



Fiscalité forestière : tour d'horizon

(impôt sur le revenu, impôts locaux, traitement des revenus d'exploitation, impôt sur la fortune immobilière, droits de mutation et plus-values)

I. Fiscalité de la propriété forestière

A. Fiscalité de l'investissement forestier

Les personnes physiques qui, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, réalisent des opérations forestières peuvent bénéficier d'avantages fiscaux, qui prennent la forme de réductions d'impôt ou de crédits d'impôt selon la nature des opérations.

Initialement applicables aux opérations réalisées jusqu'au 31 décembre 2020, ces dispositifs devraient être reconduits jusqu'au **31 décembre 2024** par la loi de finances rectificative pour 2020.

1. Acquisition forestière - Article 199 decies H du Code général des impôts

Les acquisitions de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser (dans un délai de trois ans) ouvrent actuellement droit à une **réduction d'impôt lorsque ces acquisitions n'excèdent pas quatre hectares et permettent d'agrandir une unité de gestion pour porter sa superficie à plus de quatre hectares.**

La loi de finances rectificative pour 2020 maintiendrait et aménagerait le dispositif, notamment en **transformant la réduction d'impôt en crédit d'impôt**, la différence entre les deux résidant dans le fait que, contrairement à la réduction d'impôt, le fait pour le crédit d'impôt d'être supérieur au montant de l'impôt éventuellement dû donnerait lieu à un remboursement par les services fiscaux.

L'acquéreur doit s'engager à conserver les terrains pendant **quinze ans** et à leur appliquer, pendant la même durée, **un plan simple de gestion agréé par le centre régional de la propriété forestière** (ou, selon la surface totale des terrains possédés par l'intéressé, un autre document de gestion durable prévu par le Code forestier).

La réduction d'impôt concerne également les **souscriptions ou acquisitions en numéraire de parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière** qui ont pris l'engagement de gérer **pendant quinze ans** les bois et forêts dont ils sont propriétaires conformément à un plan simple de gestion agréé ou à un règlement type de gestion approuvé. Ces parts doivent être conservées **jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant la date de leur souscription ou acquisition.**

L'avantage fiscal est accordé **au titre de l'année de réalisation de l'investissement**. Il est égal à **18 %** du prix d'acquisition des terrains ou du prix d'acquisition ou de souscription des parts (**60 %** seulement de ce prix pour les parts de sociétés d'épargne forestière).

Le montant des dépenses est actuellement retenu dans un **plafond annuel de 5.700 euros** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée, et de **11.400 euros** pour des personnes mariées ou pacsées, soumises à une imposition commune. Ces plafonds annuels pourraient en outre être rehaussés par la loi de finances rectificative pour 2020, et ainsi respectivement portés à **12.500 et 28.000 euros**.

Une reprise de cet avantage est opérée lorsque le contribuable, le groupement ou la société ne respecte pas ses engagements (de conservation ou de gestion). Il en est de même en cas de dissolution du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière, ou lorsque cette dernière n'exerce pas une activité conforme à son objet. La reprise est effectuée au titre de l'année au cours de laquelle le manquement est intervenu.

2. Travaux forestiers - *Article 200 quindecies du Code général des impôts*

Les travaux forestiers réalisés, **depuis le 1^{er} janvier 2014**, par des personnes physiques, des groupements forestiers ou des sociétés d'épargne forestière ouvrent droit à un **crédit d'impôt**, à condition d'être effectués dans une propriété constituant une unité de gestion d'au moins **dix hectares** d'un seul tenant ou dans une propriété regroupée au sein d'une organisation de producteurs.

Il en est de même des travaux forestiers réalisés, **depuis le 1^{er} janvier 2016**, par un groupement d'intérêt économique et environnemental forestier (GIEEF) dont le contribuable est membre directement ou indirectement par l'intermédiaire d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne forestière. Aucun seuil plancher de surface n'est exigé lorsque les travaux sont réalisés par une personne physique, un groupement forestier, une société d'épargne forestière ou un GIEEF dans une propriété intégrée dans un GIEEF ou appartenant à un tel groupement.

