujetti, a pu déduire ladite TVA, de sorte que l'acquisition initiale a ouvert droit à déduction et que la vente aujourd'hui envisagée doit comporter une TVA sur le prix total. Inversement, si le titre de propriété comporte un paragraphe prix ne stipulant aucune TVA, le vendeur actuel, acquéreur de l'époque, même s'il est assujetti, n'a pu déduire de TVA, de sorte que l'acquisition initiale n'a pas ouvert droit à déduction et que la vente aujourd'hui envisagée doit comporter une TVA sur la marge.

4. L'acquéreur est-il un assujetti agissant en tant que tel ?

340. Intérêt de la question :
Seul un assujetti peut souscrire un engagement de construire ou de revendre.
Seule la vente à un assujetti peut permettre l'application de l'article 257 bis du CGI portant dispense de TVA[523].
Seul un assujetti pourra déduire la TVA acquittée sur la vente.

[523] cf. question 5

341. Si l'acquéreur est un non assujetti, il doit acquitter le droit de mutation au taux de droit commun. Toutefois, le taux réduit s'applique en cas d'acquisition d'immeuble neuf ou de terrain à bâtir auprès d'un assujetti dont le prix supporte une TVA sur le prix total. Si l'acquéreur est un assujetti, son choix est plus large puisqu'il peut prendre l'engagement de revendre (0.715%) ou de construire (droit fixe). La qualité d'assujetti est appliquée dans les conditions définies dans le cadre de la question 1. Bien sûr, les acquisitions soumises à un régime de faveur continuent d'en bénéficier tel que l'acquisition de terres par un jeune agriculteur prévue par l'article 1594 F quinquies E du CGI. L'assiette des droits de mutation à titre onéreux est constituée par le prix HT, à condition que l'acte mentionne distinctement le montant de TVA due par le cédant – qu'il s'agisse d'une TVA acquittée sur le prix total ou sur la marge. A contrario, faute de mention du montant de la TVA due par le cédant, l'assiette des droits de mutation à titre onéreux est constituée par le prix TTC[524][525].

5. La vente emporte t-elle des régularisations de TVA ?

342. Intérêt de la question. La TVA initialement déduite par un assujetti lui est en principe définitivement acquise. Toutefois, en application de l'article 207, III-1-1° de l'annexe II au CGI, la déduction initiale doit être régularisée, lorsque ce bien est cédé ou apporté, sans que cette opération soit soumise à la taxe sur le prix total, sur la valeur totale ou sur la marge dans les conditions fixées par l'article 268 du CGI.

343. La régularisation de la taxe initialement déduite ne doit être opérée que pendant une certaine période dont le point de départ et la durée sont fixés par l'article 207, II de l'annexe II au CGI. Cette période de régularisation est de vingt ans pour les immeubles immobilisés. Pour un immeuble acquis en 2016, la période de régularisation court jusqu'au 31 décembre 2035. En d'autres termes, dès lors qu'un immeuble considéré comme une immobilisation – utilisé de manière durable – a bénéficié d'une déduction de TVA à raison de son acquisition ou des travaux réalisés, l'assujetti doit réaliser des opérations passibles de la TVA pendant 20 ans pour écarter tout risque de

[524] Rescrit n° 2010/20 (ENR) du 6 avril 2010
[525] Pour les actes passés et conventions conclues depuis le 1er mars 2016, le taux applicable est de 5,80665% à l'exception des départements suivants : INDRE, ISERE, MORBIHAN, MARTINIQUE, MAYOTTE.

régularisation. En cas de cessation d'opération passible de la taxe, les régularisations sont dues pour toutes les années restant à courir jusqu'à l'expiration du délai de 20 ans. Pour éviter l'application des régularisations, il convient que le délai de régularisation ait expiré ou que la vente soit passible de la TVA de plein droit ou sur option, sur le prix total ou sur la marge. Toutefois, si la vente intervient au cours de la période de régularisation et que cette vente emporte transmission d'universalité, les dispositions de l'article 257 bis du CGI s'applique de plein droit, dispensant ainsi la vente de régularisation de TVA ou même de TVA sur le prix.

344. Exemple 1 : vente par un assujetti d'un bâtiment agricole achevé depuis plus de 5 ans. Ce bâtiment a donné lieu à déduction de TVA et le délai de régularisation n'a pas expiré. La dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI permet d'écarter l'exigibilité des régularisations. L'acquéreur s'acquitte toutefois du droit de mutation à titre onéreux au taux normal.
Exemple 2 : vente par un assujetti d'un bâtiment agricole achevé depuis moins de 5 ans. La vente est donc passible de la TVA sur le prix total. La dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI permet d'écarter l'exigibilité de la TVA sur la vente ; le prix est mentionné HT. L'acquéreur ne décaisse pas la TVA et s'acquitte du droit de mutation à titre onéreux au taux réduit.

345. L'article 257 bis du CGI dispense de TVA les livraisons de biens lorsqu'elles sont réalisées entre redevables de la taxe à l'occasion de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous la forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens. Ce dispositif qui ne constitue pas une option s'applique de plein droit lorsque les conditions de fait et de droit en sont réunies[526].

B. La TVA « immobilière » appliquée aux ventes de parcelles boisées par un sylviculteur

Il convient donc de s'interroger dans quelle situation un exploitant sylvicole doit être considéré comme un assujetti agissant en tant que tel (1), pour ensuite déterminer la fiscalité applicable en fonction de la nature de la parcelle (2), et pour finir par envisager les risques éventuels de régularisation pesant sur le sylviculteur (3).

[526] BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10

1. La qualité d'assujetti du sylviculteur agissant en tant que tel

346. Le propriétaire foncier qui vend des coupes de bois (vente d'arbres sur pieds ou simplement abattus) exerce une activité de nature agricole susceptible d'être soumise à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture[527]. Il est donc admis que le sylviculteur soit traité au regard de la TVA comme un assujetti et que le régime dont il dépend est celui applicable à un exploitant agricole. Le régime applicable aux exploitants agricoles et par suite aux sylviculteurs, constitue un régime d'exception par rapport au droit commun de la TVA. Les sylviculteurs suivant le régime applicable aux exploitants agricoles sont donc tous des assujettis mais ils peuvent être assujettis redevables ou assujettis non redevables. La première catégorie regroupe les sylviculteurs assujettis redevables de la TVA ; cela signifie qu'ils facturent de la TVA mais qu'ils peuvent déduire la TVA qu'ils payent eux-mêmes. La seconde catégorie regroupe donc les sylviculteurs assujettis non redevables de la TVA ; cela signifie qu'ils ne facturent pas de la TVA mais qu'ils ne peuvent déduire la TVA qu'ils payent eux-mêmes. Les exploitants agricoles en qualité d'assujetti redevable de la TVA – obligatoirement ou sur option – relèvent, pour leurs opérations agricoles, d'un régime de TVA particulier à la profession dénommé RSA (Régime simplifié agricole). Il en est de même pour les sylviculteurs. Les exploitants agricoles assujettis non redevables relèvent d'un régime particulier dénommé « *Régime du remboursement forfaitaire* ». L'objet de ce régime est de compenser d'une manière forfaitaire la charge de la TVA ayant grevé les achats de produits et de biens effectués par ces exploitants ainsi que les services qui leur ont été rendus[528].

347. Le sylviculteur, sauf à être redevable à titre obligatoire[529], dispose du choix entre le régime du remboursement forfaitaire et celui du régime simplifié agricole – RSA. Il est un assujetti de par l'exercice de son activité. Il n'existe toutefois aucune position administrative ou jurisprudentielle concernant la qualification des exploitants sylvicoles en cas de vente de parcelles. En d'autres termes, le sylviculteur qui vend une parcelle de bois et forêts est-il un assujetti agissant en tant que tel ? Il convient de se référer aux positions rendues s'agissant des exploitants agricoles[530]. Il résulte

[527] BOI-TVA-SECT-80-20, n° 90
[528] Le régime de la TVA applicable aux sylviculteurs a été envisagé Partie I, Titre I, Chapitre II, Section I, § 2, A
[529] Si le total des recettes encaissées dépasse 92 000 € sur deux années consécutives
[530] « La tva appliquée aux opérations immobilières des agriculteurs » par A. Arnaud-Emery, Rev. Dr. Rur. Déc 2016, fiche prat. 5, p. 64

de la base Bofip qu'« *un agriculteur, qui vend des terrains de son patrimoine foncier, n'agit ordinairement pas en tant qu'assujetti, notamment lorsque ces biens ne sont pas inscrits au bilan de son exploitation. A fortiori, en l'absence de bilan, quand l'exploitant est placé sous le régime du remboursement forfaitaire mentionné à l'article 298 bis du CGI, il n'agit pas non plus en tant qu'assujetti. Il en ira à l'inverse, dans ce cas, s'il réalise sur ces mêmes terrains des travaux significatifs, par exemple de viabilisation, et met en œuvre des moyens de commercialisation avérés (publicité, démarchage)* »[531].

348. Un exploitant agricole personne physique ou personne morale est un assujetti dans la mesure où il exerce une activité économique (activité agricole). Il doit être considéré comme agissant en qualité d'assujetti lorsqu'il vend des biens inscrits à son actif et utiles à son activité (ex : vente d'occasion d'un tracteur). Toutefois, les opérations de vente portant sur des terrains de son patrimoine foncier, non-inscrits, au bilan des entreprises individuelles ou encore inscrits au bilan de sociétés agricoles mais non utilisés pour l'activité de celle-ci, sont présumées être réalisées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de l'agriculteur, de sorte que l'opération n'entre pas dans le champ d'application de la TVA. Ce principe s'applique que le terrain soit de nature agricole ou encore devenu constructible par suite d'une modification du plan local d'urbanisme ou de tout autre document d'urbanisme. En revanche, les cessions de terrains à bâtir, par un agriculteur qui a réalisé sur ces terrains des travaux de viabilisation et mis en œuvre des moyens de commercialisation avérés (publicité, démarchage), entrent de plein droit dans le champ d'application de la TVA, au même titre que les cessions de terrains à bâtir qui auraient été spécifiquement acquis en vue de leur revente[532]. Il en résulte que le nombre et l'ampleur des ventes ne sont pas en soi déterminants, ni le fait que le cédant ait, au préalable, procédé au lotissement du terrain pour en tirer un meilleur prix global, ni la durée sur laquelle les ventes s'étendent, ni l'importance des recettes qui en résultent. En revanche, si l'intéressé entreprend des démarches actives de commercialisation foncière (travaux de viabilisation, moyens de commercialisation avérés) en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un assujetti (promoteur, lotisseur professionnel), la livraison entre dans le champ d'application de la TVA et est le cas échéant imposable. Une difficulté demeure s'agissant des exploitants relevant d'un régime réel ou des

[531] BOI-TVA-IMM-10-10-10-10, n° 90
[532] Rép. Min. Juilhard, Sén. 4 novembre 2010 p. 2893 n° 12909 ; Rép. Min. Valax, AN 17 mai 2011, n° 96172, p. 5131

sociétés d'exploitation qui vendent des terres agricoles inscrites à l'actif de leur bilan jusque-là exploitées et donc utiles à leur activité professionnelle. Il conviendrait ici de considérer que la vente de telles terres agricoles est réalisée dans le cadre de l'activité agricole de sorte qu'elle entre dans le champ d'application de la taxe[533].

349. Les sylviculteurs ne disposent pas de bilan. Par suite, ce n'est que de manière exceptionnelle, que ces derniers devraient être qualifiés d'assujetti agissant en tant que tel.
Les situations suivantes peuvent être distinguées :
Le sylviculteur relevant du régime du remboursement forfaitaire devrait être considéré comme un assujetti n'agissant pas en tant que tel.
Le sylviculteur qui entreprend des démarches actives de commercialisation foncière (travaux de viabilisation, moyens de commercialisation avérés) en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un assujetti devrait être traité comme un assujetti agissant en tant que tel.

2. La nature de la parcelle vendue

350. Si le sylviculteur agit comme un non-assujetti, la vente de parcelle boisée quelle que soit la zone dans laquelle elle est située, n'est pas passible de la TVA. En revanche, si le sylviculteur assujetti agit en tant que tel, la vente de parcelle boisée est passible de la TVA. Dans ce cas, la nature de la parcelle revêt une importance. Si la parcelle vendue est une parcelle boisée analysée comme un terrain non à bâtir, la vente entre dans le champ d'application de la TVA mais en est exonérée eu égard, à la nature du bien vendu. Le vendeur peut néanmoins opter pour la soumission de la vente à la TVA. Si la parcelle vendue est une parcelle analysée comme un terrain à bâtir, ce qui est le cas d'une parcelle boisée située en zone constructible, la vente est passible de la TVA. Dans les deux hypothèses, en cas de soumission à la TVA, la TVA appliquée est une TVA sur la marge si l'acquisition initiale de ladite parcelle n'a pas donné lieu à déduction ou une TVA sur le prix si l'acquisition initiale a donné lieu à déduction. En présence d'une acquisition par un assujetti d'une parcelle située en zone constructible, il est opportun pour l'acquéreur de souscrire un

[533] La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 51-52, 21 Décembre 2012, 1415, « À quelles conditions un agriculteur réalisant un lotissement peut-il être assujetti à la TVA ? » par Jean-Pierre Garçon

engagement de construire afin de n'acquitter que le droit fixe de 125 €[534] au lieu du droit de mutation à titre onéreux au taux normal.

3. Le risque de régularisation pour le sylviculteur

351. En application de l'article 207 de l'annexe II au CGI, la régularisation de TVA est encourue uniquement à raison des déductions qui ont été pratiquées sur les biens immobilisés. En d'autres termes, la TVA déduite à raison de biens et services ne donnent pas lieu à régularisation ; c'est uniquement la TVA récupérée sur les acquisitions de biens qui sont immobilisés que les régularisations sont encourues. Lorsque le sylviculteur assujetti redevable déduit de la TVA, celle-ci correspond à de la TVA sur biens et services – TVA récupérée sur la facture établie par l'entreprise qui a fait des travaux sur la parcelle de bois. Par suite, faute de TVA immobilisée déduite, aucune régularisation n'est encourue. La seule hypothèse où la vente de la parcelle boisée risque d'emporter une régularisation de TVA, correspond à celle où le sylviculteur vendeur agit en tant qu'assujetti, que la parcelle qu'il vend aura été passible de la TVA lors de son acquisition initiale et que le vendeur a à l'époque récupéré cette TVA. Dans ce cas, le vendeur aura intérêt à opter pour la soumission de la vente de la parcelle à la TVA pour écarter tout risque de régularisation.

[534] Le I du A de l'article 1594-0 G du CGI dispose que, sous réserve d'application de l'article 691 bis du CGI, sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les acquisitions d'immeubles réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans (éventuellement prorogeable) les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI (y compris les travaux qui seraient nécessaires pour terminer un immeuble inachevé). L'exonération de droits de mutation n'est applicable qu'à concurrence d'une certaine superficie qui varie selon que le terrain est destiné à la construction de maisons individuelles, d'immeubles collectifs ou d'immeubles non affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie totale, ou encore d'une surélévation à partir d'immeubles préexistants (CGI, art. 1594-0 G, III et CGI, ann. III, art. 266 bis, II).
Pour les immeubles non affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie total, l'exonération est applicable dans la limite des surfaces occupées par les constructions et par les dépendances nécessaires à l'exploitation de ces constructions (y compris les espaces verts). Le prix correspondant au surplus du terrain est soumis au droit de vente dans les conditions de droit commun.
Les dépendances dont il s'agit sont notamment les voies d'accès, les cours, les aires de stationnement, les terrains nécessaires à l'entrepôt des biens qui font l'objet de l'exploitation. Le caractère de dépendance est également reconnu aux pelouses et jardins sous réserve que la superficie du terrain affecté à un tel usage soit en rapport avec l'importance des constructions (BOI-ENR-DMTOI-10-40 n° 200).

Chapitre II : La fiscalité induite par la transmission

352. Les bois et forêts bénéficient de nombreux avantages fiscaux subordonnés à la souscription d'engagement qui sont d'exploitation ou de conservation. Par suite, la transmission de ces bois et forêts grevés d'engagement peut emporter déchéance des avantages fiscaux obtenus. Il convient donc d'être vigilant en cas de transmission de bois et forêts et de ne pas limiter son attention sur la fiscalité de la transmission et plus particulièrement de s'intéresser aux dommages collatéraux. Certains régimes de faveur sont directement liés à la détention de bois et forêts. Aussi, le fait de les transmettre emporte uniquement la suppression de ce régime sans rétroactivité. Les bois et forêts bénéficient de mesures de faveur pour l'établissement de la taxe foncière. Si un propriétaire de bois et forêts transmet une parcelle, il n'est plus redevable de la taxe foncière à raison de cette parcelle et ne bénéficie donc plus de l'avantage afférent à cette détention. De la même manière, le régime de l'article 124-4-1 du CRPM qui permet sous certaines conditions un allégement des droits de mutation en cas d'acquisition de parcelles, est subordonné à la souscription d'aucun engagement d'exploitation ou de conservation. C'est uniquement en fonction de la nature et de la situation de parcelle que le régime s'applique ou non, au moment de la mutation.

Section I. Les effets de la transmission sur un engagement d'exploitation

Les avantages fiscaux ouverts aux bois et forêts reposent principalement sur un engagement d'exploitation trentenaire. C'est d'ailleurs l'une des conditions requises pour l'application des régimes de faveur. Cette obligation d'exploitation peut même être sous-entendue.

§1. La transmission d'une parcelle grevée d'un engagement trentenaire

A. Les engagements souscrits lors d'une précédente mutation

1. La transmission d'une parcelle grevée d'un engagement Sérot

353. La loi SEROT du 16 avril 1930 (art. 15), complétée par le décret du 28 juin 1930 avait institué une réduction des droits exigibles au titre des mutations entre vifs de bois et forêts. Ce régime codifié à l'ancien article 703 du CGI, subordonnait son application à la souscription par l'acquéreur, pour lui et ses ayants-cause d'un engagement d'exploitation trentenaire. Même si les dispositions de ce régime ont été abrogées à compter du 1er janvier 1999 par l'article 39 de la loi de finances pour 1999, il demeure aujourd'hui des bois et forêts acquis sur ce fondement pour lesquels l'engagement n'a pas encore expiré. Il convient donc de s'interroger sur le point de savoir si la transmission affectant une parcelle grevée d'un engagement Sérot emporte déchéance de ce régime. Suite à l'abrogation de l'article 703 du CGI, une instruction administrative en date du 9 juin 1999[535] est venue préciser :

« *En conséquence de l'abrogation des régimes de faveur portant sur les mutations à titre onéreux de biens en nature de bois et forêts (art. 703 C.G.I.), ..., les dispositions relatives à leur déchéance prévues respectivement aux articles 1840 G Bis II, ... du C.G.I., sont également abrogées à compter du 1er janvier 1999.*

Aussi, les conditions d'octroi auxquelles ont été subordonnées les mutations constatées avant le 1er janvier 1999 pour bénéficier du droit réduit prévu aux articles 703, ... du C.G.I. sont réputées définitivement satisfaites à compter du 1er janvier 1999 »[536].

L'instruction précitée précise également que la consolidation du régime de faveur des acquisitions en nature de bois et forêts prévu à l'article 703 du C.G.I. entraîne l'extinction de l'hypothèque légale du Trésor prise en garantie du paiement des droits complémentaires et supplémentaires susceptibles d'être exigés en cas de déchéance. Le receveur des impôts ne procède à la mainlevée de cette hypothèque légale, inscrite conformément à l'article 1929-3 du C.G.I., que lorsque la

[535] BOI 7A-1-99
[536] Instr. précitée, n° 63

demande lui en est faite. A cet effet, le comptable établit, en double exemplaire un acte de mainlevée qu'il adresse au conservateur des hypothèques[537] du lieu de situation des biens. L'instruction souligne enfin que les frais de radiation sont à la charge du Trésor[538]. Par suite, toute transmission aujourd'hui envisagée n'emporte pas déchéance du régime de faveur, les conditions de l'article 703 du C.G.I. étant réputés satisfaites. Il appartient donc au praticien d'être vigilant lorsqu'il contrôle les titres de propriété des parcelles dont la transmission est envisagée. Il n'est pas effectivement nécessaire de faire reprendre par les ayants-cause l'engagement de leur auteur, si la parcelle a été acquise sur le fondement de l'article 703 du CGI, l'engagement prévu par ce dispositif étant réputé satisfait. Cette solution ne trouve pas application en présence d'une mutation affectant une parcelle grevée d'un engagement Monichon.

2. La transmission d'une parcelle grevée d'un engagement Monichon

354. L'article 793, 2-2° du CGI exonère, sous certaines conditions, des droits de mutation à titre gratuit les successions et donations entre vifs, à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant les propriétés en nature de bois et forêts. Il en résulte que les bois et forêts sont passibles des droits de mutation à titre gratuit à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale.
Pour en bénéficier, les héritiers, donataires ou légataires ont pris dans l'acte, pour eux et pour leurs ayants cause, l'engagement :
- soit d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de la mutation l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-4 et L. 313-2 du Code forestier ;
- soit, si, au moment de la mutation, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter dans le délai de trois ans à compter de la date de mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans une telle garantie. Le bénéficiaire doit prendre, en outre, l'engagement d'appliquer aux bois et forêts le régime d'exploitation normale prévu au décret du 28 juin 1930 pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.
Ce dispositif est toujours en vigueur. Il convient donc de s'interroger sur le point de savoir si la transmission affectant une parcelle grevée d'un engagement Monichon emporte déchéance de ce régime.

[537] Devenu le service chargé de la publicité foncière
[538] Instr. précitée, n° 64

a. LES CAUSES DE DECHEANCE

355. Toute rupture de l'engagement d'exploitation emporte déchéance du régime de faveur. La transmission affectant la parcelle grevée de l'engagement d'exploitation ne constitue pas en soi une cause de déchéance. L'engagement souscrit dans l'acte précédent a été pris par le bénéficiaire pour lui et ses ayants-cause[539]. Par ayants cause sont visés, faute de précision administrative ou jurisprudentielle, tant les ayants cause à titre gratuit que les ayants cause à titre onéreux. En d'autres termes, la vente des parcelles en nature de bois et forêts ne constitue pas en soi une cause de déchéance du régime de faveur. Il en résulte donc que la parcelle peut être vendue ou encore une nouvelle fois donnée, le régime dont a bénéficié le cédant ou le donateur, n'est pas remis en cause si le cessionnaire ou le donataire continue de respecter l'engagement d'exploitation. Les mutations successives ne constituent pas une cause de déchéance tant que l'ayant-cause continue l'engagement d'exploitation trentenaire de son auteur[540]. En revanche, si l'ayant-cause ne respecte plus l'engagement, l'administration fiscale remettra en cause l'exonération pour celui qui en a bénéficié. La question de l'incidence des mutations successives sur le bénéfice des régimes d'exonération en matière de droit d'enregistrement a été envisagée sous l'empire du régime de l'article 703 du CGI alors qu'il était encore en vigueur. La doctrine administrative a très rapidement pris position sur les conséquences des mutations successives. « *Dès lors que l'acquéreur qui prenait l'engagement prévu à l'ancien article 703 du CGI promettait non pas seulement son fait personnel, mais aussi le fait de ses ayants cause (héritiers, acquéreurs, etc.), durant un délai de trente ans à partir de la mutation, son obligation au paiement du complément de taxe ou droit départemental et du droit ou de la taxe supplémentaire subsistait même après une nouvelle aliénation. Il importait peu, à cet égard, que le deuxième acquéreur, pour bénéficier d'une réduction sur la mutation consentie à son profit ait pris, lui-même, l'engagement exigé. Cet engagement ne pouvait, en effet, libérer l'acquéreur primitif vis-à-vis du Trésor* ». Par suite, au cas où le nouveau propriétaire venait

[539] « La déchéance des régimes de faveur spécifiques en matière de bois et forêts. Les sanctions allégées » par E. Bentejac, La Revue Fiscale Notariale n° 6, Juin 2007, étude 12 : l'auteur prend position sur la vente de parcelles précédemment transmises sur le fondement de l'article 793, 2-2° du CGI

[540] Selon la jurisprudence (Cass. com., 11 juin 2013, n° 12-19890), en cas de cession, le non-respect par le nouvel acquéreur de l'engagement pris par le cédant entraine la remise en cause de l'exonération partielle dont avait bénéficié le cédant en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. En effet, dans cette hypothèse, le nouvel acquéreur devient l'ayant-causes du précédent propriétaire des biens. Selon la base Bofip, cette jurisprudence applicable en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (BOI-PAT-ISF-30-40-10 au I-B § 60) est transposable aux droits de mutations à titre gratuit (BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 95).

à y manquer avant l'expiration du délai de trente ans à partir de la première mutation, cette infraction avait eu pour résultat de rendre exigibles non seulement le complément de taxe ou droit départemental et le droit ou la taxe supplémentaire afférents à la mutation réalisée à son profit, mais encore ceux à la charge du précédent propriétaire. Ce n'était que dans l'hypothèse où le manquement du nouvel acquéreur était intervenu plus de trente ans après la vente primitive que le précédent propriétaire était libéré de toute responsabilité de ce chef. Il en résulte donc que l'engagement trentenaire était un engagement personnel. Cela signifie qu'en cas d'infraction constatée au cours de la période trentenaire, l'administration fiscale ne connaissait comme seul redevable que le contribuable ayant souscrit l'engagement. En revanche, cet engagement n'interdisait pas le transfert de propriété de la forêt à un nouvel acquéreur. Il appartenait alors à ce nouvel acquéreur de poursuivre l'exploitation de la forêt dans les conditions requises. Lorsque le nouvel acquéreur ne demandait pas l'application à sa propre acquisition du régime de l'article 703 du CGI, l'acquéreur initial était alors « tributaire » de l'attitude de l'acquéreur successif. En effet, si ce dernier opérait une coupe ne respectant pas le plan simple de gestion, après constatation d'une infraction, l'administration opérait un redressement du chef de l'acquéreur initial. Bien évidemment, ces positions sont transposables au régime de l'article 793, 2-° du CGI prévoyant le dispositif Monichon.

356. D'où la nécessité d'insérer dans l'acte de cession une clause contraignant l'acquéreur successif. Ainsi, en cas de cession des parcelles en nature de bois et forêts grevées de l'engagement trentenaire, il convient de stipuler une clause aux termes de laquelle l'acquéreur s'engage pour lui et ses ayants cause à respecter l'engagement trentenaire et à défaut, s'engage à rembourser dans un certain délai au vendeur ou à leurs ayant-droits, le montant des droits et des pénalités qui pourraient être réclamées par l'administration fiscale à ces derniers et ce, sur la simple production de l'avis de recouvrement .Cette clause purement contractuelle est inopposable à l'administration fiscale qui ne connaît comme redevable légal que le contribuable ayant bénéficié de l'exonération. Mais elle permet au vendeur d'être à l'abri des fautes commises par l'acquéreur. Il convient de retenir les deux enseignements suivants s'agissant des mutations successives en présence d'un engagement trentenaire :

- l'engagement trentenaire souscrit par le bénéficiaire de l'exonération est un engagement légal qui peut se transmettre, sans que cette transmission ne lui permette d'être délié des conséquences du

non-respect de l'engagement ;
- le seul moyen pour le bénéficiaire de l'exonération de soumettre le repreneur de l'engagement a des obligations est d'insérer une clause de responsabilité contractuelle dans l'acte. Ces éléments de réflexions seront ultérieurement repris.

b. LES EXCEPTIONS A DECHEANCE

357. Le législateur a prévu des exceptions permanentes à déchéance, même si l'engagement d'exploitation n'était pas respecté. C'est ainsi que le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause lorsque la rupture de l'engagement résulte d'une procédure d'expropriation, sans qu'il y ait lieu de distinguer si le transfert de propriété des bois et forêts compris dans la déclaration d'utilité publique ou l'arrêté de cessibilité fait l'objet d'un acte amiable ou d'une ordonnance du juge foncier. De manière identique, le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause en cas de transmission, à titre gratuit (ou à titre onéreux), des bois et forêts ayant bénéficié de l'exonération partielle à l'État, aux communes, aux syndicats de communes, à certains établissements publics fonciers (établissements créés en application des articles L. 324-1 et suivants du Code de l'urbanisme), aux départements, aux régions ou à des établissements publics communaux, départementaux ou régionaux (organismes visés au I de l'article 1042 du CGI). Cette dernière disposition s'applique quelles que soient :
- la date de la mutation des biens au cours du délai de trente ans suivant la ou les acquisitions qui ont bénéficié du régime de faveur ;
- les modalités de la transmission à titre onéreux (qu'il s'agisse d'une cession forcée ou amiable) ou à titre gratuit (donation entre vifs ou à cause de mort) ;
- l'affectation qui sera donnée par l'État ou par les organismes et collectivités mentionnés ci-avant aux biens en cause.
Bien entendu, lorsque la mutation porte sur une partie seulement des biens transmis avec le bénéfice du régime de faveur, la consolidation de ce régime n'est définitivement acquise à l'acquéreur que pour les seules parcelles objet de la cession à l'État ou à la collectivité[541].

358. De manière exceptionnelle, le législateur a également admis de ne pas prononcer la déchéance du régime lorsque l'engagement d'exploitation n'a pu être respecté suite aux différentes

[541] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 100 à 140

tempêtes ayant touchées la France en 1999 et 2009[542]. Selon l'administration fiscale, les chablis et volis provoqués notamment par les tempêtes du mois de janvier 2009 ont réunis les caractères de la force majeure (irrésistibilité et imprévisibilité). Les coupes ou la dégradation de l'état forestier liées aux chablis ne constituaient donc pas une infraction susceptible de remettre en cause le bénéfice du régime Monichon. Il a été demandé aux directions départementales chargées de la forêt de ne pas dresser de procès-verbal pour rupture d'engagement trentenaire pour les dégâts directement liés aux chablis. En revanche, la destination forestière de ces parcelles devait être maintenue. Cela impliquait une reconstitution de l'état boisé dans un délai de cinq ans. Cette reconstitution pouvait intervenir sous la forme d'une régénération naturelle ou, lorsque cette dernière n'était pas possible ou souhaitable ou ne donnait pas de résultats satisfaisants, de travaux de reboisement. Ainsi, l'absence de travaux de reboisement ne devait pas entraîner une remise en cause systématique des exonérations partielles. En revanche, un changement d'affectation des parcelles, à visée d'usage agricole ou d'urbanisation par exemple, constituait une rupture d'engagement, même lorsque la station ne présente manifestement pas de potentialités forestières suffisantes. L'obligation de présenter une garantie de gestion durable au sens de l'article L. 124-1 du Code forestier à l'article L. 124-4 du Code forestier et de l'article L. 313-2 du Code forestier demeurait.

c. LA PORTEE DE LA DECHEANCE

359. La rupture de l'engagement entraîne, après établissement d'un procès-verbal dressé par les ingénieurs, techniciens et agents chargés des forêts, l'exigibilité du complément de droit et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année. Lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté(e) et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit[543]. L'intérêt de retard est également exigible. Toutefois, il est décompté au taux de droit commun par mois pour les cinq premières annuités de retard et il est réduit pour

[542] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 150 et 160
[543] CGI, art. 1840 G-II ; avant le 1er janvier 2006, les précisions concernant la rupture de l'engagement trentenaire figuraient dans l'article 1840 G bis-II du CGI

les annuités suivantes respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation (CGI, art. 1727, IV-7°). Pour la garantie de ces droits, le Trésor dispose de l'hypothèque légale prévue au 3 de l'article 1929 du CGI. Ainsi qu'il a été précisé au § a, c'est celui qui a bénéficié du régime qui encourt la déchéance. Le bénéficiaire est donc tributaire du comportement de son ayant-cause, en cas de transmissions successives[544]. Par suite, en cas de cession des parcelles en nature de bois et forêts grevées de l'engagement trentenaire, il convient d'insérer dans l'acte une clause aux termes de laquelle l'acquéreur s'engage pour lui et ses ayants cause à respecter l'engagement trentenaire et à défaut, il s'engage à rembourser dans un certain délai au vendeur ou à leurs ayant-droits, le montant des droits et des pénalités qui pourraient être réclamées par l'administration fiscale à ces derniers et ce, sur la simple production de l'avis de recouvrement[545]. Cette clause purement contractuelle est inopposable à l'administration fiscale qui ne connaît comme redevable légal que le contribuable ayant bénéficié de l'exonération. Mais elle permet au vendeur d'être à l'abri des fautes commises par l'acquéreur. Dans le cas d'une nouvelle transmission à titre gratuit, les héritiers, donataires, légataires peuvent demander le bénéfice de l'article 793, 2-2° du CGI ; dans ce cas, les engagements trentenaires se superposent. En cas de non-respect de l'engagement, l'administration fiscale pourra réclamer les droits et intérêts aux premiers et aux seconds ayant-causes.

B. Les engagements souscrits en matière d'ISF

360. Le 2° du 2 de l'article 793 du CGI exonère des droits de mutation à titre gratuit les successions et donations entre vifs à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant les propriétés en nature de bois et forêts. Il résulte de la transposition de ces dispositions à l'impôt de

[544] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 95 : Selon la jurisprudence (Cass. com., 11 juin 2013, n° 12-19890), en cas de cession, le non-respect par le nouvel acquéreur de l'engagement pris par le cédant entraine la remise en cause de l'exonération partielle dont avait bénéficié le cédant en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. En effet, dans cette hypothèse, le nouvel acquéreur devient l'ayant-causes du précédent propriétaire des biens. Cette jurisprudence applicable en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (BOI-PAT-ISF-30-40-10 au I-B § 60) est transposable aux droits de mutations à titre gratuit.

[545] « Le régime fiscal de la loi Sérot-Monichon après la réforme des droits d'enregistrement opérée par la loi de finances pour 1999 » par M. Serranne, Cahier du CRIDON Lyon, n° 26, p. 24 ; l'auteur prend position sur la vente de parcelles précédemment transmises sur le fondement de l'article 793, 2-2° du CGI ; Pour un exemple de clause, formule 3 « Formules en matière de bois et forêts et pratique notariale » par E. Bentejac, La Revue Fiscale Notariale n° 6, Juin 2007, form. 6

solidarité sur la fortune que les bois et forêts qui entrent dans le champ d'application des dispositions du 2° du 2 de l'article 793 du CGI ne sont compris dans l'assiette de l'impôt qu'à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale[546]. Par suite, l'engagement d'appliquer à la forêt, pendant trente ans, le régime d'exploitation normale ou le plan simple de gestion déjà agréé doit être pris, par le redevable en son nom et celui de ses ayants cause, à l'occasion de la souscription de la déclaration qui porte mention pour la première fois de biens susceptibles de bénéficier de la taxation réduite. Cet engagement, rédigé sur papier libre, doit être joint à la déclaration souscrite. Aussi, comme en matière de droits de mutation à titre gratuit, la rupture de l'engagement pris entraîne, après établissement d'un procès-verbal dressé par les agents du service des forêts, l'exigibilité du complément d'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de chacune des années pour lesquelles l'exonération a été accordée, de l'intérêt de retard dégressif visé au 7 du IV de l'article 1727 du CGI et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

361. Les remarques faites concernant la déchéance du régime Monichon sont ici transposables[547]. Constitue, en pratique, une cause de déchéance, la rupture de l'engagement trentenaire, et notamment le fait de ne pas respecter les coupes d'arbres imposés par le plan simple de gestion agréé. Au sens strict, la mutation à titre gratuit ou à titre onéreux portant sur les parcelles en nature de bois et forêts ne constitue pas une cause de déchéance tant que l'engagement

[546] Sauf s'ils constituent des biens professionnels auquel cas ils sont totalement exonérés

[547] Les exceptions à déchéance applicables pour l'article 793, 2-2° du CGI sont ici transposables ; A cet égard, l'exception conjoncturelle inhérente aux tempêtes de 1999 et 2009 trouve également application. S'agissant des parcelles pour lesquelles un plan simple de gestion (PSG) s'appliquait, les propriétaires devaient présenter un PSG ou un avenant au PSG tenant compte des conséquences de la tempête avant le 31 décembre 2013. De nombreux propriétaires sinistrés bénéficiaient d'un certificat ISF encore valable plusieurs années. Dès lors, les intéressés ont dû soit compléter leur demande de certificat ISF antérieure par un engagement de reboisement avant le 31 décembre 2015 afin de pouvoir continuer à l'utiliser, soit demander un nouveau certificat qui excluait les parcelles sinistrées s'ils ne souhaitaient pas s'engager à reboiser. Lorsque cette seconde option a été retenue, aucun procès-verbal ne devait être dressé aux propriétaires concernés pour rupture d'engagement trentenaire. Le bénéfice des réductions antérieures d'ISF demeurait donc acquis.
Les directions départementales chargées de la forêt ont informé les propriétaires bénéficiant d'un certificat ISF encore valable du choix qui leur est proposé : ceux-ci doivent faire part de leur décision à la direction départementale chargée de la forêt, en renvoyant le cas échéant soit un engagement de reboisement, soit leur ancien certificat et une nouvelle demande pour les parcelles non sinistrées.
Les propriétaires forestiers qui utiliseraient un ancien certificat ISF sur des parcelles sinistrées sans engagement de reboisement s'exposeraient aux sanctions prévues en cas de rupture d'engagement trentenaire, de même que ceux qui se seraient engagés à reboiser et ne l'auraient pas fait au 31 décembre 2015.

trentenaire est respecté. C'est d'ailleurs pour cette raison que l'engagement trentenaire est souscrit par le bénéficiaire de l'exonération pour lui et ses ayants cause[548]. Par ayants cause sont visés, faute de précision administrative ou jurisprudentielle, tant les ayants cause à titre gratuit que les ayants cause à titre onéreux. En d'autres termes, la vente des parcelles en nature de bois et forêts ne constitue pas en soi une cause de déchéance du régime de faveur. Un arrêt de la Cour de cassation (Cass. com., arrêt du 11 juin 2013, pourvoi n° 12-19890 : ECLI:FR:CCASS:2013:CO00591[549]) intégré à la base Bofip précise d'ailleurs, en cas de cession, le non-respect par le nouvel acquéreur de l'engagement pris par le cédant entraine la remise en cause de l'exonération partielle dont avait bénéficié le cédant en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. En effet, dans cette hypothèse, le nouvel acquéreur devient l'ayant-cause du précédent propriétaire des biens. Ainsi, dans l'arrêt étudié au cas particulier, Monsieur X vend les droits indivis qui ont bénéficié de l'exonération d'ISF ; ce n'est pas la vente qui pose difficulté mais l'usage qui en est fait par le cessionnaire. En effet, l'engagement trentenaire est continué par l'ayant-cause, savoir en cas de vente, par l'acquéreur. Aussi, tant que l'acquéreur continue de respecter l'engagement, le bénéfice du régime d'exonération est maintenu pour le cédant. A contrario, si l'ayant-cause du bénéficiaire de l'exonération ne respecte plus l'engagement trentenaire, l'exonération partielle dont a bénéficié le cédant est remis en cause. Le cédant est donc tributaire de l'attitude du cessionnaire. A l'instar de la règle prévoyant que le redevable de l'impôt foncier est le propriétaire du bien immobilier au 1er janvier de l'année, c'est le cédant qui doit acquitter le rappel d'impôt en matière d'ISF même si la déchéance intervient du chef – ou de la faute – du cessionnaire.

Il en résulte les deux enseignements précédemment évoqués :

- L'engagement trentenaire souscrit par le bénéficiaire de l'exonération est un engagement légal qui peut se transmettre, sans que cette transmission ne lui permette d'être délié des conséquences du non-respect de l'engagement ;
- Le seul moyen pour le bénéficiaire de l'exonération de soumettre le repreneur de l'engagement a des obligations est d'insérer une clause de responsabilité contractuelle dans l'acte.

La décision commentée reprend assez justement les principes sus-énoncés. Les risques tenant au

[548] « La déchéance des régimes de faveur spécifiques en matière de bois et forêts. Les sanctions allégées » par E. Bentejac, La Revue Fiscale Notariale n° 6, Juin 2007, étude 12 : l'auteur prend position sur la vente de parcelles précédemment transmises sur le fondement de l'article 793, 2-2° du CGI ; néanmoins, le raisonnement tenu est transposable en matière d'ISF

[549] « Du respect de l'engagement trentenaire en matière de bois et forêts » par A. Arnaud-Emery, Rev. Dr. Rur. Oct 2013, comm. 181

non-respect de l'engagement souscrit par le bénéficiaire de l'exonération pèsent et pèseront toujours sur celui qui a profité du régime fiscal de faveur. Le bénéficiaire de l'exonération peut transmettre l'engagement mais aucunement les risques fiscaux afférents au non-respect de cet engagement. C'est d'ailleurs pour cette raison que la cour de cassation rejette l'argumentation de Monsieur X affirmant que l'engagement souscrit est contractuel. La sanction du non-respect de l'engagement ne pèse pas sur celui qui a fauté mais celui qui a bénéficié du régime de faveur[550].

362. Ce n'est pas dans la loi que le cédant doit chercher le moyen de se protéger de la faute du cessionnaire mais sur le terrain purement contractuel. Pour continuer la comparaison avec l'impôt foncier, c'est exactement ce que les notaires prévoient dans l'acte authentique en stipulant une répartition prorata temporis de l'impôt en fonction de la date de signature de l'acte définitif. En d'autres termes, pour pallier la difficulté inhérente à la qualité de redevable légal tenant dans l'imposition du propriétaire au 1er janvier de l'année même si la vente est signée le 10 janvier, une clause contractuelle dérogatoire et non opposable aux services des impôts fonciers est insérée dans l'acte, permettant une imposition du cessionnaire en fonction de sa période de propriété. Ainsi, comme cela a été relevé s'agissant de la transmission d'une parcelle grevée d'un engagement Monichon, en cas de cession des parcelles en nature de bois et forêts grevées de l'engagement trentenaire, il convient d'insérer dans l'acte une clause aux termes de laquelle l'acquéreur s'engage pour lui et ses ayants cause à respecter l'engagement trentenaire et à défaut, et à rembourser dans un certain délai au vendeur ou à leurs ayant-droits, le montant des droits et des pénalités qui pourraient être réclamées par l'administration fiscale à ces derniers et ce, sur la simple production de l'avis de recouvrement[551]. Cette clause purement contractuelle est inopposable à l'administration fiscale qui ne connaît comme redevable légal que le contribuable ayant bénéficié de l'exonération. Mais elle permet au vendeur d'être à l'abri des fautes commises par l'acquéreur.

---

[550] Guide Fiscal de la Forêt privée, CEEG, éd. 2003, par H. Engel, p. 186, prenant position pour les droits de mutation à titre gratuit mais transposable en matière d'ISF

[551] « Le régime fiscal de la loi Sérot-Monichon après la réforme des droits d'enregistrement opérée par la loi de finances pour 1999 » par M. Serranne, Cahier du CRIDON Lyon, n° 26, p. 24 ; l'auteur prend position sur la vente de parcelles précédemment transmises sur le fondement de l'article 793, 2-2° du CGI ; néanmoins, le raisonnement tenu est transposable en matière d'ISF

Pour un exemple de clause, formule 3 « Formules en matière de bois et forêts et pratique notariale » par E. Bentejac, La Revue Fiscale Notariale n° 6, Juin 2007, form. 6 ; Formule relatant un engagement trentenaire souscrit dans le cadre de l'article 793, 2-2° du CGI mais transposable en matière d'ISF

§2. La transmission d'une parcelle assurée

363. Il est possible pour un propriétaire sylvicole d'assurer ses propriétés forestières contre différents risques tels que les tempêtes, les scolytes. Le législateur a d'ailleurs souhaité encourager ce phénomène[552]. L'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2013 n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 a créé un compte d'investissement forestier et d'assurance (Cifa) dont le dispositif est codifié aux articles L 352-1 à L 352-6 du Code forestier. Le Cifa est un outil d'épargne incitant les propriétaires forestiers français à s'assurer pour anticiper les risques et conséquences des tempêtes. L'ouverture d'un Cifa est subordonnée aux conditions suivantes :

- être propriétaire de bois et forêts et s'engager à y appliquer l'une des garanties de gestion durable mentionnées à l'article L 124-1 du Code forestier ;
- avoir souscrit, pour tout ou partie de la surface forestière détenue, une assurance couvrant notamment le risque de tempête.

Le Cifa fonctionne comme un compte épargne donnant lieu à rémunération[553] mais présente surtout des attraits fiscaux en matière de droits de mutation à titre gratuit et d'ISF, lorsqu'il est ouvert par une personne physique. Il convient de remarquer que des développements à ce sujet figurent en première partie mais que dans un souci de clarté et synthèse, ils seront ici repris brièvement afin que soit parfaitement compris les précautions qui doivent être prises en cas de vente des parcelles assurées.

A. Les avantages attachés à l'assurance de parcelles forestières

364. Le Cifa présente des avantages fiscaux en matière de droits de mutation à titre gratuit et d'ISF. En revanche, aucune règle particulière n'a été prévue s'agissant de l'imposition des intérêts perçus au titre de ce compte.

[552] JurisClasseur Rural, fasc. 70 « Le Compte d'investissement forestier » ; « Le CIFA ou l'épargne défiscalisée du propriétaire forestier » par A. Arnaud-Emery, Actes pratiques & stratégie patrimoniale, octobre-novembre-décembre 2015, 1, Idée nouvelle

[553] Le législateur n'a pas fixé de règles particulières concernant la rémunération du compte

1. La transmission à titre gratuit du CIFA

365. Pour favoriser la mise en place de Cifa, le législateur offre une première carotte fiscale consistant à ne taxer qu'un quart de la somme figurant sur le compte en cas de donation ou de transmission par décès dudit compte. Aux termes de l'article 793, 3 du CGI, les sommes déposées sur le Cifa sont exonérées des droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de leur montant, lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- un certificat du directeur départemental des territoires (ou du directeur départemental des territoires et de la mer dans les départements du littoral) attestant que les bois et forêts du titulaire du compte sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable doit être joint à l'acte de donation ou à la déclaration de succession.

La même condition existe pour le bénéfice de l'exonération des transmissions à titre gratuit de bois et forêts prévue par l'article 793, 2-2° du CGI[554], ainsi que pour l'application de l'exonération partielle des transmissions à titre gratuit de parts de groupement forestier prévue par l'article 793, 1-3° du même Code[555]. En pratique, lorsqu'un ascendant souhaitera donner à son ou ses enfants des parcelles en nature de bois et forêts, il en profitera pour transmettre également le compte d'investissement forestier et d'assurance. Dans ce cas, un seul certificat sera demandé au directeur départemental des territoires, lequel servira pour le bénéfice de l'exonération des articles 793, 2-2° et 793, 3 du CGI.

- l'héritier, le donataire ou le légataire prend pour lui et ses ayants cause l'engagement d'employer les sommes objets de la transmission conformément aux nouveaux articles L 352-3 et L 352-4 du Code forestier pendant trente ans. Il en résulte donc que les sommes en dépôt doivent être employées pour financer les travaux de reconstitution forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou les travaux de prévention d'un tel sinistre et de manière exceptionnelle, au titre d'une année, dans la limite de 30 % des sommes déposées sur le compte, pour procéder à des travaux forestiers autres[556].L'engagement doit être pris dans l'acte de donation ou dans la déclaration de succession ou encore dans un document qui lui est indivisiblement annexé.

