



Parcelles boisées sinistrées : la fin de la tentation du solaire

Les propriétaires de forêts dévastées par la tempête Klaus en janvier 2009 ont pu être tentés de remplacer leurs arbres par des panneaux solaires. Deux instructions administratives ont mis un terme à leur tentation de créer des fermes solaires.

Ces instructions précisent que la destination forestière de ces parcelles doit être maintenue ; elles assouplissent provisoirement les conditions pour bénéficier des régimes fiscaux de faveur en matière de droits d'enregistrement et d'ISF.

L'article 793, 2, 2°, du Code général des impôts (CGI) indique que « sont exonérées de 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 ». La même exonération est applicable en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) (1). Ces avantages fiscaux, plus communément appelés « Serot Monichon », sont soumis au respect d'un certain nombre d'engagements que doit respecter le contribuable (I), sous peine de remise en cause. Afin de ne pas fra-

giliser davantage la filière bois-forêt, déjà traumatisée par un ouragan en décembre 1999, puis remise à l'épreuve en janvier 2009, l'administration fiscale a provisoirement assoupli les conditions pour bénéficier des régimes fiscaux de faveur après que la loi d'orientation sur la forêt du 9 juillet 2001 (2) a assoupli les sanctions du non-respect des engagements pris par le contribuable (II).

I – CONDITIONS DE L'EXONÉRATION PARTIELLE DES BOIS ET FORÊTS AU TITRE DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET D'ISF

Les contribuables qui entendent bénéficier d'une exonération partielle de droits d'enregistrement ou d'ISF doivent tout d'abord produire à l'administration fiscale un certificat du directeur départemental chargé de la forêt attestant que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du Code forestier (A). Ils doivent ensuite prendre pour eux et leurs ayants cause un engagement (B). Ces deux conditions doivent être remplies au moment de la donation, de la déclaration de succession ou d'ISF. À défaut, l'exonération partielle doit être refusée, nonobstant la production ultérieure des documents et engagements prescrits (3). Toutefois, l'administration fiscale ne se refuse pas à examiner les cas particuliers (4).

A – Les garanties de gestion durable de l'article L. 8 du Code forestier

Le Code forestier énumère les forêts qui présentent des garanties de gestion durable. Il s'agit principalement des forêts publiques relevant du régime forestier, gérées conformément à un document d'aménagement et des forêts privées gérées conformément à un plan simple de gestion agréé, ou à un règlement type de gestion approuvé et dont le propriétaire adhère à un organisme de gestion et d'exploitation en commun ou confie la gestion à l'Office national des forêts (ONF) ou à un expert forestier agréé. D'autres forêts sont présumées présenter des garanties de gestion durable. Il s'agit de celles dont le propriétaire respecte, pendant une durée d'au moins dix ans, le code des bonnes pratiques sylvicoles localement applicable auquel il a adhéré.

Ces documents de gestion doivent bien entendu être conformes à la planification régionale dont ils relèvent. Cette planification régionale est élaborée par les commissions régionales de la forêt et des produits forestiers et arrêtée par le ministre chargé des forêts, après avis des conseils régionaux et consultation des conseils généraux (5).

De façon temporaire, il est prévu que des certificats attestant que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du Code fores-

tier pourront être délivrés par les directions départementales chargées de la forêt pour des parcelles sinistrées par la tempête de janvier 2009 à condition que le bénéficiaire s'engage à nettoyer la parcelle et à reconstituer le peuplement forestier dans les cinq ans suivant la délivrance dudit certificat (6).

B – Engagement trentenaire et mutations successives

Le contribuable qui entend bénéficier du régime de faveur doit par ailleurs prendre, pour lui et ses ayants cause, l'engagement, savoir :

- soit d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts l'une des garanties de gestion durable ;
- soit, lorsque, au moment de la demande, 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 mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans précité une telle garantie.

Cet engagement doit obligatoirement être pris dans l'acte de donation ou dans la déclaration de succession ou d'ISF ou dans un document qui lui est indivisiblement annexé. Il ne peut être pris postérieurement (7).