Les personnes physiques doivent s'engager à conserver la parcelle concernée **jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle des travaux** et à lui appliquer, pendant la même durée, l'une des **garanties de gestion durable prévues par le Code forestier**.

Les associés des groupements forestiers et des sociétés d'épargne forestière doivent prendre l'engagement de conserver leurs parts **jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle des travaux**, et le groupement ou la société l'engagement de conserver la parcelle concernée pendant huit ans et de lui appliquer une garantie de gestion durable.

Les membres des GIEEF doivent s'engager à rester membres du groupement **jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle des travaux** et ces mêmes membres ou le GIEEF, si la propriété lui appartient, doivent s'engager à conserver la parcelle concernée **pendant huit ans en lui appliquant une garantie de gestion durable**.

L'avantage fiscal est accordé au titre de l'année du paiement des travaux. Il est en principe égal à **18 %** du montant de ces travaux (ou de la fraction de ce montant correspondant aux droits du contribuable dans le groupement ou la société qui a réalisé les travaux).

Toutefois, le taux est porté à **25 %** pour les adhérents à une organisation de producteurs et pour les membres d'un GIEEF.

Le montant des travaux est actuellement retenu dans un **plafond annuel de 6.250 euros** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée, et de **12.500 euros** pour des personnes mariées ou pacsées, soumises à une imposition commune. Ces plafonds annuels pourraient en outre être doublés par la loi de finances rectificative pour 2020, et ainsi respectivement portés à **12.500 et 25.000 euros**.

La fraction excédentaire des dépenses peut être **reportée sur les quatre années** (ou huit années en cas de sinistre forestier) suivant celle du paiement des travaux et dans la même limite.

B. Propriété forestière et impôts locaux

Les bois et forêts sont assujettis à la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

Il existe cependant un certain nombre **d'exonérations temporaires** ci-après listées :

Biens concernés	Taux de l'exonération	Durée de l'exonération
Terrainsensemencés, plantés ou replantés en bois <i>Article 1395, 1° du Code général des impôts</i>	100 %	10 ans pour les peupleraies 30 ans pour les résineux 50 ans pour les feuillus et autres bois
Terrains boisés en nature de futaies ou de taillis sous futaie, autres que les peupleraies, ayant fait l'objet d'une régénération naturelle <i>Article 1395, 1° bis du Code général des impôts</i>	100 %	30 ans pour les résineux 50 ans pour les feuillus et autres bois
Terrains boisés présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération <i>Article 1395, 1° ter du Code général des impôts</i>	25 %	15 ans (renouvelable)
Terrains plantés en arbres truffiers <i>Article 1395 B, II du Code général des impôts</i>	100 %	50 ans
Terrains situés dans un site Natura 2000 gérés dans le cadre d'un contrat ou d'une charte Natura 2000 <i>Article 1395 E du Code général des impôts</i>	100 %	5 ans

C. Traitement fiscal des revenus d'exploitation forestière - Article 76 du Code général des impôts

Sauf lorsqu'ils sont dégagés par une société soumise à l'impôt sur les sociétés, les produits de l'exploitation forestière (vente de coupes de bois, etc.) relèvent de la catégorie des **bénéfices agricoles**.

Ils ne sont cependant pas directement soumis à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux mais sont soumis à un forfait cadastral annuel, calqué sur la taxe foncière, laquelle fait comme indiqué ci-dessus l'objet de nombreuses exonérations. Le taux d'imposition, quoique variable, est donc **en général très faible**.

D. Propriété forestière et impôt sur la fortune immobilière - Article 976 du Code général des impôts

Lorsqu'ils ne constituent pas des actifs professionnels susceptibles d'être **exonérés en totalité**, les bois, forêts et parts de groupements forestiers bénéficient d'une exonération partielle à concurrence des **trois quarts de leur valeur** sous les conditions fixées pour l'exonération des droits de succession :

- Engagement d'appliquer une des garanties de gestion durable pendant trente ans ;
- Production du certificat du directeur départemental des territoires et d'un bilan de mise en œuvre du document de gestion durable ; et,
- **Pour les parts de groupements forestiers acquises à titre onéreux**, délai de détention minimum de deux ans et engagement de reboiser friches et landes dans les cinq ans.