[554] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 20
[555] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 210
[556] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 164

2. La valorisation du CIFA pour l'ISF

366. Pour favoriser la mise en place de Cifa, le législateur offre une seconde carotte fiscale consistant à ne prendre dans l'assiette de l'ISF que le quart de la somme figurant sur le compte. Il résulte de la transposition des dispositions de l'article 793, 3 du CGI à l'impôt de solidarité sur la fortune que les sommes déposées sur un CIFA ne sont comprises dans l'assiette de l'impôt qu'à concurrence du quart seulement de leur montant, sous réserve du respect des mêmes conditions. En d'autres termes, pour que les sommes déposées sur un CIFA ne soient comprises dans l'assiette de l'impôt qu'à concurrence du quart seulement de leur montant, il convient que les conditions de l'article 793, 3 du CGI permettant une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit à raison de la transmission du compte, soient elles-mêmes satisfaites. À cet égard, un certificat doit être délivré et un engagement doit être pris[557]. Le titulaire du compte doit produire en son nom et celui de ses ayants cause un engagement d'employer les sommes afférentes au CIFA pendant trente ans conformément à l'article L. 352-3 et à l'article L. 352-4 du Code forestier. Cet engagement qui est pris lors de la souscription de la déclaration qui porte mention pour la première fois de sommes déposées sur le compte et pour lesquelles le bénéfice de l'exonération partielle est demandé, est rédigé sur papier libre et est joint à la déclaration souscrite. Les redevables dont le patrimoine net taxable est compris entre 1 300 000 € et 2 570 000 € portent directement le montant de la valeur brute et de la valeur nette taxable de leur patrimoine sur leur déclaration de revenus (n° 2042). Ils n'ont pas à détailler la composition de leur patrimoine et sont dispensés de produire les justificatifs en leur possession. Par suite, ils n'ont pas à produire le certificat mais doivent le conserver afin de pouvoir répondre à une demande éventuelle de l'administration.

B. L'obligation induite d'exploitation et de conservation des parcelles assurées

367. Les avantages fiscaux octroyés sont directement liés à l'existence et donc au fonctionnement du Cifa. A cet égard, l'origine des fonds déposés et l'emploi qui en est fait sont strictement déterminés[558]. En outre, l'ampleur des avantages ouverts sont directement attachés à la

[557] Cette nouvelle exonération a été commentée par la base Bofip BOI-PAT-ISF-30-40-10, n° 82 à 88
[558] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 162

superficie des propriétés assurées. Aussi, en cas de transmission de parcelles assurées, les régimes fiscaux sont affectés dans leur application.

1. Le fonctionnement réglementé du compte

368. Le dépôt initial lors de l'ouverture du compte est limité à 2000 € sans qu'il ne soit justifié de son origine et les dépôts subséquents ne peuvent provenir que des produits de coupe issus de l'exploitation des parcelles en nature de bois et forêts dont le titulaire du compte est propriétaire (Code forestier, art. L 352-2). Le titulaire du compte doit démontrer, lors de chaque dépôt, que les sommes qu'il dépose proviennent uniquement des parcelles en nature de bois et forêts dont il est propriétaire (Cette preuve pourra être rapportée au moyen de la production d'une copie du contrat de vente des bois ou de la facture éditée). Le montant des dépôts autorisés en cours de vie sur le compte est limité à un montant égal à 2 500 € par hectare de forêt assuré. A ce titre, le titulaire du compte justifie chaque année auprès du teneur du compte du nombre d'hectares de surface forestière couvert par une assurance couvrant notamment le risque de tempête (Une attestation d'assurance délivrée par la compagnie permettra de satisfaire à cette obligation déclarative annuelle). Les fonds déposés sur le compte sont en principe uniquement employés pour financer les travaux de reconstitution forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou les travaux de prévention d'un tel sinistre (Code forestier, art. L 352-3). Par tolérance législative, il est admis que ces sommes en dépôt peuvent également être utilisées au titre d'une année, dans la limite de 30 % des sommes déposées sur le compte, pour procéder à des travaux forestiers autres que de reconstitution forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou les travaux de prévention d'un tel sinistre. Il appartient à l'établissement teneur du compte de vérifier l'emploi desdites sommes (Code Forestier, art. L 352-4). (La justification pourra être apportée par la production de facture déterminant exactement la nature et le contenu des travaux réalisés par le prestataire). Une large appréciation concernant le fonctionnement du compte est laissée aux établissements teneurs. Il leur appartient effectivement de vérifier les conditions d'origine et d'emploi des sommes déposées. Cette responsabilité octroyée risque d'être une source de difficultés et de différends que les banques ou compagnies d'assurance ne vont pas

forcément apprécier. En effet, en fonction des vérifications apportées, le titulaire du compte pourra ou non bénéficier d'avantages fiscaux en matière de droits de mutation à titre gratuit et d'ISF.

369. Il résulte de la base Bofip que la déchéance du régime de faveur intervient en cas de manquement à l'engagement souscrit (BOI-PAT-ISF-30-40-10, n° 88, 9 février 2017). L'engagement souscrit n'est pas respecté si les sommes en dépôt sont employées dans un autre but que la réalisation de travaux de reconstitution forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou les travaux de prévention d'un tel sinistre et au titre d'une année, au-delà de la limite de 30 % des sommes déposées sur le compte, pour procéder à des travaux forestiers autres. Il convient de remarquer que le retrait des sommes en dépôt pour un autre emploi constitue une cause de clôture du compte en application de l'article L 352-5 du Code forestier. Par suite, il y aura remise en cause de l'exonération chaque fois que le Cifa sera clôturé. Il convient de souligner que la déchéance interviendra logiquement si l'engagement souscrit à l'ouverture du Cifa tenant à l'application de l'une des garanties de gestion durable, n'est pas respecté, et ce, même si les dispositions de l'article L 352-6 du Code forestier ne le prévoient pas expressément. Cette remise en cause est totale ou partielle. Elle est totale et le rappel du complément et du supplément d'impôt est effectué en totalité, lorsque le manquement conduisant à la clôture du compte résulte d'une cessation totale ou partielle de l'assurance ou d'une cession totale des bois et forêts. Au contraire, lorsque le manquement conduisant à la clôture du compte résulte d'un retrait de sommes non employées pour financer des travaux de reconstitution forestière à la suite de la survenance d'un sinistre naturel d'origine sanitaire, climatologique, météorologique ou lié à l'incendie, ou les travaux de prévention d'un tel sinistre, ou encore au-delà du seuil de 30 % pour des travaux autres, le rappel du complément et du supplément d'impôt est effectué à concurrence du rapport entre les sommes inscrites sur le compte sur lesquelles le manquement a été constaté et le montant total des sommes inscrites sur le compte.

370. Le non-respect des conditions entraîne l'exigibilité :
- du complément d'impôt de solidarité sur la fortune due au titre de chacune des années pour lesquelles l'exonération a été accordée ;
- d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième

année ;
- et de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI.

371. L'article L 352-5 du Code forestier prévoit la clôture de plein droit d'un Cifa dans trois cas. Ces hypothèses de clôture sont propres à cet outil d'épargne. Si la clôture du compte aura des incidences fiscales, le fait que le compte ait ou non donné lieu à avantages fiscaux n'a aucune incidence sur la clôture du compte. En effet, il est précisé que la survenance de l'un des trois cas exposés ci-dessus entraîne la clôture de plein droit du Cifa indépendamment des avantages fiscaux auquel ce produit d'épargne est susceptible d'ouvrir droit, c'est-à-dire même si de fait il n'a pas déjà ouvert droit à l'exonération prévue en matière de droits de mutation à titre gratuit ou d'ISF[559]. Il y a clôture du Cifa dans les cas suivants :
- la cessation totale ou partielle de la souscription de l'assurance mentionnée à l'article L 352-1, 2° du Code forestier ayant pour effet que les sommes déposées sur le compte excèdent le plafond de dépôt, exprimé en proportion du nombre d'hectares assurés contre le risque de tempête, mentionné au premier alinéa de l'article L 352-2 du Code forestier ;
- les sommes retirées du compte ne sont pas employées pour financer les travaux mentionnés à l'article L 352-3 du Code forestier ;
- le titulaire du compte cède l'intégralité de la surface de bois et forêts dont il est propriétaire.

2. Les précautions à prendre en cas de transmission de parcelles

372. Au sens strict, le compte n'est pas clôturé en cas de cession d'une partie des massifs forestiers. Toutefois, cette cession aura pour conséquence de faire baisser le montant des dépôts pouvant être réalisé sur le Cifa et consécutivement de limiter les avantages fiscaux applicables.
Prenons un exemple : un groupement forestier Dupont est propriétaire de 100 hectares. Il a ouvert un Cifa. La totalité de la surface forestière étant assurée contre le risque de tempête, il a versé 250 000 € sur ce compte (2500 € x 100 ha) suite à une coupe de bois. Le groupement forestier vend par la suite 50 hectares. Les 50 hectares conservés continuent à être assurés contre la tempête. Cette cession partielle limite donc le montant des sommes déposées sur le Cifa. Désormais, seule la

[559] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 162

somme de 125 000 € (2500 € x 50 ha) peut être laissée sur le compte et donc ouvrir droit aux avantages fiscaux.

Le raisonnement est identique lorsque la superficie des surfaces boisées assurée vient à être limitée par suite d'une résiliation partielle du contrat d'assurance.

Section II. Les effets de la transmission sur un engagement de conservation

373. L'engagement de conservation est requis pour assurer une pérennité du bien entre les mains de celui qui l'a reçu. Le maintien du bénéfice du régime de faveur est conditionné par la conservation du bien par son propriétaire. A contrario, en cas de transmission du bien, le régime de faveur octroyé est remis en cause et ce, de manière rétroactive.

§1. Les engagements souscrits lors d'une précédente mutation

374. Lorsque les bois et forêts constituent une entreprise, la transmission à titre gratuit a pu bénéficier de toute la panoplie des régimes fiscaux liés à la transmission d'entreprise. Le maintien de ces régimes dépend de la conservation de ces éléments pendant une période donnée.

A. La transmission d'une parcelle grevée d'un engagement Dutreil

375. L'article 787 C du CGI prévoit que sont exonérées, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmis par décès ou entre vifs. Chacun des héritiers, donataires ou légataires doit prendre l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans à compter de la date de la transmission.

1. L’impact d’une vente sur l’engagement de conservation

376. Les biens objets de la transmission doivent être conservés pendant quatre ans sauf remplacement ou cession isolée d'un élément d'actif de l'entreprise. En effet, ces cessions ou remplacements isolés ne suffisent pas à caractériser la rupture de l’engagement de conservation (exemple : obsolescence d’un élément de l’actif, stocks, etc.). Le dispositif d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévu par l'article 787 C du CGI en faveur des transmissions d'entreprises individuelles exige notamment que l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise soit conservé par le bénéficiaire de la transmission pendant une durée de quatre ans à compter de la date de la mutation à titre gratuit. La finalité de cette disposition est d'assurer la pérennité de l'exploitation lors de sa transmission. Or, un tel objectif implique notamment une stabilité des éléments de l'actif de l'entreprise. Cela étant, cette disposition s'est avérée délicate pour certains éléments d'actifs dont le renouvellement s'impose en raison de leur obsolescence. À cet égard, il a été précisé que la cession isolée d'un élément d'actif ne suffit pas à caractériser la rupture de l'engagement de conservation. Cet aménagement s'applique aux stocks d'une exploitation[560]. Par suite, lorsque les bois et forêts sont détenus dans le cadre d’une véritable entreprise forestière, les parcelles en nature de bois et forêts sont analysés comme des éléments d’actif professionnels. La cession de toutes les parcelles emporte donc déchéance du régime de faveur dans la mesure où l’exploitation de l’entreprise n’est plus possible. Toutefois, rien n’interdit à l’exploitant sylvicole dans le cadre de la gestion de son entreprise de vendre une parcelle isolée et de procéder à de nouvelles acquisitions. Il s’agit de l’expression même de son activité. C’est la disparition complète de l’activité sylvicole ayant bénéficié de l’exonération partielle qui emporte déchéance du régime. Par ailleurs, la transformation de l'entreprise individuelle en société peut être réalisée sans remise en cause du régime. Néanmoins, dans cette hypothèse, pour assurer la continuité du respect des conditions exigées par la loi, la mise en société reste subordonnée à certaines conditions. Ainsi, les biens transmis doivent être apportés à une société créée à cette occasion et détenue en totalité par les bénéficiaires du régime de faveur. Les parts ou actions reçues en contrepartie de cet apport doivent être conservées par les héritiers, donataires ou légataires jusqu'au terme de la période prévue pour la conservation des biens. Enfin, l'un des héritiers, donataires ou légataires devra

[560] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, n° 40 et suivants ; Rép. Min. Roques n° 52479, JO AN du 22 février 2005, p. 1912

respecter la condition prévue au c de l'article 787 C du CGI pour la durée restant à courir[561]. Les parcelles en nature de bois et forêts constituant le support de l'entreprise sylvicole peuvent être apportées à un groupement forestier, sans déchéance du régime de faveur.

2. L'impact d'une nouvelle transmission à titre gratuit sur l'engagement de conservation

377. L'obligation de conservation des biens interdit en principe que les biens soient transmis à titre gratuit. Toutefois, des exceptions sont posées par le base Bofip[562]. Dans l'hypothèse d'une indivision successorale, il est admis que le partage avec soulte n'emporte pas la déchéance du régime prévu à l'article 787 C du CGI mais entraîne seulement un report de l'engagement individuel de conservation sur le bénéficiaire effectif, c'est-à-dire l'indivisaire attributaire de l'entreprise individuelle. Toutefois, l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise doit être transmis à l'indivisaire attributaire de l'entreprise individuelle. En outre, l'article 31 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 a modifié l'article 787 C du CGI afin de permettre les donations au sein du cercle familial restreint. Cet assouplissement s'applique pour les donations effectuées à compter du 29 décembre 2007. Dès lors, sous réserve que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et qu'ils poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme, la donation de biens soumis à engagement individuel n'entraîne pas la remise en cause de l'exonération accordée au titre de première mutation à titre gratuit. Enfin, en cas de décès du successible ou du bénéficiaire de la transmission, l'exonération partielle n'est pas remise en cause, sous réserve que le ou les ayants cause à titre gratuit poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme.

B. La transmission d'une parcelle bénéficiant du paiement fractionné et différé

378. Le crédit de paiement de l'article 397 A de l'annexe III au CGI ne peut être sollicité que si les parcelles en nature de bois et forêts peuvent être analysées comme le support d'une véritable exploitation. L'article 404 GD, al. 1 de l'annexe III au CGI prévoit expressément que la cession de

[561] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, n° 70
[562] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, n° 60 et 80

plus du tiers des biens ayant bénéficié du paiement différé et fractionné des droits de mutation à titre gratuit dus sur les transmissions d'entreprises entraîne pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits en suspens. Cette cause de déchéance du terme est spécifique aux modalités de paiement des droits dus sur les biens constituant l'entreprise. La cession s'entend de tout transfert de propriété à titre gratuit ou à titre onéreux, quel que soit son régime fiscal[563]. La déchéance du terme est appréciée au niveau des biens reçus par chaque héritier, légataire ou donataire pour lesquels le bénéfice des modalités de paiement a été accordé. Pour le calcul de cette proportion, la valeur des biens est appréciée au jour de la cession (CGI ann. III art. 404 GD, al. 1)[564]. La cessation de l'activité par l'un des héritiers, légataires ou donataires d'une entreprise n'entraîne pas l'exigibilité immédiate des droits de mutation différés dans le cadre du régime des transmissions à titre gratuit d'entreprises pour les autres bénéficiaires qui poursuivent l'activité en question[565]. Il convient de rappeler à cet égard que l'article 399 de l'annexe III au CGI dispose que la demande de crédit doit être soit formulée au pied de l'acte ou de la déclaration soumis à formalité soit jointe à l'un ou l'autre de ces documents et qu'elle doit contenir une offre de garanties suffisantes que le débiteur de l'impôt s'engage à constituer à ses frais et dans les conditions et délais fixés à l'article 400. Les garanties peuvent notamment revêtir la forme de sûretés réelles ou personnelles. En tout état de cause, tous les types de garanties peuvent être proposées au comptable public compétent qui apprécie sous sa responsabilité la garantie offerte. Le montant des sommes à garantir, qui figure dans l'inscription hypothécaire, le contrat et l'inscription de nantissement de fonds de commerce ou l'acte d'affectation des valeurs mobilières, ne doit pas excéder ce qui est dû par le redevable, c'est-à-dire, en principe, le principal des droits, augmenté des intérêts calculés jusqu'à la dernière échéance. Toutefois, en cas de déchéance du crédit, les pénalités de retard qui se substituent à l'intérêt de crédit seront généralement supérieures à ce dernier et, dès lors, viennent augmenter à due concurrence la créance à garantir. Il en sera donc tenu compte dans l'évaluation du risque à garantir. Il en résulte que le praticien lors de l'instruction du dossier emportant mutation de la ou des parcelles doit vérifier si les parcelles en cause sont grevées d'une inscription légale au profit du Trésor public, et ce, à la lecture de l'état hypothécaire.

[563] BOI-ENR-DG-50-20-50 n° 400 et 410
[564] BOI-ENR-DG-50-20-50 n° 420
[565] Rép. Falco : AN 21 mai 1990 p. 2378 n° 25725 ; BOI-ENR-DG-50-20-50 n° 460

1. L’impact d’une vente sur le paiement fractionné et différé

379. Seule la cession de plus du tiers des biens ayant bénéficié du paiement différé et fractionné entraîne pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits en suspens. En cas de cessions successives, il convient de prendre en compte l'ensemble des cessions pour apprécier si la proportion du tiers est ou non atteinte. Dans cette hypothèse, le bénéficiaire du paiement différé et fractionné doit adresser au comptable compétent une fiche comportant le rappel des cessions effectuées et leur montant[566]. L’apport en société constituant une forme de cession, il est également réglementé. En application de l'article 404 GD, al. 2 de l'annexe III au CGI, l'apport à une société de plus du tiers des biens bénéficiant du paiement différé et fractionné prévu à l'article 397 A de la même annexe n'entraîne pas l'exigibilité des droits lorsque le bénéficiaire prend dans l'acte d'apport l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de son apport jusqu'à l'échéance du dernier terme du paiement fractionné. L'apport pur et simple[567] à une société de plus du tiers des biens reçus à titre gratuit n'entraîne pas la déchéance du régime de faveur lorsque les conditions d'application de l'article 404 GD de l'annexe III au CGI sont satisfaites. En revanche, les apports à titre onéreux[568] entraînent pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits en suspens dès lors que la valeur des biens ainsi apportés représente, au jour de l'apport, plus du tiers de la valeur des biens professionnels reçus à titre gratuit pour lesquels l'héritier, le légataire ou le donataire a sollicité le bénéfice du paiement différé et fractionné. En cas d'apports mixtes, la déchéance n'est prononcée que si les apports à titre onéreux représentent plus du tiers de la valeur des biens professionnels reçus à titre gratuit[569]. Par suite, la vente d’une ou plusieurs parcelles forestières constituant des éléments d’une exploitation sylvicole est envisageable sans remise déchéance du terme du paiement fractionné et différé sous réserve que les parcelles vendues représentent moins du tiers en valeur des parcelles attribuées lors de la transmission à titre gratuit ayant donné lieu à l’application du dispositif de l’article 397 A de l’annexe III au CGI.

[566] BOI-ENR-DG-50-20-50 n° 510
[567] Les apports qui sont rémunérés par la remise de droits sociaux
[568] Les apports qui sont rémunérés autrement que par la remise de droits sociaux : notamment prise en charge par la société d’un passif personnel à l’apporteur
[569] BOI-ENR-DG-50-20-50 n° 440 et 450

2. L’impact d’une nouvelle transmission à titre gratuit sur le paiement fractionné et différé

380. La donation de plus du tiers des biens entraine la déchéance du paiement fractionné et différé. Il en est de même du décès du détenteur des biens. A cet égard, lorsque les héritiers qui ont obtenu le bénéfice du paiement différé et fractionné procèdent au partage sans soulte des biens héréditaires, la déchéance du terme n'est pas encourue à défaut de cession des biens concernés[570]. Seule la cession de plus du tiers des biens ayant bénéficié du paiement différé et fractionné entraîne pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits en suspens. Le partage pur et simple, qui n'est pas translatif de propriété, n'est pas susceptible d'avoir cette conséquence. En cas de prise en charge des droits de donation par le donateur avec paiement différé et fractionné des droits, le décès de celui-ci avant l'échéance du dernier terme n'entraîne pas la remise en cause du régime de paiement différé et fractionné dans la mesure où les donataires, seuls redevables légaux des droits, poursuivent le paiement des échéances dans les délais. Le montant des droits non encore payés au jour du décès est susceptible de constituer une dette déductible de la succession du défunt en application des dispositions de l'article 768 du CGI[571]. Par suite, la nouvelle transmission affectant une ou plusieurs parcelles forestières constituant des éléments d’une exploitation sylvicole est envisageable sans remise déchéance du terme du paiement fractionné et différé sous réserve que les parcelles transmises représentent moins du tiers en valeur des parcelles attribuées lors de la transmission à titre gratuit ayant donné lieu à l’application du dispositif de l’article 397 A de l’annexe III au CGI.

§2. Les engagements souscrits en matière d’impôt sur le revenu

381. En application des articles 199 decies H et 200 quindecies du CGI, des réductions ou des crédits d'impôt sur le revenu sont susceptibles d'être accordés au titre :

- des acquisitions de terrains boisés ou à boiser ;
- des acquisitions ou souscriptions de parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière ;

[570] Rép. Min. Valleix : AN 4 novembre 1991 p. 4532 n° 47603, non reprise dans Bofip
[571] Rép. Min. Dubernard : AN 30 octobre 1995 p. 4544 n° 27741, non reprise dans Bofip.

- des cotisations versées à un assureur pour la souscription d'un contrat d'assurance ;
- de certains travaux forestiers ;
- des rémunérations versées dans le cadre d'un contrat de gestion de parcelles forestières.

En contrepartie de certains de ces avantages fiscaux, les contribuables ont souscrit des engagements. Il convient donc de s'interroger sur la nature de ses engagements pour déterminer l'incidence d'une transmission portant sur une ou plusieurs parcelles qui ont permis en son temps l'octroi de l'avantage fiscal.

A. La transmission de parcelle ayant permis de bénéficier d'une réduction ou d'un crédit d'impôt

Les engagements souscrits sont différents selon que l'avantage fiscal octroyé est une réduction d'impôts ou un crédit d'impôt.

1. La nature des engagements souscrits

382. L'article 199 decies H du CGI permet l'application d'une réduction d'impôt pour l'acquisition de parcelles en nature de bois et forêts. Au sein même de ce dispositif, l'étendue des engagements varie selon que le contribuable a acquis des terrains en nature de bois et forêts ou des terrains nus à boiser. Lorsque les terrains ouvrant droit à la réduction d'impôt sont acquis en nature de bois et forêts, le contribuable doit prendre l'engagement de les conserver pendant quinze ans et d'appliquer, pendant la même durée, un plan simple de gestion agréé par le centre régional de la propriété forestière. Les délais de quinze ans (de conservation du terrain et d'application du plan simple de gestion) courent à compter de la date d'acquisition du terrain en nature de bois et forêts. Si, au moment de l'acquisition, aucun plan simple de gestion n'est agréé pour la forêt en cause, le contribuable doit prendre l'engagement d'en faire agréer un dans un délai de trois ans à compter de la date d'acquisition et de l'appliquer pendant quinze ans. Dans cette situation, le contribuable doit prendre, en outre, l'engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930 relatif aux conditions d'application de l'article 15 de la loi de finances du 16 avril 1930 jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion de cette forêt. Dans ce dernier

cas, le délai de quinze ans de conservation du terrain continue de courir à compter de la date d'acquisition du terrain boisé mais le délai de quinze ans d'application du plan simple de gestion court à compter de la date d'agrément du plan simple de gestion par le centre régional de la propriété forestière. Il s'agit d'un double engagement de conservation et d'exploitation. En application de l'article 200 quindecies du CGI, un crédit d'impôt est octroyé en cas de réalisation de travaux forestiers. Le contribuable propriétaire direct de parcelles qui réalise des travaux forestiers éligibles à l'avantage fiscal dans sa propriété doit prendre l'engagement, d'une part, de conserver cette propriété jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle des travaux et, d'autre part, d'appliquer, pendant la même durée, l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L 124-1 du Code forestier et à l'article L 124-3 du Code forestier[572]. En pratique, le terrain doit donc être conservé jusqu'à l'expiration de la période d'engagement d'application d'un plan simple de gestion. Encore une fois, il s'agit d'un engagement double de conservation et d'exploitation.

2. L'identification des causes de déchéance

383. La réduction et le crédit d'impôt accordés font l'objet d'une reprise si son bénéficiaire ne respecte pas ses engagements (CGI, art. 199 decies H, 7 et CGI, art. 200 quindecies, 7). Il en est notamment ainsi dans les situations suivantes :

- le propriétaire forestier, personne physique, ne respecte pas son engagement de conserver pendant quinze ans les investissements ayant justifié l'application de la réduction d'impôt ou de leur appliquer pendant la même durée un plan simple de gestion agréé ;
- le contribuable qui acquiert un terrain nu ne respecte pas son engagement de le reboiser dans un délai de trois ans ou de le conserver pendant quinze ans en appliquant pendant la même durée un plan simple de gestion agréé ;
- le propriétaire forestier personne physique ne respecte pas son engagement de conserver les parcelles ayant justifié l'application de la réduction d'impôt au titre des travaux forestiers jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle des travaux ou de leur appliquer pendant la même durée un plan de gestion durable ;

[572] BOI-IR-RICI-60-20-10 n° 100

- une indivision de tout ou partie du terrain naît pendant la période couverte par l'engagement de conservation ;

Ce double engagement imposé aux contribuables ayant bénéficié d'une réduction ou d'un crédit d'impôt empêche toute mutation portant sur les parcelles à l'origine de l'avantage fiscal. C'est un régime extrêmement contraignant. En imposant aux contribuables de conserver les parcelles, ce dispositif permet d'assurer la pérennité des parcelles et ainsi d'écarter les contribuables qui ne poursuivraient qu'un but spéculatif. Par suite, toute mutation affectant les parcelles ayant permis l'octroi de l'avantage fiscal emporte déchéance de ce dernier. Par suite, la vente, la donation, la dévolution suite à décès constituent autant d'événements susceptibles de remettre en cause l'octroi de l'avantage fiscal. La base Bofip prévoit néanmoins des exceptions encadrées.

B. Les exceptions à déchéance en cas de transmission de parcelle ayant permis le bénéfice d'une réduction ou d'un crédit d'impôt

La Loi prévoit certaines exceptions, d'autres ont été instituées en pratique et consacrées.

1. Les exceptions prévues par la loi

384. Il résulte de la base Bofip BOI-IR-RICI-60-20-20 n°230 que les événements affectant le foyer fiscal du contribuable ou encore la mise en société ou la donation des parcelles constituent sous certaines réserves des exceptions à déchéance. La réduction et le crédit d'impôt ne sont pas remis en cause lorsque le non-respect de l'engagement de conservation du terrain intervient à la suite de l'un des événements suivants et sous certaines conditions.

a. LES EVENEMENTS AFFECTANT LA SITUATION PERSONNELLE DU CONTRIBUABLE

385. Le contribuable ou l'un des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune, est licencié, décède ou est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième catégorie prévue à l'article L. 341-4 du Code de la sécurité sociale ;

Le décès s'analyse comme un cas de force majeure écartant la remise en cause de l'avantage fiscal.

Cette analyse est identique pour tous les régimes de défiscalisation reposant sur un engagement de conservation[573].

b. L'APPORT EN SOCIETE

386. Le contribuable, après une durée minimale de détention de deux ans, apporte des terrains pour lesquels il a bénéficié de la réduction ou du crédit d'impôt à un groupement forestier ou à une société d'épargne forestière. Il doit alors s'engager à conserver les parts sociales reçues en contrepartie, pour la durée de détention restant à courir à la date de l'apport. Lorsque le groupement forestier ou la société d'épargne forestière réalise ultérieurement des dépenses de travaux forestiers, ceux-ci sont éligibles au crédit d'impôt, mais la durée de conservation des parts du contribuable qui a apporté des terrains, calculée au moment de l'apport, continue à courir sans être affectée par la durée de conservation des parts prévue normalement en cas de réalisation de dépenses de travaux forestiers par un groupement ou une société.

387. Exemple : En mai N, un contribuable acquiert des terrains éligibles à la réduction d'impôt au titre de l'acquisition forestière et pour lesquels il prend l'engagement de les conserver jusqu'au mois de mai N+15 et d'appliquer un plan simple de gestion pendant la même période. En juillet N+3, il décide d'apporter ces terrains à un groupement forestier. La réduction d'impôt n'est pas remise en cause dès lors qu'il s'engage à conserver les parts sociales reçues en contrepartie jusqu'au mois de mai N+15.
En août N+4, le groupement forestier réalise des dépenses de travaux éligibles au crédit d'impôt. Le contribuable qui a apporté ses terrains ne devra pas prendre l'engagement de conserver les parts reçues en échange jusqu'au 31 décembre N+8[574] puisqu'il reste soumis à son engagement initial de conservation tel qu'il a été calculé au moment de l'apport au groupement et dont l'échéance est postérieure à celle du 31 décembre N+8. Le contribuable pourra toutefois bénéficier du crédit d'impôt au titre des travaux forestiers pour le montant des dépenses réalisées et qui correspondent à sa quote-part dans le groupement.

[573] Voyez notamment pour le régime de défiscalisation Duflot-Pinel : BOI-IR-RICI-360-40, n° 20
[574] Voyez §. 136

388. Cette exception s'explique par la volonté du législateur de pérenniser l'exploitation forestière. Il est plus simple d'exploiter à plusieurs en regroupant les moyens d'exploitation au sein de société que de rester isolé. L'apport en société des parcelles grevées ne constituent pas une cause de déchéance sous réserve que l'engagement de conservation soit reporté sur les parts sociales reçues en rémunération de l'apport et pour la période restant à courir. La base Bofip reste silencieuse quant aux obligations pesant sur le groupement ou la société bénéficiaire des apports. Cette personne morale doit-elle conserver les parcelles apportées pour la période de conservation restant à courir et doit-elle les exploiter selon les critères habituels de gestion durable ? A notre sens, la réponse doit être positive. Une réponse négative permettrait des détournements du dispositif.

c. LA DONATION

389. Le contribuable effectue une donation des terrains ayant ouvert droit à la réduction ou au crédit d'impôt. Les donataires doivent reprendre les engagements souscrits par le donateur pour la durée de détention restant à courir à la date de la donation. Cette durée est susceptible d'être prolongée en cas de réalisation de nouvelles dépenses de travaux forestiers par les donataires dès lors qu'elles ouvrent droit à un crédit d'impôt.

La donation portant sur des parcelles grevées d'engagements ne constitue un cas de déchéance si les donataires reprennent les engagements de leur auteur. Il convient de remarquer que la base Bofip ne précise pas si la donation doit être réalisée en pleine propriété ou si la donation de la seule nue-propriété permet le maintien de l'avantage fiscal. La précision n'étant pas apportée, l'interprétation doit être stricte. Par suite, seule la donation de la pleine propriété des parcelles avec reprise des engagements par les donataires doit permettre le maintien des avantages fiscaux. Il s'agit là pour les donataires d'un « cadeau empoisonné ». Cette parcelle qui n'est pas source de revenu, doit être conservée pour permettre au donateur de continuer à bénéficier de son avantage fiscal. Dans cette situation, le praticien devra être vigilant et rappeler qu'en cas de remise en cause de l'avantage fiscal consécutif à une rupture d'engagement imputable au donataire, il appartient à ce dernier de rembourser à premiére demande le montant correspondant au redressement fiscal subi par le donateur.

2. Les autres exceptions

390. Il est admis également de ne pas remettre en cause la réduction et le crédit d'impôt accordés lorsque le non-respect de l'engagement résulte de l'un des événements suivants :

- le terrain en nature de bois et forêt ou le terrain à boiser ayant donné lieu à la réduction et au crédit d'impôt fait l'objet d'une expropriation pour cause d'utilité publique. Il n'y a pas lieu de distinguer si le transfert de propriété des bois et forêts compris dans la déclaration d'utilité publique ou l'arrêté de cessibilité fait l'objet d'un acte amiable ou d'une ordonnance du juge ;
- le terrain en nature de bois et forêt ou le terrain à boiser ayant donné lieu à la réduction et au crédit d'impôt fait l'objet d'un aménagement foncier ou d'une interdiction de reboisement postérieure à l'acquisition ;
- les parcelles ayant fait l'objet des travaux forestiers éligibles font l'objet d'une expropriation pour cause d'utilité publique ou d'un échange dans le cadre d'une opération d'aménagement foncier rural prévue aux articles L. 121-1 et suivants du Code rural et de la pêche maritime, l'engagement étant dans ce dernier cas reporté sur les parcelles reçues en échange pour la durée restant à courir ;
- le mariage, le divorce, la conclusion d'un partenariat de solidarité civile ou son abandon ou la séparation du contribuable, soumis à un régime commun d'imposition.

En cas de remise en cause, la réduction et le crédit d'impôt font l'objet d'une imposition supplémentaire au titre de l'année au cours de laquelle est intervenu l'événement fondant la déchéance. Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit dans les trois ans de l'événement qui en est à l'origine. Le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction et du crédit d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration.

Conclusion Titre 1

391. La transmission des parcelles en nature de bois et forêts peut bénéficier de régimes de faveur particulièrement intéressants. Les parcelles de bois et forêts sont pourtant des biens immobiliers, or, il n'existe aucun équivalent en matière de transmission d'immeubles. De nombreux propriétaires immobiliers dont le patrimoine est constitué de biens ou droits immobiliers aimeraient transmettre leurs biens, tout en bénéficiant d'une exonération partielle à hauteur des trois-quart. **Quelle est la différence entre un contribuable qui loue ses biens et le sylviculteur qui profite des subsides de sa coupe ?** Au sens strict, ni l'un ni l'autre n'exploite d'entreprise. Le fossé de la différence se creuse davantage si le sylviculteur exploite ses bois et forêts à l'instar d'un entrepreneur. En effet, dans ce cas, outre l'application des régimes classiques attachés à la qualité de la forêt, s'ajoutent les régimes de faveur liés à la transmission d'entreprise. Ces avantages apparents sont également sources de risques. En effet, à chaque événement touchant les bois et forêts, il convient de s'interroger sur l'incidence de cet événement sur les régimes précédemment appliqués. Toute la difficulté réside dans le fait de réussir à connaître les régimes de faveur qui se sont appliqués. Traditionnellement, les informations concernant les régimes de faveur applicables en matière de transmission de propriété, se trouvent dans le titre de propriété et plus précisément, une analyse de la clause « origine de propriété » permettra de déterminer ce dont a bénéficié la parcelle transmise, ou encore dans l'état hypothécaire, lequel comporte les engagements souscrits par les parties à l'acte. Un tel contrôle est beaucoup plus délicat lorsque le régime de faveur n'a pas été transposé dans un acte mais dans une déclaration fiscale dont seule l'administration fiscale est destinataire. Seule une connaissance parfaite de la matière fiscale sylvicole et un questionnement du propriétaire des bois et forêts permettra d'écarter les risques de déchéance.

Titre II : La transmission des titres sociaux à vocation forestière

392. La fiscalité de la transmission des titres sociaux à vocation forestière doit être appréciée à deux niveaux, à l'instar de la fiscalité applicable à la transmission des parcelles en nature de bois et forêts. La transmission en elle-même qu'elle soit à titre gratuit ou à titre onéreux déclenche une fiscalité qui lui est propre. Il ne faut pas s'arrêter sur cette dernière et toujours s'intéresser à la fiscalité qui pourrait être induite par la présente transmission. En effet, les régimes fiscaux de faveur applicables aux titres sociaux à vocation forestière reposent sur des engagements de conservation ou encore sur des engagements pour le groupement ou la société dont les titres sont transmis d'exploitation. Par suite, pour toute transmission réalisée, doit être posée la question du devenir des engagements précédemment pris. Pour cette raison, après avoir étudié la fiscalité propre à chaque transmission, sera envisagée la fiscalité induite par ces transmissions.

Chapitre I : La fiscalité immédiate de la transmission
Chapitre II : La fiscalité induite par la transmission

Chapitre I : La fiscalité immédiate de la transmission

Qu'elle soit réalisée à titre gratuit ou à titre onéreux, la transmission emporte nécessairement des conséquences tant pour le bénéficiaire que pour l'auteur de la transmission. Dans la catégorie des titres sociaux à vocation forestière, sont étudiés la transmission des parts de groupement forestier ainsi que celle des parts de société d'épargne forestière.

Section I. La transmission à titre gratuit des titres sociaux à vocation forestière

§1. La fiscalité applicable au bénéficiaire de la transmission

393. Les droits de mutation à titre gratuit sont assis sur la valeur des titres sociaux transmis. Les droits de donation sont en principe payés par le donataire mais, ne constitue pas une libéralité supplémentaire taxable, le paiement desdits droits par le donateur. Les droits de succession sont bien évidemment payés par les héritiers.

La valorisation des titres sociaux comporte certaines particularités :

Pour déterminer la valeur de la part sociale, il convient de déterminer la valeur des éléments d'actif du groupement ou de la société, ensuite déduire le passif social qui est constitué par le montant résiduel des emprunts souscrits par la société ainsi que celui des comptes courants d'associé et enfin diviser par le nombre total de parts sociales.

Une fois cette valeur déterminée, il est possible d'appliquer une décote allant de 10 à 20 %. Cette décote admise par l'administration fiscale[575] et consacrée par la jurisprudence[576] s'explique par les restrictions imposées par les statuts notamment en matière de cession (clause d'agrément, droit de préemption des associés sur les cessions de parts par d'autres associés, composition du capital).

[575] Voyez Guide de l'évaluation des entreprises et des titres sociaux, publié par la Direction générale des Finances Publiques, Novembre 2006, p. 195, fiche 8

[576] Notamment CA Rouen 3 novembre 2010, n° 09/004743, RJF 8-9/11 n° 1001, décision rendue en matière d'ISF mais transposable aux DMTG ; « *ISF-Droits de succession et de donation : les décotes ont la cote !* » Chronique de François BONTE, Notaire (MICHELEZ Notaires, à PARIS 75017) in fiscalonline.com

Cette application est admise en matière d'ISF et pour les transmissions à titre onéreux et gratuit pour le calcul des droits de mutation.

Ces deux particularités constituent des avantages notables dans la mesure où elles limitent l'assiette des droits de mutation. La transmission à titre gratuit des parts de groupement forestier bénéficie d'un régime fiscal dédié extrêmement favorable. Néanmoins, lorsque le groupement forestier est susceptible de développer une exploitation analogue à celle d'une véritable entreprise, les mesures de faveur applicables en général à la transmission d'entreprise peuvent lui être également octroyées. Depuis l'institution du Cifa, il est fiscalement intéressant d'adosser la transmission de parts sociales à la transmission d'un tel compte, l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit s'appliquant aux deux éléments.

A. Le régime dédié de l'article 793, 1-3° du CGI dit le régime Monichon

394. L'article 793, 1-3° du CGI exonère, sous certaines conditions, des droits de mutation à titre gratuit les transmissions de parts d'intérêt détenues dans les groupements forestiers. L'article L 214-85 du Code Monétaire et financier précise en son dernier alinéa que les parts des sociétés d'épargne forestière sont assimilées aux parts de groupements forestiers pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI concernant l'exonération d'ISF. Il en résulte que les transmissions à titre gratuit (donations, successions) de parts de ces sociétés bénéficient de l'exonération partielle prévue par l'article 793, 1-3° du CGI. Il s'agit d'un régime qui a pour objectif de permettre aux ayants-causes à titre gratuit d'associés de groupement forestier ou de société d'épargne forestière de bénéficier d'une exonération d'assiette des trois-quarts pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit, dont les conditions à satisfaire reposent sur le groupement forestier lui-même ou sur la société d'épargne forestière elle-même. Ce particularisme peut apparaitre comme une difficulté, l'octroi du bénéfice de l'exonération des ayants-causes de l'associé reposant sur le représentant légal du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière. Pour la suite des développements, les dispositions prévues pour les groupements forestiers s'appliquent mutatis mutandis aux sociétés d'épargne forestière.

1. Le périmètre du régime

395. Seules les parts de groupement forestier[577] ou de société d'épargne forestière peuvent bénéficier de l'exonération partielle prévue à l'article 793, 1-3° du CGI. Il s'agit d'un régime exclusif. Pour en bénéficier, il faut qu'un texte particulier le prévoit. En d'autres termes, l'application du régime de faveur prévu par l'article 793, 1-3° du CGI est limitée aux parts de groupements forestiers et aux parts de sociétés d'épargne forestière à l'exclusion (faute d'un texte particulier) des actions ou parts émises par d'autres collectivités, notamment des parts des sociétés civiles, même si l'objet de ces sociétés est analogue à celui des groupements forestiers[578]. Cette restriction trouve son fondement dans l'origine de la mesure. En effet, ces dispositions ont été adoptées[579] pour faire en sorte que les sociétaires de tels groupements ne se trouvent, en aucun cas, dans une situation défavorable par rapport aux propriétaires d'immeubles forestiers qui dès 1930 se sont vu offrir les avantages du régime Sérot. L'extension du bénéfice de la mesure aux parts de sociétés d'épargne forestière a d'ailleurs dû faire l'objet d'un texte particulier lors du vote de la Loi 2001-602 du 9 juillet 2001. Il convient de remarquer que ni la base Bofip, ni l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt commentant la procédure d'obtention du certificat attestant que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une garantie de gestion durable, ni la jurisprudence ne détermine l'objet des mutations pouvant être placées sous le bénéfice de l'article 793, 1-3° du CGI. En d'autres termes, il n'est pas expressément précisé si la mutation bénéficiant de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit, doit porter sur la pleine propriété des parts sociales ou si elle peut porter uniquement sur l'usufruit ou la nue-propriété desdites parts. Les textes n'interdisent pas expressément que les démembrements de propriété portant sur des parts sociales soient exclus du bénéfice de l'article 793, 1-3° du CGI. En

[577] Il importe peu que les statuts du groupement n'aient pas été approuvés par le ministre de l'agriculture et quelle que soit la date d'entrée des biens dans le patrimoine du groupement.
Rép. Durand : AN 2 avril 1978 p. 1068 n° 43148.

[578] Rép. Renouard : AN 1er août 1964 n° 8692, et BŒ 1964-9210 ; dans le même sens : Rép. Caldaguès : AN 12 février 1972 p. 332 n° 21366 ; Rép. Joxe : AN 31 mai 1974 p. 2411 n° 10049 ; D. adm. 7 G 2621 n° 15, 15 décembre 1991 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 190

[579] Les mutations à titre gratuit de parts de groupements forestiers constitués dans le cadre du décret n° 54-1302 du 30 décembre 1954, ont à partir de 1960, bénéficié d'un régime institué par l'amendement Monichon, suivant l'engagement pris par le Secrétaire d'Etat aux finances lors de la discussion de la Loi du 28 décembre 1959. Cette situation a été normalisée par la Loi n° 63-810 du 6 août 1963, article 12 III qui a réglé en outre le cas des groupements forestiers possédant des friches et landes à reboiser ou des terrains pastoraux.

outre, aucune des conditions qui suivent n'interdit la donation avec réserve d'usufruit portant sur les parts sociales de groupement forestier ou de société d'épargne forestière.

2. Les conditions du régime

Il résulte des dispositions de l'article 793, 1-3° du CGI que l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit édictée par ce texte est subordonnée à la réunion de conditions tenant au groupement forestier et au porteur des parts sociales.

a. LES CONDITIONS A REMPLIR PAR LE GROUPEMENT FORESTIER

396. Les conditions sont au nombre de quatre, trois à remplir immédiatement, et une dernière qui doit être ponctuellement satisfaite.

L'obtention et l'annexion du certificat du directeur départemental de la forêt. Il convient de remarquer que la procédure d'obtention du certificat visé par le a de l'article 793, 1-3° du CGI est identique à celle mise en œuvre pour demander le bénéfice de l'exonération ISF de l'article 885 H du CGI[580]. A cet égard, cette demande doit être réalisée sur un imprimé spécial A2 qui est téléchargeable sur internet en annexe 2 de l'instruction DGPAAT/SDFB/2015-402 en vigueur depuis le 22 avril 2015 publiée au bulletin officiel du Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt ou être sollicitée auprès de la direction départementale des territoires du département dont dépendent les parcelles. Cette demande qui doit être complétée et signée par le gérant du groupement forestier, comporte des informations notamment relatives à l'identification des propriétés du groupement, aux modalités de gestion des propriétés, à la date et la nature de précédents certificats éventuellement obtenus. Sur l'entête de cette demande figure deux onglets à cocher en fonction de l'objet du certificat. En d'autres termes, le gérant doit signaler si ce certificat est requis pour une « mutation à titre gratuit de parts de groupement forestier ou de groupement foncier rural » ou encore pour l'« impôt de solidarité sur la fortune ». Il convient de mettre une croix dans la case appropriée. La DDTM peut délivrer un certificat total ou partiel, lorsque seules certaines parcelles satisfont aux conditions pour présenter une garantie de gestion durable. Le certificat est délivré au gérant en un ou plusieurs exemplaires originaux s'agissant d'une demande

[580] « Détenteur de parts de groupement forestier : quelle démarche effectuée pour être exonéré d'ISF ? » par A. Arnaud-Emery, Revue Droit Rural, novembre 2016, p. 62

émanant d'un groupement forestier. La possibilité pour l'héritier, donataire légataire des parts sociales de bénéficier de l'exonération partielle dépend de l'obtention de ce certificat ; or, l'obtention comme la délivrance implique une action de la part du gérant du groupement forestier. Cette situation est pour le moins surprenante dans la mesure où l'associé et son ayant-cause sont tributaires du bon vouloir du gérant. Bien évidemment si le donateur est également le gérant, il agira es-qualité ; toutefois, qu'en est-il des autres situations ?

La souscription des engagements par le groupement forestier. Le groupement forestier par l'intermédiaire de son représentant légal doit prendre l'un des engagements prévus à l'article 793, 2-2° -b du CGI, c'est-à-dire :

- soit d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de la mutation l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-4 et L. 313-2 du Code forestier ;
- soit, si, au moment de la mutation, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter dans le délai de trois ans à compter de la date de mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans une telle garantie. Le bénéficiaire doit prendre, en outre, l'engagement d'appliquer aux bois et forêts le régime d'exploitation normale prévu au décret du 28 juin 1930 pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.

L'engagement d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts du groupement l'une des garanties de gestion durable n'a pas lieu d'être pris par chaque associé[581]. Une nouvelle fois, l'auteur de la transmission à titre gratuit et ses ayant-causes sont tributaires du bon vouloir du gérant du groupement forestier. En plus de la souscription de l'un des engagements prévus à l'article 793 du CGI, le groupement forestier doit s'engager :

- à reboiser ses friches et landes dans un délai de cinq ans à compter de la délivrance du certificat et à les soumettre ensuite au régime défini ci-dessus ;
- à soumettre pendant trente ans ses terrains pastoraux à un régime d'exploitation normale ou à défaut à les reboiser.

Ces engagements, accompagnés des pièces pouvant en justifier la validité, sont produits à l'appui de l'acte de donation ou de la déclaration de succession[582]. En présence d'un décès, l'engagement

[581] Rép. du Luart : Sén. 8 septembre 1983 p. 1245 n° 12216, non reprise dans la base Bofip ; Cette précision avait été apportée pour l'ancien engagement de soumettre les bois et forêts à un régime d'exploitation normale pendant trente ans. Les dispositions de l'article L 8 du Code forestier (ancien) sont désormais codifiées sous les articles L 124-1 à L 124-3 et L 313-2 du nouveau Code forestier

[582] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 230

doit pouvoir être pris dans la déclaration elle-même ou dans un document annexé auquel doit être joint le certificat, sous réserve que l'ensemble soit déposé en même temps que la déclaration de succession. Par suite, en l'absence de l'engagement et du certificat au moment de la souscription de la déclaration de succession, l'exonération prévue à l'article 793, 1-3° du CGI n'est pas applicable[583].