En cas de mutations successives, chaque mutation bénéficiant de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit a pour conséquence de faire courir un nouveau délai de trente ans pendant lequel les biens doivent satisfaire aux obligations ci-dessus analysées, sans pour autant mettre fin à l'engagement pris par le précédent propriétaire et qui ne serait pas arrivé à son terme. Faire courir le délai de trente ans uniquement à partir de la première mutation ayant bénéficié d'un régime de faveur viderait de son sens le dispositif mis en place en supprimant toute obligation d'exploitation régulière dans l'hypothèse où une mutation interviendrait à une époque proche de l'expiration

du premier engagement. En d'autres termes, chaque nouvelle demande de régime de faveur formulée lors d'une mutation fait courir un nouveau délai de trente ans, de sorte que plusieurs périodes trentenaires peuvent se chevaucher.

Ce régime de faveur est garanti par une inscription d'hypothèque légale prise au profit du Trésor public, ayant effet jusqu'à l'expiration du délai trentenaire, en application de l'article 1929-3 du CGI. Cette inscription est destinée à garantir le recouvrement des droits complémentaires et supplémentaires éventuellement exigibles par suite de la déchéance du régime de faveur.

II – REMISE EN CAUSE DU RÉGIME DE FAVEUR ET ASSOUPLISSEMENT DES SANCTIONS

Les sanctions du non-respect de l'engagement trentenaire ont été assouplies par la loi d'orientation sur la forêt de 2001 (A), puis la doctrine fiscale les a encore assouplies après la tempête de janvier 2009 (B).

A – L'assouplissement par la loi

L'inobservation du document de gestion durable, constaté par un procès-verbal dressé par les agents de la direction départementale en charge de la forêt, entraîne la déchéance du régime de faveur ci-dessus analysé.

En cas de rupture de l'engagement trentenaire, l'exonération accordée fait l'objet d'une reprise. L'ancien article 1840 G bis du CGI prévoyait que la reprise portait sur la totalité des droits qui auraient dû être acquittés, quand bien même la rupture de l'engagement portait sur une partie des biens ayant fait l'objet du régime de faveur.

La Cour de cassation (8) considérait que la déchéance du régime de faveur est encourue en cas de non-respect de l'engagement trentenaire et qu'il n'était pas possible de limiter la

déchéance du régime de faveur aux seules parcelles exploitées en méconnaissance de l'engagement souscrit.

Par ailleurs, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI sur les droits complémentaires s'appliquait au taux de 0,75 % par mois depuis la date d'enregistrement de l'acte de mutation jusqu'à la date où la déchéance était prononcée.

Cette sanction, qui pouvait s'avérer lourde de conséquence, contribuait à la conservation de nos forêts, mais pouvait représenter un obstacle à l'urbanisation et au développement des communes forestières.

Désormais, le régime des sanctions applicables a été assoupli par la loi du 9 juillet 2001 (9). Il est maintenant non seulement tenu compte de la date de l'infraction par rapport à la date de transmission, mais encore la remise en cause est cantonnée lorsque le non-respect de l'engagement ne porte que sur une partie des parcelles.

S'agissant des intérêts de retard, l'article 1727 A du CGI prévoit une réduction de l'intérêt de retard. Cet intérêt est de 0,40 % par mois pour les cinq premières annuités. Il est ensuite réduit de un cinquième entre la dixième et la vingtième annuité, et de un quart entre la vingtième et la trentième annuité.

D'autre part, l'article 1840 G bis II du CGI a été modifié afin de réduire le droit supplémentaire pour le porter à 30 % en cas de manquement constaté avant la dixième année, 20 % en cas de manquement constaté entre la

notes

- (1) CGI, art. 885 H.
- (2) L. n° 2001-602, 9 juill. 2001, JO 11 juill., p. 11001 et s.
- (3) Cass. com., 4 oct. 1988, n° 86-11.176, JCP E 1988, II, 17878.
- (4) Rép. min. à QE n° 7865, Piot, JOAN Q. 9 mars 1974, p. 1110.
- (5) C. for., art. L.4.
- (6) Instr. 7 G-8-09, BOI 17 juill. 2009, n° 71.)
- (7) Cass. com., 4 oct. 1988, n° 86-11.176, précité.
- (8) Cass. com., 2 févr. 1988, n° 86-16.306, Bull. civ. IV, n° 57.
- (9) L. n° 2001-602, 9 juill. 2001, art. 67.

Parcelles boisées sinistrées : la fin de la tentation du solaire

dixième et la vingtième année, et 10 % en cas de manquement constaté entre la vingtième et la trentième année.