II. Fiscalité de la disposition de biens forestiers

A. Disposition à titre gratuit de biens forestiers (donations et successions)

1. Bois et forêts - Articles 777, 793, 2-2° et 1840 G du Code général des impôts

Les transmissions à titre gratuit intéressant les propriétés en nature de bois et forêts sont exonérées de droits, à concurrence **des trois quarts de leur montant**, à condition :

- Que les parties produisent un **certificat du directeur départemental des territoires** (ou directeur départemental des territoires et de la mer dans les départements du littoral) 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 L.313-2 du Code forestier ; et,
- Qu'elles prennent pour elles et leurs ayants cause **l'engagement d'appliquer pendant trente ans à ces bois et forêts l'une des garanties de gestion durable précitées** ou, si au moment de la mutation aucune garantie de gestion durable n'est appliquée, de **présenter une telle garantie dans le délai de trois ans** à compter de la mutation et de l'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans.

Le bénéficiaire de l'exonération doit en outre produire, **tous les dix ans** à compter de la date du dépôt de la déclaration de succession (ou de la signature de l'acte de la donation), un bilan de la mise en œuvre du document de gestion durable (**article 281 H bis de l'annexe III du Code général des impôts**).

Le quart de la valeur des bois et forêts transmis restant assujéti aux droits de mutation à titre gratuit sera soumis à un taux variant **entre 5 et 60 %** en fonction du lien de parenté entre les parties et de la valeur transmise, **sous réserve d'un certain nombre d'abattements** (100.000 euros en cas de transmission du parent à l'enfant, etc.).

2. Parts de groupements forestiers et de sociétés d'épargne forestière - Article 793, 1-3° du Code général des impôts

Les parts de groupements forestiers bénéficient d'un régime d'exonération similaire à celui qui est prévu en faveur des bois et forêts, sous réserve des particularités suivantes :

- L'exonération ne s'applique que si les parts acquises sont détenues **depuis plus de deux ans** par le donateur ou par le défunt ;
- L'engagement d'appliquer aux bois une **garantie de gestion durable** est souscrit par le groupement qui s'engage en outre à reboiser ses friches et landes **dans un délai de cinq ans** ;
- L'exonération partielle est limitée à la fraction de la valeur nette des parts correspondant aux biens directement liés à l'objet de ces groupements (bois et forêts, friches et landes, terrains pastoraux et sommes déposées sur un Compte d'Investissement Forestier et d'Assurance) ;
- Les parts de sociétés d'épargne forestière sont **assimilées fiscalement aux parts de groupements forestiers**. Les transmissions à titre gratuit de ces parts peuvent donc bénéficier du régime d'exonération partielle prévu pour les parts de groupements forestiers ; et,
- Le régime peut se cumuler avec celui prévu en faveur des transmissions de parts ou actions de société (**Pacte Dutreil**), dès lors que l'ensemble des conditions prévues par chacun des dispositifs est rempli. L'exonération partielle s'applique alors sur la fraction de valeur restant taxable en vertu de l'autre régime.

B. Disposition à titre onéreux de biens forestiers (cession)

1. Cession de bois et forêts - Articles 150 U, 150 VC, 150 VF, 200 B et 1609 nonies G du Code général des impôts

La cession de bois et forêts à titre onéreux est soumise à l'impôt sur les plus-values immobilières. À ce titre, la mutation est **totaleme nt exonérée d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux** :

- Si le prix de cession est inférieur ou égal à 15.000 euros ; ou,
- Dans l'hypothèse où le prix de cession serait supérieur à 15.000 euros, après trente années de détention.

L'assiette de l'impôt porte à la fois sur le sol et sur les peuplements, ces derniers étant considérés comme des immeubles par destination.