La fourniture d'une inscription d'hypothèque. Pour la garantie du paiement des droits complémentaire et supplémentaire éventuellement exigibles, le Trésor se voit offrir sur les immeubles du groupement forestier une hypothèque légale qui prend rang du jour de son inscription au service chargé de la publicité foncière sur tout ou partie de ces biens dans la forme et de la manière prescrite par la loi[584]. C'est encore le gérant es-qualité qui signe l'affectation hypothécaire prenant ainsi directement position quant à la possibilité pour l'héritier, donataire, légataire, de bénéficier de l'exonération partielle.

L'établissement du cerfa portant bilan de mise en œuvre du document de gestion durable[585]. En application de l'article 281 H bis de l'annexe III au CGI, le bénéficiaire de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit est tenu de produire tous les dix ans, à compter du jour de la signature de l'acte de donation ou de dépôt de la déclaration de succession, un bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable mentionné à l'article L.122-3 du Code forestier. Toutefois, la consultation de cet imprimé cerfa et de sa notice révèlent que dans le cas d'un groupement forestier, le déclarant, est a priori le gérant du groupement qui agit pour le compte des propriétaires bénéficiaires de l'exonération d'impôt, et il lui appartient de compléter les informations utiles. Pour écarter toutes difficultés liées à l'omniprésence et aux pouvoirs du gérant, il est opportun dans les statuts de stipuler à la charge du gérant une obligation tenant à l'obtention et à la délivrance du certificat, à la souscription des engagements, dans l'octroi de l'hypothèque légale et enfin dans l'établissement du bilan visé par l'article 281 H bis de l'annexe III au CGI. Le non-respect de ces obligations doit être sanctionné par l'engagement de la responsabilité du gérant.

---

[583] Cass. com. 4 octobre 1988, Lano : Bull. cass. 1988-IV p. 179 n° 261 ; Dès lors que le contribuable, qui a recueilli par voie de succession des parts dans un groupement forestier, ne démontre pas que la notice, dans laquelle le groupement avait pris l'engagement de reboisement, avait été jointe à la déclaration de succession et dès lors que cette dernière faisait seulement état de l'engagement, les conditions d'exonération partielle de droit de succession, fixées par l'article 793 du CGI, ne sont pas satisfaites : Cass. com. 27 juin 2000 n° 1469 F-D, Bodin : RJF 11/00 n° 1364.

[584] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 360

[585] Voyez ANNEXES 15 et 16

b. LES CONDITIONS A REMPLIR PAR LE PORTEUR DES PARTS ET SON AYANT-CAUSE

397. **Une condition préalable à vérifier.** Pour les parts acquises à titre onéreux, l'exonération partielle de droits prévue à l'article 793, 1-3° du CGI n'est accordée que si les parts sont détenues par le donateur ou le défunt depuis plus de deux ans. Les parties doivent justifier de la date d'acquisition des parts par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite. Cette condition relative à la durée de détention ne s'applique pas aux parts que le donateur ou le défunt détiendrait autrement que pour les avoir acquises à titre onéreux (parts recueillies à titre gratuit, rémunération d'un apport pur et simple lors de la constitution du groupement ou d'une augmentation de capital)[586]. Les parts d'un groupement forestier issues de la transformation d'une société civile immobilière dans laquelle le disposant est associé depuis plus de deux ans bénéficient de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 793, 1-3° du CGI, dès lors que les autres conditions prévues par ce texte sont remplies et que, les parts transmises étant représentatives de bois et forêts, l'identité de consistance des parts détenues avant et après l'opération de transformation est justifiée par la présentation de preuves compatibles avec la procédure écrite[587].
Une condition postérieure à satisfaire. Le bénéficiaire de l'exonération partielle prévue au 3° du 1 ou au 2° du 2 de l'article 793 du CGI doit produire tous les dix ans, à compter du jour de la signature de l'acte de donation ou de dépôt de la déclaration de succession, un bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable mentionné à l'article L. 122-3 du Code forestier, répondant au modèle fixé par arrêté du ministre chargé de la forêt. Aux termes de l'article 281 H bis de de l'annexe III au CGI, ce bilan comporte les éléments suivants :
1° L'identité et l'adresse du bénéficiaire de l'exonération ou du groupement forestier dont les membres bénéficient des exonérations ;
2° La liste des parcelles cadastrales concernées par l'exonération, l'indication de leurs contenances, des numéros des sections et lieudits ;
3° La liste des coupes et travaux prévus sur les dix dernières années dans le ou les documents de gestion durable applicables sur cette même période ;
4° La liste des coupes et travaux réalisés sur la période mentionnée au 3°.
Les bénéficiaires disposent de six mois à compter de la date d'échéance du délai de dix ans pour adresser ce bilan à la direction départementale chargée de la forêt.

[586] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 240
[587] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 250

Cette obligation pesant sur le ou les bénéficiaires de la transmission est subordonnée à l'établissement de ce bilan par le gérant du groupement.

3. La portée du régime

398. L'exonération partielle prévue à l'article 793, 1-3° du CGI est limitée aux trois quarts de la fraction de la valeur nette des parts de groupements forestiers et des parts de sociétés d'épargne forestière qui correspond aux biens visés au § a de cet article, que ces biens aient été apportés par les associés ou acquis à un autre titre par le groupement ou la société. Il résulte de cette disposition que, pour déterminer la fraction de valeur ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur, il convient de ventiler la valeur vénale globale des parts entre la fraction correspondant aux biens partiellement exonérés et celle afférente aux autres biens. Constituent des biens exonérés partiellement, les bois et forêts du groupement (ou de la société d'épargne forestière) susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable, des friches et landes appartenant au groupement, susceptibles de reboisement et présentant une vocation forestière, et des terrains pastoraux, propriété du groupement susceptibles d'un régime d'exploitation normale[588].

Constituent des biens exclus de l'exonération[589], notamment

- les immeubles qui ne sont pas utilisés pour les besoins de l'exploitation forestière ;
- les valeurs mobilières (actions, obligations, titres de placement divers...) ;
- les stocks qui ne peuvent être considérés comme des immeubles agricoles par destination ;
- les créances diverses, telles celles détenues sur les clients ;
- les encaisses en numéraire.

En outre, l'article 793, 1-3° du CGI n'exonère pas la fraction de la valeur des parts de groupements forestiers représentative de parts de groupements forestiers. Ces dispositions s'appliquent mutatis mutandis aux parts de sociétés d'épargne forestière. Par conséquent, l'exonération partielle ne s'applique qu'à la fraction de la valeur des parts du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière représentative de bois et forêts susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable, des friches et landes appartenant au groupement, susceptibles de reboisement et présentant une vocation forestière, et des terrains pastoraux, propriété du groupement susceptibles d'un régime

[588] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 280
[589] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 290 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30 n° 310

d'exploitation normale. Il convient de remarquer que la délivrance du certificat permettra d'établir la proportion des bois et forêts respectant les principes de gestion durable. Cette obligation de ventilation oblige le cas échéant à procéder à une imputation proportionnelle du passif du groupement (ou de la société) entre ces deux masses de biens. Les dettes contractées pour les biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit ou dans l'intérêt de ces biens sont imputées en priorité sur la valeur desdits biens. L'affectation de la dette doit résulter du contrat de prêt. Il en va de même en ce qui concerne les dettes qui doivent être affectées par priorité aux biens qui ne peuvent faire l'objet d'une exonération partielle. Si l'affectation de la dette ne résulte pas du contrat de prêt, les dettes du groupement font l'objet d'une imputation proportionnelle entre les deux masses de biens, ce qui permet de connaître la valeur nette de ceux-ci. Le rapport entre les valeurs totales de ces deux catégories de biens et le nombre de parts du groupement permet alors de calculer la fraction de la valeur nette de chaque part bénéficiant du régime de faveur et celle taxable dans les conditions de droit commun[590].

4. Article à insérer dans les statuts

399. L'étude du régime dédié de l'article 793, 1-3° du CGI souligne la nécessité d'encadrer les pouvoirs et obligations du gérant. Le gérant est à l'origine de la possibilité de bénéficier de l'exonération partielle. Aussi, les clauses des statuts du groupement forestier devraient être adaptées en conséquence[591].

En partant de la formule de statuts proposée, l'article 28 pourrait être adapté de la manière suivante :

« *Article 28. – Obligations de la gérance Responsabilité*

28.1 – Obligations d'ordre général

Pendant l'exercice de son mandat, le gérant doit consacrer aux affaires sociales tout le temps et les soins nécessaires à la réalisation de l'objet social tel que défini à l'article 2 des présentes.

Chaque année, la gérance doit convoquer une assemblée ordinaire, dite assemblée annuelle, qui est tenue dans les six mois de la clôture de l'exercice précédent. La gérance doit y rendre compte

[590] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 300 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30 n° 320

[591] JurisClasseur Notarial Formulaire > V° Sociétés, Fasc. E-231 : Groupement forestier – Statuts

de sa gestion ; cette reddition de comptes doit compter un rapport écrit d'ensemble sur l'activité du Groupement au cours de l'exercice écoulé comportant l'indication des bénéfices réalisés ou prévisibles et des pertes encourues ou prévues.
Le ou les gérants pourront, toutes les fois qu'ils le jugeront utile, soumettre à l'approbation des associés ou de l'assemblée générale des propositions sur un objet quelconque.
Chaque gérant est responsable individuellement envers le groupement et envers les tiers, soit des infractions aux lois et règlements, soit des fautes commises dans sa gestion, soit de la violation des statuts.
Si plusieurs gérants ont participé aux mêmes faits, leur responsabilité est solidaire à l'égard des tiers et des associés. Toutefois, dans leurs rapports entre eux, le tribunal détermine la part contributive de chacun dans la réparation du dommage de chacun.
Si une personne morale exerce la gérance, ses dirigeants sont soumis aux mêmes conditions et obligations et encourent les mêmes responsabilités, civiles et pénales, que s'ils étaient gérants en leur nom propre sans préjudice de la responsabilité solidaire de la personne morale qu'ils dirigent.

28.2 – Obligations inhérentes aux articles 793, 1-3° et 885 H du CGI
Lorsqu'un associé entend bénéficier des dispositions des articles 793, 1-3° ou 885 H du CGI, il appartient au gérant de mettre en œuvre toutes diligences nécessaires pour que ce dernier puisse bénéficier d'une exonération partielle en matière de droits de mutation à titre gratuit ou en matière d'ISF.
A cet égard, le gérant doit, à peine de révocation et/ou d'engagement de sa responsabilité :
- Soumettre à l'approbation des associés ou de l'assemblée générale des propositions tenant à la souscription des engagements suivants
Choisir entre les options
D'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de l'exonération l'une des garanties de gestion durable prévue aux articles L 124-1 à L 124-4 et à l'article 313-2 du Code forestier :
Plan simple de gestion
Règlement type de gestion
Code de bonne pratique local
Soit lorsque, au moment de l'application de l'exonération, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter une telle garantie dans le délai de trois ans et

de l'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans précité.
Plan simple de gestion
Règlement type de gestion
Code de bonne pratique local
Dans cette situation, le bénéficiaire s'engage en outre à appliquer le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930, modifié par le décret n° 2007-746 du 9 mai 2007, aux bois et forêts pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.
Ainsi que celui de reboiser les friches et landes ainsi que, le cas échéant, ses terrains pastoraux.

- Soumettre à l'approbation des associés ou de l'assemblée générale des propositions tenant à la régularisation de la garantie portant affectation hypothécaire de tout ou partie des bois et forêts composant le patrimoine social au profit du Trésor public et signer en sa qualité de représentant légal l'acte portant affectation hypothécaire.
Souscrire les engagements d'exploitation requis dans l'acte portant transmission à titre gratuit ou dans un acte d'engagement séparé.
Demander l'établissement dans les formes requises du certificat visé par le a de l'article 793, 1-3° du CGI auprès du directeur départemental de la forêt.
Etablir le bilan de mise en œuvre du document de gestion durable prévu par l'article 281 H bis de l'annexe III au CGI et le transmettre à l'associé concerné par l'exonération ».

400. Un associé de groupement forestier ou de société d'épargne forestière ne peut bénéficier de l'exonération partielle de l'article 793, 1-3° du CGI que si le groupement ou la société souscrits les engagements précités. Le non-respect de ces engagements par le groupement aboutit à la reprise de l'exonération dont il a bénéficié. Cette exonération conséquente repose sur un principe de confiance qui parfois fait défaut. Il est donc important de s'intéresser à d'autres régimes de faveur.

B. Les cumuls autorisés pour les parts de groupement forestier et de société d'épargne forestière

401. Le groupement forestier comme la société d'épargne forestière sont propriétaires de massifs forestiers qu'ils gèrent et exploitent. En outre, ce sont également des personnes morales de forme civile dont le régime de base est fixé par le Code civil.

1. La possibilité d'appliquer les régimes fiscaux liées à la transmission d'entreprise

402. Si le groupement forestier peut être analysé comme exerçant une véritable activité professionnelle, tel n'est pas le cas de la société d'épargne forestière. La transmission des parts de société d'épargne forestière ne peut donc bénéficier des régimes fiscaux de faveur applicables aux transmissions d'entreprise.

a. L'APPLICATION DE L'ARTICLE 787 B DU CGI AUX PARTS DE GROUPEMENTS FORESTIERS

403. L'article 787 B du CGI prévoit que sont exonérées de droit de mutation, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs. Les biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 787 B du CGI sont les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Pour l'appréciation de la nature de ces activités, il convient de se reporter aux indications données dans la documentation y afférente dans le cadre de l'exonération des biens professionnels à l'impôt sur la fortune[592]. Il est précisé que la société doit conserver une activité éligible au bénéfice de l'exonération partielle pendant toute la durée de l'engagement collectif et de l'engagement individuel. Le régime d'imposition de la société est sans incidence pour l'application de la mesure[593]. Interrogé sur le point de savoir si la transmission à titre gratuit de bois et forêts ou des parts sociales de groupements forestiers est susceptible d'ouvrir droit au bénéfice de l'exonération partielle des articles 787 B et C du CGI, le ministre a répondu

[592] BOI-PAT-ISF-30-30-10-10
[593] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 20

que « *La question posée appelle une réponse affirmative sous réserve du respect des autres conditions prévues pour le bénéfice du régime. En effet, l'exploitation forestière dont les revenus sont soumis au régime spécial prévu à l'article 76 du Code général des impôts*[594] *constitue pour l'application des articles 787-B et 787-C une activité agricole* »[595]. Cette réponse ministérielle a été reprise dans la base Bofip[596] qui précise au surplus qu'il est nécessaire qu'il y ait une véritable entreprise transmise, au-delà de la simple transmission de bois et forêts soumis au régime fiscal de l'article 76 du CGI en matière d'impôt sur le revenu. Lorsque les bois et forêts sont détenus via un groupement forestier, il conviendra en toute hypothèse que l'un des bénéficiaires de la transmission exerce son activité principale au sein du groupement. Dans cette situation, il est nécessaire qu'il y ait une véritable entreprise transmise, au-delà de la simple transmission de bois et forêts soumis au régime fiscal de l'article 76 du CGI en matière d'impôt sur le revenu. Par suite, l'administration fiscale souligne que seule la transmission des parts d'un groupement forestier ayant une activité professionnelle peut bénéficier du régime de l'article 787 B du CGI, toutes les autres conditions étant par ailleurs satisfaites.

404. Il convient donc de déterminer dans quels cas un groupement forestier exerce une activité professionnelle. Comme cela a été développé en amont, l'article 76 du CGI établit une distinction entre les propriétaires de bois et forêts exploitants et les propriétaires de bois et forêts non exploitants. Cette distinction s'applique que le propriétaire soit une personne physique ou une personne morale. Aux termes de l'article 76 A du CGI *« Les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH lorsque l'activité d'exploitation ou de gestion de ces terres et peuplements n'est pas exercée à titre professionnel par le cédant au sens du IV de l'article 155* ». Pour déterminer si le cédant exerce une activité professionnelle ou non professionnelle, l'article 76 A du CGI renvoie au IV de l'article 155 du même Code. Aux termes du IV de l'article 155 du CGI, « *l'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité* ». Il résulte de l'article 76 A du CGI et des commentaires de l'administration que deux catégories de sylviculteurs doivent être distinguées :

[594] Régime forestier forfaitaire
[595] Rép. Min. Bobe, JO AN, 28 décembre 2004, n° 46956, p. 10461
[596] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 40

- les sylviculteurs professionnels ;
- les sylviculteurs non professionnels.

Les premiers réalisent des plus-values professionnelles lorsqu'ils cèdent des parcelles boisées, le cas échéant exonérées, sur le fondement de l'article 151 septies du CGI. Les seconds réalisent des plus-values immobilières à raison de la cession à titre onéreux de leurs parcelles boisées. Pour déterminer la nature de la plus-value réalisée, il convient en principe de s'attacher à l'activité exercée par le sylviculteur personne physique ou morale. De manière plus précise, la base Bofip définit les conditions dans lesquelles une personne morale exerce effectivement une activité professionnelle[597]. Ainsi, les personnes morales sont réputées exercer une activité professionnelle, lorsqu'elles développent une activité notamment de nature agricole. Cela étant, les activités qui ne requièrent pas le déploiement de diligences régulières ou continues ne sont pas considérées comme exerçant une activité professionnelle. Les entités qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires d'une entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales, ou en exerçant un contrôle *a posteriori* de la gestion, ne peuvent pas être considérées comme participant directement à l'activité de l'entreprise. Au surplus, ne sont pas considérés comme exerçant une activité à titre professionnel, les sociétés ou groupements qui confient en droit ou en fait la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention. Plus généralement, les sociétés ou les groupements investissant dans des sociétés ou entités dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de leurs associés ou membres (sociétés civiles immobilières, sociétés civiles de portefeuilles, …) ne sont pas réputés exercer une activité professionnelle. Il en résulte donc que la société d'épargne forestière qui se cantonne à gérer son propre patrimoine et qui développe une activité en partie financière ne doit pas être considérée comme exerçant une activité professionnelle. L'exercice à titre professionnel implique donc la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité[598]. A cet égard, la base Bofip souligne que les propriétaires qui délégueraient la gestion de leurs terres ou qui confieraient en droit ou en fait la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat ou de toute autre convention, n'exerce pas l'activité forestière à titre professionnel[599]. En d'autres termes, la doctrine administrative fonde principalement la distinction entre sylviculteur non professionnel et sylviculteur professionnel sur

[597] BOI-BA-SECT-20, n° 40
[598] L'article 76 A du CGI renvoie à l'article 155 du CGI et à BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, commentant ce dispositif
[599] BOI-BA-SECT-20, n° 20

l'existence ou non d'une gestion déléguée de la forêt par son propriétaire. Ainsi, le groupement forestier s'il n'a pas délégué la gestion de ses forêts permet à ses associés d'arguer du bénéfice de l'article 787 B du CGI pour la transmission des parts sociales qu'ils détiennent dans le groupement.

405. L'article 787 B du C.G.I. qui prévoit une exonération partielle des ¾ des droits de donation et de succession en faveur de la transmission de certains titres de société, repose sur le mécanisme suivant :

- Un préalable nécessaire : la constatation d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimum de deux ans qui doit être en cours au jour de la transmission à titre gratuit.
- Au jour de la transmission : la souscription par l'héritier, donataire, ou légataire d'un engagement individuel de conservation de quatre ans.
- Postérieurement à la transmission : une condition d'exercice d'une fonction de direction ou d'activité professionnelle pendant trois années à compter de la transmission par l'un des bénéficiaires de la transmission ou l'un des signataires originels de l'engagement collectif de conservation[600]. S'agissant de l'application de l'exonération des trois-quarts à la transmission de parts de groupement forestier, il convient de remarquer s'il est effectivement admis que le groupement exerce une activité professionnelle, il faudra que ce soit l'un des bénéficiaires de la transmission qui exerce son activité principale dans ledit groupement. En effet, la base Bofip rajoute une condition dans ce cas précis en soulignant « *Lorsque les bois et forêts sont détenus via un groupement forestier, il conviendra en toute hypothèse que l'un des bénéficiaires de la transmission exerce son activité principale au sein du groupement* »[601].

406. S'agissant de la nécessité de constater l'existence d'un engagement collectif de conservation portant sur les parts du groupement forestier, il convient de remarquer que plusieurs solutions sont envisageables. Il existe en effet trois types d'engagement collectif de conservation.

[600] L'un des dirigeants de la société ou l'un des associés exerçant en son sein son activité professionnelle doit signer l'engagement collectif de conservation. En effet, depuis la Loi de finances pour 2007, l'article 787 B du CGI dispose que « L'un des associés mentionnés au a ou l'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au c exerce effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant la durée de l'engagement prévu au a et pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 ter, ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option »

[601] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 40

L’engagement collectif de conservation réputé acquis ou ECCRA

L’engagement collectif de conservation post-mortem

L’engagement collectif de conservation écrit

En application de l’alinéa 4 du b de l’article 787 B du CGI, « *L’engagement collectif de conservation est réputé acquis lorsque les parts ou actions détenues depuis deux ans au moins par une personne physique seule ou avec son conjoint ou le partenaire avec lequel elle est liée par un pacte civil de solidarité atteignent les seuils prévus au premier alinéa, sous réserve que cette personne ou son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité exerce depuis plus de deux ans au moins dans la société concernée son activité professionnelle principale ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis lorsque la société est soumise à l'impôt sur les sociétés* »[602].

Il est donc possible de considérer qu’un engagement collectif de conservation existe lorsque dans les faits :

– des époux détiennent ensemble au moins 34 %[603] des titres sociaux depuis au moins deux ans dans une société au sein de laquelle l'un des deux exerce une fonction de direction ou son activité professionnelle depuis plus de deux ans.

– des partenaires d'un PACS détiennent ensemble au moins 34 %[604] des titres sociaux depuis au moins deux ans dans une société au sein de laquelle l'un des deux exercent une fonction de direction ou son activité professionnelle depuis plus de deux ans.

– une personne physique détient seule au moins 34 %[605] des titres sociaux depuis au moins deux ans et exerçant au sein de ladite société une fonction de direction ou son activité professionnelle depuis plus de deux ans.

L'intérêt de reconnaître l'existence d'un engagement réputé acquis est non négligeable dans la mesure où la condition tenant au délai de deux ans est réputée satisfaite, les héritiers, donataires ou légataires n'ont pas à le poursuivre jusqu'à son terme. L'engagement individuel de conservation commencera à courir dès le jour de la transmission. En cas de décès, c’est le jour du décès qui

[602] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 230

[603] L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 20 % des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 34 %, y compris les parts ou actions transmises. S’agissant des parts de groupements forestiers, le seuil à respecter sera nécessairement celui de 34 %

[604] Voir note 152

[605] Voir note 152

constitue le point de départ de l'engagement individuel de conservation. En cas de donation, c'est le jour de l'acte authentique portant donation ou de l'enregistrement du don manuel – par exemple – qui constitue le point de départ de l'engagement individuel. Le législateur a mis en place ce mécanisme afin de permettre l'application de l'article 787 B du CGI à des associés de sociétés qui remplissent les conditions du régime dans les faits même s'ils ont « oublié » de constater cet engagement par un écrit.

Un engagement peut être également conclu postérieurement au décès pour les successions ouvertes depuis le 26 septembre 2007[606]. Il s'agit là d'une forme de session de rattrapage. Le législateur a souhaité ainsi permettre à des héritiers dont l'auteur n'aurait pas pu souscrire en son temps l'engagement collectif de conservation alors que les conditions étaient remplies, de le faire a postériori. En pratique, ce sont des cas où un engagement collectif réputé acquis ne peut être constaté. Lorsque les parts ou actions transmises par décès n'ont pas fait l'objet d'un engagement collectif de conservation, un ou des héritiers ou légataires peuvent, entre eux ou avec d'autres associés, conclure, dans les six mois qui suivent la transmission par décès, un engagement collectif de conservation (engagement post mortem pouvant être conclu à compter du 26 septembre 2007). Dès lors, l'engagement collectif de conservation peut être conclu entre les héritiers ou légataires seuls ou avec un ou plusieurs associés de la société dont les titres ont été transmis. Les conditions relatives aux engagements collectifs de conservation conclus avant le décès s'appliquent également aux engagements collectifs de conservation conclus après le décès. Au plan pratique, il est admis que, lors du dépôt de la déclaration de succession, l'engagement collectif de conservation ait été simplement souscrit et qu'il soit enregistré avec la déclaration de succession. Si l'acte qui constate l'engagement collectif de conservation est un acte sous seing privé, le point de départ du délai minimal de deux ans s'apprécie à compter de la date d'enregistrement de la déclaration de succession. Par suite, les héritiers sont engagés pour 6 ans à compter de l'engagement post mortem souscrit en la forme authentique ou 6 ans à compter de la date d'enregistrement de la déclaration de succession si l'acte qui constate l'engagement collectif de conservation est un acte sous seing privé. L'engagement collectif de conservation et l'engagement individuel de conservation sont souscrits au sein d'un même et unique acte.

L'engagement collectif de conservation peut enfin être volontairement mis en place par les associés du groupement forestier et ce, en vue d'une donation à venir ou encore à titre conservatoire, en cas

[606] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 220

de décès. Il convient de remarquer que cet engagement peut être souscrit à tout moment. Il peut même être insérer dans les statuts du groupement forestier[607].

b. LA POSSIBILITE DE CUMULER LES REGIMES MONICHON ET DUTREIL

407. Dans le cadre d'une réponse ministérielle, les pouvoirs publics ont pris position quant à la faculté de cumuler les régimes d'assiette applicables en matière de transmission de parts de groupement forestier. A la surprise générale, le ministre a répondu positivement à la question. En substance, Mme Marie-Hélène Des Esgaulx attirait l'attention de Mme la ministre de l'économie, des finances et de l'emploi de l'époque sur les incertitudes soulevées par l'application de l'article 787 B du CGI et précisément sur l'éventuel cumul de cet article avec les dispositions de l'article 793, 1-3° du CGI en matière d'exploitations agricoles et forestières. En effet, selon la question, les propriétaires de terrains boisés sont considérés comme des exploitants agricoles conformément à l'article 76 du CGI. Comme tels, ils sont susceptibles de bénéficier des dispositions propres de l'article 787 B. Elle lui demandait, sous réserve bien entendu des dispositions propres à ces deux régimes, dans quelle mesure les dispositions des articles 787 B et 793, 1-3° pouvaient-elles se cumuler pour les cessions d'exploitations agricoles et forestières. Il en est résulté la réponse suivante : « *En matière de transmission à titre gratuit, les dispositions des articles 787 B et 793, 1-3° du Code général des impôts (CGI) peuvent se cumuler, dès lors que l'ensemble des conditions prévues par chacun des dispositifs est rempli. À ce titre, lorsque les bois et forêts sont détenus via un groupement forestier, il conviendra en toute hypothèse que l'un des bénéficiaires de la transmission exerce son activité principale au sein du groupement. Dès lors, il est nécessaire qu'il y ait une véritable entreprise transmise, au-delà de la simple transmission de bois et forêts soumis au régime fiscal de l'article 76 du CGI en matière d'impôt sur le revenu* »[608].

408. Il résulte de cette réponse ministérielle que le cumul n'est autorisé que si le groupement exerce une activité professionnelle et si l'un des bénéficiaires de la transmission exerce son activité professionnelle principale au sein du groupement. Cette condition précédemment évoquée et reprise dans la présente réponse ministérielle est singulière. En effet, aux termes du d de l'article

[607] Rescrit du 20 mai 2008 : RES n° 2008/11, ENR
[608] Rép. Min. Des Esgaulx n° 10587, JO AN du 18 mars 2008, p. 2322, reprise in Bofip BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 40

787 B du CGI « *L'un des associés mentionnés au a ou l'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au c exerce effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant la durée de l'engagement prévu au a et pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 ter, ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option* ». Il en résulte donc qu'une fois la transmission réalisée, la direction de la société[609] doit être effectivement exercée durant trois années par :

- l'un des héritiers ou légataires ou par le donataire qui a pris l'engagement individuel de conserver les titres reçus du fait de la transmission à titre gratuit ;
- ou l'un des associés membres de l'engagement collectif de conservation[610].

La doctrine administrative pose ainsi une condition plus restrictive. Elle précise en effet, que « *il conviendra en toute hypothèse que l'un des bénéficiaires de la transmission exerce son activité principale au sein du groupement* ». S'agissant d'un groupement passible de l'impôt sur le revenu, il n'est pas surprenant que cette réponse ministérielle n'évoque que la notion d'activité professionnelle[611]. Toutefois, cette réponse ministérielle impose que l'activité professionnelle soit exercée par l'un des bénéficiaires de la transmission. Elle ne permet pas à l'un des signataires de l'engagement de conservation collectif de pouvoir satisfaire à cette condition alors que le texte de base de l'article 787 B, d, le prévoit expressément. Dans le doute, s'agissant d'une interprétation d'un régime de faveur, il convient de s'en tenir à la lettre de la réponse ministérielle. Aussi, en cas de donation des parts d'un groupement forestier, le praticien devra être vigilant quant à la qualité de la personne qui assurera la fonction de direction dans le groupement et plus particulièrement, il sera nécessaire que l'activité professionnelle soit exercée par l'un des héritiers, donataires ou légataires. Pour le moins, dans un souci de prudence, la gérance devra être dévolue ou la cogérance

[609] La notion de direction de la société s'entend différemment selon que la société est passible de l'IR ou de l'IS ; si la société est une société de personnes visée à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI, passible de l'IR, il faut que l'un des signataires originels de l'engagement collectif de conservation ou l'un des héritiers, donataires, ou légataires, exerce son activité professionnelle principale au sein de la société ; en revanche, si cette société est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, il faut que l'un des signataires originels de l'engagement collectif de conservation ou l'un des héritiers, donataires, ou légataires exerce une fonction de direction énumérée au 1° de l'article 885 O bis du CGI
La direction de la société doit être effectivement exercée par l'une des personnes ayant signé l'engagement collectif de conservation (associés, héritiers ou légataires [engagement post mortem]).

[610] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 390

[611] Voir note 158

attribuée à l'un des bénéficiaires de la transmission. Néanmoins, une difficulté subsiste dans la mesure où la base Bofip précise dans ses commentaires que l'activité professionnelle doit être exercée à titre principal[612]. D'une manière générale, la profession consiste dans l'exercice à titre habituel d'une activité de nature industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale et qui permet à celui qui l'exerce de satisfaire aux besoins de l'existence. Cette profession doit être effectivement exercée, ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles. Cette notion est identique à celle utilisée en matière d'impôt de solidarité sur la fortune pour le régime des biens professionnels. Par suite, le cumul des dispositifs d'exonération et même le bénéfice de l'article 787 B du CGI n'est envisageable lors d'une transmission à titre gratuit que dans le cas l'un des bénéficiaires de la transmission entend reprendre l'activité développée par le groupement et en faire son activité principale. Ce qui exclut l'exercice de toute autre profession en parallèle. Ce cumul aboutirait à réduire l'assiette taxable des bois de 93,75 % de leur valeur[613]. Le solde soit 6,25 % constitue l'assiette taxable. Il convient ensuite de liquider les droits et de les payer.

c. LES AUTRES REGIMES CUMULABLES

409. La liquidation des droits de mutation en matière de donation-partage s'opère sur une base différente suivant que le partage est pur et simple, c'est-à-dire que les biens sont attribués à chaque copartageant dans la proportion de ses droits, sans soulte ni plus-value, ou qu'au contraire les biens attribués ne correspondent pas aux droits des donataires dans la masse des biens donnés ou que des soultes sont stipulées à l'effet d'égaliser les lots[614]. Lorsque, dans une donation-partage, les attributions des biens donnés sont faites en proportion des droits de chaque copartageant, le partage est dit « pur et simple » et l'impôt de mutation à titre gratuit exigible doit être liquidé en tenant compte de la dévolution des biens dans le lot de chaque gratifié[615]. Lorsque les biens donnés ne sont pas répartis entre les copartageants dans la proportion de leurs droits sur ces biens, compte tenu, le cas échéant, des avantages particuliers consentis par le donateur, le partage n'est pas pur et simple, les droits de mutation à titre gratuit doivent donc être liquidés, non sur la valeur des biens

[612] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 280
[613] Soit une assiette de 100 ; application d'une première exonération : 100 – (100 x 75 %) = 25 ; puis de la seconde exonération : 25 – (25 x 75 %) = 6,25 ; soit une exonération totale de 100 – 6,25 = 93,75
[614] Rép. Marchand : AN 11 mai 1981 p. 2011 n° 34361, non reprise dans la base Bofip
[615] Rép. Forens : AN 31 mars 1977 p. 1365 n° 35285, non reprise dans la base Bofip ; Dans le même sens : Rép. Lepeltier : AN 4 mai 1979 p. 3441 n° 13051, non reprise dans la base Bofip

compris dans chaque lot, mais sur les droits revenant à chaque gratifié dans la valeur globale brute des biens donnés[616]. En présence d'une donation-partage conjonctive, les soultes ne sont pas visibles, elles sont dites compensées. Tel est le cas lorsque des parents font une donation-partage à leurs deux enfants, l'un recevant des biens provenant d'un seul de ses parents, l'autre recevant des biens provenant pour moitié de son père et pour moitié de sa mère. Dans la situation évoquée, chaque enfant n'a pas reçu son émolument théorique dans les biens donnés par chacun de ses parents, il convient de considérer que le partage n'est pas pur et simple, même s'il n'y a pas versement de soulte. Les droits de mutation doivent donc être liquidés d'après les droits théoriques de chaque enfant, d'une part, dans la masse des biens donnés par son père, d'autre part, dans la masse des biens donnés par sa mère, l'abattement prévu à l'article 779, I du CGI étant effectué lors de chaque liquidation. Les biens de communauté doivent être considérés comme donnés, par parts égales, par chaque conjoint[617]. Ces principes de liquidation sont applicables en présence de titres sociaux transmis sur le fondement des articles 793, 1-3° et/ou 787 B du CGI[618].

410. Exemple : Donation-partage au profit des deux enfants A et B du donateur comportant des biens exonérés à hauteur des trois quarts pour 100 000 € et des biens non exonérés pour 140 000 €, soit un total de 240 000 €.
A reçoit les biens partiellement exonérés pour 100 000 € et une soulte de 20 000 € de son frère B.
B reçoit les biens non exonérés pour 140 000 € à charge pour lui de verser à son frère 20 000 € de soulte.
Dès lors qu'il y a stipulation d'une soulte, les droits de donation sont calculés en tenant compte des droits théoriques de chaque enfant dans la masse donnée et à partager.
L'assiette des droits est donc la suivante : 240 000 € - (100 000 € × 75 %) = 165 000 €.
Soit pour chaque enfant 82 500 €. Compte tenu de l'abattement applicable aux mutations en ligne directe, il n'y a aucun droit à payer.

411. Les modalités de liquidation fixées, le calcul des droits comporte trois étapes : application d'abattements à caractère général et spécial sur la part nette taxable de chaque redevable, calcul des

[616] Rép. Farinez : AN 31 juillet 1948 p. 5165, non reprise dans la base Bofip ; Rép. Marchand : AN 11 mai 1981 p. 2011 n° 34361, non reprise dans la base Bofip
[617] Rép. Min. Huguet : AN 17 janvier 1983 p. 283 n° 14053
[618] Rép. Min. Vachet, AN 28 mars 2006, n° 81926, p. 3343

droits selon un tarif dont le taux varie selon le lien existant entre les parties et, le cas échéant, application d'une réduction de droits. Bien évidemment, l'abattement en ligne directe en cas de transmission au profit des enfants s'appliquera à raison de 100 000 € par parent et par enfant. Si la transmission des parts sociales est placée sous le bénéfice de l'article 787 B du CGI, la réduction de droits spécifiques à la transmission d'entreprise doit pouvoir trouver application également. Aux termes de l'article 790 du CGI, « *Les donations en pleine propriété des parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 B bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans* »[619]. Il résulte de la formulation de l'article 790 du CGI[620] que son bénéfice peut être dissocié de l'application de l'article 787 B du CGI. Par suite, il serait possible d'appliquer la réduction de droits de 50 % en présence d'une application de l'article 793, 1-3° du CGI si les conditions de l'article 787 B du CGI sont réunies, et ce même si son application n'est pas requise.

412. S'agissant enfin du paiement d'éventuels droits résiduels, le régime du paiement fractionné et différé devraient être applicable à la transmission de parts de groupements forestiers. Les droits de mutation à titre gratuit doivent en principe être payés comptant. Toutefois, le paiement des droits exigibles sur les mutations à titre gratuit d'entreprises est susceptible d'être différé pendant cinq ans, puis, à l'expiration de cette période, fractionné sur dix ans. Institué par le décret 85-356 du 23 mars 1985, ce dispositif est codifié sous les articles 397 A et 404 GA à 404 GD de l'annexe III au CGI. Le régime de paiement différé et fractionné défini à l'article 397 A de l'annexe III au CGI est susceptible de s'appliquer à toutes les mutations à titre gratuit, entre vifs ou par décès, ayant pour objet une entreprise individuelle ou des droits sociaux dans des sociétés non cotées en bourse. Les titres ne doivent pas être cotés et le bénéficiaire doit recevoir 5 % au moins du capital social. Il peut s'agir de la pleine propriété, de l'usufruit ou de la nue-propriété des titres. La demande de crédit doit être soit formulée au pied de l'acte ou de la déclaration soumis à formalité, soit jointe à l'un ou l'autre de ces documents et contenir une offre de garanties suffisantes que le débiteur de l'impôt s'engage à constituer à ses frais et dans les conditions et délais fixés à l'article 400 du Code

[619] BOI-ENR-DMTG-20-30-20-50, n° 20
[620] L'article 790 du CGI énonce « *qui réunissent les conditions énumérées à l'article »* et ne dit pas « *qui bénéficient de l'article* ».

précité[621]. Le taux de base qui est le taux d'intérêt spécifique arrêté une fois par an est réduit des 2/3 lorsque la valeur nominale des titres comprise dans la part taxable de chaque bénéficiaire de la transmission est supérieure à 10 % du capital social, ou globalement lorsque plus du tiers du capital social est transmis (CGI, ann. III, art. 404-GA). Reconnaitre à un groupement forestier qu'il exerce une activité professionnelle permettra à ses associés d'invoquer le bénéfice de tous les régimes liés à la transmission d'entreprise.

2. La possibilité de tirer avantage de la forme civile du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière

413. Il résulte de l'article L. 331-1 du Code forestier qu'un groupement forestier est une société civile régi par les articles 1832 et suivants du Code civil, sous réserve des dispositions particulières. De la même manière, les sociétés d'épargne forestière sont soumises à des règles qui sont également communes aux sociétés civiles de placement immobilier prévues à l'article L. 214-86 du CoMoFi à l'article L. 214-113 du CoMoFi, sous réserve de certains aménagements prévus à l'article L. 214-121 du CoMoFi à l'article L. 214-126 du CoMoFi. A cet égard, elles revêtent la forme de société civile. Partant de ce constat, il est donc possible d'appliquer à ces personnes morales, des jurisprudences rendues dans le cadre de société civile immobilière, lesquelles peuvent être particulièrement attractives en matière de transmission.

a. LA MISE EN RESERVE AUTOMATIQUE DES BENEFICES PAR L'USUFRUITIER

414. Un arrêt de la Cour de cassation a pris position quant à la nature des bénéfices placés en réserve par l'usufruitier et leur devenir au jour du décès de ce dernier[622]. Dans cette hypothèse, un parent usufruitier de parts de SCI décidait au cours de plusieurs exercices de mettre en réserve les revenus de la SCI. Ces dividendes non distribués sont venus accroître l'actif social et par suite, bénéficier aux nus-propriétaires des parts sociales. L'administration a voulu voir dans cette hypothèse une donation indirecte. La Cour de cassation répond par la négative aux motifs que les

[621] CGI, ann. III, art. 399
[622] Cass. Com. 10 février 2009, n° 07-21.807 FS-D CADIOU, Jurisdata n° 2009-047019 ; F. Lefebvre Thèmexpress - Démembrement des titres sociaux : gestion juridique et fiscale, Jurisprudence 143 et Thèmexpress - Distribution de dividendes - Jurisprudence 312

bénéfices de la société ne deviennent des fruits appartenant à l'usufruitier qu'à compter de leur attribution sous forme de dividendes. Tant qu'il n'y a pas attribution sous forme de dividendes, l'usufruitier ne détient aucun droit sur les revenus de la société. Donc faute d'appauvrissement de l'usufruitier qui n'a rien perçu, il ne peut y avoir, donation indirecte. L'usufruitier a droit aux bénéfices afférents aux droits sociaux qu'il détient. La notion de bénéfice s'entend ici du bénéfice distribué, et non du bénéfice distribuable : c'est la décision de distribution prise par les associés qui fait naître le droit de l'usufruitier. Il s'agit là d'un débat très intéressant car si est envisagée la même hypothèse avec un père qui détient un immeuble en démembrement avec ses enfants nus-propriétaires, qui conserve quelques années les loyers sur un compte d'épargne puis décède, les loyers stockés entreront dans l'actif successoral. Cette solution jurisprudentielle peut être appliquée notamment au groupement forestier lorsque les parts sociales de ce dernier sont démembrées. L'usufruitier des parts sociales n'appréhende pas les bénéfices issus des coupes de bois ou du moins en partie[623]. En d'autres termes, les bénéfices en tout ou partie sont placés en réserve. Au décès de l'usufruitier, le ou les nus-propriétaires récupèrent la pleine propriété des parts sociales sans imposition en application de l'article 1133 du CGI[624] ; les réserves ne donnent lieu à aucune taxation, ces dernières constituant l'épargne de la société et non celle de l'usufruitier décédé.

b. LA DISTRIBUTION DES RESERVES AU PROFIT DE L'USUFRUITIER

415. Il résulte d'une jurisprudence récente qu'en l'absence de disposition spécifique des statuts d'une société civile, le droit de l'usufruitier au bénéfice distribué s'exerce quelle que soit l'origine de ce bénéfice : résultat d'exploitation ou opérations exceptionnelles. En revanche, lorsque le bénéfice distribué est prélevé sur les réserves c'est le nu-propriétaire qui a droit aux distributions de réserves et aux sommes assimilées. Dans le cas le plus courant où la distribution de réserves est

[623] Il convient de remarquer que l'usufruit de parts de groupement forestier a droit aux bénéfices distribués, quelle que soit l'origine des revenus distribués (revenus tirés des coupes de hautes futaies ou des éclaircies). Tels ne sont les principes applicables à l'usufruitier de parcelles forestières dans la mesure où le Code civil dispose des règles précises en la matière. Pour rappel, l'article 591 du Code civil dispose «*L'usufruitier profite encore, toujours en se conformant aux époques et à l'usage des anciens propriétaires, des parties de bois de haute futaie qui ont été mises en coupes réglées, soit que ces coupes se fassent périodiquement sur une certaine étendue de terrain, soit qu'elles se fassent d'une certaine quantité d'arbres pris indistinctement sur toute la surface du domaine* », et celui de l'article 592 « *Dans tous les autres cas, l'usufruitier ne peut toucher aux arbres de haute futaie : il peut seulement employer, pour faire les réparations dont il est tenu, les arbres arrachés ou brisés par accident ; il peut même, pour cet objet, en faire abattre s'il est nécessaire, mais à la charge d'en faire constater la nécessité avec le propriétaire* ».

[624] En application de l'article 1133 du CGI : « *Sous réserve des dispositions de l'article 1020, la réunion de l'usufruit à la nue-propriété ne donne ouverture à aucun impôt ou taxe lorsque cette réunion a lieu par l'expiration du temps fixé pour l'usufruit ou par le décès de l'usufruitier* ».

réalisée par le versement d'une somme d'argent, l'usufruitier dispose d'un quasi-usufruit sur la somme ainsi distribuée, à charge pour lui de la restituer à l'expiration de l'usufruit et, le cas échéant, d'employer ou de fournir caution conformément aux articles 601 et 602 du Code civil. Par conséquent, la dette de restitution, d'origine légale, en découlant, est déductible de l'actif successoral[625]. La solution a été reprise dans une décision de jurisprudence encore plus récemment à propos d'actions[626]. En outre, ce principe a été étendu en matière d'ISF, dans un nouvel arrêt aux termes duquel « *en cas de versement d'un dividende prélevé sur les réserves à l'usufruitier de parts sociales la dette de restitution du quasi-usufruit portant sur ce dividende est déductible de l'assiette de l'ISF de l'usufruitier* »[627]. Cette décision contredit la doctrine administrative BOI-PAT-ISF-30-60-20, n° 50. Le résultat devenant un fruit à partir de la décision d'affectation, l'usufruitier ne peut faire valoir aucun droit sur les bénéfices en instance d'affectation ou mis en réserve. Ceux-ci, jusqu'à la décision de distribution, accroissent le capital et donc la base sur laquelle portent les droits du ou des nus-propriétaires. Par suite, lorsque l'usufruitier reçoit des distributions prélevées sur les réserves, il reçoit des revenus appartenant au nu-propriétaire. S'agissant d'une somme d'argent, bien fongible par excellence, cette distribution fait naitre un quasi usufruit d'origine légale en application de l'article 587 du Code civil, aux termes duquel « *Si l'usufruit comprend des*

[625] Cette solution a été affirmée par une décision (Cass. com. 27 mai 2015 n° 14-16.246 (n° 515 FS-PBRI), X. c/ Directeur général des finances publiques) aux termes de laquelle « *En cas de distribution de réserves, le droit de jouissance de l'usufruitier de parts sociales s'exerce sous la forme d'un quasi-usufruit sur les sommes distribuées. Sa dette de restitution, d'origine légale, est déductible de l'actif successoral* ». En substance, un père décède laissant pour lui succéder son épouse et ses deux enfants. Les ayants droit déposent une déclaration de succession rectificative faisant état d'un passif successoral, non pris en compte lors de l'établissement de la déclaration de succession initiale, résultant selon eux d'une dette de restitution du défunt. Ce dernier, usufruitier de parts sociales d'une société civile, avait bénéficié, au titre du quasi-usufruit de l'article 587 du Code civil, de la distribution de réserves décidée par une assemblée. Le procès-verbal mentionnait que, pour les parts sociales dont la propriété est démembrée, le nu-propriétaire aurait droit au dividende distribué mais que l'usufruitier exercerait son droit de quasi-usufruit sur le dividende distribué et que ce dividende lui serait donc payé. En l'absence de réponse à leur réclamation, les enfants assignent l'administration fiscale pour obtenir le remboursement des droits acquittés en trop. La cour d'appel (CA Paris, 25 févr. 2014, n° 2012/23704 : JCP N 2014, n° 11, act. 387, obs. D. Faucher ; JCP N 2014, n° 50, 1364, note J.-P. Garçon. V. sur le sujet, C. Orlhac et Fr. Fruleux, Distribution de réserves, quasi-usufruit et présomption de fictivité : JCP N 2014, n° 47, 1340) rejette leur demande. La dette de restitution, dont la déduction est sollicitée au passif successoral, trouve son origine, non dans la loi, mais dans la convention intervenue entre les nus-propriétaires et l'usufruitier de parts sociales. La Cour de cassation casse l'arrêt d'appel au visa des articles 587 et 1842 du Code civil, 768 et 773-2 du Code général des impôts. Dans le cas où la collectivité des associés décide de distribuer un dividende par prélèvement sur les réserves, le droit de jouissance de l'usufruitier de droits sociaux s'exerce, sauf convention contraire entre celui-ci et le nu-propriétaire, sous la forme d'un quasi-usufruit, sur le produit de cette distribution revenant aux parts sociales grevées d'usufruit. De sorte que l'usufruitier se trouve tenu, en application du premier des textes susvisés, d'une dette de restitution exigible au terme de l'usufruit et qui, prenant sa source dans la loi, est déductible de l'actif successoral lorsque l'usufruit s'éteint par la mort de l'usufruitier.

[626] Cass. Civ, 1ière, 22 juin 2016, n° 15-19471 : pour des actions

[627] Cass. Com. 24 mai 2016, n° 15-17788

choses dont on ne peut faire usage sans les consommer, comme l'argent, les grains, les liqueurs, l'usufruitier a le droit de s'en servir, mais à la charge de rendre, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité soit leur valeur estimée à la date de la restitution ». Cette solution a pour intérêt de faire naître une dette à la charge de l'usufruitier qui pourra au jour de son décès venir se soustraire de l'actif successoral, diminuant ainsi l'assiette des droits de mutation à titre gratuit à payer par les héritiers. Une analyse optimisante mais peut-être abusive pourrait conduire à systématiquement faire passer les bénéfices par la case réserve avant de procéder à une éventuelle distribution. Ce principe jurisprudentiel peut être appliqué notamment au groupement forestier dont les parts sociales sont démembrées. Pour une parfaite application et dans un souci de sécurité, il conviendra de faire apparaitre annuellement dans les procès-verbaux d'assemblée générale, l'affectation en réserve des bénéfices réalisés.

3. L'adossement d'un compte d'investissement forestier et d'assurance

416. L'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2013 n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 a créé un compte d'investissement forestier et d'assurance (Cifa) en remplacement du compte épargne d'assurance pour la forêt (Céaf). Ce dispositif est codifié aux articles L 352-1 à L 352 du Code forestier. Le CIFA comme en son temps le Céaf a été institué par le législateur en vue de pousser les propriétaires forestiers à anticiper les risques et conséquences des tempêtes et ainsi endiguer la crise de la sylviculture. En effet, la crise de la sylviculture française s'est révélée consécutivement aux tempêtes dévastatrices intervenues depuis 1999. Toutefois, les difficultés financières ressenties par les sylviculteurs ne proviennent pas directement des tempêtes, elles en ont été uniquement le fait générateur. En cherchant plus avant, deux raisons conjoncturelles sont en partie à l'origine de cette crise, d'une part l'absence d'assurance souscrite au titre des bois et forêts - ce n'est pas une habitude française - et d'autre part l'absence de trésorerie en dehors des périodes de coupes. Le législateur entend promouvoir ce nouvel outil d'épargne en le gratifiant de régimes fiscaux de faveur applicables en matière de droits de mutation à titre gratuit et d'ISF.

417. Aux termes de l'article 793, 3° du CGI, « *Sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit : Les sommes, à concurrence des trois quarts de leur montant, déposées sur le compte d'investissement forestier et d'assurance mentionné aux articles L. 352-1 à L. 352-5 du Code*

forestier, à condition :

a) Que l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession soit appuyé d'un certificat délivré par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts du titulaire du compte sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du Code forestier ;

b) Qu'il contienne l'engagement par l'héritier, le légataire ou le donataire, pris pour lui et ses ayants cause, d'employer les sommes objets de la mutation conformément aux articles L. 352-3 et L. 352-4 du même Code pendant trente ans ».

Conformément à l'article L 352-1 du Code forestier, le Cifa peut être ouvert par une personne physique, un groupement forestier ou une société d'épargne forestière, respectivement domicilié ou établi en France, dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat ou un territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales[628].

L'ouverture d'un Cifa est subordonnée aux conditions suivantes :

- être propriétaire de bois et forêts et s'engager à y appliquer l'une des garanties de gestion durable mentionnées à l'article L 124-1 du Code forestier ;
- avoir souscrit, pour tout ou partie de la surface forestière détenue, une assurance couvrant notamment le risque de tempête[629].

418. Il convient de s'interroger sur l'intérêt du Cifa pour un associé de groupement forestier qui entend transmettre ses parts sociales. Ce Cifa est une fausse bonne idée en présence d'une détention indirecte au travers d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne foncière. Il convient de remarquer que le champ d'application du Cifa est plus large que celui du Céaf. Le Cifa est ouvert aux personne physique, groupement forestier et société d'épargne forestière, domiciliés ou établis en France ou non, alors que l'ouverture du Céaf était réservée aux personnes physiques domiciliées en France. Par contre, comme c'était le cas pour le Céaf, l'ouverture du Cifa est bien évidemment réservée aux propriétaires de bois et forêts. Toutefois, une analyse de l'impact des « carottes fiscales » souligne l'inutilité de l'ouverture du nouveau compte aux groupement forestier et société d'épargne forestière. Un groupement forestier ou une société d'épargne forestière peut ouvrir un

[628] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 162
[629] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 162

Cifa. Toutefois, un groupement forestier ou une société d'épargne forestière ne sont jamais l'auteur de transmission à titre gratuit et sont encore moins redevables de l'ISF. En d'autres termes, la situation par laquelle un groupement forestier ou une société d'épargne forestière transmet par donation un Cifa ne se rencontrera pas et faute d'être assujetti à l'ISF, un groupement forestier ou une société d'épargne forestière n'aura pas à déclarer ce compte à l'ISF. Il en résulte donc que l'exonération partielle en matière de droits de mutation à titre gratuit et d'ISF ne sera pas utilisée lorsque le Cifa sera ouvert par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière. Les carottes fiscales n'en sont donc pas lorsque le Cifa est ouvert par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière. Ainsi, le détenteur de parts sociales qui les transmet, ne peut adosser la transmission d'un Cifa et bénéficier d'une exonération partielle à raison de ce compte dans la mesure où il n'en est pas le titulaire. Il peut bien évidemment en détenir un, personnellement, s'il est aussi propriétaire personnellement et directement de bois et forêts assurés. Dans ce dernier cas, il est plus logique d'adosser la transmission des parcelles en nature de bois et forêts avec le Cifa afférent aux biens transmis. Au surplus, le Cifa constitue un compte épargne pour le groupement ou la société. La détention de ce compte va limiter l'application de l'exonération partielle de l'article 793, 1-3° du CGI en cas de transmission à titre gratuit des parts sociales.

419. L'exonération partielle prévue à l'article 793, 1-3° du CGI est limitée aux trois quarts de la fraction de la valeur nette des parts de groupements forestiers et des parts de sociétés d'épargne forestière qui correspond aux biens visés au § a de cet article, que ces biens aient été apportés par les associés ou acquis à un autre titre par le groupement ou la société. Il résulte de cette disposition que, pour déterminer la fraction de valeur ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur, il convient de ventiler la valeur vénale globale des parts entre la fraction correspondant aux biens partiellement exonérés et celle afférente aux autres biens. Constituent des biens exonérés partiellement, les bois et forêts du groupement (ou de la société d'épargne forestière) susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable, des friches et landes appartenant au groupement, susceptibles de reboisement et présentant une vocation forestière, et des terrains pastoraux, propriété du groupement susceptibles d'un régime d'exploitation normale[630]. Constituent des biens exclus de l'exonération[631], notamment

[630] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 280
[631] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 n° 290 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30 n° 310

- les immeubles qui ne sont pas utilisés pour les besoins de l'exploitation forestière ;
- les valeurs mobilières (actions, obligations, titres de placement divers...) ;
- les stocks qui ne peuvent être considérés comme des immeubles agricoles par destination ;
- les créances diverses, telles celles détenues sur les clients ;
- les encaisses en numéraire.

Par conséquent, l'exonération partielle ne s'applique qu'à la fraction de la valeur des parts du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière représentative de bois et forêts susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable, des friches et landes appartenant au groupement, susceptibles de reboisement et présentant une vocation forestière, et des terrains pastoraux, propriété du groupement susceptibles d'un régime d'exploitation normale. Le Cifa est un compte d'épargne ou autrement dit des « encaisses en numéraire » qui a priori constitue un bien exclu de l'exonération. La base Bofip a pris soin de préciser fort logiquement que la fraction des parts sociales représentative des sommes déposées sur le CIFA bénéficie du régime de faveur, contrariant ainsi le principe selon lequel la fraction des parts sociales représentative d'encaisses en numéraire, n'est pas prise en compte pour l'application du régime de faveur[632]. Les héritiers, donataires ou légataires qui doivent acquitter des droits de mutation à titre gratuit disposent de nombreuses alternatives pour limiter le montant de ces droits. De son côté, l'auteur de la transmission doit être particulièrement attentif aux modalités de détention de ses parts sociales, la transmission à titre gratuit selon les cas générant ou non une imposition en matière de plus-value.

§2. La fiscalité applicable à l'auteur de la transmission

420. En application de l'article 238 ter du CGI, le groupement forestier est par principe passible de l'impôt sur le revenu. La société d'épargne forestière dispose quant à elle de la faculté d'opter pour l'impôt sur les sociétés[633]. Pour cette raison, il convient d'envisager séparément les conséquences fiscales d'une transmission à titre gratuit portant sur les parts sociales selon qu'elles sont détenues dans un groupement forestier (A) ou une société d'épargne forestière (B).

[632] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 180, 220 et 260
[633] BOI-IS-BASE-40-20, n° 100 à 120

A. La transmission à titre gratuit des parts de groupement forestier

421. La transmission à cause de mort ou la donation portant sur des parts de groupement forestier est susceptible de rendre exigible des plus-values. En présence de société ou groupement passible de l'impôt sur le revenu, il convient de déterminer la nature des parts sociales pour savoir si la donation ou la transmission à cause de mort génère ou non des plus-values imposables.

1. La dualité de régime applicable

422. En application de l'article 151 nonies I du CGI, les parts sociales détenues par des associés qui exercent leur activité dans le cadre d'une société de personnes visée aux articles 8 et 8 ter du CGI dont les bénéfices sont imposés à leur nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, BA réels ou BNC, sont considérées fiscalement comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, autrement dit comme un actif professionnel personnel distinct de l'actif social. Ce régime ne s'applique ni aux associés, simples apporteurs de capitaux, qui n'exercent pas d'activité au sein de la société ni aux associés de sociétés de personnes qui n'exercent pas d'activité professionnelle, telles les sociétés de gestion patrimoniale. Deux catégories d'associés peuvent être identifiés au sein d'un groupement forestier. Les associés exerçant dans le groupement leur activité professionnelle et ceux qui n'y exercent aucune activité professionnelle. Par suite, les parts sociales transmises par un associé exerçant son activité professionnelle au sein du groupement déclenche une imposition dans la catégorie des plus-values professionnelles. Il convient en effet de rappeler que constitue un fait générateur de plus-value professionnelle, tout transfert de propriété affectant les éléments d'actif professionnel concerné. En d'autres termes, si les parts sociales du groupement forestier constituent des éléments d'actif professionnel personnel pour son détenteur, la donation ou la transmission à cause de mort déclenche l'imposition de plus-value professionnelle. De plus amples développements sont consacrés à cette distinction en aval lorsque sera envisagée les plus-values exigibles en cas de cession à titre onéreux de parts de groupements forestiers.

2. Les conséquences de cette dualité

Cette dualité de régime applicable emporte des conséquences en matière de transmission à titre gratuit et à titre onéreux. Il convient de distinguer selon que la transmission entre dans le champ d'application des plus-values professionnelles (a) ou des plus-values immobilières (b).

a. L'IMPOSITION SELON LE REGIME DES PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

423. Si la transmission des parts entre dans le champ d'application des plus-values professionnelles, la donation ou la transmission à cause de mort de parts est alors susceptible de bénéficier d'un régime d'exonération en matière de plus-value professionnelle. Le détenteur de parts sociales dispose de la faculté d'invoquer le régime de l'article 151 septies du CGI dont l'application repose avant tout sur le montant de la quote-part de bénéfices appréhendée par l'associé qui transmet ou encore celui de l'article 238 quindecies du CGI dont la mise en œuvre dépend notamment de la valeur des parts transmises.

L'article 151 septies du CGI est subordonné à deux conditions tenant à la durée d'activité et au montant des recettes réalisées. La quote-part de recettes réalisée par l'associé auteur de la transmission doit être appréciée par rapport au seuil de 250 000 € HT pour une exonération totale. Au cas particulier, la quote-part de recettes perçue par un associé d'un groupement forestier est calculée eu égard au régime forestier forfaitaire. Il en résulte donc que sous réserve que l'activité ait été exercée par l'associé pendant cinq années au moins au sein du groupement, l'exonération sera acquise, le seuil de 250 000 € HT étant forcément respecté (compte tenu des modalités de calcul des recettes prévues par l'article 76 du CGI).

Pour bénéficier de l'exonération de plus-value professionnelle en application de l'article 238 quindecies du CGI, il est nécessaire que l'associé transmette l'intégralité des droits ou parts détenus, que la valeur des parts ou droits transmis n'excède pas 300 000 €[634] pour une exonération totale ou soit comprise entre 300 000 € et 500 000 € pour une exonération partielle dégressive, que l'associé exerce son activité professionnelle dans la société depuis au moins cinq années[635]. La base Bofip

[634] S'agissant des cessions de l'intégralité de droits ou parts d'une société de personnes, les seuils de 300 000 € et de 500 000 € sont appréciés non seulement au vu de la valeur de ces parts cédées, mais également en tenant compte de la valeur des parts qui auraient été transmises au cours des cinq années précédentes.

[635] Le début de l'activité correspond donc en général à la date de souscription ou d'acquisition des droits ou parts de la société ou du groupement qui sont cédés

BOI-BIC-PVMV-40-20-50 commentant le dispositif de l'article 238 quindecies du CGI renvoie s'agissant de la transmission de l'intégralité des parts sociales à la base Bofip commentant le dispositif de l'article 151 septies A du CGI pour l'appréciation des conditions d'application. A cet égard, il est rappelé que l'associé doit exercer son activité professionnelle dans la société mais également que la société exerce elle-même une véritable activité commerciale, artisanale, industrielle, libérale ou agricole, indépendamment de l'activité que peuvent y déployer les associés eux-mêmes. Ainsi, les activités qui ne requièrent pas le déploiement de diligences régulières ou continues ne sont pas éligibles à la présente exonération. Les entités qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires d'une entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion ne peuvent pas être considérés comme exerçant une véritable activité : par exemple, les sociétés ou les groupements investissant dans des sociétés ou entités dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de leurs associés ou membres (sociétés civiles immobilières, sociétés civiles de portefeuilles, …) ne sont pas réputés exercer une activité professionnelle. De la même façon, ne sont pas considérés comme exerçant une activité à titre professionnel, les sociétés ou groupements qui confient en droit ou en fait la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention[636]. Par suite, le bénéfice de l'article 238 quindecies du CGI ne peut être invoqué par l'auteur de la transmission qu'à la seule condition que le groupement forestier exerce effectivement une activité professionnelle au sens de cet article. Tel n'est le cas que si le groupement n'a pas confié la gestion de ses massifs forestiers à des tiers.
L'application de l'un de ces régimes permet l'exonération des plus-values, ainsi que des taxes additionnelles (CGS, CRDS, prélèvements sociaux).

424. Si les conditions de ces régimes d'exonération ne sont pas satisfaites, les parties disposent de la faculté d'opter pour le report d'imposition de l'article 151 nonies II du CGI. La plus-value professionnelle imposable au titre de la transmission à titre gratuit peut bénéficier d'un régime optionnel de report d'imposition en application de l'article 151 nonies II du CGI[637]. En cas de transmission à titre gratuit à une personne physique de droits sociaux considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, l'imposition de la plus-value constatée peut,

[636] BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, n° 240
[637] BOI-BIC-PVMV-40-30-10-10, n° 10 à 70

sur option du ou des bénéficiaires de la transmission, faire l'objet d'un report jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission ultérieure de ces droits. Lorsqu'un des événements mettant fin au report survient, l'imposition de la plus-value est effectuée au nom du bénéficiaire de la transmission. Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit visée au premier alinéa du II de l'article 151 nonies du CGI, la plus-value en report est définitivement exonérée. Il convient de remarquer que l'option pour le report d'imposition est exclusive du régime d'exonération de l'article 151 septies du CGI[638]. Par suite, lorsque l'auteur de la transmission peut bénéficier d'une exonération totale au titre de l'article 151 septies du CGI, il ne doit pas opter pour le report d'imposition. En revanche, lorsqu'aucun régime d'exonération ne s'applique, il sera opportun d'opter pour le report d'imposition. La question est plus délicate lorsqu'une exonération partielle est susceptible de s'appliquer. Le donateur devra choisir entre une imposition immédiate d'une partie de la plus-value ou préférer transmettre la charge de celle-ci à son donataire qui bénéficiera d'un effacement de cette dette en cas de maintien de l'activité pendant cinq années. Enfin, il convient de remarquer qu'en l'absence d'application de régimes d'exonération, en cas de décès, la plus-value professionnelle exigible peut venir en déduction de l'actif successoral, étant assimilé à un passif imputable au défunt[639].

[638] BOI-BIC-PVMV-40-30-10-10, n° 60 et CGI, Art. 238 quindecies VII

[639] En application de l'article 768 du CGI, les impôts dus par le défunt, même mis en recouvrement postérieurement au décès, sont déductibles dans les conditions ordinaires. A cet égard, l'impôt sur le revenu dû par les héritiers du chef du défunt ne peut être déduit de l'actif successoral avant publication du rôle. Mais ce passif peut être déduit par voie de réclamation lorsque son montant est connu, c'est-à-dire après publication du rôle qui constitue le titre même de la dette d'impôt et les droits de succession payés en trop sont restituables dans le délai de réclamation (BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10, n° 170). Il convient en outre de remarquer qu'en l'absence option par les héritiers pour le report d'imposition de l'article 41 du CGI, les plus-values professionnelles sont déductibles de l'actif successoral. En effet, il résulte de la base Bofip BOI-ENR-DMTG-10-40-20, n° 190 et 200, dans sa version mise à jour le 30 octobre 2014, que « Par un arrêt du 25 janvier 2005, n° 03-13985, la Cour de cassation pose le principe selon lequel la dette fiscale résultant d'une plus-value sur biens non amortissables bénéficiant du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI n'est pas une dette certaine à la charge du défunt, déductible de l'actif successoral au regard de l'article 768 du CGI, lorsque les héritiers ont choisi le maintien du report d'imposition. Dans ce cas l'imposition de la plus-value constitue une dette personnelle des héritiers qu'ils auront à acquitter lors d'une cession future des actions recueillies. A l'inverse, il convient de considérer que la dette afférente à la plus-value pour laquelle les héritiers ont renoncé à opter pour le maintien du report d'imposition pour lui préférer l'imposition immédiate est déductible, au jour du décès, de l'actif successoral (Cass. com., arrêt du 25 janvier 2005, n° 03-13985) ». Cette solution devrait être étendue à la plus-value de l'article 151 nonies II du CGI lorsque les héritiers n'ont pas opté pour le régime du report d'imposition ; Voyez également TGI Dijon 8 septembre 2003, RTDCom n° 4, oct/déc. 2003, chronique de F. Deboissy, n° 1, p. 834 ; CA Nancy 1er mars 2004 n° 00-2212, 1e ch. civ., Crts Auguste : RJF 4/05 n° 403, rendue pour l'article 41 du CGI

b. L'IMPOSITION SELON LE REGIME DES PLUS-VALUES DES PARTICULIERS

425. En application de l'article 150 U du CGI et de la base Bofip BOI-RFPI-PVI-10-30, déterminant les opérations imposables aux plus-values immobilières, et en application de l'article 150-0 A du CGI et de la base Bofip BOI-RPPM-PVBMI-10-10-10, seules sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un bien immobilier ou d'un droit y afférent. Cette cession constitue le fait générateur de l'impôt. Par cession à titre onéreux, il y a lieu d'entendre toutes les transmissions qui comportent une contrepartie en faveur du cédant. Elles comprennent notamment, en dehors des ventes proprement dites, les échanges, les apports en société, les partages et les licitations. Par suite, la transmission à titre gratuit ne déclenche aucune taxation des plus-values immobilières. La transmission à titre gratuit de parts sociales détenues par des associés n'exerçant pas une activité professionnelle au sein du groupement forestier opère donc purge des plus-values des particuliers. Le bénéficiaire de la transmission reçoit les parts pour une valeur actualisée, libre de tout passif de plus-value.

B. La transmission à titre gratuit des parts de société d'épargne forestière

426. L'article L. 214-121 du CoMoFi prévoit que les parts des sociétés d'épargne forestière sont assimilées aux parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier, pour l'application des dispositions fiscales à l'exception de celles prévues à l'article 885 H du CGI en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. Les sociétés d'épargne forestière, qui ont la forme de société civile, relèvent des dispositions prévues à l'article 8 du CGI. Ainsi, chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale relevant de cet impôt. Toutefois, les sociétés d'épargne forestière peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI. Pour déterminer le régime applicable à l'auteur de la transmission, il convient de distinguer selon que la société d'épargne forestière est passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

1. La société d'épargne forestière passible de l'impôt sur le revenu

427. Lorsque la société d'épargne forestière est passible de l'impôt sur le revenu, une hésitation se présente quant à la qualification à donner aux parts sociales transmises. D'un côté, l'article L. 214-121 du CoMoFi prévoit que les parts des sociétés d'épargne forestière sont assimilées aux parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier. Par suite, il en résulte que la nature des parts sociales dépend du point de savoir si l'associé exerce au sein de la société son activité professionnelle. D'un autre côté, les sociétés d'épargne forestière sont soumises à des règles qui sont également communes aux sociétés civiles de placement immobilier prévues à l'article L. 214-86 du CoMoFi à l'article L. 214-113 du CoMoFi. A cet égard, il convient de rappeler que lorsqu'elles sont réalisées par des associés personnes physiques agissant dans le cadre de leur patrimoine privé, les cessions de parts de SCPI relèvent du régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers, selon les règles applicables aux cessions de titres des sociétés à prépondérance immobilière. Lorsqu'elles sont réalisées par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ou des entreprises industrielles, commerciales, artisanales ou agricoles imposables à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, les plus-values réalisées relèvent du régime des plus-values professionnelles. Les plus-values réalisées par les autres entreprises relèvent en principe du régime prévu pour les particuliers[640]. En règles générales, les parts sociales détenues dans une société d'épargne forestière doivent être analysées comme des éléments du patrimoine privé ; les hypothèses où l'associé transmettant exerce son activité professionnelle en son sein relevant du cas d'école. Par suite, la transmission à titre gratuit portant sur des parts sociales de société d'épargne forestière ne déclenche aucune plus-value imposable. En effet, en application de l'article 150 U du CGI et de la base BOFIP BOI-RFPI-PVI-10-30, déterminant les opérations imposables aux plus-values immobilières, seules sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un bien immobilier ou d'un droit y afférent. Cette cession constitue le fait générateur de l'impôt. Par cession à titre onéreux, il y a lieu d'entendre toutes les transmissions qui comportent une contrepartie en faveur du cédant. Elles comprennent notamment, en dehors des ventes proprement dites, les échanges, les apports en société, les partages et les licitations.

[640] Mémento Sociétés Civiles éd. 2017, n° 37421

2. La société d'épargne forestière passible de l'impôt sur les sociétés.

428. Lorsque la société d'épargne forestière est passible de l'impôt sur les sociétés, les parts sociales constituent des éléments du patrimoine privé pour la personne physique qui les détient. La cession de titres de société passible de l'impôt sur les sociétés entre dans le champ d'application de l'article 150-0 A du CGI. Ce dernier constitue le régime de droit commun d'imposition des gains en capital réalisés par les particuliers dans le cadre de la gestion non professionnelle d'un portefeuille de titres[641]. Pour l'application de l'article 150-0 A du CGI, le fait générateur de l'imposition est en principe constitué par le transfert de propriété à titre onéreux des valeurs mobilières ou des droits sociaux, qu'il résulte d'une vente, d'un apport, d'un échange, d'un partage ou de toute autre opération. La donation et la transmission à cause de mort ne constituent pas des faits générateurs de plus-values mobilières. Par suite, la transmission à titre gratuit de parts de société d'épargne forestière passible de l'impôt sur les sociétés ne donne lieu à aucune taxation. Cette transmission opère même purge de la plus-value.

Section II. La transmission à titre onéreux des titres sociaux à vocation forestière

429. La transmission à titre onéreux et plus particulièrement la cession de parts sociales de groupement forestier ou de société d'épargne forestière emporte des conséquences fiscales pour l'auteur de la transmission, le cédant, et pour son bénéficiaire, le cessionnaire. Le cédant doit acquitter le cas échéant, les plus-values. Le cessionnaire doit acquitter les droits de mutation à titre onéreux de l'article 730 bis du CGI selon lequel « *Les cessions de gré à gré de parts de groupements agricoles d'exploitation en commun, d'exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 et de toutes sociétés civiles à objet principalement agricole, même non exploitantes, sont enregistrées au droit fixe de 125 €* ». Ce dernier point a été envisagé en première partie. La cession par un associé de groupement forestier de ses parts sociales lorsqu'elle génère des plus-values, déclenche une imposition dont le régime fiscal dépend de la nature de cette plus-value. Les hypothèses sont nombreuses car les parts sociales peuvent être détenues par une personne physique ou une personne morale, qui exercent ou non son activité professionnelle au

[641] BOI-RPPM-PVBMI-10-10-10

sein du groupement. A chaque situation, une taxation différente. Il en est de même pour les parts de société d'épargne forestière. Aussi, il apparait nécessaire de distinguer ces différentes hypothèses.

§1. La transmission à titre onéreux des parts de groupement forestier

Les développements qui suivent se recoupent en partie avec ceux établis pour la détermination du régime applicable à l'auteur d'une transmission à titre gratuit portant sur des parts de groupement forestier. Pour la clarté des propos, ils sont repris.

A. Les parts sociales détenues par une personne physique

430. Le groupement forestier est une société de personnes et à ce titre, relève de l'impôt sur le revenu. Les associés qui le composent, peuvent exercer ou non leur activité professionnelle en son sein. Selon la situation, la plus-value réalisée par l'associé cédant est de nature différente. Cette dualité de qualification est fondée sur un principe général applicable à l'ensemble des sociétés de personnes dont les associés sont imposés dans une catégorie professionnelle d'imposition (BIC, BNC, BA réel). Néanmoins, cette dualité de qualification est reprise dans un régime propre aux parts de groupement forestier.

1. La dualité de qualification

a. L'APPLICATION DU DROIT COMMUN DE L'ARTICLE 151 NONIES I DU CGI

431. Aux termes de l'article 151 nonies I du CGI, « *Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, des bénéfices industriels ou commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38,72 et 93, comme des*

éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession »[642]. Pour que les parts sociales soient qualifiées d'éléments d'actif professionnel personnel, les conditions suivantes doivent être remplies :

S'agissant de la qualité de l'associé, il faut nécessairement que l'auteur de la transmission soit associé de sociétés visées aux articles 8 et 8 ter du CGI. Sont ainsi visées notamment,

- les SNC, les sociétés en commandite simple pour les parts des résultats revenant aux commandités ;
- les sociétés civiles non passibles de l'impôt sur les sociétés, parmi lesquelles il convient notamment de ranger les GAEC, et les SCP ;
- les sociétés de fait ou en participation à raison des droits des associés indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'administration ;
- les EURL dont l'associé unique est une personne physique ;
- les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées à l'article 8, 5° du CGI ;
- les SARL et les sociétés en commandite simple de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application du décret du 20 mai 1955 ou de l'article 239 bis AA du CGI ;
- les SA, SAS, SARL ayant opté pour une imposition temporaire à l'IR, en application de l'article 239 bis AB du CGI
- les sociétés de personnes constituées entre membres d'une même famille exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale qui renoncent à leur option pour l'IS à condition que celle-ci ait été formulée avant le 1er janvier 1981 (CGI, art. 239-3).

En résumé, ce sont les sociétés relevant du régime des sociétés de personnes.

Concernant la nature et le régime d'imposition des résultats de la société, les revenus de la société doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices des professions non commerciales.

Par suite, sont exclues des dispositions de l'article 151 nonies du CGI, les participations détenues au sein :

- des sociétés agricoles dont les résultats sont déterminés suivant le régime du forfait ou du régime transitoire ;
- des sociétés dont les bénéfices sont des revenus mobiliers ou fonciers. Sont ainsi exclus les SCI,

[642] BOI-BIC-PVMV-40-30-10

les GFA non exploitants.
- de sociétés soumises à l'IS.
A cet égard, le groupement forestier est effectivement une société de personne passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles. Toutefois, les membres des groupements forestiers qui sont certes soumis à l'impôt sur le revenu relèvent en principe de la catégorie des bénéfices agricoles et bénéficient du régime forfaitaire d'imposition des exploitations forestières visé à l'article 76 du CGI.

432. Le caractère forfaitaire du régime d'imposition des associés de groupement forestier conduit-il à écarter l'application des dispositions de l'article 151 nonies I du CGI ? La réponse devrait être négative. Pour comprendre cette référence dans l'article 151 nonies I du CGI, il convient de remonter à l'origine de ce texte. L'article 151 nonies a été institué par l'article 6 de la Loi n°79-1102 du 21 décembre 1979. A cette époque, les sociétés agricoles passibles de l'impôt sur le revenu pouvaient bénéficier sous certaines conditions du régime d'imposition dit du forfait agricole. Cette possibilité a été supprimée par la Loi de finances pour 1997. Les travaux parlementaires précisaient s'agissant de l'alignement des sociétés agricoles sur les autres sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu :
« *Sauf option, les sociétés agricoles relèvent du régime du forfait lorsque leurs recettes ne dépassent pas, en moyenne sur deux années consécutives, 500.000 francs et d'un régime réel lorsque ces recettes dépassent 500.000 francs.*
Les sociétés et groupements sont toutefois exclus du régime transitoire pour lequel peuvent opter les exploitants individuels dont la moyenne des recettes est comprise entre 500.000 francs et 750.000 francs.
En outre, ils ne peuvent pas exercer l'option pour le retour au forfait, prévue par l'article 69 B du Code général des impôts pour les exploitants dont la moyenne des recettes s'abaisse au-dessous de 300.000 francs.
Les sociétés agricoles se trouvent donc dans une situation différente de celle des autres sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu qui, depuis la loi Madelin (n° 94-126 du 11 février 1994) ne peuvent plus être soumises au régime du forfait.
Deux justifications sont avancées par le Gouvernement :
- d'une part, même si aucun texte ne prescrit formellement la tenue d'une comptabilité pour

l'ensemble des sociétés civiles, la plupart des statuts de ces sociétés imposent la tenue d'une comptabilité dont les documents sont identiques à ceux tenus par les exploitants imposés au régime réel. En effet, pour les sociétés et groupements agricoles soumis à l'impôt sur le revenu, la tenue d'une comptabilité s'avère indispensable puisque leurs membres, qui sont personnellement placés sous le régime du bénéfice réel, doivent être soumis à ce régime pour l'ensemble de leurs profits, y compris la part leur revenant dans les bénéfices du groupement ou de la société. Il appartient alors à ce groupement ou à cette société de leur fournir les renseignements nécessaires :

- d'autre part, il semblerait que des exploitants agricoles sur le point d'être imposés d'après leur bénéfice réel (c'est-à-dire des exploitants dont les recettes devraient dépasser une moyenne de 500.000 francs mesurée sur deux années consécutives) choisissent le passage en société dans le seul but de continuer à bénéficier du régime du forfait durant les deux premiers exercices (en effet, les exploitations nouvelles relèvent automatiquement du régime du forfait l'année de leur création et l'année suivante). Le présent dispositif vise à mettre fin à cette pratique contestable.

Comme le souligne le rapporteur général de l'Assemblée nationale, "cette seconde justification parait être celle qui motive véritablement le présent dispositif puisque la soumission exclusive au régime du bénéfice réel ne sera applicable qu'aux groupements et sociétés créés à compter du 1er janvier 1997. Si l'objectif poursuivi était réellement l'alignement du régime fiscal de l'ensemble des sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu, la prise en compte de cette date n'aurait aucune raison d'être " ».

L'article 69 D du CGI créé par Loi n°96-1181 du 30 décembre 1996 dispose « *Les sociétés à activité agricole, autres que celles mentionnées à l'article 71, créées à compter du 1er janvier 1997 et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8, sont soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel* ».

Les dispositions de l'article 151 nonies I du CGI en visant expressément les bénéfices agricoles réels, entendaient ainsi refuser la reconnaissance d'éléments d'actif professionnel personnel aux parts de sociétés agricoles qui bénéficiaient du régime forfaitaire. Le régime forfaitaire forestier n'était pas directement visé par cette exclusion. Aussi, aurait-il fallu que lors de la suppression du régime forfaitaire pour les sociétés agricoles en 1997, que les dispositions de l'article 151 nonies I du CGI soient aussi modifiées. Pour cette raison, à notre sens, le régime de l'article 151 nonies I du CGI doit pouvoir trouver application pour la cession des parts sociales de groupement forestier.

433. Il reste donc à envisager la dernière condition, savoir que l'associé cédant doit exercer son activité professionnelle dans le cadre de la société. Soulignons en premier lieu que l'activité exercée n'a pas besoin de l'être à titre principal et en second lieu, qu'il existe une distorsion entre les solutions administratives et jurisprudentielles s'agissant de l'appréciation de la notion d'activité professionnelle. Pour la doctrine administrative, l'article 151 nonies du CGI est applicable aux contribuables qui participent directement, régulièrement et personnellement à l'exercice de l'activité professionnelle d'une société de personnes. Le respect de cette condition suppose que l'associé accomplisse des actes précis et des diligences réelles caractérisant l'exercice d'une profession. Leur nature dépend de la taille de l'exploitation, du secteur d'activité et des usages. Il peut s'agir, par exemple, des tâches suivantes :

- présence sur le lieu de travail,
- réception et démarchage de la clientèle,
- établissement des factures et relance des débiteurs,
- participation directe à la conception et à l'élaboration des produits,
- contacts avec les fournisseurs ou les banques,
- déplacements professionnels,
- participation aux décisions engageant l'exploitation.

Bien entendu, ces tâches peuvent faire l'objet d'une répartition entre les associés ; il n'est donc pas nécessaire que chacun d'eux les accomplisse dans leur ensemble.

L'administration fiscale recherche ainsi l'existence d'une activité réelle et effective au sein de la société[643]. Le simple fait de financer une activité est insuffisant.

Pour la jurisprudence, les solutions ont progressivement évolué vers un assouplissement. Une distinction doit être faite entre les associés gérants et les associés non gérants. Un associé gérant unique est présumé exercer son activité professionnelle au sein de la société. Il s'agit d'une présomption[644]. N'ont aucune incidence les critères fondés sur le versement ou l'absence de rémunération, l'importance de la participation au sein de la société ou encore, le caractère effectif des fonctions exercées[645]. Cette solution a été réitérée s'agissant d'associés co-gérants de SNC et pour les associés des sociétés de fait qui sont présumés tous être co-gérants en l'absence de

[643] Rép. Min. Dumont : AN 28 janvier 1991 p. 300 n° 34937
[644] TA Rennes 18 novembre 1999, RJF 6/00, n° 808 et CAA Nantes 28 novembre 2001, RJF 5/02, n° 529 ; CE 25 octobre 2004, DF 2005, n° 3, comm. 87 Mme Le Men ; M. Branelec
[645] CE 8 mars 2002, Marie, RJF 2/02, n° 668

nomination expresse. Toutefois, cette décision sous-entend que la présomption d'exercice d'une activité professionnelle au sein de la société pour le gérant n'est pas irréfragable de sorte que l'administration pourrait apporter la preuve contraire[646]. Cette présomption trouve son fondement dans le fait que le gérant est responsable de ses actes de gestion. En revanche, un associé non gérant est considéré comme exerçant une activité professionnelle que s'il rapporte la preuve d'un exercice effectif des fonctions[647]. Récemment, le Conseil d'Etat[648] a jugé dans une affaire soumise à sa censure que la circonstance que de telles tâches fussent accomplies en exécution d'un contrat de travail n'est pas, à elle seule, de nature à priver l'associé du régime des plus-values professionnelles. Il s'agit d'une décision inédite qui permettra au conjoint salarié dans une société dont l'époux ou l'épouse est gérant d'invoquer le régime des plus-values professionnelles et ses exonérations. Il en résulte donc en fonction des circonstances qu'un associé de groupement forestier est susceptible d'être détenteur de parts sociales constituant un actif professionnel, au sens de l'article 151 nonies I du CGI ; tel est le cas pour le gérant associé du groupement ou pour l'associé du groupement qui s'occupe effectivement de la gestion des coupes et autres travaux forestiers à mettre en œuvre. Si les parts sociales du groupement forestier ne constituent pas des éléments d'actif professionnel personnel, faute notamment pour l'associé cédant d'exercer son activité professionnelle, les parts sociales sont analysées comme des éléments du patrimoine privé. Cette dernière position est celle adoptée par les commentaires de la base Bofip relativement à l'application de l'article 76 A du CGI.

---

[646] 3 décisions, CAA Nantes 15 octobre 2003, Ferreira, Bleher, Desprez, RJF 2/04, n° 154. Confirmation CE (na) 8 novembre 2004, BDCF 2/05, n° 22

[647] CE 9 juillet 2003, Muel, BF 11/03, n° 811

[648] CE 8 juin 2016, n°387826 : dans cette affaire, l'administration a à l'issue d'une vérification de comptabilité remis en cause la qualification "professionnelle" d'une plus-value de cession de parts de société civile d'exploitation viticole (SCEV) par l'une des associés. L'administration a estimé que la cession desdites parts devait être imposée selon les règles applicables aux plus-values ne revêtant pas un caractère professionnel, dès lors que la cédante, liée à la SCEV par un contrat de travail, ne pouvait être regardée comme exerçant son activité professionnelle dans cette société, au sens et pour l'application de l'article 151 nonies-I du CGI. Le Conseil d'Etat a censuré la décision d'appel en ce qu'elle a refusé de considérait les parts cédées comme un actif professionnel. La haute juridiction administrative constate en effet l'existence d'un contrat de travail conclu entre l'intéressée et la société. Elle constate également que l'associée « *accomplissait régulièrement pour la société, à hauteur de dix-huit heures par semaine, des tâches consistant notamment en l'accueil téléphonique de la clientèle, l'accueil des clients à la propriété, la réception des commandes, la préparation des livraisons et le suivi des règlements* ». Par ailleurs, au cas particulier, la rémunération perçue par l'associée « *en contrepartie de la réalisation de ces tâches ne constituait pas, au regard de la loi fiscale, une charge déductible des bénéfices de la société mais devait être regardée, conformément aux dispositions combinées des articles 8, 34 et 60 du Code général des impôts, comme une modalité particulière de répartition des bénéfices sociaux, convenue entre les associés et complétant sur ce point les stipulations des statuts* ».

b. LA PRISE DE POSITION PARTICULIERE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

434. Aux termes de l'article 76 A du CGI, « *Les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH lorsque l'activité d'exploitation ou de gestion de ces terres et peuplements n'est pas exercée à titre professionnel par le cédant au sens du IV de l'article 155* ». L'article 76 A du CGI prend position uniquement sur la qualification de la plus-value en cas de cession de parcelles en nature de bois et forêts, ce régime n'a en principe aucune incidence sur la qualification de la plus-value en présence de cession des parts de groupements forestiers. Toutefois, les commentaires de la base Bofip dans le paragraphe relatif aux « *cessions par les propriétaires non exploitants* » évoque le cas des cessions de parts sociales[649]. Il y est précisé que « *lorsque la cession porte sur des titres de sociétés ou groupements, qui relèvent des articles 8 du CGI à 8 ter du CGI, par tolérance, l'impôt afférent à la plus-value est également diminué de l'abattement de 10 € par année de détention et par hectare des peuplements forestiers détenus par cette société ou ce groupement représentatif de l'impôt sur le revenu correspondant aux revenus imposables au titre de l'article 76 du CGI, supporté par les associés en fonction de leur quote-part dans les bénéfices sociaux (CGI, art. 150 VF, III)* ». Par suite, il en résulte que la cession des parts sociales de groupement forestier entre dans le champ d'application des plus-values des particuliers. Il existe ainsi une corrélation entre la cession par des propriétaires non exploitants et l'application du régime des plus-values des particuliers. A contrario, lorsque la cession des parts sociales est réalisée par un propriétaire exploitant, la plus-value imposable devrait être de nature professionnelle. A cet égard, il convient de rappeler que s'agissant de la vente des parcelles de bois et forêts, la distinction entre propriétaires exploitants et non exploitants est établie en prenant en compte l'exercice par le cédant d'une activité professionnelle.

435. Il convient donc de s'interroger sur le point de savoir si le cédant exerce dans le groupement dont les titres sont cédés une activité à titre professionnel. Aussi, si le cédant exerce une activité professionnelle dans le groupement forestier, l'associé cédant réalise une plus-value professionnelle imposable dans les conditions de l'article 39 duodecies du CGI. Si l'associé cédant n'exerce aucune activité professionnelle dans le groupement forestier, il réalise une plus-value immobilière des

[649] BOI-BA-SECT-20, n° 30

particuliers régie par les dispositions des articles 150 UB et suivants du CGI. La notion d'exercice d'une activité professionnelle pour un associé s'apprécie de la même manière que celle d'une personne physique. Pour déterminer si le cédant exerce une activité professionnelle ou non professionnelle, l'article 76 A du CGI renvoie au IV de l'article 155 du même Code. Aux termes du IV de l'article 155 du CGI, « *l'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité* ». La base Bofip commentant le dispositif de l'article 76 A du CGI renvoie quant à elle, aux commentaires administratifs BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, n° 90. Ces derniers définissent pour l''application de l'article 151 septies du CGI, la notion d'« *exercice d'une activité à titre professionnel* ». Il convient donc de s'interroger sur le point de savoir si le cédant exerce dans le groupement dont les titres sont cédés une activité à titre professionnel. Aussi, si le cédant exerce une activité professionnelle dans le groupement forestier, l'associé cédant réalise une plus-value professionnelle imposable dans les conditions de l'article 39 duodecies du CGI. Si l'associé cédant n'exerce aucune activité professionnelle dans le groupement forestier, il est susceptible de réaliser une plus-value immobilière des particuliers régie par les dispositions des articles 150 UB et suivants du CGI. Une personne physique exerce son activité professionnelle lorsqu'elle participe aux actes nécessaires à l'activité et ce, de manière personnelle, directe et continue. Les actes nécessaires à l'activité s'entendent de ceux réalisés dans le cadre des fonctions que nécessite la gestion opérationnelle d'une entreprise ou d'une société. La nature des actes nécessaires dépend du type d'activité exercée et de la taille de l'entreprise ou de la société. Le fait que le contribuable ait participé au financement de l'activité ne saurait à lui seul caractériser l'exercice à titre professionnel de l'activité. L'exercice d'une activité professionnelle n'est pas subordonné à la condition que le contribuable se consacre seul à l'accomplissement de l'ensemble des actes nécessaires à l'activité. Le concours de salariés ou l'exploitation conjointe de l'entreprise par plusieurs partenaires n'est pas incompatible avec l'exercice par le contribuable d'une activité professionnelle au sein de l'entreprise, dans la mesure où ce dernier participe effectivement aux actes nécessaires à l'activité. Ainsi, l'exercice des tâches nécessaires à l'activité peut être réparti entre plusieurs personnes. Il ne saurait donc être exigé qu'une personne accomplisse l'ensemble des actes nécessaires à l'activité pour que soit reconnu le caractère professionnel de l'exercice de celle-ci. Cette participation doit résulter de l'accomplissement d'un ensemble d'actes constitutifs d'une des fonctions nécessaires à l'entreprise et non d'actes isolés, même si ces derniers sont en eux-mêmes nécessaires à l'activité (signature des

déclarations fiscales par exemple). Le contribuable doit participer, en personne, pour son propre compte, à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. La notion de participation directe exige du contribuable qu'il s'implique dans la gestion opérationnelle de l'activité. Les contribuables qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives de propriétaires de l'entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales, ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion, ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise. De manière générale, les personnes qui confient, en droit ou en fait, la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention ne peuvent être considérées comme participant de façon personnelle, directe et continue à la gestion de l'entreprise. Sont plus généralement concernées les personnes investissant dans des entreprises dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé. La notion de participation continue implique un investissement constant et, en général, régulier dans le fonctionnement de l'entreprise. De ce fait, les activités de rapport ne sont pas en principe considérées comme pouvant être exercées à titre professionnel, quelle que soit l'organisation juridique de cette activité. Si la participation continue à la poursuite de l'activité suppose que le contribuable y consacre une grande partie de son temps, elle n'implique pas en revanche qu'il exerce là sa seule activité professionnelle ni que l'accomplissement des diligences en cause constitue sa profession principale. Il convient de remarquer que l'exercice d'une activité professionnelle ne requiert nullement l'exercice par le cédant de cette profession à titre principal. En d'autres termes, il pourrait tout à fait survenir des cas particuliers où une personne salariée du secteur privé ou public soit également associé exerçant une activité professionnelle au sein du groupement[650].

En pratique, il convient de retenir les critères suivants :

- Le gérant est présumé exercer son activité professionnelle au sein du groupement ;
- Les associés exercent au sein du groupement leur activité professionnelle s'ils accomplissent plus de tâches que celles leur incombant en leur qualité d'associé. En d'autres termes, ils ne se cantonnent pas à participer au vote des résolutions dans le cadre des assemblées générales.

Quoiqu'il en soit un indice quant à la nature des parts sociales peut être donné en fonction de leur qualification au regard de l'ISF.

- Les parts sociales analysées comme des biens professionnels au regard de l'ISF, doivent être

[650] Il convient de rappeler que le bénéfice de l'article 151 septies du CGI n'est plus subordonné à une condition d'exercice de l'activité à titre principal : BOI-BIC-PVMV-40-10-10, n° 100

considérées comme détenues par un associé exerçant au sein du groupement son activité professionnelle ;
- Les parts sociales auxquelles sont déniées la qualification de biens professionnels au regard de l'ISF, ne devraient pas être considérées comme détenues par des associés exerçant une activité professionnelle au sein du groupement.