Un abattement pour durée de détention s'applique sur cette assiette pour chaque année de détention au-delà de la cinquième année comme suit :

- Pour l'impôt sur le revenu, l'abattement est de 6 % par année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt-et-unième, et de 4 % au terme de la vingt-deuxième année de détention. **L'impôt sur le revenu se trouve donc totalement exonéré au terme de la vingt-deuxième année de détention ;** et,
- Les prélèvements sociaux font l'objet d'un abattement de 1,65 % au-delà de la cinquième année jusqu'à la vingt-deuxième année, puis de 1,60 % pour la vingt-deuxième année, et enfin de 9 % au-delà de la vingt-deuxième année. **Les prélèvements sociaux sont donc totalement exonérés au terme de trente années de détention.**

La plus-value nette ainsi obtenue peut même en matière forestière bénéficier d'un **abattement supplémentaire**, qui consiste en un forfait, lequel ne s'appliquera cependant **que sur la base soumise à l'impôt sur le revenu**, et non sur celle soumise aux prélèvements sociaux.

Lorsqu'une **personne physique** (à l'exclusion donc des groupements forestiers) cède des bois et forêts, l'impôt peut ainsi être diminué d'un abattement correspondant à 10 euros par hectare de forêt cédé et par année de détention.

Les plus-values nettes déterminées après application de ces abattements de droit commun et spécifique sont soumises **à l'impôt sur le revenu au taux de 19 % et aux prélèvements sociaux au taux de 17,2 %.**

Si la plus-value nette afférente à l'impôt sur le revenu est **supérieure à 50.000 euros**, trouvera également à s'appliquer une taxe supplémentaire.

Elle est calculée de la manière suivante :

Montant de la plus-value imposable	Montant de la taxe
De 50.001 à 60.000 euros	$PV \times 2 \% - [(60.000 - PV) \times 1/20]$
De 60.001 à 100.000 euros	$PV \times 2 \%$
De 100.001 à 110.000 euros	$PV \times 3 \% - [(110.000 - PV) \times 1/10]$
De 110.001 à 150.000 euros	$PV \times 3 \%$
De 150.001 à 160.000 euros	$PV \times 4 \% - [(160.000 - PV) \times 15/100]$
De 160.001 à 200.000 euros	$PV \times 4 \%$
De 200.001 à 210.000 euros	$PV \times 5 \% - [(210.000 - PV) \times 20/100]$
De 210.001 à 250.000 euros	$PV \times 5 \%$
De 250.001 à 260.000 euros	$PV \times 6 \% - [(260.000 - PV) \times 25/100]$
À partir de 260.000 euros	$PV \times 6 \%$

2. Cession de parts de groupements forestiers et de sociétés d'épargne forestière

a. Par une personne physique - Articles 150-0 A à 150-0 E, 150 UB du Code général des impôts

Les groupements forestiers relèvent obligatoirement de l'impôt sur le revenu. Les sociétés d'épargne forestière sont pour leur part imposables à l'impôt sur le revenu, mais ont la faculté d'opter pour l'impôt sur les sociétés. Le régime de taxation **variera alors selon le régime fiscal de la société dont les parts sont cédées.**

En cas de cession de parts de groupements forestiers et de sociétés d'épargne forestière soumises à l'impôt sur le revenu, la prépondérance immobilière de la société est retenue lorsque son actif est, à la clôture des trois exercices précédant la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits immobiliers non affectés à l'exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale de la société.

Dès lors qu'il est limité au secteur forestier, l'actif des groupements forestiers et des sociétés d'épargne forestière est en général **majoritairement constitué de bois et forêts.**

Ainsi, les cessions occasionnelles de parts de sociétés à prépondérance immobilière relevant de l'impôt sur le revenu sont **soumises au régime classique de la plus-value immobilière dans les mêmes conditions qu'en cas de cession directe de bois et forêts.**

Le délai de détention est décompté à partir de la date d'acquisition ou de souscription des parts.