436. Placer la cession de parts de groupement forestier dans le périmètre des plus-values immobilières correspond à un raisonnement logique fondée sur la notion de prépondérance immobilière. Sous réserve du cas particulier des sociétés transparentes relevant de l'article 1655 ter du CGI, seules les cessions de parts de sociétés civiles à prépondérance immobilière entrent dans le champ d'application des plus-values immobilières. Correspondent à cette catégorie, les droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent de l'article 8 du CGI, de l'article 8 bis du CGI et de l'article 8 ter du CGI dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens. Les parts de groupement forestier répondent effectivement à cette définition. Le groupement forestier est une société civile imposable à l'impôt sur le revenu et son actif est composé en majorité notamment de parcelles forestières, représentant des biens ou droits à caractère immobilier.
Il convient néanmoins de définir la notion de prépondérance immobilière au sens de l'article 150 UB du CGI. Sont considérés comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale (CGI, art. 150 UB).
Pour apprécier la proportion de 50 %, il convient de comparer :
La valeur vénale des immeubles non affectés à l'exercice de l'activité commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale de la société ou des droits portant sur des immeubles. Sont également pris en compte les titres de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière inscrits à l'actif de la société dont les titres sont cédés. Le caractère immobilier prépondérant de la société dont les titres sont inscrits à l'actif de la société dont les titres sont cédés s'apprécie en appliquant les mêmes dispositions. Dès lors que les titres inscrits à l'actif ne se rapportent pas ou plus à une société à prépondérance immobilière, il y a lieu de ne pas retenir leur valeur pour l'appréciation du caractère

immobilier prépondérant de la société dont les titres sont cédés ;
Et la valeur vénale de la totalité des éléments de l'actif social, y compris les immeubles affectés ou non affectés à l'exploitation.
Si le rapport excède 50 % à la clôture des trois exercices qui précèdent celui au cours duquel intervient la cession, la société est à prépondérance immobilière et la plus-value relève du régime des plus-values immobilières des particuliers. Si le rapport n'excède pas 50 % au titre de l'un de ces trois exercices, la cession est soumise au régime des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux. Le rapport existant à la date de cession des titres est sans incidence sur le régime d'imposition applicable. Si la société dont les droits sociaux sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession.
Pour l'appréciation du seuil de 50 %, les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération. Cette notion d'affectation doit être interprétée strictement. Ces biens s'entendent exclusivement des moyens permanents d'exploitation. Ne sont donc pas visés par cette disposition, notamment :
- les immeubles qui, bien que faisant partie de l'actif immobilisé, correspondent essentiellement au placement de capitaux ;
- les immeubles constituant le stock immobilier des sociétés de construction-vente ou des sociétés qui se livrent à une activité de marchand de biens ;
- les immeubles donnés en location moyennant des redevances calculées d'après le chiffre d'affaires des entreprises locataires ;
- les droits sociaux de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière[651].
Cette dernière précision révèle une difficulté : les parcelles forestières ne doivent-elles pas être considérées comme affectées à la propre exploitation agricole du groupement ? la réponse doit être positive. Par suite, elles ne doivent pas être prises en compte pour l'appréciation du seuil de 50 %. Il en résulte donc que les parts du groupement forestier ne sont pas représentatives de titres de société à prépondérance immobilière de sorte que la cession de tels titres sociaux entre dans le périmètre des plus-values mobilières des particuliers au sens de l'article 150-0 A du CGI. Néanmoins, la doctrine administrative admet l'application de l'abattement spécifique forestier de

[651] BOI-RFPI-SPI-10-20, n° 40 à 100

l'article 150 VF III du CGI applicable uniquement en matière de plus-value immobilière. Il convient donc de considérer que la taxation selon le régime des plus-values immobilières, des cessions de parts de groupement forestier, pour un associé cédant n'exerçant pas son activité professionnelle au sein de la société, est un régime d'exception.

2. Les conséquences de cette dualité de régimes

a. LES PARTS SOCIALES CONSTITUANT UN ACTIF PROFESSIONNEL

437. Si la cession porte sur des parts sociales constituant pour le cédant des éléments d'actif professionnel, elle entre dans le champ d'application des plus-values professionnelles. La cession de parts sociales est susceptible de bénéficier du régime d'exonération de l'article 151 septies du CGI applicable en matière de plus-value professionnelle. L'article 151 septies du CGI est subordonné à deux conditions tenant à la durée d'activité et au montant des recettes réalisées. Pour apprécier la condition tenant à l'exigence d'une durée d'activité de cinq années, il convient de prendre en compte la période pendant laquelle le cédant a exercé une activité professionnelle dans le groupement. Pour apprécier le seuil de recettes fixé à 250 000 € HT pour une exonération totale, il convient de prendre en compte la quote-part de recettes perçues par l'associé ainsi que les recettes perçues à titre personnel dans la catégorie des bénéfices agricoles. Cette exonération s'applique aux plus-values à court et long terme, ainsi qu'aux taxes additionnelles. L'article 238 quindecies du CGI pourrait le cas échéant s'appliquer sous réserve que l'activité développée par le groupement forestier corresponde à celle d'une véritable entreprise. Tel n'est le cas que si le groupement n'a pas confié la gestion de ses massifs forestiers à des tiers[652]. En outre, pour bénéficier de l'exonération de plus-value professionnelle en application de l'article 238 quindecies du CGI, il est nécessaire que l'associé transmette l'intégralité des droits ou parts détenus, que la valeur des parts ou droits transmis n'excède pas 300 000 €[653] pour une exonération totale ou soit comprise entre

[652] La base Bofip BOI-BIC-PVMV-40-20-50 commentant le dispositif de l'article 238 quindecies du CGI renvoie s'agissant de la transmission de l'intégralité des parts sociales à la base Bofip commentant le dispositif de l'article 151 septies A du CGI pour l'appréciation des conditions d'application figurant BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, n° 240

[653] S'agissant des cessions de l'intégralité de droits ou parts d'une société de personnes, les seuils de 300 000 € et de 500 000 € sont appréciés non seulement au vu de la valeur de ces parts cédées, mais également en tenant compte de la valeur des parts qui auraient été transmises au cours des cinq années précédentes.

300 000 € et 500 000 € pour une exonération partielle dégressive, que l'associé exerce son activité professionnelle dans la société depuis au moins cinq années[654].

b. LES PARTS SOCIALES RELEVANT DU PATRIMOINE PRIVE

438. Si la cession porte sur des parts sociales ne constituant pas pour le cédant des éléments d'actif professionnel, elle entre dans le champ d'application des plus-values immobilières des articles 150 UB et suivants du CGI. Par suite, les parts sociales détenues depuis plus de 22 années bénéficient d'une exonération au titre de l'impôt sur le revenu au taux de 19 % de la plus-value immobilière. Seule une détention de plus de 30 ans permet une exonération des prélèvements sociaux au taux de 15,5 %. L'exonération pour cession moyennant un prix de moins de 15 000 € ne trouve pas application en matière de cession de titres sociaux[655]. Si la plus-value n'est pas exonérée, la plus-value se calcule conformément aux dispositions des articles 150 UB du CGI. L'abattement spécifique de l'article 150 VF, III du CGI prévoyant l'application d'un abattement de 10 € par année de détention et par hectare cédé trouvent application en présence d'une cession de parts[656]. La base Bofip donne l'exemple suivant : un associé cède 40 % des droits d'un groupement forestier relevant de l'article 8 du CGI qui détient 5 ha au jour de la cession des parts. L'associé détient ses parts depuis 8 ans. L'abattement, calculé par année de détention et par hectare, est donc de 400 € (8 ans x 5 ha x 10 €). L'abattement applicable sur l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value sur la cession de titres est de : 400 x 40 % = 160 €[657]. Dans cet exemple, l'administration décompte le délai de détention à partir de la date de détention des parts et non à partir de la date de détention des peuplements forestiers. L'article 1609 nonies G du CGI prévoyant une taxe applicable aux plus-values immobilières réalisées lors d'une cession de parts sociales lorsque la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel est d'un montant supérieur à 50 000 €, est susceptible de trouver application en cas de cession de parts de groupement forestier.

[654] Le début de l'activité correspond donc en général à la date de souscription ou d'acquisition des droits ou parts de la société ou du groupement qui sont cédés
[655] BOI-RFPI-SPI-10-20
[656] BOI-BA-SECT-20, n° 20
[657] BOI-RFPI-SPI-30, n° 30

B. Les parts sociales détenues par une personne morale

439. Un groupement forestier peut être composé de personnes physiques et/ou morales. Lorsque les parts d'un groupement forestier sont détenues par des associés personnes morales, il en résulte un aménagement de la fiscalité applicable à cet associé. En effet, en application de l'article 238 bis K du CGI, les résultats perçus par cet associé personne morale sont retraités selon le régime fiscal de cet associé. En d'autres termes, lorsque les parts sociales du groupement forestier sont inscrites à l'actif d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, les résultats perçus par cet associé sont passibles de l'impôt sur les sociétés. Par suite, cette situation modifie également les modalités d'assujettissement en cas de cession de parts du groupement forestier.

Si les parts sociales du groupement forestier sont inscrites à l'actif d'une société d'exploitation passible de l'impôt sur le revenu dans une catégorie d'imposition professionnelle ou encore d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, la cession par ces structures desdites parts sociales entrainent l'exigibilité d'une plus-value professionnelle imposable selon les dispositions de l'article 39 duodecies du CGI.

Si les parts sociales sont inscrites à l'actif d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, la plus-value sera taxée à l'impôt sur les sociétés selon le taux fixé à l'article 219 du CGI. Aucun régime d'exonération n'est applicable.

En revanche, si les parts sociales du groupement forestier sont inscrites à l'actif d'une société de personnes passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, BNC ou encore BA, la plus-value professionnelle exigible peut éventuellement bénéficier du régime d'exonération de l'article 151 septies du CGI ; ce dernier régime s'appliquant pour chaque cession portant sur un élément d'actif même dont la cession est envisagée isolément.

§2. La transmission à titre onéreux des parts de société d'épargne forestière

440. Les sociétés d'épargne forestière relèvent des dispositions prévues à l'article 8 du CGI. Ainsi, chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale relevant de cet impôt. Toutefois, les sociétés d'épargne forestière peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions

prévues à l'article 239 du CGI. Pour envisager les conséquences d'une cession de parts sociales détenues dans une société d'épargne forestière, il convient de distinguer selon que le cédant est une personne physique ou une personne morale.

A. Les parts sociales détenues par une personne physique

441. Les sociétés d'épargne forestière ont pour objet, conformément à l'article L. 214-121 du CoMoFi, l'acquisition et la gestion d'un patrimoine forestier. Leur actif doit être constitué :
- à hauteur d'au moins 60 % de bois, forêts, parts d'intérêt de groupements forestiers ou de sociétés dont l'objet exclusif est la détention de bois et forêts ;
- le solde étant constitué de liquidités ou de valeurs assimilées.
Toutefois, en application de l'article L. 214-122 du CoMoFi, la part d'actif constituée de bois et forêt peut être réduite à 51 % lorsque ces sociétés consacrent une partie de leurs ressources à la bonification ou à la garantie de certains prêts.
Les parts de société d'épargne forestière sont par suite des parts représentatives d'un actif immobilier.

1. La société d'épargne forestière passible de l'impôt sur le revenu

442. Eu égard à la composition de l'actif de la société d'épargne forestière, la cession de ses parts sociales par une personne physique génère une plus-value immobilière imposable selon les modalités de l'article 150 UB et suivants du CGI. En effet, la société d'épargne forestière doit être analysée comme une société à prépondérance immobilière dont la cession des parts sociales est imposable aux plus-values immobilières. Sont ainsi considérés comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale[658]. Le régime de la prépondérance

[658] Il convient de rappeler la nuance envisagée au §. 436

immobilière ne s'applique plus aux cessions de titres de sociétés de capitaux ou de sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés.

2. La société d'épargne forestière passible de l'impôt sur les sociétés

443. Pour l'application des dispositions du I de l'article 150 UB du CGI, le régime de la prépondérance immobilière ne s'applique pas aux cessions de titres de sociétés de capitaux ou de sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés. Les plus-values réalisées à l'occasion de ces cessions relèvent exclusivement du régime d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux prévu aux articles 150-0 A et suivants du CGI. Cette plus-value mobilière des particuliers est imposable à l'impôt sur le revenu au barème progressif après application d'un abattement selon les modalités qui suivent.

Conformément au 1 de l'article 150-0 D du CGI, les gains nets de cession mentionnés au I de l'article 150-0 A du CGI sont déterminés par la différence entre :

- le prix effectif de cession des valeurs, titres ou droits, nets des frais et taxes acquittés par le cédant, qui constitue le premier terme de la différence ;
- et leur prix effectif d'acquisition ou de souscription, le cas échéant diminué des réductions d'impôt effectivement obtenues dans les conditions prévues à l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation, qui constitue le deuxième terme de la différence.

Les dispositions du 1 ter de l'article 150-0 D du CGI constituent des règles d'assiette de l'impôt sur le revenu, en ce qu'elles prévoient, sous certaines conditions, l'application d'un abattement pour durée de détention au montant des gains nets de cession d'actions ou de parts de sociétés ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts. Lorsque les titres cédés sont détenus depuis moins de deux ans, décomptés de date à date, le gain net de cession réalisé ne bénéficie d'aucun abattement pour durée de détention. En revanche, lorsque les titres concernés sont détenus depuis au moins deux ans, l'abattement pour durée de détention de droit commun s'applique au gain net réalisé lors de cette cession. Dans cette situation, l'abattement pour durée de détention est égal à :

- 50 % du montant du gain net réalisé ou de la distribution perçue lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins deux ans et moins de huit ans à la date de la cession ;
- 65 % du montant du gain net réalisé ou de la distribution perçue lorsque les actions, parts, droits

ou titres sont détenus depuis au moins huit ans à la date de la cession.
Il convient de remarquer que la plus-value mobilière rend exigible les prélèvements sociaux au taux de 15,5 % sans que l'abattement précité ne puisse jouer.

B. Les parts sociales détenues par une personne morale

444. Que la société d'épargne forestière soit passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, la cession des parts sociales par son détenteur génère une plus-value professionnelle. Si les parts sociales du groupement forestier sont inscrites à l'actif d'une société d'exploitation passible de l'impôt sur le revenu dans une catégorie d'imposition professionnelle ou encore d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, la cession par ces structures desdites parts sociales entrainent l'exigibilité d'une plus-value professionnelle imposable selon les dispositions de l'article 39 duodecies du CGI.
Si les parts sociales sont inscrites à l'actif d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, la plus-value sera taxée à l'impôt sur les sociétés selon le taux fixé à l'article 219 du CGI. Aucun régime d'exonération n'est applicable.
En revanche, si les parts sociales du groupement forestier sont inscrites à l'actif d'une société de personnes passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, BNC ou encore BA, la plus-value professionnelle exigible peut éventuellement bénéficier du régime d'exonération de l'article 151 septies du CGI ; ce dernier régime s'appliquant pour chaque cession portant sur un élément d'actif même dont la cession est envisagée isolément.

Chapitre II : La fiscalité induite par la transmission

445. Il convient ici de s'intéresser aux précautions à prendre en cas de transfert de propriété affectant des parts de groupement forestier. La transmission portant sur des parts sociales de groupement forestier impose au praticien de déterminer la fiscalité directe de l'acte tant en matière de plus-values que de droits d'enregistrement, mais également de cerner les impacts de cette transmission sur le bénéfice des régimes de faveur précédemment octroyés. En d'autres termes, si les parts sociales transmises ont permis à leur détenteur de prétendre à des régimes de faveur en amont, il convient de vérifier que les engagements souscrits en son temps par le ou les bénéficiaires continuent d'être respectés et ce, afin que la transmission envisagée n'entraine pas remise en cause des régimes de faveur précédemment acquis.

Certains régimes de faveur applicables aux associés de groupement forestier dépendent uniquement de la réunion de conditions au jour de leur application. Tel est le cas pour le bénéfice du régime forestier forfaitaire de l'article 76 du CGI[659] mais également pour le bénéfice des dispositions de l'article 730 bis du CGI[660] en cas d'acquisition de parts de groupement forestier. C'est en considération de la nature des biens composant le patrimoine social du groupement que le bénéfice forfaitaire s'applique aux associés du groupement et c'est eu égard à la forme sociale que le droit fixe de 125 € s'applique aux cessionnaires de parts de groupement forestier. Ces régimes s'appliquent en dehors de toutes autres conditions. D'autres régimes de faveur sont en revanche subordonnés dans leur application à la souscription d'engagements qui peuvent être soit d'exploitation soit de conservation. C'est en règle générale une lecture attentive du titre de

[659] Aux termes de l'article 76 du CGI « *En ce qui concerne les bois, oseraies, aulnaies et saussaies situés en France, le bénéfice agricole imposable provenant des coupes de bois est fixé à une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition. Le bénéfice qui résulte de la récolte de produits tels que les fruits, l'écorce ou la résine, en vue de la vente desquels les bois sont exploités, ainsi que le bénéfice résultant d'opérations de transformations des bois coupés par le propriétaire lui-même, lorsque ces transformations ne présentent pas un caractère industriel, sont imposés selon les régimes définis aux articles 64 bis ou 69* ».

[660] En application de l'article 730 bis du CGI « *Les cessions de gré à gré de parts de groupements agricoles d'exploitation en commun, d'exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 et de toutes sociétés civiles à objet principalement agricole, même non exploitantes, sont enregistrées au droit fixe de 125 €* ».

propriété qui permettra de déterminer si de tels engagements ont été souscrits. De la même manière qu'il est important de s'intéresser concernant la propriété d'un immeuble à l'origine de propriété, il est crucial de retracer la vie des parts sociales qui doivent être transmises. Le bénéfice de la réduction d'impôt mentionnée aux b et c du 2 de l'article 199 decies H du CGI est quant à lui subordonné au respect des deux types d'engagements, un engagement d'exploitation de la part du groupement ou de la société et de conservation par les acquéreurs ou souscripteurs de parts sociales. Il en est de même pour le crédit d'impôt prévu par le 2° du 2 de l'article 200 quindecies du CGI. Les conséquences fiscales de la transmission sont différentes selon que l'engagement souscrit est d'exploitation (Section I) ou de conservation (Section II) ; la liberté laissée aux associés de groupement forestier est appréhendée de manière plus large en présence d'un engagement d'exploitation. Les développements qui suivent s'appliquent pour les engagements d'exploitation, mutatis mutandis aux parts sociales de société d'épargne forestière, à l'exception des principes régissant l'ISF dans la mesure où les parts de société d'épargne forestier ne peuvent bénéficier de régime de faveur en matière d'ISF. En effet, L'article L. 214-121 du CoMoFi prévoit que les parts des sociétés d'épargne forestière sont assimilées aux parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier, pour l'application des dispositions fiscales à l'exception de celles prévues à l'article 885 H du CGI en matière d'impôt de solidarité sur la fortune[661].

Section I. L'incidence d'une transmission de parts de groupement forestier sur un engagement d'exploitation

Pour étudier les conséquences d'une transmission à titre onéreux ou à titre gratuit sur un engagement d'exploitation, il convient de recenser les régimes prévoyant un tel engagement et de s'attacher à la détermination des modalités de déchéance applicables pour chacun d'eux.

[661] BOI-IS-BASE-40-20, n° 100

§1. Les régimes prévoyant un engagement d'exploitation

446. L'engagement d'exploitation est souscrit par le groupement forestier, il consiste dans l'engagement d'exploiter les parcelles en nature de bois et forêts composant le patrimoine social du groupement selon des principes garantissant une gestion durable des propriétés forestières. La politique forestière nationale subordonne l'octroi et le maintien d'exonérations fiscales en faveur des propriétaires forestiers à la gestion effective de leurs forêts. Ces dispositions visent à promouvoir la gestion durable des forêts, y compris sa fonction économique se manifestant notamment par la mobilisation de la ressource et la réalisation de coupes dans les délais prévus par les documents de gestion durable.

A. L'identification des régimes préconisant un engagement d'exploitation

447. Deux régimes de faveur prévoient un engagement d'exploitation :
- L'article 793, 1-3° du CGI selon lequel les parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier sont exonérées, sous certaines conditions, des droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois quarts de leur valeur vénale ;
- L'article 885 H du CGI selon lequel les parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier sont exonérées, sous certaines conditions, d'ISF à concurrence des trois quarts de leur valeur vénale.

Ces deux régimes sont étroitement liés dans la mesure où l'article 885 H du CGI renvoie pour son appréciation aux dispositions du 3° du 1 de l'article 793 du CGI. Il en est de même des causes et conséquences en cas de déchéance du régime de faveur[662].

[662] BOI-PAT-ISF-30-40-10, n° 160 et 165

B. La déchéance en présence d'un engagement d'exploitation

448. C'est la rupture de l'engagement souscrit qui entraîne la déchéance du régime de faveur. En d'autres termes, dans la mesure où c'est précisément le groupement forestier qui s'est engagé, la rupture ne peut intervenir que du chef du groupement.

1. Les causes de la rupture

449. Toutes opérations ayant pour effet de remettre en cause l'exploitation conforme des propriétés forestières à des principes de gestion durable entraîne la déchéance du régime de faveur dont a bénéficié le ou les associés en vertu de cet engagement. Ce sont donc les agissements du groupement qui impactent les régimes de faveur appliqués aux associés. Les événements affectant les parts sociales n'ont en revanche aucune incidence sur le maintien ou la remise en cause des régimes de faveur. Il en résulte donc que les parts sociales peuvent être librement cédées ou transmises entre vifs ou à cause de mort. Si les propriétés forestières ne sont plus exploitées conformément à l'engagement souscrit par suite d'une expropriation ou d'une transmission des bois et forêts par le groupement à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés à l'article 1042 du CGI, ou encore consécutivement à des tempêtes lorsqu'un texte particulier le prévoit, par mesure de tempérament, il est admis de ne pas prononcer la déchéance du régime de faveur.

2. Les modalités de la rupture

450. La rupture de l'engagement entraîne, après établissement d'un procès-verbal dressé par les ingénieurs, techniciens et agents chargés des forêts, l'exigibilité du complément de droit et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année. Lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté(e) et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit (CGI, art. 1840 G). L'intérêt de retard est également exigible. Toutefois,

il est décompté au taux de droit commun par mois pour les cinq premières annuités de retard et il est réduit pour les annuités suivantes respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation (CGI, art. 1727, IV-7°).
Le groupement forestier est tenu d'acquitter ces droits et intérêts de retard à la première réquisition, solidairement avec les donataires, héritiers, légataires ou leurs ayants cause à titre universel.
En cas de rupture partielle de l'un des engagements globaux pris par le groupement forestier, les droits complémentaire et supplémentaire ainsi que l'intérêt de retard deviennent exigibles sur toutes les mutations à titre gratuit de parts du groupement ayant bénéficié du régime de faveur.

451. L'administration fiscale n'a pas l'initiative du contrôle. En effet, tout manquement aux règles qu'un groupement forestier s'est engagé à respecter au titre des articles 793 et 885 H du CGI doit faire l'objet d'un procès-verbal par les agents de l'Etat, et plus précisément par les agents de la DDTM[663]. L'administration fiscale intervient dans un second temps sans pouvoir maitriser l'initiative de cette procédure. Toutefois, la régularité de la procédure s'apprécie distinctement. Par un arrêt du 6 avril 1999, rendu sous l'empire des anciens articles 703 et 1840 G bis du CGI (Cass. com., arrêt du 6 avril 1999, n° 97-10161)[664], la Cour de cassation a jugé que la régularité du procès-verbal par lequel le service départemental de l'agriculture porte à la connaissance de l'administration fiscale l'existence de l'infraction commise par rapport à la réglementation forestière, afin de contrôler la mise en œuvre de l'engagement pris dans le cadre de l'article 703, ancien du CGI, est appréciée au regard du seul article 1840 G bis ancien du même Code et non de l'article L. 223-4 du Code forestier qui concerne l'établissement des procès-verbaux constatant les infractions pénales définies par ce Code. Les redevables reprochaient au tribunal de s'être abstenu de vérifier que l'auteur du premier procès-verbal s'était assuré, conformément à l'article L. 223-4 du Code forestier, de la matérialité de l'infraction avant d'en dresser le constat.
La Cour de cassation distingue, d'une part, le procès-verbal dressé en premier lieu pour constater l'infraction commise au regard de la réglementation forestière (articles L. 222-2, L. 223-3 et L. 223-4 du Code forestier) et, d'autre part, le procès-verbal établi au titre de la déchéance du régime de faveur prévu à l'article 703, ancien, du CGI destiné à porter à la connaissance de l'administration

[663] La Direction départementale des Territoires et de la Mer
[664] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 90

fiscale l'existence de cette infraction afin qu'elle en tire les conséquences conformément à l'article 1840 G bis III du même Code. Et elle en conclut que, compte tenu des champs d'application respectifs de ces textes, la régularité du second procès-verbal, qui informe l'administration fiscale, doit être appréciée, par le juge de l'impôt, au regard du seul texte fiscal et non des dispositions du Code forestier relatives aux conditions de fond et de forme auxquelles doit répondre l'élaboration du premier procès-verbal. L'article 1840 G bis ancien du CGI ne posant aucune condition relative à la gravité du manquement à l'engagement souscrit dans l'acte d'acquisition de soumettre, pendant trente ans, les bois et forêts objets de la mutation à un régime d'exploitation normale, le non-respect de cet engagement pour partie de ce bien suffit à entraîner la déchéance du régime de faveur prévu à l'article 703, ancien du même Code pour l'ensemble du bien acquis sous le bénéfice de ce régime. A cet égard, la DGFIP (Direction Générale des Finances Publiques) a mis en œuvre une instruction avec la DGPAAT[665] (direction générale des politiques agricole, agroalimentaire et des territoires) afin de fluidifier les relations entre les DDTM et les DDFIP.

452. L'administration fiscale a retrouvé depuis 2010 un moyen de contrôle direct au travers du bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable[666]. Ce bilan doit être fourni depuis le 21 mai 2010 par les propriétaires forestiers ayant bénéficié d'une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit (donation ou succession) concernant des terrains en nature de bois et forêts ou d'une exonération partielle en matière d'impôt de solidarité sur la fortune concernant ce même type de terrains. Le bilan doit être produit tous les dix ans à compter de la date de bénéfice de l'exonération, étant précisé que le bénéficiaire de l'exonération partielle dispose d'un délai de six mois à compter de la date d'échéance du délai de dix ans pour adresser ce bilan à la direction départementale des territoires et de la mer concernée (DDTM). Pour les engagements faisant suite à une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, les bilans de mise en œuvre sont à fournir à compter du 21 mai 2020, soit pour les engagements prenant effet à compter du 21 mai 2010. Ce bilan fait l'objet d'un contrôle administratif et, le cas échéant, d'un contrôle sur place. Les

[665] La DGPAAT devient la DGPE (Direction générale de la performance économique et environnementale des entreprises) : Après un travail de construction de près de 6 mois, en concertation avec les agents et les partenaires, la Direction générale des politiques agricole, agroalimentaire et des territoires (DGPAAT) est officiellement devenue, au 1er mai 2015, la Direction générale de la performance économique et environnementale des entreprises (DGPE).

[666] Le Bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable est conforme à l'arrêté du Ministre chargé des forêts du 23 février 2011 pris en application du décret n° 2010-523 du 19 mai 2010 pris pour l'application du 3° du 1 de l'article 793 et du 2° du 2 de l'article 885 H du CGI et relatif à la mise en œuvre des documents de gestion durable prévus à l'article L.122-3 du Code forestier conformément aux articles L.124-1 à L. 124-4 de ce Code.

contrôles portent sur les superficies et les couverts, sur les engagements liés au document de gestion durable, notamment le respect des bonnes pratiques sylvicoles, la réalisation des coupes, des travaux forestiers et autres actions prévues, le cas échéant, dans le document de gestion. Les contrôles diffèrent selon la nature du document de gestion durable couvrant la forêt concernée[667]. Ce document s'applique aux exploitants directs mais aussi au groupement forestier.

§2. La liberté relative des associés en cas de transmission de parts de groupement forestier

453. La transmission des parts sociales de groupement forestier n'entraîne pas la déchéance du régime de faveur en matière de droit de mutation à titre gratuit ou d'ISF. Par contre, il est exigé que le groupement forestier continue de respecter l'engagement d'exploitation souscrit précédemment, qui a permis en son temps à l'associé cédant aujourd'hui, de bénéficier du régime de faveur de l'article 793, 1-3° du CGI ou de celui de l'article 885 H du CGI. Il convient de rappeler que les parts sociales sortant du patrimoine de son détenteur, ce dernier ne peut plus, en revanche, en matière d'ISF, invoquer pour l'avenir l'exonération partielle de l'article 885 H du CGI. Sauf en cas de donation, le prix de cession vient gonfler le patrimoine du redevable de l'ISF, tant qu'aucun autre fondement d'exonération ne peut être invoqué. En cas de transmission à titre gratuit, les parts sociales ainsi transmises peuvent une nouvelle fois bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit de l'article 793, 1-3° du CGI, sous réserve de la souscription d'un nouvel engagement trentenaire, étant ici précisé que les engagements pris vont se chevaucher. A cet égard, les ayants-cause reprennent l'engagement de leur auteur. Cette situation se présente pour les transmissions à titre gratuit mais également en cas de cessions à titre onéreux.

Transmettre ou céder ses parts sociales entraînent des modifications dans la répartition du contrôle capitalistique ou fonctionnel du groupement. Cet état de fait constitue un risque pour le donateur ou le cédant des parts sociales. En effet, il accepte de confier le contrôle dans un groupement à des ayants-cause qui pourraient le cas échéant décider de ne plus exploiter les propriétés forestières selon des principes garantissant une gestion durable. Il existe alors un risque latent de non-respect de l'engagement en présence de transmissions successives, lequel doit être parfaitement identifié

[667] Voyez notice d'information associée au formulaire cerfa n°14350

dans les actes. S'agissant du groupement forestier, le risque est d'autant plus important si la transmission réalisée entraîne un changement de contrôle au sein du groupement. En effet, les décisions de gestion sont prises soit par le gérant soit par l'assemblée générale des associés.

A. La nature légale de l'engagement trentenaire

454. Le respect de l'engagement trentenaire pris par le groupement forestier est nécessaire pour que l'associé continue à bénéficier des régimes de faveur. En cas de non-respect de cet engagement par le groupement, c'est l'associé qui voit l'application des régimes de faveur dont il a bénéficié ou dont il bénéficie, remis en cause. Selon la jurisprudence[668], en cas de cession de parcelles, le non-respect par le nouvel acquéreur de l'engagement pris par le cédant entraine la remise en cause de l'exonération partielle dont avait bénéficié le cédant en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. En effet, dans cette hypothèse, le nouvel acquéreur devient l'ayant-cause du précédent propriétaire des biens. Cette jurisprudence applicable en matière d'impôt de solidarité sur la fortune[669] est transposable aux droits de mutations à titre gratuit[670]. À l'instar de la règle prévoyant que le redevable de l'impôt foncier est le propriétaire du bien immobilier au 1er janvier de l'année, c'est le cédant qui doit acquitter le rappel d'impôt en matière d'ISF ou de DMTG même si la déchéance intervient du chef - ou de la faute - du cessionnaire.

Il en résulte deux enseignements :

- l'engagement trentenaire souscrit par le bénéficiaire de l'exonération est un engagement légal qui peut se transmettre, sans que cette transmission ne lui permette d'être délié des conséquences du non-respect de l'engagement ;
- le seul moyen pour le bénéficiaire de l'exonération de soumettre le repreneur de l'engagement à des obligations est d'insérer une clause de responsabilité contractuelle dans l'acte.

La décision précitée reprend assez justement les principes sus-énoncés. Les risques tenant au non-respect de l'engagement souscrit par le bénéficiaire de l'exonération pèsent et pèseront toujours sur celui qui a profité du régime fiscal de faveur. Le bénéficiaire de l'exonération peut transmettre

[668] Cass. com., 11 juin 2013, n° 12-19.890, F-P+B : JurisData n° 2013-012010, « Du respect de l'engagement trentenaire en matière de bois et forêts » par Alexandra Arnaud-Emery, La revue fiscale du patrimoine n° 1, Décembre 2014, 2 ; Guide fiscal de la forêt privée : CEEG, éd. 2003, par H. Engel, p. 186, prenant position pour les droits de mutation à titre gratuit mais transposable en matière d'ISF

[669] BOI-PAT-ISF-30-40-10 n° 60

[670] BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10, n° 95

l'engagement mais aucunement les risques fiscaux afférents au non-respect de cet engagement. C'est d'ailleurs pour cette raison que la Cour de cassation rejette l'argumentation de M. X affirmant que l'engagement souscrit est contractuel. La sanction du non-respect de l'engagement ne pèse pas sur celui qui a fauté mais celui qui a bénéficié du régime de faveur Ce n'est pas dans la loi que le cédant doit chercher le moyen de se protéger de la faute du cessionnaire mais sur le terrain purement contractuel. Ainsi, en cas de cession des parcelles en nature de bois et forêts grevées de l'engagement trentenaire, il convient d'insérer dans l'acte une clause aux termes de laquelle l'acquéreur s'engage pour lui et ses ayants cause à respecter l'engagement trentenaire et à défaut, il s'engage à rembourser dans un certain délai au vendeur ou à leurs ayants droit, le montant des droits et des pénalités qui pourraient être réclamées par l'administration fiscale à ces derniers et ce, sur la simple production de l'avis de recouvrement[671]. Cette clause purement contractuelle est inopposable à l'administration fiscale qui ne connaît comme redevable légal que le contribuable ayant bénéficié de l'exonération. Mais elle permet au vendeur d'être à l'abri des fautes commises par l'acquéreur.

Ces principes sont transposables en cas de cession de parts de groupement forestier. Il faut maintenir l'engagement d'exploiter pendant trente ans. Aussi, la cession de parts sociales n'apparait pas aussi libre qu'annoncée.

B. La prise de décision au sein d'un groupement forestier

455. Le groupement forestier a la forme d'une société civile. A cet égard, les règles concernant la prise de décision sont celles prévues par le Code civil. De manière générale, la clause suivante est insérée dans les statuts de groupement forestier s'agissant des pouvoirs du gérant.

« *Conformément aux dispositions de l'article 1849 du Code civil, dans les rapports avec les tiers, le gérant engage le groupement par les actes entrant dans l'objet social. En cas de pluralité de gérants, ceux-ci détiennent séparément les pouvoirs prévus ci-dessus. L'opposition formée par un gérant aux actes d'un autre gérant est sans effet à l'égard des tiers, à moins qu'il ne soit établi*

[671] V. M. Seranne, Le régime fiscal de la loi Sérot-Monichon après la réforme des droits d'enregistrement opérée par la loi de finances pour 1999 : Cah. CRIDON Lyon, n° 26, 12 janv. 2000, p. 24 ; l'auteur prend position sur la vente de parcelles précédemment transmises sur le fondement de l'article 793, 2-2° du CGI ; néanmoins, le raisonnement tenu est transposable en matière d'ISF

qu'ils en ont eu connaissance.

Le second alinéa de l'article 1145 du Code civil dispose que la capacité des personnes morales est limitée aux actes utiles à la réalisation de leur objet tel que défini par leurs statuts et aux actes qui leur sont accessoires, dans le respect des règles applicables à chacune d'entre elles.

Sous cette réserve, dans les rapports entre les associés, le gérant peut accomplir tous les actes de gestion que commande l'intérêt du groupement. S'il y a plusieurs gérants, ils exercent séparément ces pouvoirs, sauf le droit qui appartient à chacun de s'opposer à une opération avant qu'elle ne soit conclue.

Les gérants règlent et arrêtent tous compte avec tous créanciers et débiteurs, paient toutes charges, redevances, impôts, primes d'assurance et d'une façon générale, toutes dettes incombant au groupement dans les limites des présents pouvoirs. Ils encaissent tous fermages ou autres sommes dues au groupement.

Ils peuvent ouvrir et faire fonctionner tous comptes, ouverts ou à ouvrir au nom du groupement, auprès de toutes banques ou autres établissement financiers.
Ils font exécuter toutes directives données par le groupement.
Toutes autres opérations nécessiteront l'approbation de l'assemblée générale extraordinaire ou ordinaires (variante à choisir) *des associés, notamment :*
- adoption du plan simple de gestion conforme aux dispositions du Code forestier et de tout autre plan d'aménagement ou de gestion des immeubles forestiers appartenant au Groupement, ainsi que toutes modifications aux susdits plans ;
- tous travaux relatifs au massif forestier et toute exécution dérogatoire aux programmes de travaux et de coupes de bois non prévue au plan simple de gestion, hormis la vente ou la délivrance de produits forestiers accidentels ;
- les contrats, marchés et commandes de matériel, lorsque les travaux afférents ne sont pas compris dans le programme approuvé par l'assemblée et que la dépense correspondante à envisager dépasse une limite fixée par l'assemblée annuelle des associés ;
- toute acquisition, toute aliénation, tout échange ;

- tout emprunt avec ou sans garantie, autre que ceux à court terme éventuellement nécessaires au paiement annuel des impôts foncier ».

456. Il en résulte donc que le gérant ne dispose pas, en principe, seul du pouvoir de gérer les propriétés forestières du groupement. Il appartient à l'assemblée de statuer sur les travaux à réaliser. En cas de transmission de parts sociales, il arrive parfois que la nouvelle répartition du capital modifie la balance des pouvoirs. Dans un souci de clarté, prenons un exemple. Le groupement forestier comprend des parcelles forestières exploitées de manière à garantir une gestion durable et grevées d'un engagement trentenaire. Une société d'aménagement foncier fait une offre pour acquérir ces parcelles sur lesquelles doit être construit et développé un centre de loisirs. Il est bien évident que la construction et l'exploitation d'un tel centre emportera la déchéance des régimes de faveur. Il appartient à l'assemblée générale de se prononcer sur la vente éventuelle des parcelles et donc sur le risque de déchéance pesant pour tout ou partie des associés. Si une décision négative peut être adoptée, elle peut par la suite être affirmative en cas de modification ultérieure de la répartition du capital. Les associés majoritaires peuvent même prendre une décision contraire aux intérêts des minoritaires[672].

457. Il convient enfin de remarquer que ni l'administration fiscale ni la jurisprudence ne se sont prononcées sur la disparition totale ou partielle du groupement forestier. Les régimes applicables en matière de droits de mutation à titre gratuit ou d'ISF sont mis en œuvre eu égard à l'existence même du groupement forestier. Par suite, il convient de s'interroger sur le point de savoir ce qu'il adviendrait de ces avantages fiscaux en cas de transformation du groupement forestier en société civile ou encore en cas de retrait partiel d'actif portant sur tout ou partie des propriétés forestières ou enfin en cas de dissolution du groupement. Au travers de toutes ces opérations, l'engagement d'exploitation peut être maintenu, les propriétés restant exploitées mais le groupement forestier a

[672] Les associés peuvent alors agir sur le fondement de l'abus de majorité ; l'abus de majorité, est défini par la jurisprudence comme la résolution « prise contrairement à l'intérêt général de la société et dans l'unique dessein de favoriser les membres de la majorité au détriment de la minorité. » (Cass. Com, 18 avril 1961) ; L'abus de majorité est donc caractérisé en présence des deux conditions cumulatives suivantes :
- une résolution d'assemblée générale qui doit être contraire à l'intérêt de la société ;
- une résolution constitutive d'une rupture d'égalité entre les associés.
Lorsqu'il est caractérisé, l'abus de majorité est d'abord sanctionné par l'annulation de la décision abusive.
Cette action en nullité peut être engagée par tout associé, y compris ceux ayant voté en faveur de la décision litigieuse, ou par la société elle-même au travers de son représentant légal.

été dénaturé. Poussé au paroxysme ce raisonnement, particulièrement en cas de transformation d'un groupement forestier en société civile, il serait ainsi concevable pour un associé, qui a précédemment bénéficié du régime d'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit, de maintenir le bénéfice de ce régime spécifique aux parts de groupement forestier, alors qu'il détient aujourd'hui des parts de SCI, au motif que lesdites parts sociales de SCI sont issues de la transformation d'un groupement forestier. Cette solution est choquante dans la mesure où le régime de l'article 793, 1-3° du CGI ne peut s'appliquer au sens strict qu'aux parts de groupement forestier. Bien évidemment, la société civile continue l'exploitation conforme des propriétés forestières et les associés bénéficient de surcroit du régime forestier forfaitaire en matière d'imposition des résultats. Dans ces circonstances, l'administration fiscale serait en mesure d'invoquer l'abus de droit de l'article L. 64 du LPF.

Section II. L'incidence d'une transmission de parts de groupement forestier sur un engagement de conservation

458. Il convient de s'interroger sur le point de savoir quelles sont les conséquences fiscales d'une transmission de parts sociales sur un engagement de conservation précédemment souscrit. En cas de transmission de parts sociales, il convient de questionner l'auteur de la transmission sur le point de savoir si l'acquisition ou la souscription de ses parts sociales lui a permis de bénéficier de la réduction ou du crédit d'impôt DEFI FORET. Par ailleurs, si les parts sociales ont pour origine de propriété une précédente transmission à titre gratuit placée sous les régimes du droit commun de la transmission d'entreprise, il appartient au praticien d'être particulièrement vigilant pour déterminer l'incidence de la transmission sur les régimes appliqués lors des précédentes transmissions.

§1. L'engagement mixte prescrit en matière de réduction ou crédit d'impôt DEFI

459. Le bénéfice de la réduction d'impôt mentionnée aux b et c du 2 de l'article 199 decies H du CGI est subordonné au respect de certains engagements de la part du groupement forestier ou de

la société d'épargne forestière et des acquéreurs ou souscripteurs[673]. Il en est de même pour le bénéfice du crédit d'impôt de l'article 200 quindecies du CGI. Au cas particulier, dans le cas où la réduction ou le crédit d'impôt suppose que soient pris des engagements concomitants du contribuable personne physique et du groupement ou société d'épargne forestière, la réduction ou le crédit d'impôt ne seront définitivement acquis par le contribuable qu'au terme de ces deux délais. Les précisions qui suivent s'appliquent mutatis mutandis à la société d'épargne forestière et à ses associés.

A. L'engagement d'exploitation du groupement ou de la société

460. Ce régime est particulièrement contraignant car il comporte un engagement d'exploiter pesant sur le groupement forestier. Le groupement a du prendre l'engagement d'appliquer à l'ensemble des terrains qu'il détient ou va détenir, pendant quinze ans, un plan simple de gestion agréé ou un règlement type de gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière. Le délai de quinze ans court à compter de la date de chaque acquisition ou souscription de parts ayant ouvert droit au bénéfice de la réduction d'impôt. Cet engagement n'interdit pas au groupement de céder certaines parcelles, dans le respect des conditions réglementaires qui lui sont applicables. Bien entendu, le groupement ou la société doit, dans ce cas, continuer d'appliquer le plan simple de gestion agréé ou le règlement type de gestion approuvé à l'ensemble des terrains dont il reste propriétaire. Il est ainsi admis de ne pas remettre en cause la réduction et le crédit d'impôt accordés lorsque le non-respect de l'engagement résulte de l'un des événements suivants :
- le terrain en nature de bois et forêt ou le terrain à boiser ayant donné lieu à la réduction et au crédit d'impôt fait l'objet d'une expropriation pour cause d'utilité publique. Il n'y a pas lieu de distinguer si le transfert de propriété des bois et forêts compris dans la déclaration d'utilité publique ou l'arrêté de cessibilité fait l'objet d'un acte amiable ou d'une ordonnance du juge ;
- le terrain en nature de bois et forêt ou le terrain à boiser ayant donné lieu à la réduction et au crédit d'impôt fait l'objet d'un aménagement foncier ou d'une interdiction de reboisement postérieure à l'acquisition.

[673] BOI-IR-RICI-60-20-10, n° 60 et suivants

461. Pour la société d'épargne forestière, la déchéance est également prononcée si elle n'a pas une activité conforme à son objet social et notamment ne respecte pas, dans les délais requis, le pourcentage de 60 % ou de 51 % d'actifs forestiers ou encore si elle ne respecte pas, de manière générale, les dispositions de l'article L. 214-121 du Code monétaire et financier (CoMoFi), de l'article L. 214-123 du CoMoFi, de l'article L. 214-124 du CoMoFi et de l'article L. 214-125 du CoMoFi.

B. L'engagement de conservation du souscripteur ou de l'acquéreur

462. Le souscripteur ou l'acquéreur s'est également engagé à conserver la totalité des parts du groupement ou de la société jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant la date de leur souscription ou de leur acquisition. Par ailleurs, le contribuable qui est membre d'un groupement forestier réalisant des travaux forestiers éligibles au crédit d'impôt mentionné au 2° du 2 de l'article 200 quindecies du CGI dans une propriété constituant une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant ou de 4 hectares d'un seul tenant lorsque la propriété est regroupée au sein d'une organisation de producteurs, au sens de l'article L. 551-1 du Code rural et de la pêche maritime, présentant l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du Code forestier et à l'article L. 124-3 du Code forestier, peut bénéficier du crédit d'impôt sur la fraction de la dépense payée par le groupement et correspondant à ses droits dans ce groupement[674]. Le contribuable doit alors prendre l'engagement de conserver les parts du groupement jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle des travaux. Pour sa part, le groupement prend les engagements suivants : conserver les parcelles qui ont fait l'objet de travaux jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle des travaux, appliquer pendant la même durée l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du Code forestier et, dans le cas de travaux de plantation, utiliser des graines et plans forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'État à l'investissement forestier pris conformément à la partie réglementaire du même Code. Il en résulte donc que le bénéfice de la réduction ou du crédit d'impôt DEFI Forêt est subordonnée à deux types d'engagement : un engagement d'exploiter pesant sur le groupement et un engagement de conservation des parts sociales pour l'associé. Il convient donc de s'interroger sur les

[674] BOI-IR-RICI-60-20-10, n° 130 et suivants

conséquences d'une transmission à titre onéreux ou à titre gratuit réalisée au cours de la période de huit ou quatre années pendant laquelle court l'engagement de conservation souscrit par l'associé qui a bénéficié de la réduction ou le crédit d'impôt.

1. Les causes de déchéance

463. L'avantage accordé fait l'objet d'une reprise si les engagements souscrits ne sont pas respectés[675]. A cet égard, l'associé de parts de groupements forestiers qui ne respecte pas son engagement de conserver ses parts jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant la date de la souscription, ou selon le cas, jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle des travaux, entraîne la déchéance du régime de faveur. Par suite, tout transfert de propriété affectant les parts sociales constitue une cause de déchéance ; tel est le cas en présence d'une cession à titre onéreux de parts sociales ou encore d'une transmission à cause de mort ou entre vifs. Il en est de même en cas d'annulation des parts sociales, laquelle intervient consécutivement à la dissolution du groupement ou à un retrait partiel d'actif.

464. La loi prévoit néanmoins des exceptions[676]. L'avantage n'est pas remise en cause lorsque le non-respect de l'engagement de conservation des parts intervient à la suite de l'un des événements suivants et sous certaines conditions :

- le contribuable ou l'un des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune, est licencié, décède ou est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième catégorie prévue à l'article L. 341-4 du Code de la sécurité sociale ;
- le contribuable effectue une donation des parts ayant ouvert droit à la réduction d'impôt. Les donataires doivent reprendre les engagements souscrits par le donateur pour la durée de détention restant à courir à la date de la donation.

Il en résulte donc que le décès du détenteur de parts sociales ou la donation des parts sociales ne déclenche pas la déchéance du régime dont a bénéficié le défunt ou le donateur, sous réserve, en présence d'une donation, que les donataires continuent l'engagement de leur

[675] BOI-IR-RICI-60-20-20, n° 230 et suivants
[676] BOI-IR-RICI-60-20-20, n° 250

auteur jusqu'à son terme. La doctrine administrative ne précise pas si l'exception à déchéance concerne les donations en pleine propriété et/ou les donations en démembrement. Faute de distinction, il convient de considérer que les deux hypothèses sont admises.

465. Il convient de relever que le groupement forestier est tenu annuellement de communiquer à l'administration fiscale un document ainsi que le prescrit les dispositions de l'article 46 AGI de l'annexe III au CGI relatant notamment les participations détenues par chaque associé. Au travers de ce document, l'administration fiscale prendra connaissance du transfert de propriété ayant affecté les parts sociales grevées de l'engagement de conservation. Par suite, pour écarter toute déchéance du régime, il convient de relater dans l'acte de donation que le donateur a bénéficié d'une réduction d'impôt et que cette réduction n'est pas reprise dans la mesure où les donataires s'engagent à conserver les parts sociales jusqu'à l'expiration de l'engagement de conservation. Il sera également prudent de doubler cette clause d'une reprise d'engagement couchée par écrit dans une lettre à adresser au service des impôts dont dépend le donateur et ce par courrier recommandé avec accusé de réception.

466. Il convient de remarquer que les engagements peuvent même se chevaucher.

Exemple : En janvier N, un contribuable acquiert des parts d'un groupement forestier ayant ouvert droit à la réduction d'impôt. Il prend l'engagement de les conserver jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant la date de souscription, soit jusqu'au 31 décembre N+8. En février N+5, le groupement réalise des dépenses de travaux forestiers éligibles au crédit d'impôt et l'associé prend alors l'engagement de conserver ses parts jusqu'au 31 décembre N+9 afin d'en bénéficier.

En mars N+6, l'associé effectue une donation de ses parts. Le donataire doit alors prendre l'engagement de les conserver pour la durée restant à courir, soit jusqu'au 31 décembre N+9. En avril N+8, le groupement réalise des dépenses de travaux forestiers éligibles au crédit d'impôt. Afin d'en bénéficier, l'associé donataire doit prendre un nouvel engagement de conservation des parts jusqu'au 31 décembre N+12.

467. La cession à titre onéreux des parts sociales d'un groupement forestier grevé d'un engagement de conservation entraîne la déchéance de la réduction ou du crédit d'impôt dont a

bénéficié le cédant si la vente intervient dans le délai de conservation. Le décès du détenteur de parts sociales ou la donation des parts sociales ne déclenche pas la déchéance du régime dont a bénéficié le défunt ou le donateur, sous réserve, en présence d'une donation, que les donataires continuent l'engagement de leur auteur jusqu'à son terme. Par ailleurs, l'échange de droits sociaux résultant d'une fusion régulière de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière ou de groupements forestiers avec une société d'épargne forestière ne constitue pas une rupture de l'engagement de conservation des parts. Enfin, des événements affectant le contribuable tels que le mariage, le divorce, la conclusion d'un partenariat de solidarité civile ou son abandon ou la séparation du contribuable, soumis à un régime commun d'imposition, constituent des non-événements pour le maintien de la réduction ou le crédit d'impôt.

468. **Clause à insérer dans l'acte de donation de parts de groupement forestier [677]:**

REPRISE D'ENGAGEMENT – REDUCTION OU/ET CREDIT D'IMPOT DEFI FORET

Choisir entre les situations suivantes :

Le donateur déclare avoir bénéficié de la réduction d'impôt de l'article 199 decies H du CGI au titre de la souscription ou de l'acquisition des parts sociales objet des présentes. A cet égard, il a souscrit un engagement de conservation de huit ans ayant commencé à courir le +++.

Le donateur déclare avoir bénéficié du crédit d'impôt de l'article 200 quindecies du CGI au titre de travaux réalisés par le groupement forestier. A cet égard, il a souscrit un engagement de conservation de quatre ans ayant commencé à courir le +++.

Poursuivre :

+++ (*Nom, prénom*) donataire aux présentes s'engage à poursuivre l'engagement de conservation de leur auteur jusqu'à son terme.

[677] « Transmission de parts de groupement forestier : pratique du dispositif DEFI » par A. Arnaud-Emery, JCP N 2017, n° 19, 1176

A ....., le .....
(signature)

2. La sanction de la déchéance

469. En cas de remise en cause, la réduction et le crédit d'impôt font l'objet d'une imposition supplémentaire au titre de l'année au cours de laquelle est intervenu, selon le cas, la rupture de l'un des engagements, la dissolution du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière ou encore le non-respect des dispositions du CoMoFi. Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit dans les trois ans de l'événement qui en est à l'origine. Le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction et du crédit d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration.

§2. Les engagements de conservation prescrits en matière de transmission d'entreprise

470. La transmission à titre gratuit des parts sociales de groupement forestier peut avoir été placée, au choix, sur le fondement de l'article 793, 1-3° du CGI (engagement trentenaire d'exploiter), ou sur le fondement de l'article 787 B du CGI (engagement de conservation) ou sur les deux. Dans la dernière hypothèse, l'exonération partielle est alors portée à 93.75 %. Le régime de l'article 787 B du CGI est un dispositif relevant du droit commun de la transmission d'entreprise qui prévoit que sont exonérées de droit de mutation, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs si les conditions sont réunies. Il s'accompagne en principe dans son application de la réduction de droits de l'article 790 du CGI, dont les conditions s'apprécient au jour de l'acte et de la demande de crédit de paiement de l'article 397 A de l'annexe II au CGI. Les dispositifs des articles 787 B du CGI et 397 A de l'annexe II au CGI prévoient pour le premier la souscription d'engagement de conservation de la part du bénéficiaire de la transmission et pour le second une obligation induite de conservation de plus des 2/3 des biens reçus. Par suite, il convient de s'interroger sur le point de savoir si la réalisation d'une nouvelle

transmission qu'elle soit à titre gratuit ou à titre onéreux emporte déchéance des régimes de faveur précédemment appliqués.

A. La matérialité des engagements de conservation « Dutreil »

471. Le dispositif de l'article 787 B du CGI dit Pacte Dutreil repose sur trois éléments essentiels :
- Un engagement collectif de conservation d'une durée minimum de deux ans en cours au jour de la transmission notamment pris par l'auteur de la transmission pour lui et ses ayant-cause à titre gratuit.
- Un engagement individuel de conservation de quatre ans qui commence à courir à compter de l'expiration de l'engagement collectif de conservation.
- L'exercice d'une fonction de direction ou de son activité professionnelle dans la société par l'un des bénéficiaires de la transmission ou par l'un des signataires de l'engagement collectif de conservation pendant trois ans à compter de la transmission.

L'appréciation des conséquences d'une nouvelle mutation est différente selon que cette dernière intervient en cours d'engagement collectif de conservation ou d'engagement individuel de conservation.

1. Les effets d'une nouvelle transmission à titre gratuit

a. LE DECES

472. Lorsque le bénéficiaire de la transmission qui a souscrit les engagements de conservation vient à décéder, il appartient aux héritiers de poursuivre l'engagement de leur auteur. Le décès du souscripteur de l'engagement individuel ne constitue pas une cause de déchéance. Bien que la réponse ne soit pas expressément apportée – alors qu'une telle précision est apportée pour l'article 787 C du CGI – il convient de considérer que les héritiers doivent « finir » l'engagement individuel de leur auteur défunt. En effet, il est précisé dans la base Bofip que le souscripteur de l'engagement individuel s'engage pour lui et ses ayants cause[678].

[678] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 330

b. LA DONATION

473. La loi de finances rectificative pour 2007 a prévu une exception à déchéance en insérant un i à l'article 787 B du CGI. Il n'y a pas rupture de l'engagement individuel de conservation et par suite déchéance du régime de faveur lorsque les titres sociaux ayant bénéficié du régime de faveur et grevés par un engagement individuel de conservation sont donnés par le bénéficiaire originel à ses propres descendants et à condition que ces derniers poursuivent l'engagement individuel de conservation jusqu'à son terme initial (forme de subrogation dans l'engagement)[679]. Les conséquences sont plus pénalisantes en cas de cession à titre onéreux des parts sociales du groupement.

2. Les effets d'une cession à titre onéreux

Il convient au cas particulier de s'interroger sur les conséquences attachées à la cession à titre onéreux des parts sociales du groupement, lorsque le cédant les a recueillies à titre gratuit et a, à cette occasion, bénéficié de l'article 787 B du CGI. Il résulte de la base Bofip les commentaires suivants[680].

a. LA CESSION EN COURS D'ENGAGEMENT COLLECTIF

474. L'exonération partielle est susceptible d'être remise en cause lorsque l'engagement collectif de conservation en cours au jour de la transmission n'a pas été respecté du fait du non-respect des seuils minima de 20 % et 34 % à un moment quelconque pendant la durée de l'engagement. Dans l'hypothèse où l'ensemble des titres faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation se trouve, au gré des cessions ou des donations effectuées entre les signataires, réuni entre les mains d'un seul signataire, il est admis que le bénéfice du régime de faveur ne soit pas remis en cause si toutes les autres conditions sont respectées. Cette solution s'applique également dans l'hypothèse d'une fusion entre sociétés signataires de l'engagement collectif.

[679] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, n° 200
[680] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-20, n° 10 à 60

475. **La cession intervient avant la transmission à titre gratuit.** La cession de parts ou actions soumises à un engagement de conservation à une personne autre qu'un associé partie à l'engagement empêche le cédant de se prévaloir de l'engagement collectif de conservation pour bénéficier de l'exonération partielle pour les titres non cédés demeurant éventuellement soumis à engagement. Cette cession ne lui est pas préjudiciable. Toutefois, cette cession peut être préjudiciable pour les autres signataires de l'engagement collectif de conservation.

Pour les autres signataires et leurs ayants droit, il convient de distinguer selon que le seuil minima de 34 % est respecté[681]. Si le seuil de 34 % est maintenu, la cession à des non-signataires de titres compris dans un engagement collectif conclu sur des seuils supérieurs aux seuils minima n'entraîne pas la remise en cause du régime de faveur pour l'ensemble des signataires autres que l'auteur de la cession, lorsque le seuil minima de 34 % continue d'être collectivement respectés. En conséquence, l'exonération partielle dont ont pu bénéficier les autres signataires à raison de leurs titres sous engagement n'est pas remise en cause si ces derniers conservent leurs titres jusqu'au terme de l'engagement. Par ailleurs, il est admis, dès lors que le seuil minima de 34 % demeurent collectivement respectés, que l'engagement collectif soit pris en compte pour des transmissions futures. Ainsi, en cas de cession, les associés signataires de l'engagement collectif ne sont pas tenus de souscrire un nouvel engagement collectif pour l'avenir dès lors que la condition relative au seuil minima demeure satisfaite.

Si le seuil de 34 % n'est plus respecté, à l'issue de la cession de titres par un signataire à un tiers, l'exonération partielle dont ils ont pu bénéficier est en principe remise en cause. La remise en cause entraîne l'exigibilité du complément de droits de mutation dus au jour de la transmission à titre gratuit ainsi que l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. En outre, s'il apparaît après vérification que l'exonération partielle a été appliquée à la suite d'indications inexactes fournies par les parties, la majoration prévue à l'article 1729 du CGI est susceptible d'être appliquée lorsque le manquement délibéré du redevable est établi. Néanmoins, il est admis depuis le 31 juillet 2011 que l'exonération partielle ne soit pas remise en cause, d'une part, si le cessionnaire, associé de l'entreprise objet de l'engagement de conservation, s'associe à l'engagement collectif à raison des titres cédés afin que le seuil de 34 % demeure respecté, d'autre part, si l'engagement est reconduit pour une durée minimale de deux ans. La reconduction de

[681] Les parts sociales du groupement forestier ne peuvent être cotées. Par suite, seul le seuil de 34 % peut s'appliquer

l'engagement collectif pour deux ans conditionne l'application de l'exonération partielle pour l'avenir à de nouvelles transmissions.

476. **La cession intervient après la transmission à titre gratuit.** La cession de parts ou actions soumises à un engagement de conservation entraîne la remise en cause de l'exonération partielle dont ont bénéficié tous les titres du cédant, et non simplement ceux ayant fait l'objet de la cession, et cela même si le cessionnaire est partie à l'engagement collectif de conservation. En effet, la seconde condition relative à l'engagement individuel de conservation des titres transmis ne pourrait alors plus être respectée. Dès lors, le cédant doit acquitter le complément de droits de mutation dus au jour de la transmission à titre gratuit ainsi que l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. En outre, s'il apparaît après vérification que l'exonération partielle a été appliquée sur la base d'indications inexactes fournies par les parties, la majoration prévue à l'article 1729 du CGI est susceptible d'être appliquée lorsque le manquement délibéré du redevable est établi.
Pour les autres signataires, le problème doit être envisagée de la même manière qu'évoqué au paragraphe précédent.

b. LA CESSION EN COURS D'ENGAGEMENT INDIVIDUEL

477. La rupture de l'engagement individuel de conserver directement ou indirectement pendant quatre ans tous les titres de la participation transmise à titre gratuit, entraîne pour l'héritier, le donataire ou légataire concerné ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, l'exigibilité du complément de droits de mutation et de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI (CGI, art. 1840 G ter).
A titre de synthèse, les principes suivants doivent être retenus.
La cession à titre onéreux en période d'engagement collectif ou individuelle de conservation emporte pour le cédant la remise en cause totale du régime de faveur que la cession soit totale ou partielle.
La cession alors que l'engagement collectif de conservation est toujours en cours peut engendrer des répercussions pour les autres signataires de l'engagement collectif de conservation, lorsque, eux-mêmes ont déjà bénéficié de l'exonération partielle de l'article 787 B du CGI. Ces dommages collatéraux doivent être appréhendés par le praticien

instrumentant la cession. Si la cession réalisée ne fait pas passer l'engagement collectif de conservation sous le seuil de 34 %, l'engagement est maintenu pour les autres signataires. Dans le cas contraire, si la cession fait tomber l'engagement collectif de conservation sous le seuil de 34 %, il est alors capital pour les autres signataires que d'autres associés participent à l'engagement pour que l'engagement collectif de conservation réunisse au moins 34 % des parts sociales. Dans ce cas, la durée de l'engagement collectif de conservation est prorogée de deux ans, mais les autres signataires continuent à bénéficier du régime de l'exonération partielle.

3. Un engagement d'exploiter induit

478. Pour que l'exonération partielle s'applique, il faut que les titres sociaux soient représentatifs d'une société exerçant une activité professionnelle. A cet égard, le caractère professionnel de la société doit être conservé tant que durent les engagements grevant les titres sociaux. Il est donc impossible de maintenir l'exonération si les héritiers, donataires ou légataires souhaitent liquider le contenu de la société sans réinvestir dans une activité professionnelle[682], par une vente du fonds de commerce par exemple. L'entreprise devant conserver une activité professionnelle - au cas particulier - le groupement doit continuer à réaliser son objet social, qui est la constitution, l'amélioration, l'équipement, la conservation ou la gestion d'un ou plusieurs massifs forestiers ainsi que de l'acquisition de bois et forêts. Par suite, le maintien du bénéfice de l'exonération partielle de l'article 787 B du CGI repose également sur un engagement d'exploiter induit.

B. Le seuil de conservation minimum en matière de paiement fractionné et différé

479. L'article 397 A de l'annexe III au CGI prévoit que le paiement des droits de mutation sur les transmissions à titre gratuit (successions ou donations) d'entreprises peut être différé pendant cinq ans à compter de la date d'exigibilité des droits et, à l'expiration de ce délai, fractionné sur une période de dix ans. Afin de faciliter la transmission des entreprises, ce régime a été institué par le décret n° 85-356 du 23 mars 1985 et complété par trois décrets visant à renforcer les mesures prises

[682] Rép. Min. Charles de Courson, AN 6 août 2013, n° 21240, p. 8414

en faveur de la transmission des entreprises[683][684]. Le régime du paiement différé et fractionné défini à l'article 397 A de l'annexe III au CGI est donc susceptible de s'appliquer à l'ensemble des mutations à titre gratuit portant sur les entreprises, successions, donations, y compris les démembrements (usufruit/nue-propriété). Ce dispositif s'analyse comme un crédit ouvert par l'Etat, notamment, aux héritiers, donataires, légataires de parts sociales de groupement forestier. Ce crédit s'échelonne sur une durée de 15 années. S'agissant d'un crédit, la déchéance du terme de ce dernier peut être prononcée si au cours de la période de quinze ans, les héritiers, donataires, légataires viennent à transmettre les parts sociales objet du crédit. Le premier alinéa de l'article 404 GD de l'annexe III au CGI prévoit que la cession de plus du tiers des biens ayant bénéficié du paiement différé et fractionné des droits de mutation à titre gratuit dus sur les transmissions d'entreprises (CGI, annexe III, art. 397 A) entraîne pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits en suspens. Cette cause de déchéance du terme est spécifique aux modalités de paiement des droits dus sur les biens constituant l'entreprise[685].

480. La cession s'entend de tout transfert de propriété à titre gratuit ou à titre onéreux, quel que soit son régime fiscal. La déchéance du terme est appréciée au niveau des biens reçus par chaque héritier, légataire, donataire pour lesquels le bénéfice du crédit a été accordé. Pour le calcul de cette proportion, la valeur des biens est appréciée au jour de la cession (CGI, annexe III, art. 404 GD, premier alinéa). Il en résulte donc qu'en cas de cession à titre onéreux ou de nouvelle transmission à titre gratuit, par un des héritiers, donataires, ou légataires de plus du tiers des parts sociales du groupement forestier qu'il a reçues, le crédit est remis en cause et la déchéance du terme est encourue ; les droits de mutation devant être immédiatement payés par les héritiers, donataires,

[683] le décret n° 90-1081 du 3 décembre 1990 précise que l'apport des biens reçus à titre gratuit à une société n'entraîne pas la déchéance du paiement différé et fractionné lorsque le bénéficiaire de ce régime de faveur prend l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de son apport jusqu'à l'échéance du dernier terme du paiement fractionné ; le décret n° 93-877 du 25 juin 1993 étend à l'ensemble des mutations à titre gratuit portant sur les entreprises, y compris aux donations entre vifs portant sur des biens dont la propriété est démembrée, le bénéfice du régime du paiement différé et fractionné, même si le donateur prend à sa charge les droits de donation. De plus, le décret a simplifié le mode de calcul du taux de l'intérêt de crédit et en a élargi le champ d'application ; le décret n° 96-616 du 10 juillet 1996 prévoit que le taux de l'intérêt applicable sera celui de l'intérêt légal et que la réduction de ce même taux sera désormais des deux tiers au lieu de la moitié.

[684] Le décret n° 2014-1565 du 22 décembre 2014 a substitué au taux de l'intérêt légal le taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit pour des prêts à taux fixe aux particuliers entrant dans le champ d'application des articles L. 312-1 à L. 312-36 du Code de la consommation, au cours du quatrième trimestre de l'année précédant celle de la demande de paiement fractionné ou différé, réduit d'un tiers.

[685] BOI-ENR-DG-50-20-50, n° 400 et suivants

légataires. Il appartient donc au praticien d'être vigilant sur ce point car si la donation portant sur des parts de groupement forestier reçues aux termes d'une précédente transmission à titre gratuit à l'occasion de laquelle des régimes de faveur ont été appliqués, bénéficient souvent de mesure d'atténuation en matière de déchéance, tel n'est pas le cas en présence du crédit de paiement fractionné et différé. Même la donation est susceptible d'entrainer la déchéance du crédit de paiement.

Conclusion Titre II

481. Lorsque les bois et forêts sont détenus au travers d'un groupement forestier, les engagements d'exploitation et de conservation peuvent s'appliquer alternativement voire même se combiner. L'associé et ses ayants-cause d'un groupement forestier ayant une véritable activité professionnelle peuvent choisir en cas de transmission à titre gratuit de parts sociales entre l'engagement d'exploitation et l'engagement de conservation, entre l'article 793, 1-3° du CGI et l'article 787 B du CGI, chacun de ces régimes prévoyant sans seuil ni plafond une exonération partielle d'assiette à hauteur des trois-quarts. Ces engagements sont de nature différente mais également de durée différente, l'engagement d'exploiter est trentenaire alors que l'engagement de conservation est compris selon les cas entre quatre et six ans. En outre, le souscripteur de l'engagement est différent, l'engagement trentenaire d'exploitation est souscrit et s'impose au groupement alors que l'engagement de conservation est pris par le bénéficiaire de la transmission pour lui et ses ayants-cause. Il convient donc de s'interroger sur le point de savoir ce qu'il faut conseiller : un engagement d'exploitation sur 30 ans ou un engagement de conservation sur 4 ou 6 ans ? Il est certain que la souscription d'un engagement trentenaire d'exploitation n'interdit pas à l'associé de transférer ses parts sociales ; il n'est pas directement lié par l'engagement. Toutefois, il continue à être le redevable légal pour l'administration fiscale par rapport à l'avantage dont il a personnellement bénéficié, de telles sortes que les maladresses ou fautes commises par le groupement s'impactent directement sur lui. En pratique, des clauses de responsabilités contractuelles sont insérées dans les actes pour prévenir ces situations que nous avons qualifiées de dommages collatéraux. Toutefois, si le cessionnaire tenu de cette obligation contractuelle est insolvable, le cédant ne pourra récupérer les sommes issues du redressement fiscal. Par suite, s'orienter vers un engagement de conservation portant sur les parts sociales d'une durée réduite à six années maximum peut apparaitre plus séduisant.

Conclusion générale

La sylviculture une activité hybride à l'instar de la location meublée

482. L'étude de la fiscalité applicable aux bois et forêts, de leur acquisition à leur transmission, en passant par leur détention et leur exploitation a permis de mettre en exergue que l'investissement dans la forêt constitue un véritable placement rentable et attractif, en raison des nombreux régimes de faveur fiscaux propres à la matière sylvicole. La personne physique ou morale qui devient propriétaire de bois et forêts, pour se constituer un patrimoine forestier, acquiert la qualité de sylviculteur et entre ainsi dans une oasis fiscale. Ce particularisme fiscal touchant les bois et forêts ne permet pas de déterminer si la sylviculture est fiscalement une activité de nature professionnelle ou privée. Par suite, il est difficile d'affirmer que les bois et forêts constituent des éléments du patrimoine privé ou professionnel de son propriétaire. Il en est de même du détenteur de parts de groupement forestier : ses parts sociales constituent-elles des éléments d'actif professionnel personnel ou des parts appartenant à son patrimoine ?

Il est assez surprenant de constater que le propriétaire de bois et forêts ou le détenteur de parts sociales de groupement forestier est en mesure de choisir le régime fiscal qui lui est applicable en fonction de ce qui est évidemment le plus intéressant pour lui. Ce régime hybride se justifie uniquement par la volonté d'éviter la disparition de cette activité économique et d'en favoriser le développement et l'attrait pour de nouveaux investisseurs[686]. Les investisseurs trouvent depuis plus d'une décennie un attrait dans un autre domaine qui est celui de la location meublée. Cette activité est à l'instar de l'activité sylvicole une activité hybride qui présente des similitudes apparentes en matière de gestion et de transmission. Juridiquement, la location meublée est considérée comme

[686] Voyez notamment « Est-il judicieux de louer en meublé ? » Le particulier Dossier spécial septembre 2011

une activité civile[687], tout comme l'activité sylvicole[688]. La location d'immeuble est une activité civile. La location de meubles est considérée comme une activité commerciale mais le fait de rajouter les meubles dans la location d'un immeuble présente un caractère accessoire. Ainsi, la location meublée est une activité civile du fait du caractère prépondérant du caractère immobilier des biens loués. Il est en revanche admis que l'activité de location meublée accompagnée de services hôteliers significatifs est une activité commerciale. Fiscalement, une comparaison des règles applicables à la location meublée et à l'exploitation forestière tant au niveau de la gestion que de la transmission, souligne de nombreuses similitudes … en apparence.

La gestion des locaux loués meublés et des bois et forêts

483. Les revenus tirés de la location meublée sont imposés dans la catégorie des bénéfices industrielles et commerciaux (CGI, Art. 35, 5° bis), selon un régime d'imposition forfaitaire ou réel. Le régime micro entreprise est applicable si les recettes sont inférieures à 33.200 €. Dans ce cas, l'abattement applicable est de 50 %. Cette règle s'applique que le loueur en meublé soit professionnel ou non professionnel. Cette qualité a, en revanche, de l'importance s'agissant de l'application d'autres règles.

Il résulte du IV de l'article 155 du CGI, « (…) *L'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés est exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :*

1° Un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;

2° Les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;

[687] La doctrine dominante considère que l'activité de location meublée est une activité civile : notamment, Dictionnaire Permanent Gestion immobilière, V° Location meublée

[688] La production forestière entre dans le cadre de la maîtrise et de l'exploitation d'un cycle biologique qui est, en application de l'article L. 311-1 du CRPM, une activité réputée agricole, laquelle présente un caractère civil

3° Ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62. (…) ».

Pour entrer dans la catégorie des loueurs en meublé professionnels, trois conditions cumulatives doivent être satisfaites : (au lieu de deux précédemment)[689]
Le contribuable doit être inscrit au registre du commerce et des sociétés. Il convient de souligner que cette condition s'apprécie désormais au niveau du foyer fiscal. La circonstance par laquelle le greffe refuse l'inscription est sans incidence sur la qualité de loueur en meublé professionnel. En ce cas, le contribuable argue du refus motivé du greffe pour faire valoir sa qualité. Il est bien évident que cette difficulté ne peut se rencontrer en présence d'une personne morale. En effet, il va de soi qu'une société est immatriculée sauf à revêtir la forme d'une société de fait.
Le montant des recettes annuelles doit être supérieur à 23.000 € TTC, étant précisé que ce seuil s'apprécie au niveau du foyer fiscal. Dans les sociétés de personnes ou groupements, il convient de retenir les recettes revenant à chaque associé au prorata de ses droits dans les bénéfices sociaux.
Les recettes tirées de la location en meublé doivent être supérieures aux autres revenus catégoriels du foyer fiscal (autres BIC, TS, BA, BNC).
Ces conditions permettent de différencier les loueurs en meublé professionnels, des loueurs en meublé non professionnels. Cette distinction a un impact sur le bénéfice de la réduction d'impôt CENSI BOUVARD visé par l'article 199 sexvicies du CGI. En effet, seuls les loueurs en meublé non professionnel peuvent en bénéficier. Cette différence de statut a également de l'importance en matière de transmission sur la détermination du régime de plus-values applicable.

La qualité du loueur n'a en revanche pas de conséquence s'agissant des règles applicables en matière de TVA. En application de l'article 261 D, 2° et 4 ° du CGI, sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée :
« *2° Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus, à l'exception des emplacements pour*

[689] Sous l'empire de l'ancien régime, il n'existait que deux conditions cumulatives, les deux dernières étant alternatives et de surcroît, il était seulement requis que les revenus tirés de la location meublée représentent plus de 50 % des revenus du foyer fiscal. Aujourd'hui, il n'y a plus de référence au 50 % des revenus. En d'autres termes, c'est la règle du tout ou rien

le stationnement des véhicules ; toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque les locations constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés ou lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire ».

« *4° Les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation* ».

Sont donc expressément exonérées de TVA les locations de terrains non aménagés et de locaux nus ou meublés, même si elles sont consenties par des sociétés commerciales dans la mesure où les locations constituent des actes civils détachables de son activité commerciale. Sont donc concernés : les locaux à usage professionnel sans matériel ou mobilier et les locaux à usage d'habitation y compris meublés.

La location meublée constitue donc par principe une activité expressément exonérée. Toutefois, cette activité devient passible de la TVA de plein droit lorsqu'elle est assortie assorties de 3 des 4 prestations suivantes :

- le petit déjeuner
- le nettoyage régulier des locaux,
- la fourniture de linge de maison
- la réception, même non personnalisée de la clientèle

En effet, l'article 261 D, 4° du CGI précise dans son b), « *Toutefois, l'exonération ne s'applique pas : (...) aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle* ».

Le locataire doit payer la location meublée assortie des prestations aux bailleurs ; s'il paye une société de nettoyage directement, la location ne sera pas passible de la TVA.

484. L'exploitant sylvicole bénéficie également d'un régime d'imposition forfaitaire. Toutefois, outre le fait que la catégorie d'imposition est différente, le sylviculteur étant imposé dans la catégorie des bénéfices agricoles ; ce dernier ne dispose d'aucune alternative. Il ne peut pas être

imposé selon un régime réel d'imposition. Le sylviculteur est de plein droit soumis au régime forestier forfaitaire.

Le sylviculteur peut également bénéficier, en application de l'article 199 decies H du CGI, de réduction ou crédit d'impôt dit DEFI FORET. Il convient d'ailleurs de remarquer que ces réductions ou crédits d'impôts sont réservées, à l'instar de la réduction CENSI BOUVARD, aux personnes physiques. Toutefois, aujourd'hui, le contribuable personne physique désireux d'investir dans la forêt ne peut plus bénéficier de ces dispositifs, réservés à des personnes déjà propriétaires de bois et forêts.

En matière de TVA, les sylviculteurs, même s'ils vendent du bois occasionnellement[690], exerce une activité économique relevant de la TVA. Sauf à être redevable à titre obligatoire[691], ces derniers disposent d'un choix entre le régime du remboursement forfaitaire et celui du régime simplifié agricole – RSA. Le sylviculteur est un assujetti par nature, redevable ou non redevable, alors que le loueur en meublé n'acquiert la qualité d'assujetti de plein droit qu'à condition que son activité s'accompagne de la réalisation de certaines prestations de services.

La transmission des locaux loués meublés et des bois et forêts

485. La transmission portant sur des locaux meublés ou des bois et forêts entraîne l'exigibilité de droits de mutation et génère des plus-values.

S'agissant des droits de mutation à titre gratuit, l'activité du loueur en meublé s'analyse au regard des articles 787 B et C du CGI comme une activité professionnelle, pouvant bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission à titre gratuit entre vifs ou à cause de mort. En d'autres termes, les loueurs en meublés sont bien éligibles à l'exonération Dutreil-transmission.

Lors de sa séance du 6 novembre 2015, le comité de l'abus de droit fiscal a rendu un avis commenté

[690] Les coupes sont espacées dans le temps

[691] Si le total des recettes encaissées dépasse 92 000 € sur deux années consécutives

par l'administration (CADF/AC n° 07/2015) rendu public et tenant à la mise en œuvre de l'exonération de l'article 787 B du CGI dans le cadre de la transmission des parts d'une SARL ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus. L'affaire[692] est intéressante dans la mesure où elle apporte un éclairage nouveau sur l'éligibilité des titres d'une société dont l'activité consiste à louer des logements meublés à l'exonération partielle des droits de mutation par l'article 787 B du CGI. Contrairement à ce que soutient le CADF, l'administration fiscale estime au regard de la loi et de la doctrine administrative que l'activité de loueur en meublé à usage d'habitation exercée à titre habituel, qu'elle soit ou non accompagnée de prestations de service est éligible à l'exonération partielle de l'article 787 B du CGI. « *En effet : en raison des termes employés par le législateur dans la rédaction de l'article 787 B du CGI, les activités commerciales doivent normalement s'entendre de celles revêtant ce caractère en droit privé. Toutefois, pour le bénéfice du régime de faveur prévue à l'article 787 B du CGI, la doctrine admet qu'il y a lieu de prendre en considération les activités qui sont regardées comme telles au sens du droit fiscal. Présentent ainsi un caractère commercial les activités dont les résultats sont classés dans la catégorie des BIC en application de l'article 34 et de l'article 35*

[692] L'avis mettait en présence une SARL de famille ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus et dont le capital est réparti entre un couple et leurs deux enfants.
Le 3 octobre 2010, les parents ont consenti une donation-partage à leurs deux enfants de la pleine propriété de 46 parts de la SARL sur les 50 parts. Lors de cette transmission, les intéressés ont fait jouer l'exonération prévue par l'article 787 B.
Le jour même le père a quitté la gérance de la société au profit de sa fille.
Puis par acte du 10 décembre 2010 il a été procédé à l'augmentation du capital de cette SARL par incorporation de la somme de 2 002 000 € correspondant au compte courant des parents dans cette société. Ceux-ci ont reçu en échange chacun 91 parts nouvelles.
Le 16 décembre 2010, la SARL fait l'acquisition pour le prix de 6,8 M€ de divers biens immobiliers auprès des parents et des SCI familiales dans lesquelles ils sont associés avec leurs enfants.
Par acte du 29 juillet 2011, les parents ont consenti à leurs enfants une nouvelle donation-partage en pleine propriété des parts de la SARL X, ne conservant plus respectivement que deux parts et une part. Cette donation a de nouveau bénéficié du régime de faveur de l'article 787 B du CGI.
Pour l'administration fiscale : « Considérant que les opérations menées entre décembre 2010 et juillet 2011, à l'issue desquelles les époux A détenaient le même nombre de parts de la SARL X qu'avant leur engagement, ne poursuivaient d'autre but que de permettre à ces derniers de transmettre à leurs enfants leur propre patrimoine sous le bénéfice d'une fiscalité avantageuse prévue par l'article 787 B du Code général des impôts en contrariété avec l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser la transmission d'entreprise et non celle à moindre coût du patrimoine privé, l'administration a remis en cause l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue par cet article en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal »
Le comité de l'abus de droit a relevé que dans la mesure où la SARL exerçait une activité de location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux assortie d'aucune autre prestation, elle exerçait une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, éligible à l'article 787 B du CGI.
Le Comité en a déduit que les donations des parts de la SARL X n'entraient pas dans le champ d'application des dispositions de cet article et a également estimé, au cas particulier, que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.
L'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité.

du CGI (cf. BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 renvoyant au BOI-PAT-ISF-30-30-10-10). Tel est le cas de l'activité de loueur en meublé à usage d'habitation exercée à titre habituel, qu'elle soit ou non accompagnée de prestations de service. Au cas particulier, la SARL X, en exerçant une activité de loueur en meublé à titre habituel, entre dans le champ d'application de l'article 787 B du CGI ; dans la présente affaire, l'abus de droit ne concerne pas la doctrine administrative. En effet, il ne porte pas sur la nature de l'activité exercée par la SARL X mais sur un montage ayant permis l'application du régime de faveur prévu à l'article 787 B du CGI à la transmission de biens privés par les époux A à leurs enfants alors que le législateur réserve l'application de ce régime aux transmissions d'entreprises. En conséquence, la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal en l'espèce est justifiée. L'administration ayant réuni un faisceau d'éléments précis et concordants établissant l'existence d'un abus de droit par fraude à la loi, l'exonération prévue à l'article 787 B du CGI ne devait pas s'appliquer à l'acte de donation-partage du 29 juillet 2011 et a été remise en cause à juste titre. ».

La position retenue par l'administration qui devrait contribuer à sécuriser les opérations de transmission de parts de sociétés ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés avec sous sans prestations de service, toutes conditions étant par ailleurs remplies, doit être également transposable lors de la transmission à titre gratuit portant sur des biens et droits immobiliers servant pour une activité meublée exercée à titre individuel.

486. De la même manière, le sylviculteur propriétaire de bois et forêts et le détenteur de parts de groupement forestier peuvent bénéficier lors de la transmission à titre gratuit des bois et forêts et des parts de groupement forestier, respectivement, des dispositions des articles 787 C et 787 B du CGI, sous réserve que l'activité sylvicole soit assimilée à une véritable entreprise.

487. Concernant les plus-values exigibles, il est primordial de déterminer la nature de la plus-value exigible en cas de transmission, les faits générateurs des plus-values étant différents selon que la plus-value est de nature privée ou professionnelle. Les plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte par les personnes ne remplissant pas les conditions pour être qualifiées de loueurs professionnels sont soumises aux règles prévues à l'article 150 U du CGI et à l'article 150 VH du CGI pour les plus-values privées. Elles ne relèvent donc pas du régime des plus-values

professionnelles. L'activité n'étant pas exercée à titre professionnel, elles ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI[693]. En d'autres termes, pour déterminer la nature de la plus-value réalisée, il convient de s'interroger sur la qualité de loueur en meublé professionnel ou non professionnel du cédant, étant ici précisé que cette qualité est fixée en fonction des critères objectifs (cf CGI, art. 155 IV).

Le sylviculteur peut lui aussi tantôt réaliser des plus-values immobilières ou professionnelles selon sa qualité. S'il est sylviculteur professionnel, la cession de ses bois et forêts gèrent des plus-values professionnelles ; s'il est sylviculteur non professionnel, la cession de ses bois et forêts emporte taxation d'une plus-value immobilière. Le critère de distinction est en revanche moins objectif puisqu'il s'agit d'opérer la qualification en fonction de la manière dont agit le sylviculteur. Pratiquement, s'il a délégué la gestion de la forêt, il est un sylviculteur non professionnel et s'il ne l'a pas délégué, il est un sylviculteur professionnel. Toute la difficulté étant que la notion de délégation n'a pas été explicitée par la doctrine administrative.

488. Les différents recoupements qui viennent d'être établis soulignent que la location meublée comme la sylviculture au regard du droit fiscal sont des activités hybrides ; ce caractère hybride s'expliquant par la volonté du législateur d'en promouvoir le développement. Ce sont tous deux des régimes dits de défiscalisation[694].

[693] BOI-BIC-CHAMP-40-20, n° 270 et 280

[694] Voyez notamment : Dossier spécial Acte pratiques et stratégie patrimoniale, Avril mai juin 2016 ; également, « Régime d'imposition des loueurs en meublé : une instruction attendue mais décevante » par A. Arnaud-Emery, La semaine juridique et notariale 6 novembre 2009, n° 45, comm. 1306

BIBLIOGRAPHIE

I. Traités et ouvrages généraux

ATIAS (C) : Droit civil, Les biens, Litec, 11ème éd.

AUBRY (C) et RAU (C) : Droit civil français, t. VI, LGDJ, 6ème éd. 1951

CHAMBADE (E), CHAISSAC (F) et LEDUC (N) : Le placement forestier dans la gestion du patrimoine, De Verneuil, éd. 2000

COLASSON (F) : Le patrimoine professionnel, Publications de la Faculté de Droit et des Sciences économiques de l'Université de Limoges, éd. Pulim, 2006

COZIAN (M) : Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4ème éd. 1999

COZIAN (M) et DEBOISSY (F) : Précis de la fiscalité des entreprises, LexisNexis, 38ème éd. 2014-2015

COZIAN (M), VIANDIER (A) et DEBOISSY (F) : Droit des sociétés, LexisNexis, 27ème éd. 2014

ENGEL (H) : Le guide fiscal de la forêt privée, CEEG, 1ère éd. 2003

GHESTIN (J), BERGEL (JL), BRUSCHI (M) et CIMAMONTI (S) : Traité de Droit civil, LGDJ, 2ème éd.

GIZARD (M) : Droit et fiscalité forestiers, PUF, 1ère éd. 1996

LAFOND (J) , GONZALEZ-GHARBI (N), avec la collaboration FOURNIER (A), ROUSSEL (F) et LAMIAUX (S) : Guide de la publicité foncière, LexisNexis, éd. 2017

LEFEBRE (F) : Mémento Agriculture, éd. 2014-2015-2016

MALAURIE (P) et AYNES (L) : Droit civil, Les biens, Defrénois, 4ème éd.

MOLLIERE et De REURE (G) : Guide fiscal de la forêt, Centre d'étude d'économie et de gestion de la forêt privé, 1988

II. Thèses et Mémoires

BENTEJAC (E) : Spécificités des propriétés sylvicoles et utilisation du groupement forestier pour leur gestion et leur transmission, Mémoire DSN, Bordeaux, 2005

DESTRUHAUT (M) : Quelques aspects contemporains du droit de propriété en matière forestière dans les Landes, Mémoire DSN, Bordeaux, 1973

FOURCADE (P) : Les mutations de bois et forêts et de parts de groupement forestier soumises au régime Sérot-Monichon : articles 703 et 793 du CGI, Mémoire, Toulouse, 1993

GIZARD (M) : La fiscalité forestière, Thèse, Bordeaux, 1982

PEZARD (S) : La propriété forestière privée, Etude sur l'adaptabilité du droit de propriété, Thèse, Nantes 2015

III. Sites de référence

LA FORET PRIVEE FRANCAISE : http://www.foretpriveefrancaise.com/ et plus particulièrement https://www.foret.info/guide-foret-privee.html

L'ONF : http://www.onf.fr/

INDEX ALPHYABÉTIQUE

(Les numéros renvoient aux paragraphes)

-A-

Abattement représentatif du forfait forestier : Plus-value immobilière : 10, 236, 315, 329, 438
Amortissement : Voir DEFI forêt
Apport en groupement forestier : 217
Assujetti à la TVA : Voir TVA
Assurance : Voir CIFA

-B-

Bénéfices agricoles :
Régime forestier forfaitaire : 91, 246
Bilan :
    Théorie du : 97, 246
De mise en œuvre de la gestion durable : 267, 275, 289, 396, 397, 452

-C-

Cadastre :
    Relevé de propriété : 37, 95
Calamités agricoles :
Tempêtes : 30, 109, 124, 150, 174, 188, 215, 254, 358
Certificat :
    Taxe foncière : 74, 178
    DMTG : 285, 396
    ISF : 186, 267
Cessation ou cession d'entreprise : Voir Transformation
Compte :
    CIFA, Céaf : 190, 363, 416
Contrat de gestion : 140
CVO : 164

-D-

Démembrement : 116, 117, 123, 131, 134, 141, 201, 280, 395, 414, 464
DEFI forêt (crédit d'impôt/réduction d'impôts) : 111, 381, 459
Délibération :
Conseil municipal ou des collectivités locales : 33, 53, 88, 175, 180
Dissolution de société : 260, 457
Droit :
    De préférence/de préemption : 36, 37
    De superficie : 16, 18
De chasse (location) : 93, 107, 246, 249

-E-

Echange d'immeubles : 56
Evaluation (valorisation) : 49, 277, 393
Engagement :
De conservation : 293, 375, 403, 460, 471
D'exploitation : 287, 353, 396, 446, 460

-F-

Facture (TVA) : 163

-G-

GIEFF : 130
Groupement forestier :
    Non immatriculé : 319

-H-

Hypothèque : 288, 396

-I-

Immeuble par destination : 13,17
Indivision : 93, 116, 123, 131, 134, 201
Investissement : Voir DEFI forêt
ISF : 182, 265

-M-

Mainlevée (hypothèque) : 355
Meuble par anticipation : 13
Monichon (régime) : 278, 253

-O-

Option fiscale pour l'IS : 251, 253

-P-

Pacte Dutreil : 375, 403
Paiement fractionné et différé : 298, 378, 412, 479
Partage (émolument théorique) : 295, 409
Plus-value :
Immobilière : 299, 311, 315, 422, 425, 431, 438, 442
    Mobilière : 427, 428, 443
    Professionnelle : 310, 314, 423, 437
Prépondérance immobilière : 427, 437, 442

-R-

Réduction de droits :
    Enregistrement : 297, 411
    Impôt sur le revenu : Voir DEFI forêt
RSA/remboursement forfaitaire : 151, 158, 159
Réserve :
    Enregistrement : 52
    De propriété/de coupe : 281
    Mise en : 414

-S-

Société :
Groupement forestier : 199
    Régime fiscal : 245
Société d'épargne forestière : 205
    Régime fiscal : 252
Statuts (groupement forestier) : 399, 455
Sérot : 70, 455

-T-

TAB (terrain à bâtir) : 323, 334
Taxe foncière : 171
Transformation en groupement forestier : 225
Travaux forestiers : 98, 129
TVA :
    Vente de coupe : 151
    Vente de parcelle : 330
    Assujetti (notion) : 151, 346

-U-

Usufruit : Voir démembrement

TABLE DES MATIERES

(Les numéros renvoient aux pages)

Introduction **9**

La forêt en quelques chiffres **9**

La forêt est un investissement **9**

La notion de patrimoine **10**

Les notions de sylviculteur et de sylviculture **10**

La notion fiscale de bois et forêts **12**

Titre I : La définition des bois et forêts en matière fiscale **13**

Chapitre I : La recherche d'une définition au travers des différents régimes fiscaux 15

Section I. La notion de bois et forêts en matière de droits d'enregistrement 15

§1. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière de droits de mutation à titre gratuit 15

§2. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière de droits de mutation à titre onéreux 16

§3. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière d'Impôt de Solidarité sur la Fortune 17

Section II. La notion de bois et forêts en matière d'impôts direct 18

§1. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière de bénéfice forestier 18

§2. L'appréciation de la notion de bois et forêts en matière de plus-value 19

Chapitre II : La nécessaire combinaison de deux caractères 21

Section I. La définition de la nature de la parcelle 21

§1. Classification : immeuble ou meuble ? 22

§2. La raison d'être du recours à la notion d'immeuble par destination 26

Section II. La définition de la consistance de la parcelle 30

§1. L'exploitation forestière 30

A. La notion de garantie de gestion durable 30

B. La notion d'aménagement et d'exploitation régulière 34

§2. L'exception au caractère de la consistance 39

A. La tolérance inhérente à des cas de force majeure 39

B. La tolérance tenant à une volonté politique 43

Titre II : Le fondement de la notion fiscale de bois et forêts **47**

Chapitre I : La notion de bois et forêts au travers des droits de préemption et de préférence 49
Section I. L'appréciation de la notion de bois et forêts dans le droit de préemption de la SAFER 50
Section II. L'appréciation de la notion de bois et forêts dans le droit de préférence des propriétaires voisins 52
Chapitre II : L'absence d'une définition autonome.....55
Section I. La cohabitation de deux fondements juridiques.....55
Section II. La diversité fiscale de fondements.....56
Première partie : 59
La propriété d'un patrimoine forestier 59
Titre I : L'exploitation directe du patrimoine forestier..... 61
Chapitre I : L'acquisition des bois et forêts.....63
Section I : La fiscalité en vigueur applicable aux acquisitions de bois et forêts.....63
§1. Le droit commun de la vente d'immeuble en matière de droit de mutation.....63
A. Le champ d'application du droit de vente.....65
1. Les conventions imposables.....65
2. Les biens imposables.....66
B. Le calcul du droit de vente.....68
1. L'assiette.....68
2. Le taux applicable.....72
§2. Le régime de faveur de l'article L. 124-4-1 du Code rural et de la pêche maritime.....74
A. Le régime fiscal et financier applicable aux échanges d'immeubles ruraux.....75
1. L'avantage fiscal attaché à l'échange d'immeubles ruraux.....76
2. L'avantage financier de l'échange rural.....79
B. La transposition du régime de l'échange d'immeubles ruraux aux mutations de bois et forêts.....80
1. L'application de l'avantage fiscal.....81
2. L'application de l'avantage financier.....84
3. La clause à insérer dans l'acte d'acquisition.....85
Section II. L'historique des régimes fiscaux applicables aux bois et forêts.....85
§1. Le régime SEROT abrogé.....86
A. Les mutations concernées.....87
1. La nature de la mutation.....87
2. L'objet de la mutation.....88

B. Les conditions d'application 90
1. La production d'un certificat 90
2. La souscription d'un engagement d'exploitation régulière 90
3. La désignation cadastrale des parcelles acquises 91
C. L'identification des bois et forêts ayant bénéficié du régime SEROT 91
§2. Le régime de l'article 1137 du CGI aujourd'hui caduc 93
A. Le régime applicable du 15 juillet 2000 au 31 décembre 2004 93
1. Le champ d'application 93
2. Les conditions d'application 94
3. La portée de l'exonération 96
4. La déchéance du régime de faveur 96
B. Le régime de l'article 1137 du CGI applicable du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2010 98
1. La condition supplémentaire relative à la délibération des collectivités locales 98
2. Une absence d'application en pratique 99
C. L'identification des bois et forêts ayant bénéficié du régime de l'article 1137 du CGI 100
Chapitre II : La gestion des bois et forêts 103
Section I. Les impositions liées aux revenus du patrimoine forestier 103
§1. L'impôt sur le revenu lié à l'activité sylvicole 103
A. Le régime forestier 103
1. La mise en œuvre du régime forestier 104
2. Un particularisme exorbitant 122
B. La réduction d'impôt et le crédit d'impôt DEFI 124
1. Le fonctionnement de la réduction d'impôt de l'article 199 decies H du CGI 126
1-1. La réduction d'impôt au titre de l'acquisition de parcelles 126
1-2. La réduction d'impôt au titre des cotisations d'assurance 134
2. Le fonctionnement du crédit d'impôt de l'article 200 quindecies du CGI 137
1-1. Le crédit d'impôt pour travaux forestiers 137
1-2. Le crédit d'impôt pour rémunération d'un contrat de gestion 143
3. La matérialité de la déclaration des avantages fiscaux 147
§2. Les impositions des ventes de coupe de bois 150
A. La TVA 150
1. Le régime applicable 151
2. Les critères du choix entre le RSA et le remboursement forfaitaire pour un sylviculteur 159
3. Les formalités impératives 161
B. La contribution volontaire obligatoire ou CVO 163