Le contribuable **ne bénéficie cependant pas de l'exonération prévue lorsque le prix de cession est inférieur ou égal à 15.000 euros.**

L'abattement spécifique de 10 euros par année de détention et par hectare **profite à l'associé cédant en proportion des parts cédées.**

En cas de cession de parts de sociétés d'épargne forestière soumises à l'impôt sur les sociétés, l'opération est imposable au titre des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux.

Par principe s'appliquera **le prélèvement forfaitaire unique au taux global de 30 %** (composé de 12,8 % d'impôt sur le revenu et de 17,2 % de prélèvements sociaux), sans abattement.

Par exception, autrement dit **sur option du cédant, l'opération sera soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu**, à condition toutefois que les titres aient été acquis ou souscrits avant le 1^{er} janvier 2018.

Dans cette hypothèse, un abattement pour durée de détention s'applique, égal à :

- 50 % du montant des gains nets lorsque la détention a duré au moins deux ans avant la cession ; ou,

- 65 % du montant des gains nets lorsque la détention a duré au moins huit ans.

Deux dispositifs existent en outre qui prévoient des abattements spécifiques :

- En cas de cession de titres d'une PME souscrits ou acquis dans les dix ans de sa création et en tout état de cause avant le 1^{er} janvier 2018, l'abattement pour durée de détention est renforcé : il est de 50 % du montant des gains nets lorsque la détention avant cession a duré au moins un an et moins de quatre ans, de 65 % lorsqu'elle a duré entre quatre et huit ans, et de 85 % au-delà de huit années de détention ; ou,
- En cas de cession motivée par le départ en retraite du dirigeant et réalisée entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2022, l'opération pourra bénéficier d'un abattement fixe de 500.000 euros pratiqué sur le gain net.

La durée de détention est décomptée à partir de la date d'acquisition ou de souscription des parts.

L'opération est également soumise aux prélèvements sociaux au taux de 17,2 % (aucun abattement applicable).

La taxe supplémentaire sur certaines plus-values immobilières visée supra ne s'applique pas en cas de cession de titres d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

b. Par une personne morale - *Articles 39 duodecimes et 151 septies du Code général des impôts*

Si les parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière sont inscrites à l'actif du bilan d'une société assujettie à l'impôt sur les sociétés, le montant de la plus-value sera rattaché au bénéfice imposable et imposé comme tel.

Si en revanche elles sont inscrites à l'actif d'une entité assujettie à l'impôt sur le revenu, leur cession sera imposée au titre des plus-values professionnelles au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Il existe cependant dans cette seconde hypothèse de nombreux cas d'exonération en fonction de certains seuils de recettes qui conduisent généralement à une exonération intégrale de l'opération lorsque l'entité cédante réalise un chiffre d'affaires annuel inférieur à 250.000 euros hors taxes, et à une exonération partielle lorsqu'il est inférieur à 350.000 euros hors taxes.

- TABLE DES MATIÈRES -

I. Fiscalité de la propriété forestière.....	1
A. <u>Fiscalité de l'investissement forestier</u>	1
1. <u>Acquisition forestière</u>	1
2. <u>Travaux forestiers</u>	2
B. <u>Propriété forestière et impôts locaux</u>	3
C. <u>Traitement fiscal des revenus d'exploitation forestière</u>	4
D. <u>Propriété forestière et impôt sur la fortune immobilière</u>	4
II. Fiscalité de la disposition de biens forestiers.....	4
A. <u>Disposition à titre gratuit de biens forestiers (donations et successions)</u>	4
1. <u>Bois et forêts</u>	4
2. <u>Parts de groupements forestiers et de sociétés d'épargne forestière</u>	5
B. <u>Disposition à titre onéreux de biens forestiers (cession)</u>	5
1. <u>Cession de bois et forêts</u>	5
2. <u>Cession de parts de groupements forestiers et de sociétés d'épargne forestière</u>	7
a. <u>Par une personne physique</u>	7
b. <u>Par une personne morale</u>	8