1. Les personnes visées....163
2. Les modalités d'exigibilité....164
Section II. Les impositions liées à la détention du patrimoine forestier....166
§1. La taxe foncière appliquée au patrimoine forestier....166
A. Un régime de principe favorable dans son mode de calcul....167
1. Le mode de calcul....167
2. Les modalités du changement de nature....169
B. Des régimes d'exception aboutissant à nier l'application de la taxe foncière....170
1. Des exonérations temporaires....170
2. De nombreuses exonérations....175
§2. L'impôt de solidarité sur la fortune appliqué au patrimoine forestier....176
A. La qualification de biens professionnels des bois et forêts....178
B. La qualification de biens non professionnels des bois et forêts....179
1. Conditions générales d'application tirées du régime de l'article 793, 2-2° du CGI....180
2. Les conditions particulières à l'exonération en matière d'ISF....181
C. Le Compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA)....184
1. Les conditions d'ouverture et de fonctionnement du CIFA....184
2. Le principe d'exonération des sommes déposées sur un CIFA à concurrence des trois quarts de leur montant....186
Titre II : L'exploitation du patrimoine forestier au travers d'une société 191
Chapitre I : L'investissement dans une structure forestière....193
Section I : Le périmètre historiquement restreint des structures à caractère forestier....193
§1. La limitation tenant à la forme de la société....193
A. Les structures fiscalement inadaptées....193
B. Les structures fiscalement éligibles....195
1. Le groupement forestier....196
2. La société d'épargne forestière....199
§2. La limitation tenant à la nature des biens composant le patrimoine social....201
A. La composition du patrimoine du groupement forestier....201
1. La diversité des biens apportés à un groupement forestier....202
2. Les raisons historiques de la diversité patrimoniale du groupement forestier....204
B. La prise en compte par la fiscalité de la composition du patrimoine du groupement forestier....208
Section II. La participation à un groupement forestier....210
§1. L'apport à un groupement forestier....211
A. Le droit commun applicable aux apports à un groupement forestier....211

1. Les impôts directs exigibles lors de l'apport 211
2. Les droits d'enregistrement exigibles lors de l'apport 213
B. Les régimes particuliers applicables aux apports à un groupement forestier 214
§2. La transformation en groupement forestier 215
A. L'adoption de la forme juridique « groupement forestier » 216
B. Le traitement fiscal de la transformation 217
1. Un régime fiscal récemment abrogé 217
2. L'application du droit commun 220
§3. L'acquisition de parts sociales de groupement forestier 228
A. Le champ d'application du régime 229
B. La portée du régime de faveur 229
Chapitre II : La détention de parts sociales 231
Section I. L'imposition des structures sociétaires 231
§1. Le régime fiscal du groupement forestier 231
A. L'application du régime des sociétés de personnes 232
1. La détermination du résultat du groupement 232
2. L'imposition des membres 236
B. L'exclusion de l'option à l'impôt sur les sociétés et ses limites 238
§2. Le régime fiscal de la société d'épargne forestière 242
Section II. Les impositions à la charge des détenteurs de parts sociales 244
§1. Les avantages fiscaux en matière d'investissement 244
A. L'investissement réalisé par des personnes physiques 244
B. L'investissement réalisé par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés 246
§2. L'obligation de déclaration des parts sociales à l'ISF 249
A. La préparation du dossier initial 251
B. L'envoi du dossier 254
C. La délivrance du certificat 254
D. Le refus de délivrance du certificat 255
E. Le renouvellement du certificat 256
Seconde partie : 259
La transmission d'un patrimoine forestier 259
Titre I : La transmission des bois et forêts 261
Chapitre I : La fiscalité immédiate de la transmission 263
Section I. La transmission à titre gratuit portant sur des bois et forêts 263

§1. La fiscalité applicable au bénéficiaire de la transmission 263
A. Le régime dédié de l'article 793, 2-2° du CGI dit le régime Monichon 264
1. Le périmètre de l'exonération 264
2. Les conditions de l'exonération 269
3. La portée de l'exonération 272
4. Clause à insérer dans une donation avec réserve d'usufruit portant sur des bois et forêts 273
B. Les cumuls autorisés en matière de transmission de bois et forêts 275
1. Les régimes d'assiette applicables aux bois et forêts 275
2. Les régimes applicables lors de la liquidation aux bois et forêts 281
3. Le régime du paiement fractionné et différé applicable aux bois et forêts 281
§2. La fiscalité applicable à l'auteur de la transmission 282
A. La dualité de régimes applicables 282
1. L'historique et les raisons d'être de la querelle et de l'institution de l'article 76 A dans le Code général des impôts 283
2. Le nouveau raisonnement en matière de transmission de parcelles boisées 288
B. Les conséquences de cette dualité 291
1. L'imposition selon le régime des plus-values professionnelles 292
2. L'imposition selon le régime des plus-values immobilières 294
Section II. La transmission à titre onéreux portant sur des bois et forêts 295
§1. Les plus-values exigibles par le cédant 295
A. La dualité de régime applicable 295
1. L'imposition selon le régime des plus-values professionnelles 296
2. L'imposition selon le régime des plus-values immobilières 297
3. La vente de parcelles de bois et forêts par un groupement forestier non immatriculée au 1er novembre 2002 299
B. La vente d'une parcelle de bois et forêts qualifiable de terrain à bâtir 302
1. Pour un sylviculteur professionnel 302
2. Pour un sylviculteur non professionnel 306
§2. La TVA et la vente de parcelles boisées 308
A. La détermination de la fiscalité applicable en matière de TVA à un acte de vente 308
1. Le vendeur est-il un assujetti agissant en tant que tel ? 309
2. Quelle est la nature du bien vendu ? 309
3. Comment a été acquis le bien aujourd'hui vendu ? 311
4. L'acquéreur est-il un assujetti agissant en tant que tel ? 312
5. La vente emporte t-elle des régularisations de TVA ? 313

B. La TVA « immobilière » appliquée aux ventes de parcelles boisées par un sylviculteur 314
1. La qualité d'assujetti du sylviculteur agissant en tant que tel 315
2. La nature de la parcelle vendue 317
3. Le risque de régularisation pour le sylviculteur 318
Chapitre II : La fiscalité induite par la transmission 319
Section I. Les effets de la transmission sur un engagement d'exploitation 319
§1. La transmission d'une parcelle grevée d'un engagement trentenaire 320
A. Les engagements souscrits lors d'une précédente mutation 320
1. La transmission d'une parcelle grevée d'un engagement Sérot 320
2. La transmission d'une parcelle grevée d'un engagement Monichon 321
B. Les engagements souscrits en matière d'ISF 326
§2. La transmission d'une parcelle assurée 330
A. Les avantages attachés à l'assurance de parcelles forestières 330
1. La transmission à titre gratuit du CIFA 331
2. La valorisation du CIFA pour l'ISF 332
B. L'obligation induite d'exploitation et de conservation des parcelles assurées.....332
1. Le fonctionnement réglementé du compte 333
2. Les précautions à prendre en cas de transmission de parcelles 335
Section II. Les effets de la transmission sur un engagement de conservation.....336
§1. Les engagements souscrits lors d'une précédente mutation 336
A. La transmission d'une parcelle grevée d'un engagement Dutreil.....336
1. L'impact d'une vente sur l'engagement de conservation 337
2. L'impact d'une nouvelle transmission à titre gratuit sur l'engagement de conservation.....338
B. La transmission d'une parcelle bénéficiant du paiement fractionné et différé 338
1. L'impact d'une vente sur le paiement fractionné et différé 340
2. L'impact d'une nouvelle transmission à titre gratuit sur le paiement fractionné et différé 341
§2. Les engagements souscrits en matière d'impôt sur le revenu.....341
A. La transmission de parcelle ayant permis de bénéficier d'une réduction ou d'un crédit d'impôt ..342
1. La nature des engagements souscrits 342
2. L'identification des causes de déchéance 343
B. Les exceptions à déchéance en cas de transmission de parcelle ayant permis le bénéfice d'une réduction ou d'un crédit d'impôt.....344
1. Les exceptions prévues par la loi 344
2. Les autres exceptions 347
Titre II : La transmission des titres sociaux à vocation forestière 351

Chapitre I : La fiscalité immédiate de la transmission.....353
Section I. La transmission à titre gratuit des titres sociaux à vocation forestière 353
§1. La fiscalité applicable au bénéficiaire de la transmission 353
A. Le régime dédié de l'article 793, 1-3° du CGI dit le régime Monichon 354
1. Le périmètre du régime 355
2. Les conditions du régime 356
3. La portée du régime.....360
4. Article à insérer dans les statuts 361
B. Les cumuls autorisés pour les parts de groupement forestier et de société d'épargne forestière .364
1. La possibilité d'appliquer les régimes fiscaux liées à la transmission d'entreprise.....364
2. La possibilité de tirer avantage de la forme civile du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière 375
3. L'adossement d'un compte d'investissement forestier et d'assurance.....378
§2. La fiscalité applicable à l'auteur de la transmission.....381
A. La transmission à titre gratuit des parts de groupement forestier 382
1. La dualité de régime applicable 382
2. Les conséquences de cette dualité 383
B. La transmission à titre gratuit des parts de société d'épargne forestière 386
1. La société d'épargne forestière passible de l'impôt sur le revenu.....387
2. La société d'épargne forestière passible de l'impôt sur les sociétés. 388
Section II. La transmission à titre onéreux des titres sociaux à vocation forestière.....388
§1. La transmission à titre onéreux des parts de groupement forestier 389
A. Les parts sociales détenues par une personne physique.....389
1. La dualité de qualification.....389
2. Les conséquences de cette dualité de régimes.....400
B. Les parts sociales détenues par une personne morale 402
§2. La transmission à titre onéreux des parts de société d'épargne forestière.....402
A. Les parts sociales détenues par une personne physique.....403
1. La société d'épargne forestière passible de l'impôt sur le revenu.....403
2. La société d'épargne forestière passible de l'impôt sur les sociétés 404
B. Les parts sociales détenues par une personne morale 405
Chapitre II : La fiscalité induite par la transmission 407
Section I. L'incidence d'une transmission de parts de groupement forestier sur un engagement d'exploitation 408
§1. Les régimes prévoyant un engagement d'exploitation.....409

A. L'identification des régimes préconisant un engagement d'exploitation 409
B. La déchéance en présence d'un engagement d'exploitation 410
1. Les causes de la rupture 410
2. Les modalités de la rupture 410
§2. La liberté relative des associés en cas de transmission de parts de groupement forestier 413
A. La nature légale de l'engagement trentenaire 414
B. La prise de décision au sein d'un groupement forestier 415
Section II. L'incidence d'une transmission de parts de groupement forestier sur un engagement de conservation 418
§1. L'engagement mixte prescrit en matière de réduction ou crédit d'impôt DEFI 418
A. L'engagement d'exploitation du groupement ou de la société 419
B. L'engagement de conservation du souscripteur ou de l'acquéreur 420
1. Les causes de déchéance 421
2. La sanction de la déchéance 424
§2. Les engagements de conservation prescrits en matière de transmission d'entreprise 424
A. La matérialité des engagements de conservation « Dutreil » 425
1. Les effets d'une nouvelle transmission à titre gratuit 425
2. Les effets d'une cession à titre onéreux 426
3. Un engagement d'exploiter induit 429
B. Le seuil de conservation minimum en matière de paiement fractionné et différé 429

Conclusion générale 435

La sylviculture une activité hybride à l'instar de la location meublée 435

La gestion des locaux loués meublés et des bois et forêts 436

La transmission des locaux loués meublés et des bois et forêts 439

BIBLIOGRAPHIE 443

INDEX ALPHYABÉTIQUE 447

TABLE DES MATIERES 449

ANNEXES 459

ANNEXES

Annexe 1 : modèle de déclaration de perte de récoltes (Dégâts causés par les scolytes)

Annexe 2 : modèle de matrice cadastrale

Annexe 3 : demande de certificat attestant que les bois et forêts sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière version année 1970

Annexe 4 : liste des départements et communes ayant voté en son temps l'exonération de l'article 1137 du CGI

Annexe 5 : modèle d'engagement à produire par le propriétaire acquérant des terrains en nature de bois et forêts ou des terrains nus à boiser, ou y réalisant des dépenses de travaux forestiers

Annexe 6 : modèle d'engagement à produire par le groupement forestier, ou la société d'épargne forestière, ou le groupement d'intérêt économique et environnemental forestier, dont l'acquisition ou la souscription des parts ou la réalisation de dépenses de travaux forestiers ouvre droit à la réduction ou au crédit d'impôt

Annexe 7 : modèle d'attestation fournie par le groupement forestier, ou la société d'épargne forestière, ou le groupement d'intérêt économique et environnemental forestier, à leurs associés ou membres, lors de l'acquisition ou de la souscription de parts, ou lors du paiement des dépenses de travaux forestiers, ou lors du paiement de dépenses de rémunération d'un contrat de gestion

Annexe 8 : modèle d'engagement à produire par les porteurs de parts ou par les membres en cas d'acquisition ou de souscription de parts ou en cas de dépenses de travaux forestiers

Annexe 9 : la CVO en 11 questions

Annexe 10 : modèle de déclaration 2016 CVO

Annexe 11 : modèle de déclaration Impôts Locaux en cas de changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties et des propriétés non bâties

Annexe 12 : modèle de déclaration taxe foncière sur les propriétés non-bâties pour exonérations pour les parcelles comportant des plantations de bois et d'oliviers

Annexe 13 : modèle de relevé de souscription en numéraire au capital d'une société d'épargne forestière (SEF) délivré par les SEF à leurs souscripteurs

Annexe 14 : Modèle d'engagement trentenaire souscrit par le gérant dans un groupement forestier et modèle d'assemblée générale pour demande de certificat en vue de l'application de l'exonération partielle ISF au titre de la détention de parts de groupement forestier

Annexe 15 : modèle de bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable

Annexe 16 : notice du bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable

ANNEXE 1

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

4195

DÉCLARATION
DE PERTES DE RÉCOLTE
Dégâts causés par les scolytes

Ce formulaire s'adresse aux propriétaires et exploitants de biens forestiers (bois résineux) endommagés par les scolytes.

Une seule déclaration doit être remplie par le déclarant, pour une commune donnée.

Ainsi, un propriétaire doit remplir une seule déclaration pour l'ensemble des biens affectés qu'il possède dans la commune

Tous les cadres de la déclaration (A, B et C) doivent obligatoirement être complétés conformément aux indications qui y sont portées.

Après avoir été datée et signée, la déclaration doit être déposée, au plus tard le 30 juin 2011, en un seul exemplaire, à l'adresse suivante :

DDFIP DES LANDES

Centre des finances publiques

cellule SYLVICULTEURS,

12 avenue de DAGAS .

40022 MONT DE MARSAN CEDEX

A	CARACTÉRISTIQUES DU SINISTRE
Commune de situation des biens sinistrés : Date du sinistre : Nature du sinistre (par exemple grêle, gelée, sécheresse...) :	

B	IDENTITÉ DU DÉCLARANT
Nom et prénom : Adresse personnelle :	

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
DE LA FONCTION PUBLIQUE
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

2

C	DESCRIPTION DES BIENS AFFECTÉS							
Références des parcelles et subdivisions fiscales concernées			Caractéristiques principales des parcelles et subdivisions fiscales concernées					Caractéristique de la perte
Section	N° du plan	Lettres indicatives de subdivisions	Contenance			Type de culture réalisée	Nom du propriétaire figurant sur la matrice cadastrale	Pourcentage de perte
1	2	3	4			5	6	
			ha	a	ca			

Il convient de préciser dans ce cadre, pour chaque parcelle ou fraction de parcelle (subdivision fiscale) concernée :

-colonnes 1 à 3 : ses références cadastrales telles qu'elles figurent **sur la matrice cadastrale** ;

-colonne 4 : sa contenance cadastrale relevée également sur la matrice ;

-colonne 5 : le type de culture qui y est réalisé (par exemple, blé, vigne...) ;

-colonne 6 : si le déclarant n'est pas propriétaire, indiquer le nom du propriétaire figurant sur la matrice cadastrale ;

-colonne 7 : **le pourcentage de perte**..

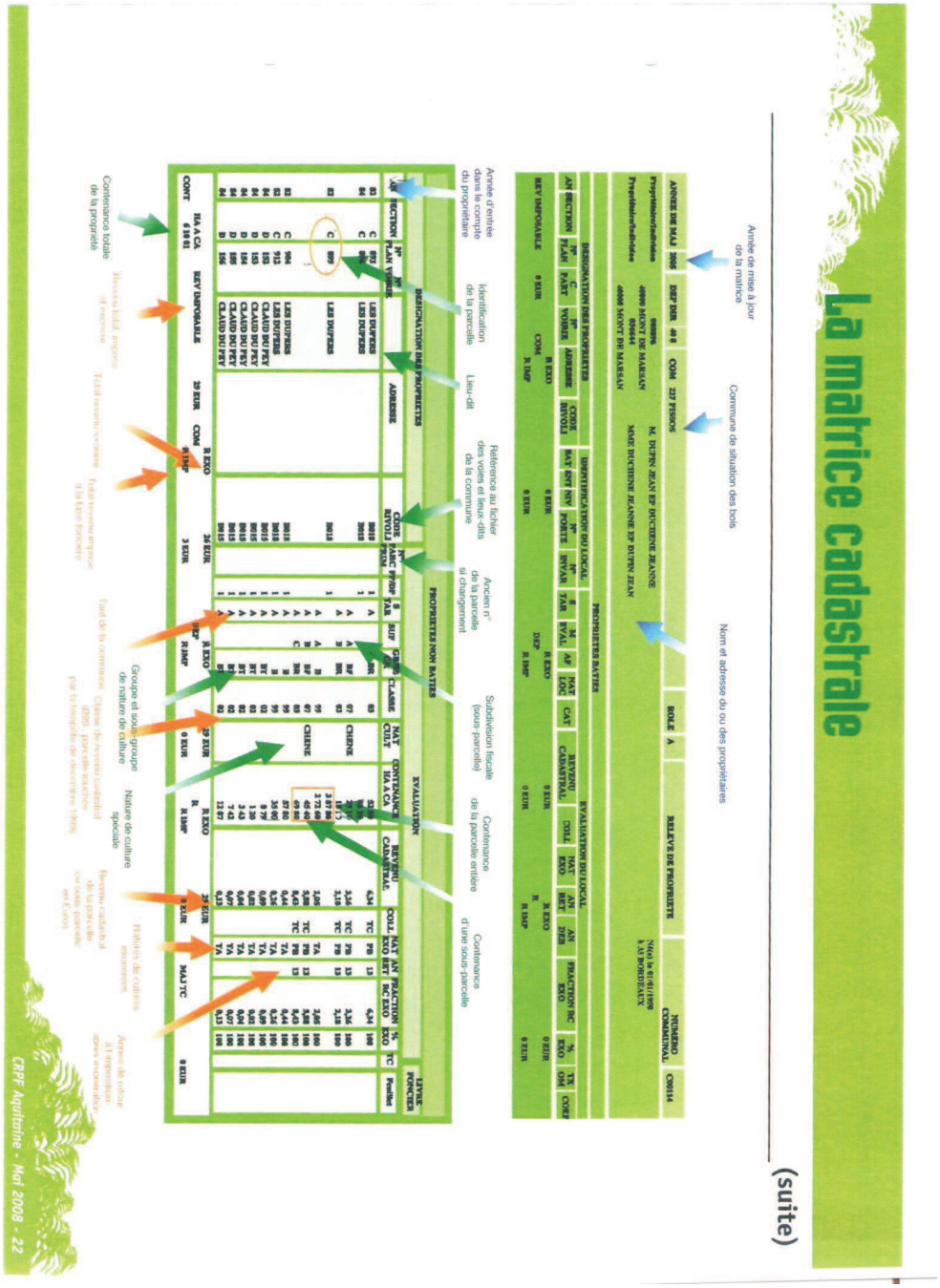
À le

Signature du déclarant

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
DE LA FONCTION PUBLIQUE
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

2

ANNEXE 2


La matrice cadastrale
(suite)
Année de mise à jour de la matrice
Commune de situation des bois
Nom et adresse du ou des propriétaires
Année d'entrée dans le compte du propriétaire
Identification de la parcelle
Lieu-dit
Référence au fichier des voies et lieux-dits de la commune
Ancien n° de la parcelle si changement
Subdivision fiscale (sous-parcelle)
Contenance de la parcelle entière
Contenance d'une sous-parcelle
Groupe et sous-groupe de nature de culture
Nature de culture spéciale
Contenance totale de la propriété
CRPF Aquitaine - Mai 2008 - 22

ANNEXE 3

DIRECTION DEPARTEMENTALE DE L'AGRICULTURE

Mutation des Bois et Forêts à titre ☐ ONEREUX (art. 703 du Code général des impôts) ☐ GRATUIT (art. 793,2,2 du Code général des impôts) (réduction des taxes ou droits)

A1

DEMANDE de CERTIFICAT

CERFA N° 50 4224

Attestant que les bois et forêts désignés sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière

PARTIE RÉSERVÉE A L'ADMINISTRATION

1. Département :

2. Demande reçue le

3. Enregistrée sous le numéro

INSTRUCTIONS POUR L'ETABLISSEMENT DE LA DEMANDE

1 - La présente demande doit être adressée à la Direction Départementale de l'Agriculture du Département de la situation des bois et forêts ; il sera établi autant de demandes que de départements concernés.

2 - La demande est normalement signée par le(s) demandeur(s) ; si elle est signée par un mandataire, celui-ci devra joindre un pouvoir écrit.

3 - Si la mutation concerne une nue-propriété, la demande doit être contresignée par le ou les usufruitiers ; si elle concerne un droit indivis, la demande est contresignée par tous les indivisaires.

4 Toutes les rubriques doivent être remplies exactement, sans omission, ni rature. Mettre une croix dans la case appropriée

5 - Les pièces suivantes seront jointes à la demande :

1 Un plan de situation (extrait de la Carte IGN au 1/25 000 ou au 1/50 000)
2 La (ou les) feuilles du plan cadastral contenant les parcelles désignées,
3 Un extrait de matrice(s) cadastrale(s) contenant les mêmes parcelles,
4 La (ou les) feuille (s) numérotées de la désignation de propriété (imprimé B 1)
5 Une notice d'information (imprimé A 4) signée dans les conditions visées en 2 et 3

6 - Le délai de délivrance du certificat est de 1 mois ; le certificat délivré est valable 1 mois. Sa validité peut être prorogée sur demande.

1 DESIGNATION DES BOIS ET FORETS (situés dans le département)

1 - 1 Appellation :

1 - 2 Sis à :

1 - 3 Surface totale ____ Hectares ____ ares ____ centiares

1 - 4 Désignation de propriété ci-jointe (imprimé B 1) présentée en ____ feuillets numérotés

1 - 5 Vendeur(s) — Donateur(s) — Ancien propriétaire décédé *(rayer la mention inutile)*

NOM (prénoms) - Raison sociale	PROFESSION	DOMICILE - Siège social

001 SF SDAF 000 79 01 30 ans SOMMINAGRI 001 79

2 NOTAIRE CHARGE DE REDIGER L'ACTE OU DE REGLER LA SUCCESSION

M.

Résidence :

Téléphone :

3 PERSONNE POUVANT FAIRE VISITER LA PROPRIETE

M. (nom) .

Qualité :

Adresse :

Téléphone :

4 GESTION DE LA PROPRIETE Mettre une croix dans la case appropriée

4 - 1. Plan simple de gestion

☐ NON REQUIS ☐ NON DEPOSE

☐ DEPOSE Le

☐ REFUSE ☐ AJOURNE Le

☐ AGREE Le

sous N° Jusqu'à l'année

4 - 2. Régime spécial d'autorisation administrative

☐ NON ☐ OUI notifié le

4 - 3. Observations éventuelles

5 MUTATION(S) ANTERIEURE(S) A TAXE OU DROITS REDUITS

(Si les bois et forêts objet de la présente demande ont été, en tout ou en partie, mutés à taxe ou droits réduits depuis moins de 30 ans, remplir le c ci-dessous)

5-1 Date des mutations	5-2 Nature des mutations (1)	5-3 SURFACES Hectares	ares	CA	5-4 Observations éventuelles

6 PROPRIETES BOISEES CONTIGUES APPARTENANT AU(X) DEMANDEUR(S)

(Situées dans le département ou dans un département limitrophe et ne faisant pas partie des propriétés objet de la demande)

6-1 DEPARTEMENT(S)	6-2 COMMUNE(S)	6-3 LIEU-DIT(S)	6-4 SURFACE Hectares	ares	CA

7 INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES

(indiquer notamment - dans le cas où la propriété concernée s'étend hors du département - si une ou des demandes similaires concernant la mutation en cours ou envisagée a ou ont été adressées aux directions départementales de l'agriculture concernées - préciser les surfaces) :

1) indiquer s'il s'agit d'achat, de donation, ou de succession.

8 LE(S) DEMANDEUR(S) SOUSSIGNE(S)

1 - Sollicite(nt) la délivrance d'un certificat attestant que les bois et forêts désignés sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière

2 - Atteste(nt) que la mutation portera à la fois sur le sol et sur la totalité des arbres qui sont sur pied à ce jour (s'il en est autrement, rayer et préciser par une note annexe la consistance de la coupe qui sera disjointe de l'immeuble)

3 - S'engage(nt), à titre personnel et pour ses (leurs) ayant cause, à gérer ces bois et forêts pendant 30 ans selon les règles définies par l'art. 703, 2 du Code général des impôts et par le décret du 28 juin 1930, sous le contrôle de l'administration.

4 - Joint(joignent) les pièces énumérées au 5 des instructions portées en page 1 de la présente demande.

5 - Certifie(nt) exactes les informations portées sur la présente demande ainsi que sur les pièces jointes.

NOM - Prénoms ou Raison sociale	Profession	Domicile ou siège social (1)	Date - Qualité - Signature (1-2)

9 AUTRES PERSONNES CONCERNEES PAR L'ENGAGEMENT RELATIF A LA GESTION DE LA PROPRIETE

(Usufruitier(s) ou - éventuellement - co-indivisaire(s) ne demandant pas de réduction de taxe ou de droits)

NOM - Prénoms ou Raison sociale	Profession	Domicile ou siège social (1)	Date - Qualité - Signature (1-2)

1) S'il s'agit d'une personne morale préciser la qualité du signataire

2) Indiquer la qualité de chaque demandeur (acheteur, donataire, héritier) et préciser s'il s'agit d'une acquisition en toute propriété, nue-propriété, en indivision. Si la demande est signée par un mandataire énumérer tous les mandants concernés. Les usufruitiers et les co-indivisaires non demandeurs signent la rubrique 9.

PARTIE RÉSERVÉE A L'ADMINISTRATION

1 MISE EN TRAITEMENT DE LA DEMANDE → DATE

1 - 1 Agent traitant

1 - 2 Instructions particulières

2 TRAITEMENT DE LA DEMANDE

2 - 1 Situation — Date de la visite des lieux

Groupe(s) homogène(s) de parcelles (1)	Tenants (1)	SURFACE HA	A	Ca	Nature réelle (2)	Peuplement forestier traitement	âge	dens	desserte	Observations
TOTAL										

2 - 2 Vérifications cadastrale et patrimoniale (concordance entre la désignation de propriété - imprimé B 1 - et les documents cadastraux) (3)(4)

☐ OUI ☐ NON → Dans ce cas précisez

2 - 3 Mutation(s) antérieure(s) à taxe ou droits réduits : ☐ NON ☐ OUI jusqu'au

pour (4) ☐ La totalité de la propriété

☐ Une partie de la propriété d'une surface de ____ HA ____ A ____ Ca

Dossier(s) N°

3 CONCLUSION DE L'AGENT TRAITANT (4)

3 - 1 La propriété est-elle susceptible d'aménagement ou d'exploitation régulière ?

☐ NON (motiver en 32) ☐ OUI (observations éventuelles en 32)

Modalités de l'engagement trentenaire

3 - 2 Informations complémentaires (3)

PSG { Non exigible ☐ / à présenter ☐ / à confirmer ☐ } (4)

Date → Signature

4 DECISION DE L'ADMINISTRATION (4)

4 - 1 Certificat négatif ☐ positif ☐ avec ☐ ou sans ☐ exclusion de parcelles

Date de la décision

4 - 2 Observation(s) :

Visa

1) Les parcelles groupées ou tenants seront désignés par les lettres A à ..... (identifier les tenants sur le plan cadastral)
2) Ne pas omettre de signaler toute parcelle non forestière
3) Si besoin, joindre un rapport annexe
4) Mettre une croix dans la case appropriée

ANNEXE 4

EXONERATIONS FACULTATIVES DE DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TAXE DE PUBLICITE FONCIERE POUR LES ACQUISITIONS A TITRE ONEREUX D'IMMEUBLES EN NATURE DE BOIS ET FORETS ET DE TERRAINS NUS DESTINES A ETRE REBOISES APPLICABLES AU 1ER JUIN 2005 (ANNEXE 3)

Départements ayant voté l'exonération (Décisions des conseils généraux)

03 - ALLIER

39 - JURA

45 - LOIRET

52 - HAUTE-MARNE

67 - BAS-RHIN

78 - YVELINES

Communes ayant voté l'exonération (Décisions des conseils municipaux)

01 - AIN Lagnieu

06 - ALPES-MARITIMES Mougins

09 - ARIÈGE Monjoie-en-Couserans

13 – BOUCHES-du-RHÔNE Auriol

16 - CHARENTE Saint-Yrieix-sur-Charente

17 – CHARENTE MARITIME Dompierre sur Mer Surgères

25 – DOUBS Pontarlier

27 - EURE Verneuil-sur-Avre

31 – HAUTE-GARONNE Fonsorbes

32 – GERS Castéra Verduzan Cazaubon

35 - ILLE-ET-VILAINE Saint-Lunaire Saint-Malo-de-Phily Vitré

37 - INDRE-ET-LOIRE Loches

38 - ISÈRE Claix Crolles

41 - LOIRE-ET-CHER Mer

44 - LOIRE-ATLANTIQUE Batz-sur-Mer Saint-Brévin-les-Pins

49 - MAINE-ET-LOIRE Cholet

50 - MANCHE Mont-Saint-Michel (Le) Saint-Vaast-la-Hougue Valognes
51 - MARNE Châlon-en-Champagne Sainte-Ménehoulde
56 - MORBIHAN Pluvigner
64 - PYRÉNÉES-ATLANTIQUES Lons
66 - PYRÉNÉES-ORIENTALES Bompas
68 - HAUT-RHIN Thann Wittelsheim
71 - SAÔNE-ET-LOIRE Montchanin Paray-le-Monial
73 - SAVOIE Crest-Voland Saint-Martin-de-Belleville
74 - HAUTE-SAVOIE Grand-Bornand (Le)
77 - SEINE-ET-MARNE Souppes-sur-Loing 83 - VAR Crau (La)
86 - VIENNE Dissay La-Roche-Posay
88 - VOSGES Épinal
89 - YONNE Moneteau

La DGFIP, dans une note Bureau GF-3B a publié en 2010 en annexe 5 une liste équivalente mise à jour.

EXONERATIONS FACULTATIVES DE DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TAXE DE PUBLICITE FONCIERE POUR LES ACQUISITIONS A TITRE ONEREUX D'IMMEUBLES EN NATURE DE BOIS ET FORETS ET DE TERRAINS NUS DESTINES A ETRE REBOISES APPLICABLES AU 1ER JUIN 2010 (ANNEXE 5)

Départements ayant voté l'exonération (décisions des conseils généraux)
03 – ALLIER
17 – CHARENTE-MARITIME
19 – CORREZE
25 – DOUBS
31 – HAUTE-GARONNE
39 – JURA
45 – LOIRET
52 – HAUTE-MARNE
64 – PYRENEES ATLANTIQUES

67 – BAS-RHIN

68 – HAUT-RHIN

73 – SAVOIE

78 – YVELINES

81 – TARN

83 – VAR

86 – VIENNE

Communes ayant voté l'exonération (décisions des conseils municipaux)

01 – AIN Lagnieu

06 – ALPES-MARITIMES Mougins

09 – ARIÈGE Monjoie-en-Couserans

13 – BOUCHES-du-RHÔNE Auriol

15 – CANTAL Condat

16 – CHARENTE Angoulême ; Saint-Yrieix-sur-Charente

18 – CHER Sancerre

23 – CREUSE Aubusson

27 – EURE Verneuil-sur-Avre Digoin

30 – GARD Aigues-Mortes ; Angles (Les) ; Vigan (Le) ; Villeneuve-lez-Avignon

32 – GERS Castéra Verduzan ; Cazaubon

35 – ILLE-ET-VILAINE Saint-Jacques de-la-Lande ; Saint-Lunaire ; Saint-Malo-de-Phily ; Vitré

36 – INDRE Châteauroux

37 – INDRE-ET-LOIRE Loches ; Montlouis-sur-Loire

38 – ISÈRE Claix ; Crolles

41 – LOIR-ET-CHER Mer

43 – HAUTE-LOIRE Chambon-sur-Lignon

44 – LOIRE-ATLANTIQUE Batz-sur-Mer ; Saint-Brévin-les-Pins

46– LOT Rocamadour

49 – MAINE-ET-LOIRE Cholet

50 – MANCHE Avranches ; Mont-Saint-Michel (Le) ; Saint-Vaast-la-Hougue ; Valognes

51 – MARNE Châlon-en-Champagne ; Sainte-Ménehoulde

56 – MORBIHAN Pluvigner

65 – HAUTES-PYRENEES Vic-en-Bigorre

66 – PYRÉNÉES-ORIENTALES Amélie-les-Bains ; Barcarès (Le) ; Bompas ; Prades

70 – HAUTE-SAONE Gray

71 – SAÔNE-ET-LOIRE Blanzy ; Bourbon-Lancey ; Gueugnon ; Montchanin ; Paray-le-Monial

72 – SARTHE Sablé-sur-Sarthe

74 – HAUTE-SAVOIE Grand-Bornand (Le) ; Houches (Les)

77 – SEINE-ET-MARNE Lagny-sur-Marne ; Souppes-sur-Loing ;

79 – DEUX-SEVRES Mauléon

80 – SOMME Cayeux-sur-Mer ; Montdidier

84 – VAUCLUSE Carpentras ; Vaison-la-Romaine ; Valréas

88 – VOSGES Épinal ; Martigny

89 – YONNE Moneteau

972 – MARTINIQUE Fort-de-France ; Sainte-Luce

ANNEXE 5

LETTRE - IR - Modèle d'engagement à produire par le propriétaire acquérant des terrains en nature de bois et forêts ou des terrains nus à boiser, ou y réalisant des dépenses de travaux forestiers (CGI, ann. III, art. 46 AGH)

Je soussigné :

demeurant :

- **pour les acquisitions de terrains en nature de bois et forêts pour lesquels un plan simple de gestion agréé ou un autre document de gestion durable prévu à l'article L. 122-3 du Code forestier s'applique** :

m'engage à conserver la propriété du terrain désigné ci-dessous pendant quinze ans à compter de sa date d'acquisition et à appliquer, pendant la même durée, un plan simple de gestion agréé par le centre régional de la propriété forestière ou un autre document de gestion durable prévu à l'article L. 122-3 du Code forestier.

- **pour les acquisitions de terrains en nature de bois et forêts pour lesquels un plan simple de gestion agréé ou un autre document de gestion durable ne s'applique pas :**

m'engage à conserver la propriété du terrain désigné ci-dessous pendant quinze ans à compter de sa date d'acquisition et à faire agréer, par le centre régional de la propriété forestière, un plan simple de gestion ou à adhérer à un autre document de gestion durable prévu à l'**article L. 122-3 du Code forestier**, dans un délai de trois ans à compter de la date d'acquisition et à l'appliquer pendant quinze ans. Je m'engage en outre à appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu par le **décret du 28 juin 1930 relatif aux conditions d'application de l'article 15 de la loi de finances du 16 avril 1930** jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion ou de l'adhésion à un autre document de gestion durable de cette forêt.

- **pour les acquisitions de terrains nus à boiser :**

m'engage à reboiser le terrain désigné ci-dessous dans un délai de trois ans et, par la suite, à le conserver pendant quinze ans et appliquer, pendant la même durée, un plan simple de gestion agréé par le centre régional de la propriété forestière.

- **pour le paiement de dépenses de travaux forestiers :**

m'engage à conserver la propriété du terrain désigné ci-dessous jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant la date de paiement des dépenses de travaux forestiers et à appliquer, pendant la même durée, l'une des garanties de gestion durable prévues à l'**article L. 124-1 du Code forestier** et **L. 124-3 du Code forestier**.

- **en cas de paiement de dépenses d'acquisition de parcelles forestières ou de travaux forestiers :**

Désignation de la parcelle de terrain en nature de bois et forêts ou de la parcelle de terrain nu à boiser	
Prix d'acquisition du terrain	
Date d'acquisition du terrain	
Nature des travaux forestiers payés	
Montant des travaux forestiers payés	

Date de paiement des travaux forestiers réalisés	
Nature de la garantie de gestion durable applicable à l'unité de gestion sur laquelle les travaux ont été effectués	
Fournisseurs et nature des graines et plants forestiers utilisés pour les travaux de plantation	

(Souscrire un engagement par terrain acquis ou sur lequel des dépenses de travaux forestiers ont été réalisées et qui constitue une unité de gestion).

A ……. le…….

Signature

ANNEXE 6

LETTRE - IR - Modèle d'engagement à produire par le groupement forestier, ou la société d'épargne forestière, ou le groupement d'intérêt économique et environnemental forestier, dont l'acquisition ou la souscription des parts ou la réalisation de dépenses de travaux forestiers ouvre droit à la réduction ou au crédit d'impôt (CGI, ann. III, art. 46 AGI)

Je soussigné :

agissant au nom et pour le compte du groupement / de la société :

(raison sociale du groupement et adresse de son siège social)

dont je suis :

(qualité)

- en cas d'acquisition ou de souscription de parts lorsqu'un plan simple de gestion agréé ou un règlement type de gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière s'applique pour la forêt en cause :

m'engage à appliquer un plan simple de gestion agréé ou un règlement type de gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière à l'ensemble des terrains en nature de bois et forêts détenus par le groupement / par la société jusqu'au :

(date du quinzième anniversaire de la dernière acquisition ou souscription de parts)

- en cas d'acquisition ou de souscription de parts lorsqu'un un plan simple de gestion agréé ou un règlement type de gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière ne s'applique pas :

m'engage à en faire agréer ou approuver un dans un délai de trois ans à compter de la date d'acquisition ou de souscription des parts et à l'appliquer pendant quinze ans.

Dans cette situation, je m'engage en outre à appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu par le **décret du 28 juin 1930 relatif aux conditions d'application de l'article 15 de la loi de finances du 16 avril 1930** jusqu'à la date d'agrément du plan ou d'approbation du règlement de gestion de cette forêt.

- en cas de paiement de dépenses de travaux forestiers (y compris lorsque les dépenses sont payées par un groupement d'intérêt économique et environnemental forestier dépourvu de personnalité morale, l'engagement étant pris par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière qui en est membre) :

m'engage à conserver le terrain en nature de bois et forêts ou nu à boiser ayant fait l'objet de travaux forestiers jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle de la date de paiement des travaux et à appliquer pendant la même durée l'une des garanties de gestion durable prévue à l'**article L. 124-1 du Code forestier** et à l'**article L. 124-3 du Code forestier**.

ANNEXE 7

LETTRE - IR - Modèle d'attestation fournie par le groupement forestier, ou la société d'épargne forestière, ou le groupement d'intérêt économique et environnemental forestier, à leurs associés ou membres, lors de l'acquisition ou de la souscription de parts, ou lors du paiement des dépenses de travaux forestiers, ou lors du paiement de dépenses de rémunération d'un contrat de gestion (CGI, ann. III, art. 46 AGI)

Je soussigné :

agissant au nom et pour le compte du groupement / de la société :

(raison sociale du groupement / de la société et adresse de son siège social / pour les groupements d'intérêt économique et environnemental forestier dépourvus de siège social : commune dans le ressort de laquelle se situe la surface la plus importante du groupement)

dont je suis :

(qualité)

- en cas d'acquisition ou de souscription de parts lorsqu'un plan simple de gestion agréé ou un règlement type de gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière s'applique pour la forêt en cause :

atteste qu'un plan simple de gestion agréé ou un règlement type de gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière est applicable aux terrains en nature de bois et forêts détenus par le groupement / la société pour l'année et continuera à s'appliquer jusqu'au :

(date du quinzième anniversaire de la dernière acquisition ou souscription de parts)

- en cas d'acquisition ou de souscription de parts lorsqu'un un plan simple de gestion agréé ou un règlement type de gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière ne s'applique pas :

m'engage à en faire agréer ou approuver un dans le délai de trois ans à compter de la date d'acquisition ou de souscription de parts et à l'appliquer pendant quinze ans.

Dans cette situation, je m'engage en outre à appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu par le **décret du 28 juin 1930 relatif aux conditions d'application de l'article 15 de la loi de finances du 16 avril 1930** jusqu'à la date d'agrément du plan ou d'approbation du règlement de gestion de cette forêt.

- en cas de paiement de dépenses de travaux forestiers :

atteste que l'engagement de conserver la propriété du terrain ayant fait l'objet de travaux forestiers jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle de la date de paiement des travaux a été pris et est respecté, ainsi que celui d'appliquer pendant la même durée l'une des garanties de gestion durable prévues à l'**article L. 124-1 du Code forestier** et à l'**article L. 124-3 du Code forestier**.

- en cas de paiement de dépenses de travaux forestiers :

Identification de l'associé ou du membre	
Nombre de parts détenues par l'associé ou le membre	
Pourcentage de parts du groupement / de la société détenues par l'associé ou le membre	
Désignation de la ou des parcelle(s) sur laquelle des dépenses de travaux forestiers ont été payées	
Nature de la garantie de gestion durable applicable à la ou les parcelles(s) concernée	
Nature des travaux forestiers payés	
Quote-part des travaux forestiers affectée au membre	
Montant total des travaux forestiers payés par le groupement ou la société	
Date de paiement des travaux forestiers réalisés	

*Joindre une copie du document du fournisseur des matériels et l'attestation mentionnés au c du II de l'**article 46 AGI de l'annexe III au Code général des impôts (CGI)**.*

- en cas de paiement de dépenses de rémunération d'un contrat de gestion :

Identification de l'associé	
Nombre de parts détenues par l'associé ou le membre	
Pourcentage de parts du groupement / de la société détenues par l'associé ou le membre	
Nature de la garantie de gestion durable applicable à la ou les parcelles(s) concernée(s)	
Identité de l'opérateur avec lequel le contrat de gestion a été conclu	
Adresse de l'opérateur avec lequel le contrat de gestion a été conclu	
Montant de la rémunération versée	
Date de paiement de la rémunération	

*Joindre une copie de la facture du contrat de gestion et de l'attestation délivrée par l'opérateur certifiant que la cession et la commercialisation des coupes sont réalisées dans les conditions du quatrième alinéa du 4 de l'**article 200 quindecies du CGI**.*

A ....., le .....

Signature(s)

ANNEXE 8

LETTRE - IR - Modèle d'engagement à produire par les porteurs de parts ou par les membres en cas d'acquisition ou de souscription de parts ou en cas de dépenses de travaux forestiers (CGI, ann. III, art. 46 AGJ)

Je soussigné :

demeurant :

(1)

ou, lorsque l'engagement est souscrit par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière par l'intermédiaire duquel la personne physique qui souhaite bénéficier du crédit d'impôt est membre d'un groupement d'intérêt économique et environnemental forestier réalisant les travaux forestiers :

Je soussigné :

agissant au nom et pour le compte du groupement forestier / de la société :

dont je suis :

(qualité)

(1)

(1) *Rayer les mentions inutiles*

- en cas d'acquisition ou de souscription de parts :

m'engage à conserver les parts désignées ci-dessous jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant la date d'acquisition ou de souscription des parts.

- en cas de dépenses de travaux forestiers :

m'engage à conserver les parts désignées ci-dessous jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant la date de paiement des dépenses de travaux forestiers(1).

ou

en cas de dépenses de travaux forestiers payées par un groupement d'intérêt économique environnemental et forestier dépourvu de parts, m'engage à en rester membre jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant la date de paiement des dépenses de travaux forestiers(1)

et

en cas de dépenses de travaux forestiers payées par un groupement d'intérêt économique environnemental et forestier dépourvu de personnalité morale, m'engage à conserver le terrain en nature de bois et forêts ou nu à boiser ayant fait l'objet de travaux forestiers jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle de la date de paiement des travaux

et à appliquer pendant la même durée l'une des garanties de gestion durable prévue à l'**article L. 124-1 du Code forestier** et à l'**article L. 124-3 du Code forestier**(1).

(1) *Rayer les mentions inutiles*

Désignation du groupement forestier / de la société d'épargne forestière / du groupement d'intérêt économique et environnemental forestier **(raison sociale du groupement / de la société et adresse de son siège social)**	
Nature de l'investissement **(acquisition en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital / réalisation de dépenses de travaux forestiers)**	
Nombre de parts et numéros	
Prix d'acquisition ou de souscription effectivement acquitté au 31 décembre	
Nature des travaux forestiers payés	
Montant des travaux forestiers payés (en cas de propriétés intégrées à un groupement d'intérêt économique et environnemental forestier dépourvu de parts, quote-part des travaux forestiers affectée au membre)	
Date de paiement des travaux forestiers réalisés	

(remplir les cases concernant l'investissement forestier [acquisition - souscription ou travaux forestiers] au titre duquel la réduction ou le crédit d'impôt est sollicité)

A ....., le .....

Signature

ANNEXE 9

Annexe 1

La CVO en 11 questions

(voir : www.franceboisforet.fr)
(Tél. France Bois Forêt : 03-44-62-52-85)

1. Qu'est ce que la CVO ?

La CVO est une cotisation demandée aux professionnels pour financer des actions **d'intérêt collectif**. La CVO est entrée en application le 1er septembre 2005.
CVO signifie Cotisation Volontaire Obligatoire. Pourquoi cette appellation apparemment contradictoire ?

- Cette cotisation est **volontaire**, en ce sens qu'elle a été **proposée par les organisations professionnelles** de la filière bois dans le cadre d'un accord interprofessionnel.
- Elle est **obligatoire** parce qu'elle donne lieu à un arrêté d'extension pris par le ministre de l'Agriculture qui rend le paiement de cette cotisation obligatoire pour **toutes les entreprises** de la filière et pour **tous les propriétaires forestiers** qui vendent à un exploitant forestier, à une coopérative ou à tout autre acheteur de bois dès lors qu'il existe une facturation.

Les propriétaires forestiers paient cette contribution lors de la vente de leurs bois. Le syndicat des forestiers privés de votre région peut vous expliquer comment effectuer ce règlement.
L'interprofession France Bois Forêt collecte cette contribution et en répartit le produit, elle a été créée à cet effet.

2. Qui est France Bois Forêt ?

France Bois Forêt est une interprofession qui a été créée le 8 septembre 2004. C'est une association à but non lucratif, régie par la loi de 1901. Elle regroupe :

- les **propriétaires et gestionnaires forestiers** publics et privés,
- les **pépiniéristes**, grainiers et reboiseurs,
- ainsi que tous les professionnels de la **première transformation** du bois (récolte, scierie, rabotage, parquet massif).

Elle associe aussi les professionnels de la **mise en œuvre dans le bâtiment** et ceux du **commerce** et de la **distribution du bois.**

Elle regroupe ainsi une part significative de la filière Forêt Bois pour l'ensemble du territoire français.

Cette structure se charge de recueillir des fonds prélevés sur la base de la valeur des bois ronds et de produit forestier transformés en France (la CVO).
Les fonds collectés proviennent des propriétaires forestiers et des entreprises de la transformation. Il est géré par eux et il leur est exclusivement destiné"
indique Jean Emmanuel Hermès, directeur de France Bois Forêt.

3. Quelles actions la CVO permet-elle de financer ?

France Bois Forêt a pour ambition de promouvoir le **développement économique** de toute la filière par une plus grande utilisation du **matériau bois** par le grand public, les professionnels et les nombreux secteurs de l'économie française.

Cette association travaille également à valoriser les métiers forestiers et la place qu'occupe la forêt française dans les politiques environnementales par son rôle dans la réduction des émissions de gaz à effet de serre.

L'objectif de France Bois Forêt est de faire progresser l'utilisation de la ressource forestière nationale et l'emploi du bois d'abord par des **actions d'information et de communication** :

- sur les **atouts du bois** afin d'accroître la demande en bois au profit des producteurs et transformateurs de bois français,
- sur les **indicateurs économiques** plus complets, plus clairs et plus lisibles, ceci afin de permettre à chaque acteur de la filière d'apprécier le marché et de suivre l'offre et la demande,

- sur la **mobilisation des acteurs** nationaux - professionnels ou élus- concernés pour leur permettre de mieux coordonner leur action.

Ensuite en finançant des actions de **promotion** du bois et de la forêt, **d'analyse économique**, ainsi que de **recherche et de formation**.

Sur le web : Les actions de France Bois Forêt sur www.franceboisforet.fr
A télécharger : Dossier CVO de Forêts de France n°526
(http://www.foretpriveefrancaise.com/data/info/745714.PDF_526_dossier_CVO.pdf) (pdf - 1919 Ko)

4. Quel est le montant de la cotisation volontaire obligatoire ?

La CVO des propriétaires forestiers s'élève à 0,5 % du montant de la vente pour le bois vendu sur pied, 0,33 % pour le bois vendu bord de route ou 0,25 % pour le bois rendu usine.
Les exploitants forestiers et les scieurs paient 0,15 % de leur chiffre d'affaires.

5. Comment ce système fonctionne-t-il ?

Lorsqu'un propriétaire forestier vendra du bois, l'acheteur versera le prix convenu en deux parties. Une première partie - représentant 99,5 % pour le bois debout, 99,67 % pour le bois bord de route et 99,75 % pour le bois rendu usine - sera versée directement au propriétaire selon les modalités qu'ils auront décidé. Le solde, soit 0,5 %, 0,33 % et 0,25 % sera versé par l'acheteur à l'association France Bois Forêt au titre de la CVO. L'ensemble de ces opérations sera décrit sur la facture.

Les propriétaires forestiers peuvent aussi, dans certains cas, verser eux-mêmes la CVO directement à France Bois Forêt. Voir la rubrique "Comment régler sa cotisation?"

6. Les propriétaires forestiers sont-ils les seuls à payer cette CVO ?

Non, les **forestiers privés et publics** (Etat et communes) ne sont pas les seuls à payer cette CVO. Celle-ci est également payée par les **exploitants forestiers** et tout le secteur de la **première transformation** (placage, sciage...).

Les papetiers, les panneauteurs et le secteur de la 2ème transformation ont choisi d'autres modes de financement des actions collectives (taxe affectée, cotisation volontaire) adaptés à leurs spécificités : grande dimension de certaines entreprises, tutelle du ministère de l'industrie, etc.

7. Pourquoi les organisations professionnelles ont-elles décidé de créer une nouvelle charge pour leurs mandants ?

En fait, **la CVO n'est pas une nouvelle charge**. En effet, avant l'an 2000, il existait déjà une taxe sur les produits forestiers affectée à un compte spécial du trésor intitulé Fonds Forestiers National. La CVO est à la fois **moins coûteuse** pour les propriétaires **et plus adaptée** que **l'ancienne taxe** du FFN.

Cette dernière n'a jamais été inférieure à 1,25 % du montant des ventes de la scierie. Elle s'appliquait également aux autres secteurs de la transformation. Les forestiers n'ont jamais été directement taxés, mais ils en supportaient bien entendu les conséquences puisque le prix du bois payé par les acheteurs en tenait compte. A cet égard, le dispositif de CVO correspond donc plutôt à une baisse de charge pour les forestiers.

Au demeurant, les postes les plus onéreux du FFN (reboisements par exemple) ont été repris par l'Etat. Il ne reste à financer que les actions collectives des professions : formation, communication, etc. Pour cela, la CVO est beaucoup plus adaptée que l'ancien FFN car elle est décidée et gérée par **la profession** qui garde ainsi **sa liberté d'action** vis-à-vis de l'Etat.

8. Pourquoi rendre cette cotisation obligatoire ? Tous les propriétaires ne sont peut-être pas intéressés par les actions financées par la CVO...

De nombreuses branches professionnelles de l'économie nationale financent une partie de leur politique de cette manière : l'agriculture, la pharmacie, la librairie, etc,

Un système obligatoire est un système juste dès lors qu'il s'agit de financer des actions collectives. Il n'y a pas de raison que certains payent et supportent la totalité de la charge des actions professionnelles alors que d'autres ne paient pas et tirent les bénéfices des actions supportées par les premiers. Dans ce système de CVO (ce serait pareil pour une taxe affectée) tout le monde paie également. Cela implique que tout le monde doit en bénéficier.

9. Le risque n'est-il pas celui d'un désengagement de l'Etat au détriment de la filière ?
C'est effectivement un risque, mais un risque relatif. En effet, ce sont les professions, et non l'Etat, qui décident du montant de la CVO et de l'affectation de celle-ci. Les fédérations professionnelles, et tout particulièrement la Fédération des Forestiers Privés de France, veilleront à ce que la CVO ne serve pas à compenser un éventuel retrait de l'Etat. Au contraire, les acteurs rechercheront toutes les formes de cofinancement ce qui donnera à la CVO un véritable **effet de levier.**

10. La CVO ne va-t-elle pas servir qu'à financer les organismes nationaux ?
Les mécanismes de décision de France Bois Forêt excluent un financement des organismes nationaux, et ce pour trois raisons.

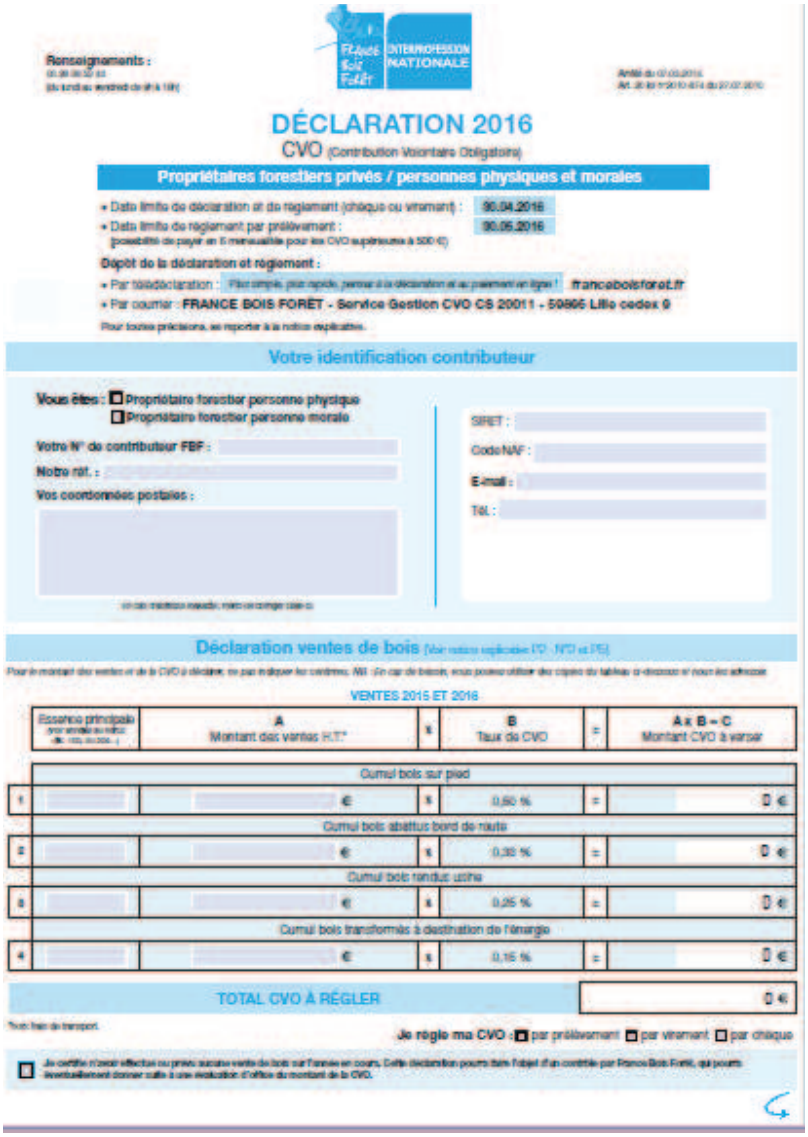
D'une part, seules des actions et non des organismes seront financées par la CVO, et cela en appliquant le **code des marchés publics**. Cela n'exclut pas qu'un organisme forestier, national ou non, bénéficie de l'argent prélevé sur la CVO, mais ce sera toujours dans le but de réaliser une action et après mise en concurrence. La Fédération des Forestiers Privés de France est et sera très vigilante sur cet aspect des choses. Pour elle, chaque euro mis dans la CVO compte !
D'autre part, les régions seront consultées lors de la définition précise des actions nationales et elles pourront aussi proposer leurs propres projets. Ceux-ci seront étudiés et les meilleurs d'entre eux (meilleur rapport qualité prix) seront retenus et financés.

Enfin, si les actions décidées au niveau national semblent insuffisantes, les organisations professionnelles d'une région (ou d'une essence, d'un produit) pourront constituer un groupe de travail interne à l'interprofession nationale et décider **d'actions spécifiques** justifiant, après accord du conseil d'administration, de la levée d'une cotisation complémentaire attachée à cette région, cette essence ou ce produit.

11. Quels intérêts les propriétaires peuvent-ils tirer de ces actions ?
Les propriétaires forestiers peuvent tirer plusieurs avantages de ce programme :
- la formation de ses responsables professionnels, permettra une **meilleure défense** de ses intérêts ;
- la communication bois doit **stimuler les ventes** et faciliter une résorption du stock de bois sur pied ;
- l'outil économique doit conduire à mettre à la disposition du sylviculteur des **données fiables** et exploitables lui permettant de mieux vendre son bois ;
- le propriétaire forestier bénéficiera aussi à plus long terme de l'amélioration de la rentabilité de ses interventions sylvicoles et d'une meilleure défense professionnelle par la communication.

La communication sur la forêt permettra une **prise de conscience** des enjeux liés à la forêt française et à sa sylviculture. Seront ainsi mis en évidence la valorisation des **atouts économiques, sociaux** et **écologiques** de la forêt française, ainsi que le travail méconnu des forestiers, dans le contexte nouveau du changement climatique.

ANNEXE 10



Renseignements :

INTERPROFESSION NATIONALE

DÉCLARATION 2016

CVO (Contribution Volontaire Obligatoire)

Propriétaires forestiers privés / personnes physiques et morales

- Date limite de déclaration et de règlement (chèque ou virement) : 30.04.2016
- Date limite de règlement par prélèvement : 30.05.2016
  (possibilité de payer en 9 mensualités pour les CVO supérieures à 500 €)

Dépôt de la déclaration et règlement :

- Par télédéclaration : Plus simple, plus rapide, passez à la déclaration et au paiement en ligne ! franceboisforet.fr
- Par courrier : **FRANCE BOIS FORÊT - Service Gestion CVO CS 20011 - 59866 Lille cedex 9**

Pour toutes précisions, se reporter à la notice explicative.

Votre identification contributeur

Vous êtes : ☐ Propriétaire forestier personne physique
☐ Propriétaire forestier personne morale

Votre N° de contributeur FBF :

Votre rôt. :

Vos coordonnées postales :

SIRET :

Code NAF :

E-mail :

Tél. :

Déclaration ventes de bois (Voir notice explicative n°2 - N°3 et n°5)

VENTES 2015 ET 2016

	Essence principale	A Montant des ventes H.T.*	x	B Taux de CVO	=	A x B = C Montant CVO à verser
	Cumul bois sur pied					
1		€	x	0,60 %	=	0 €
	Cumul bois abattus bord de route					
2		€	x	0,33 %	=	0 €
	Cumul bois rendus usine					
3		€	x	0,25 %	=	0 €
	Cumul bois transformés à destination de l'énergie					
4		€	x	0,15 %	=	0 €

TOTAL CVO À RÉGLER 0 €

Hors frais de transport.

Je règle ma CVO : ☐ par prélèvement ☐ par virement ☐ par chèque

☐ Je certifie n'avoir effectué ou prévu aucune vente de bois sur l'année en cours. Cette déclaration pourra faire l'objet d'un contrôle par France Bois Forêt, qui pourra éventuellement donner suite à une évaluation d'office du montant de la CVO.

NOUVEAU

Pour recevoir votre attestation de paiement par courrier électronique, veuillez renseigner votre adresse mail : ..... @ .....

☐ Règlement par prélèvement

Vous pouvez effectuer votre règlement par prélèvement en vous connectant sur notre site francebois/forêt.fr, rubrique "CVO" en procédant au préalable à votre télédéclaration (nous avez-vous de votre RIB et de votre N° de contributeur FBF).

☐ Règlement par virement

Joindre à cet envoi le justificatif du virement avec impérativement le N° de contributeur FBF ou le N° de SIRET.

Votre référence doit impérativement être votre N° de contributeur FBF

Notre RIB pour les virements à : Crédit Agricole d'Ile-de-France

IBAN (International Bank Account Number)						
FR76	1820	6002	8060	2868	0641	756
BIC (Bank Identifier Code) : AGRIFRPP882						

Titulaire du compte : France Bois Forêt PROPRIÉTAIRES FORESTIERS - 120 avenue Ledru-Rollin - 75011 PARIS

Vérifié et arrêté à la somme de (en lettres)

Fait à :

Le :

Signature et cachet du propriétaire forestier

Le titulaire

Nom :

Prénom :

Qualité :

☐ Règlement par chèque

N° de chèque

Fait à :

Date

Libellé à l'ordre de France Bois Forêt

Nom, signature et cachet du propriétaire forestier

Le titulaire

Nom

Prénom

Qualité

☐ Je certifie sur l'honneur l'exactitude des renseignements mentionnés ci-dessus. Cette déclaration pourra faire l'objet d'un contrôle par France Bois Forêt, qui pourra éventuellement donner suite à une évaluation d'office du montant de la CVO.

Si la CVO est versée pour votre compte par votre acheteur de bois, merci d'indiquer toutes les informations le concernant :

Nom de l'entreprise, de la coopérative ou personne morale :

N° SIRET :

Ville : Code postal :

Date de la vente : Montant CVO versé : €

Si vous avez sollicité plusieurs acheteurs de bois, utilisez une feuille de papier libre pour mentionner leurs coordonnées et le montant versé ou téléchargez le document sur notre site Internet : francebois/forêt.fr. Joignez ces informations à votre déclaration CVO 2016.

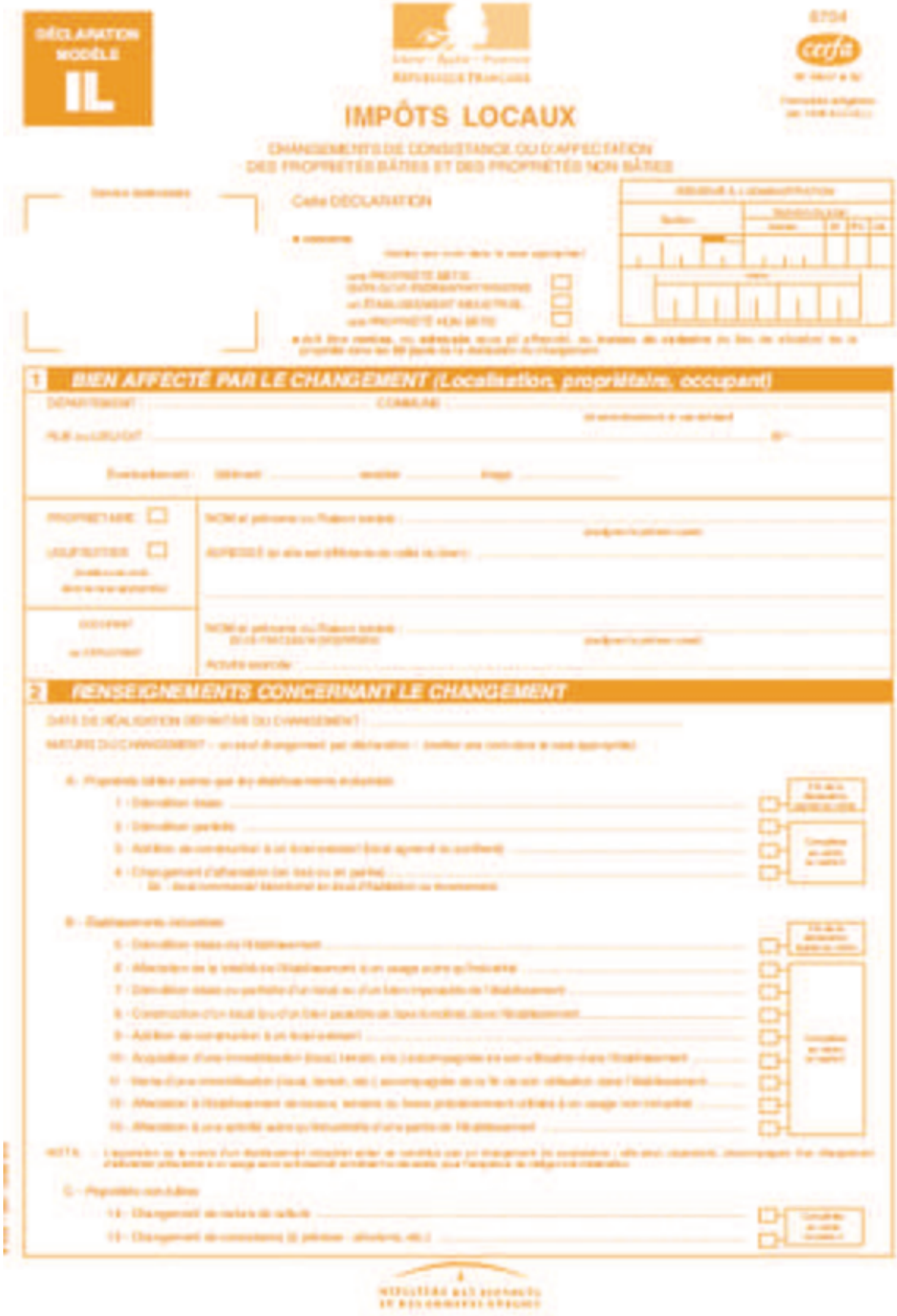
ANNEXE : Références des essences principales de bois

Ref.	FEUILLUS	Ref.	RESINEUX
101	Chêne	201	Douglas
102	Châtaignier	202	Pin maritime
103	Hêtre	203	Pin sylvestre
104	Frêne	204	Epicéa
105	Peuplier	205	Sapin
106	Robinier	206	Sitka
107	Aulne	207	Pin d'Alep
108	Autres feuillus	208	Autres résineux

L'interprofession Nationale France Bois Forêt soutient l'utilisation de la ressource forestière et les multiples usages du matériau bois.

France Bois Forêt - Service Gestion CVO - CS 20011 - 59695 Lille cedex 9 - Tél. 03 28 58 52 48

ANNEXE 11



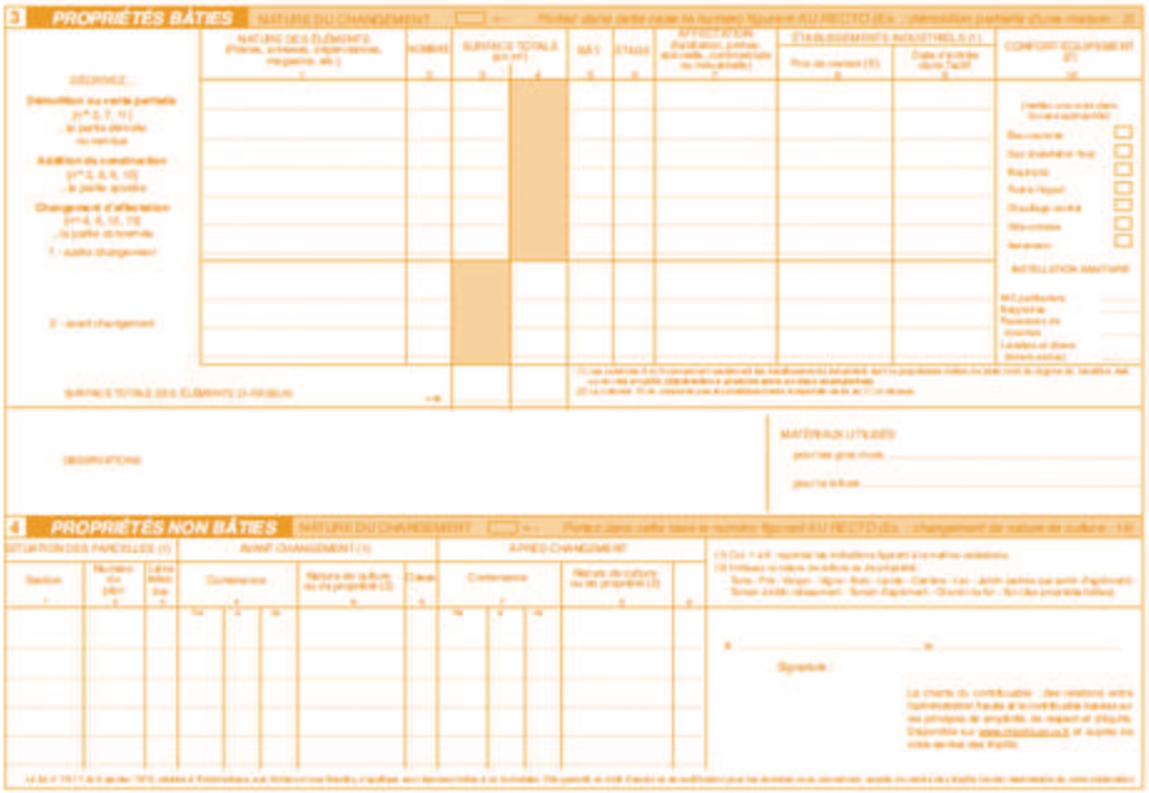
DÉCLARATION
MODÈLE
IL

IMPÔTS LOCAUX

CHANGEMENTS DE CONSISTANCE OU D'AFFECTATION
DES PROPRIÉTÉS BÂTIES ET DES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES

1 BIEN AFFECTÉ PAR LE CHANGEMENT (Localisation, propriétaire, occupant)

2 RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LE CHANGEMENT



3 PROPRIÉTÉS BÂTIES — NATURE DU CHANGEMENT

DÉSIGNEZ...	NATURE DES ÉLÉMENTS (Pièces, annexes, dépendances, magasins, etc.)	NOMBRE	SURFACE TOTALE (en m²)	NIV.	ÉTAGE	AFFECTATION (habitation, publique, commerciale, communauté ou individuelle)	ÉTABLISSEMENTS INDUSTRIELS (1)		CONFORT ÉQUIPEMENT (2)
							Prix de revient (€)	Date d'entrée dans l'actif	
Démolition ou vente partielle (n° 2, 7, 11) ...la partie démolie ou vendue									(inscrire une croix dans la case appropriée)
Addition de construction (n° 3, 8, 9, 10) ...la partie ajoutée									Eau courante
Changement d'affectation (n° 4, 5, 12, 13) ...la partie concernée									Gaz (installation fixe)
1 - après changement									Électricité
									Tout à l'égout
									Chauffage central
2 - avant changement									Téléphone
									Ascenseur
									INSTALLATION SANITAIRE
									WC particulier
									Baignoire
									Douches ou cloisons
									Lavabos et divers (bidets exclus)
SURFACE TOTALE DES ÉLÉMENTS (1-REGEN) →									

(1) Les colonnes 9 et 10 concernent uniquement les établissements industriels qui n'ont pas opté pour le régime de taxation des « locaux-types ». (2) Les colonnes 10 et 11 concernent les établissements industriels visés au 2° du I de l'article 1499.

DÉSIGNATION

MATÉRIAUX UTILISÉS
pour les gros murs
pour la toiture

4 PROPRIÉTÉS NON BÂTIES — NATURE DU CHANGEMENT

SITUATION DES PARCELLES (1)			AVANT CHANGEMENT (1)					APRÈS CHANGEMENT				
Section	Numéro du plan	Lettre indicatrice	Contenance			Nature de culture ou de propriété (2)	Classe	Contenance			Nature de culture ou de propriété (2)	Classe
			ha	a	ca			ha	a	ca		

(1) Col. 1 à 6 : reportez les indications figurant à la matrice cadastrale. (2) Indiquez la nature de culture ou de propriété : Terre - Pré - Verger - Vigne - Bois - Lande - Carrière - Lac - Jardin autres que jardin d'agrément - Terrain d'ordre d'agrément - Terrain d'agrément - Chemin de fer - Sol des propriétés bâties)

A ..... le .....

Signature :

La charte du contribuable : des relations entre l'administration fiscale et le contribuable basées sur les principes de simplicité, de respect et d'équité. Disponible sur www.impots.gouv.fr et auprès de votre service des impôts.

Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés : droit d'accès et de rectification pour les données vous concernant auprès du centre des impôts ou des destinataires de vos déclarations.

ANNEXE 12

Service destinataire

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

@ Internet-DGFiP
cerfa
6707-SD
(05-2016)
N°11998*02

TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON-BÂTIES

EXONÉRATIONS POUR LES PARCELLES COMPORTANT DES PLANTATIONS DE BOIS ET D'OLIVIERS

(Articles 1394 C, 1395-1° bis, 1395-1° ter, 1395 B du Code Général des Impôts)

1. SITUATION DE LA PROPRIÉTÉ

Réservé à l'administration

Département : ..... Commune : ..... |_|_|_|

Numéro de voirie : ..... |_|_|_|_|_|

Rue - lieu-dit : ..... |_|_|_|_|_|

2. DÉSIGNATION DU REDEVABLE DE LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON-BATIES

Réservé à l'administration

►Nom, Prénom ou dénomination sociale (en majuscules) : ..... |_|_|_|_|_|_|

.....

►Adresse : .....

.....

|_|_|_|_|_| Commune : .....

.....

►Nature du droit réel exercé (ex : propriétaire, usufruitier...): ..... |_||_|

3. RENSEIGNEMENTS PORTANT SUR LES NATURES DE CULTURE

►Article 1394 C

1 ☐ Plantation d'oliviers..... Date de la plantation |_|_|_|_|_|_|_|_|

►Article 1395-1° bis du CGI

2 ☐ Régénération naturelle de résineux....Année de la coupe définitive : |_|_|_|_|

Date de constatation de la régénération: |_|_|_|_|_|_|_|_|

3 ☐ Régénération naturelle de feuillus .....Année de la coupe définitive : |_|_|_|_|

Date de constatation de la régénération: |_|_|_|_|_|_|_|_|

►Article 1395-1° ter du CGI

4 ☐ Futaie irrégulière en équilibre de régénération.....Date de constatation de la régénération: |_|_|_|_|_|_|_|_|

►Article 1395 B

5 ☐ Plantation d'arbres truffiers..... Date de la plantation |_|_|_|_|_|_|_|_|

MINISTÈRE DES FINANCES
ET DES COMPTES PUBLICS

4. DÉSIGNATION DES PARCELLES CONCERNÉES

Intercalaire n°|_|_| sur |_|_|

(*Préfixe*)	Section	Numéro de plan	Contenance			Nombre d'arbres plantés
			ha	a	ca	
1		2	3	4	5	6
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|
|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|	|_|_|_|	|_|_|	|_|_|_|_|_|

5. PIÈCES JUSTIFICATIVES À FOURNIR LORS DU DÉPÔT DE LA DÉCLARATION

☐ **Article 1395-1° bis du CGI** : certificat établi au niveau départemental par l'administration chargée des forêts ou par un agent assermenté de l'Office national des forêts attestant de la réussite de l'opération de régénération naturelle.

☐ **Article 1395-1° ter du CGI** : certificat attestant de l'état d'équilibre de régénération de la futaie irrégulière. Ce certificat doit dater de moins d'un an.

►**Indiquez le nombre d'intercalaires (n°4) :** |__|__|

►**Datez et signez** : Les indications consignées sur la présente déclaration sont certifiées exactes par le soussigné.

Désignation du mandataire (1) : .....

Votre n° de téléphone : .....

Votre adresse électronique : .....@.....

À..... **le** ...../...../.....

Signature (1) :

Le formulaire doit être renvoyé au centre des impôts foncier ou au centre des impôts des particuliers territorialement compétent.

(1) Lorsque la déclaration est souscrite par une **personne mandatée** par le propriétaire, le signataire mentionnera ci-dessus ses nom, qualité et adresse.

La loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés s'applique aux données nominatives portées dans ce formulaire. Elle garantit un droit d'accès et de rectification pour ces données auprès du Centre des impôts foncier.

MINISTÈRE DES FINANCES
ET DES COMPTES PUBLICS

ANNEXE 13

FORMULAIRE - IS - Modèle de relevé de souscription en numéraire au capital d'une société d'épargne forestière (SEF) délivré par les SEF à leurs souscripteurs (article 217 terdecies du CGI)

Pour ouvrir droit à l'avantage prévu à l'**article 217 terdecies du CGI**, ce relevé doit être joint, selon le cas, à la déclaration de résultats du souscripteur (**CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZZ quater**).

- Année : .....
- Raison sociale et adresse de la SEF :

.....

- Identité et adresse du souscripteur :

.....

- Nombre et numéros des parts souscrites, montant et date de leur souscription :

.....

- Date et montant des versements effectués au titre de la souscription des parts :

.....

- Le cas échéant, nombre et numéros des titres cédés par le détenteur des parts, montant et date des cessions (1) :

.....

Lorsque les parts cédées au cours d'un exercice ont été souscrites depuis moins de huit ans par le cédant ou lorsque la SEF est dissoute ou cesse de respecter les dispositions prévues à l'article L. 214-121 du Code monétaire et financier (CoMoFI) et de l'article L. 214-123 du CoMoFi à l'article L. 214-125 du CoMoFi, ce relevé ou un duplicata est adressé par la SEF à la direction départementale ou, le cas échéant, régionale des finances publiques du domicile des souscripteurs concernés dans les deux mois suivant l'un de ces événements.

ANNEXE 14

EXONERATION PARTIELLE ISF AU TITRE DE LA DETENTION DE PARTS DE GROUPEMENT FORESTIER

MODELE D'ENGAGEMENT

Je soussigné (*nom, prénom, adresse du gérant*) déclare au nom du groupement forestier (*dénomination, numéro Siret, siège social, RCS*) propriétaire des parcelles en nature de bois et forêts dont la désignation suit :

- …
- … (*lieu de situation, références cadastrales, superficies*)

En vue de permettre à … (*Nom, prénom, adresse*), associé du groupement et porteur des parts n° … à …, de bénéficier de l'exonération au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des ¾ de la valeur vénale de ces parts, ainsi que le permet le dispositif de l'article 885 H du Code général des impôts.

Prendre les engagements suivants :

Choisir entre les options

- D'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de l'exonération l'une des garanties de gestion durable prévue aux articles L 124-1 à L 124-4 et à l'article 313-2 du Code forestier :
    - Plan simple de gestion
    - Règlement type de gestion
    - Code de bonne pratique local
- Soit lorsque, au moment de l'application de l'exonération, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter une telle garantie dans le délai de trois ans et de l'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans précité.
    - Plan simple de gestion
    - Règlement type de gestion
    - Code de bonne pratique local

Dans cette situation, le bénéficiaire s'engage en outre à appliquer le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930, modifié par le décret n° 2007-746 du 9 mai 2007, aux bois et forêts pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.

- Ainsi que celui de reboiser les friches et landes ainsi que, le cas échéant, ses terrains pastoraux.

A ……, le …….

Signature

PROCES-VERBAL D'ASSEMBLEE GENERALE

.....(dénomination sociale)

Groupement forestier au capital de ..... euros

Siège social : .....

N° d'identification ..... ; RCS de .....(ville)

PROCÈS-VERBAL DE L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE *choisir selon le cas* ORDINAIRE *ou* EXTRAORDINAIRE DU ..... (*date*)

L'an deux mille ....., le ....., à ..... heures,

Au siège social de la société, les associés se sont réunis en assemblée générale, sur convocation de la gérance.

La séance est présidée par M. .....(identité, en principe le gérant) en sa qualité d'associé (ou de gérant).

Sont présents :

- M. ....., possédant ..... parts ;

- M. ....., possédant ..... parts ;
- M. ....., possédant ..... parts ;
- etc.

Sont représentés :

- par M. ....., M. ..... possédant ..... parts ;
- par M. ....., M. ..... possédant ..... parts ;

Total : ..... parts.

L'ensemble des associés étant présents ou représentés, le président constate que l'assemblée peut valablement délibérer et prendre ses décisions à la majorité requise.

Le président rappelle l'ordre du jour :

- Souscription des engagements de l'article 793-1-3 ° du CGI afin de permettre aux associés de bénéficier de l'exonération, au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des ¾ de la valeur vénale de ces parts, ainsi que le permet le dispositif de l'article 885 H du Code général des impôts.
- Pouvoir donner au gérant pour accomplir les actes et formalités nécessaires.

Le président dépose sur le bureau de l'assemblée :

- La liste des parcelles détenues par le groupement comportant les lieux de situation, références cadastrales, superficies. Ce document demeurera annexé au présent procès-verbal.
- Le texte des articles 793-1-3 ° du CGI et 885 H du Code général des impôts,
- Le texte des résolutions proposées aux associés.

Tous les associés ont eu communication et connaissance de tous les documents nécessaires à leur information ; ils s'en donnent mutuellement acte.

Le président donne lecture des projets de résolution puis déclare la discussion ouverte.

La discussion a lieu entre les associés, et personne ne demandant plus la parole, le président met successivement aux voix les résolutions suivantes :

PREMIERE RESOLUTION

L'assemble générale déclare prendre les engagements suivants :

Choisir entre les options

- D'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de l'exonération l'une des garanties de gestion durable prévue aux articles L 124-1 à L 124-4 et à l'article 313-2 du Code forestier :
    - Plan simple de gestion
    - Règlement type de gestion
    - Code de bonne pratique local
- Soit lorsque, au moment de l'application de l'exonération, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter une telle garantie dans le délai de trois ans et de l'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans précité.
    - Plan simple de gestion
    - Règlement type de gestion
    - Code de bonne pratique local

  Dans cette situation, le bénéficiaire s'engage en outre à appliquer le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930, modifié par le décret n° 2007-746 du 9 mai 2007, aux bois et forêts pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.
- Ainsi que celui de reboiser les friches et landes ainsi que, le cas échéant, ses terrains pastoraux.

Cette résolution est adoptée à ….

DEUXIEME RESOLUTION

L'assemblée générale confère tous pouvoirs à … (*nom, prénom*) gérant du groupement avec faculté de se substituer toute personne physique de son choix,

A l’effet de signer toutes pièces et tous actes nécessaires à l’accomplissement de la résolution prise ci-dessus et d’une manière générale d’effectuer tout ce qui sera utile et nécessaire afin de permettre aux associés de bénéficier de l’exonération, au titre de l’impôt de solidarité sur la fortune des ¾ de la valeur vénale de ces parts, ainsi que le permet le dispositif de l’article 885 H du Code général des impôts

A la suite de ces opérations, le mandataire sera bien et valablement déchargé de tout ce qu’il aura effectué en vertu du présent mandat et des déclarations du constituant par le seul fait de l’accomplissement de l’opération sans qu’il soit besoin à cet égard d’un écrit spécial.

Cette résolution est adoptée à ….

L'ordre du jour étant épuisé et personne ne demandant plus la parole, le président déclare la séance levée à ..... heures.

De tout ce que dessus, il a été dressé le présent procès-verbal établi sur le registre spécial de la société, qui a été signé, après lecture, par tous les associés et le gérant.

Signatures

ANNEXE 15

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

cerfa
N° 14350*02

BILAN DE LA MISE EN ŒUVRE DU DOCUMENT DE GESTION DURABLE

Arrêté du 23/02/11 mettant en œuvre le décret 2010-523 du 19/05/10 pris en application du 3° du 1 et du 2° du 2 de l'article 793 et de l'article 885 H du code général des impôts et relatif à la mise en œuvre des documents de gestion durable prévus à l'article L.122-3 du code forestier conformément à l'article L.124-1 à 124-4 de ce code.

Avant de remplir cette demande, lisez attentivement la notice d'information
A renvoyer à la direction départementale des territoires et de la mer (DDT(M)) du lieu de situation de votre propriété forestière

IDENTIFICATION ET COORDONNÉES DU BÉNÉFICIAIRE DE L'EXONÉRATION

Nom ou dénomination du groupement forestier : _____

Prénom : _____ ; Date de naissance du bénéficiaire : __ __ /__ __ / __ __ __ __

Adresse : _____

Code postal : |__|__|__|__|__| Commune : _____

Téléphone : |__|__|__|__|__|__|__|__|__|__| ; |__|__|__|__|__|__|__|__|__|__| ; |__|__|__|__|__|__|__|__|__|__|
Domicile *Travail* *Mobile*

Mél : _____

S'il s'agit d'un groupement forestier (compléter également ci-dessous)

N° SIRET : |__|__|__|__|__|__|__|__|__|__|__|__|__|__|

COORDONNÉES DU DÉCLARANT OU DE LA PERSONNE À CONTACTER

Nom : _____

Prénom : _____

Adresse : _____

Code postal : |__|__|__|__|__| Commune : _____

Téléphone : |__|__|__|__|__|__|__|__|__|__| ; |__|__|__|__|__|__|__|__|__|__|
Fixe *Mobile*

Mél : _____

DOCUMENTS DE GESTION DURABLE RELATIFS AUX PARCELLES CONCERNÉES PAR L'EXONERATION

Les parcelles concernées par l'exonération fiscale bénéficient d'une des garanties ou présomptions de gestion durable suivantes :

☐ Plan simple de gestion n° |__|__|__|__|__| agréé le |__|__|__|__|__|__| par le CRPF.

☐ Plan simple de gestion n° |__|__|__|__|__| agréé le |__|__|__|__|__|__| par le CRPF.

☐ Adhésion le |__|__|__|__|__|__| au règlement type de gestion (RTG) proposé par : _____ , approuvé par le CRPF le |__|__|__|__|__|.
(nom du CRPF régional)

☐ Adhésion le |__|__|__|__|__|__| au code de bonnes pratiques sylvicoles (CBPS) :

☐ Zone NATURA 2000 (Veuillez cocher la présente case si existence document objectif (DOCOB), adhésion à une charte, contrat, ou application des articles L.122-7 et L.122-8 du code forestier.

LISTE DES COUPES ET TRAVAUX OBLIGATOIRES PRÉVUS ET RÉALISES SUR LES DIX DERNIÈRES ANNÉES							
Année prévisionnelle de réalisation des coupes ou travaux	Année de réalisation effective des coupes ou travaux	Commune de situation et lieu-dit	Numéro de parcelle forestière	Nature de la coupe ou type de travaux	Surface ou taux de prélèvement prévus de l'intervention en coupe ou en travaux (en nombre de tiges, volume ou surface terrière)	Surface ou taux de prélèvement réalisés de l'intervention en coupe ou en travaux (en nombre de tiges, volume ou surface terrière)	Observations

RÉFÉRENCES DU CERTIFICAT D'EXONÉRATION FISCALE ETABLI PAR LA DIRECTION DÉPARTEMENTALE

☐ Certificat Monichon n° _____ établi le |__|__|__|__|__|__| par le Directeur départemental des territoires et de la mer.

☐ Certificat ISF n° _____ établi le |__|__|__|__|__|__| par le Directeur départemental des territoires et de la mer.

MENTIONS LÉGALES

La loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés s'applique à ce formulaire. La fourniture des données qu'il contient est obligatoire. La loi vous donne droit d'accès et de rectification pour les données vous concernant, en vous adressant au service auquel vous adressez ce formulaire.

COMMENTAIRES DU DÉCLARANT

_____

_____

_____

_____

_____

_____

ENGAGEMENTS ET SIGNATURE

Je soussigné (nom et prénom du représentant légal) : _____

- **certifie avoir pouvoir pour représenter le déclarant dans le cadre de la présente formalité ;**
- **certifie l'exactitude de l'ensemble des informations fournies dans le présent formulaire.**

Fait le |__|__|/|__|__|/|__|__|__|__| ***Signature***

RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION
À L'USAGE DU MINISTÈRE EN CHARGE DE LA FORET – NE RIEN INSCRIRE DANS CETTE SECTION

N° DOSSIER : _____ ; DATE DE RÉCEPTION : |__|__|/|__|__|/|__|__|__|__|

Calcul des taux de réalisation en % :

Surface des coupes réalisées / Surface des coupes prévues : _____

Surface des travaux sylvicoles réalisés / Surface des travaux sylvicoles prévus : _____

ANNEXE 16

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

cerfa

N° 51764#01

NOTICE D'INFORMATION ASSOCIÉE AU FORMULAIRE CERFA N°14350

CETTE NOTICE PRÉSENTE LES PRINCIPAUX POINTS DE LA RÉGLEMENTATION.
*LISEZ-LA AVANT DE REMPLIR LE BILAN DE LA MISE EN ŒUVRE DU DOCUMENT DE GESTION DURABLE (CF CERFA N° 14350*02)*
SI VOUS SOUHAITEZ DAVANTAGE DE PRÉCISIONS, VEUILLEZ CONTACTER LA DIRECTION DÉPARTEMENTALE DES TERRITOIRES ET DE LA MER DU LIEU DE SITUATION DE VOTRE PROPRIÉTÉ FORESTIÈRE.

Rappel du dispositif réglementaire de référence

Le Bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable est conforme à l'arrêté du Ministre chargé des forêts du 23 février 2011 pris en application du décret n° 2010-523 du 19 mai 2010 pris pour l'application du 3° du 1 de l'article 793 et du 2° du 2 de l'article 885 H du code général des impôts et relatif à la mise en œuvre des documents de gestion durable prévus à l'article L.122-3 du code forestier conformément aux articles L.124-1 à L. 124-4 de ce code.

Qui doit produire ce bilan de gestion ?

Ce bilan doit être fourni depuis le 21 mai 2010 par les propriétaires forestiers ayant bénéficié :

- **d'une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit (donation ou succession) concernant des terrains en nature de bois et forêts**

ou

- **d'une exonération partielle en matière d'impôt de solidarité sur la fortune concernant ce même type de terrains.**

Rappel de vos engagements

Le bilan doit être produit tous les dix ans à compter de la date de bénéfice de l'exonération, étant précisé que le bénéficiaire de l'exonération partielle dispose d'un délai de six mois à compter de la date d'échéance du délai de dix ans pour adresser ce bilan à la direction départementale des territoires et de la mer concernée (DDTM). Pour les engagements faisant suite à une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, les bilans de mise en œuvre sont à fournir à compter du 21 mai 2020, soit pour les engagements prenant effet à compter du 21 mai 2010.

Formulaire à compléter

Demande

Vous devez renseigner le bilan de gestion et le transmettre à la DDT(M) du lieu de situation de votre propriété forestière. Dans le cas de parcelles situées sur plusieurs départements, la transmission est à effectuer à la direction départementale correspondant au département où la surface forestière est la plus importante.

IMPORTANT : Le formulaire doit être complété en toutes ses rubriques. Il doit être daté et signé avant d'être transmis.

ATTENTION : Le dépôt du bilan de gestion ne vaut, en aucun cas, comme preuve de la satisfaction de votre engagement de gestion durable de votre propriété forestière au titre des articles 793 et 885 H du code général des impôts.

Identification et coordonnées du bénéficiaire de l'exonération

Vous devez compléter l'ensemble de vos informations personnelles (nom, prénoms, adresse, numéro de téléphone, adresse mail).

Coordonnées du déclarant ou de la personne à contacter

Dans le cas d'un groupement forestier, le déclarant, a priori le gérant du groupement pour le compte des propriétaires bénéficiaires de l'exonération d'impôt, doit compléter le n°SIRET du groupement. La personne à contacter est celle qui sera en mesure de fournir à l'administration toutes informations sur les données insérées dans le bilan de gestion et plus généralement sur la gestion de la forêt concernée. Cela peut être au premier chef le propriétaire bénéficiaire de l'exonération, mais aussi une personne de confiance (par exemple membre de la famille, proche, gestionnaire forestier) qui l'aura assisté dans la production du bilan de gestion.

Documents de gestion durable relatifs aux parcelles concernées par l'exonération

Doivent être renseignées les données relatives aux documents de gestion durable qui ont été en vigueur sur les parcelles concernées par l'engagement pendant la période considérée, il peut donc y en avoir plusieurs sur la période. Dans ce cas, vous devez indiquer les identifiants de chacun des documents concernés.

Liste des coupes et travaux obligatoires prévus et réalisés sur les dix dernières années

La liste des parcelles concernées par le bilan figure dans le certificat fourni par la DDT(M) attestant que le terrain en nature de bois et de forêt est susceptible de gestion durable. Pour les parcelles faisant l'objet d'un PSG, ce sont les coupes et travaux obligatoires mentionnés comme tels dans le document de gestion qui doivent être listés. Si le propriétaire a réalisé des coupes ou travaux considérés comme facultatifs dans le document de gestion, il peut les mentionner (de préférence en annexe, sur une copie de la page 2 par exemple) s'il estime que ces coupes et travaux apportent un éclairage pertinent à sa stratégie de gestion.

Vos obligations

Vous vous êtes engagé à réaliser toutes les actions de gestion dans votre forêt en conformité avec votre document de gestion durable.

Dans ce bilan, vous devez donc :

- mentionner l'ensemble des coupes et travaux obligatoires prévus par votre PSG réalisés dans votre forêt pendant la période concernée par votre document de gestion.
- pour les forêts couvertes par un document de gestion durable ne comportant pas explicitement de programmes de coupes et travaux (RTG, CBPS), vous devez mentionner l'ensemble des coupes et travaux réalisés sur les parcelles couvertes par l'engagement pendant la période de 10 ans considérée.

ATTENTION : N'oubliez pas de dater et signer votre bilan de mise en œuvre.

Suite de la procédure

Ce bilan fera l'objet d'un contrôle administratif et, le cas échéant, d'un contrôle sur place. Les contrôles portent sur les superficies et les couverts, sur les engagements liés au document de gestion durable, notamment le respect des bonnes pratiques sylvicoles, la réalisation des coupes, des travaux forestiers et autres actions prévues. le cas échéant, dans votre document de gestion.

Les contrôles diffèrent selon la nature du document de gestion durable couvrant la forêt concernée

IMPORTANT : Cas de mutations postérieures à l'entrée en vigueur de l'engagement : les contrôles de mise en œuvre des documents de gestion durable visent les surfaces forestières ayant fait l'objet d'un engagement trentenaire de gestion durable.

Ainsi, concernant l'ISF, vous ne pouvez plus bénéficier d'exonération fiscale après avoir vendu votre forêt à un tiers. Par contre, si vous vous êtes porté acquéreur d'une forêt ayant fait l'objet d'un engagement par les propriétaires précédents, vous êtes tenu par les engagements pris jusqu'à leur terme, et ce que vous soyez ou non bénéficiaire d'avantages fiscaux à ce titre.