Enfin et surtout, lorsque l'engagement trentenaire n'est pas respecté pour une partie des biens, le rappel de complément et de supplément de droit d'enregistrement est effectué au prorata de la superficie sur laquelle le manquement a été constaté.

B – Exceptions à la remise en cause du régime de faveur et assouplissement temporaire par la doctrine administrative

1°/ Exceptions à la remise en cause du régime de faveur

L'administration fiscale admet deux exceptions (10).

Tout d'abord, aucune reprise n'aura lieu en cas d'expropriation. 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.

Ensuite, 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, aux départements, aux régions ou à des établissements publics communaux, départementaux ou régionaux.

Cette dernière disposition s'applique aux transmissions, 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), ou encore 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.

2°/ Assouplissement temporaire

Deux instructions du 10 juillet 2009 (11) ont assoupli temporairement les sanctions du non-respect de l'engagement trentenaire.

En premier lieu, ces instructions rappellent que les chablis et volis provoqués par les tempêtes du mois de janvier 2009 réunissent les caractères de la force majeure. 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 de faveur. L'administration fiscale demande expressément 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.

Les instructions précisent toutefois qu'un changement d'affectation des parcelles constituerait une rupture d'engagement.

Par ailleurs, il est précisé que lorsqu'un plan simple de gestion s'ap-

plique, les propriétaires devront présenter un plan simple de gestion ou avenant audit plan tenant compte des conséquences de la tempête, avant le 31 décembre 2013.

En matière d'ISF, les contribuables doivent produire tous les ans à l'administration fiscale un certificat attestant que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable pour bénéficier du régime de faveur, ainsi que nous l'avons analysé ci-dessus. Afin de ne pas encombrer la direction départementale chargée de la forêt, ce certificat est valable dix ans. Les instructions offrent aux propriétaires de parcelles sinistrées, titulaires de certificats en cours de validité, une option. Ils doivent soit compléter leur demande de certificat antérieure par un engagement de reboisement avant le 31 décembre 2015, soit demander un nouveau certificat qui exclura les parcelles sinistrées s'ils ne souhaitent pas s'engager à reboiser. Dans ce dernier cas, l'administration fiscale précise qu'aucun procès-verbal ne devra être adressé aux propriétaires concernés pour rupture d'engagement trentenaire. Le bénéfice des réductions antérieures d'ISF leur demeurera acquis. À défaut d'option, le contribuable s'exposera aux sanctions analysées ci-dessus.

Fiscalement, le choix de se tourner vers les fermes solaires ne sera par conséquent judicieux que dans l'hypothèse où le propriétaire bénéficie du régime de faveur au titre de l'ISF et n'a pas pris, au cours des trente dernières années, d'engagement en vue de bénéficier d'une réduction de droits de mutation à titre gratuit. ■

notes

(10) Doc. adm. 7 G 2621.

(11) Instr. 7 G-8-09 et 7 S-6-09, BOI 17 juill. 2009, n° 71.



15ème législature

Question N° : 5885	De M. Philippe Folliot (La République en Marche - Tarn)	Question écrite
Ministère interrogé > Transition écologique et solidaire		Ministère attributaire > Agriculture et alimentation
Rubrique > impôt de solidarité sur la fortune	Tête d'analyse > Conditions du bénéfice de l'abattement des 3/4	Analyse > Conditions du bénéfice de l'abattement des 3/4 de la valeur des surfaces boisées.
Question publiée au JO le : 27/02/2018 Réponse publiée au JO le : 20/03/2018 page : 2310 Date de changement d'attribution : 06/03/2018		

Texte de la question

M. Philippe Folliot interroge M. le ministre d'État, ministre de la transition écologique et solidaire, sur les conditions du bénéfice de l'abattement des trois quarts de la valeur des surfaces boisées pour les personnes physiques les ayant cédées à un groupement forestier. En effet, cet abattement fiscal est assorti d'un engagement de « bonne gestion » sur une période de 30 ans qui suppose d'une part le maintien des surfaces en état boisé et d'autre part le respect d'un plan de gestion. Dans le cadre de projets éoliens en zone forestière, se pose alors la question de savoir si le bénéfice de cet abattement est maintenu pour les propriétaires alors que de tels projets nécessitent un défrichage, certes sur des surfaces très limitées. Il souhaiterait savoir si dans ce cas l'administration considèrerait qu'il y avait rupture d'engagement et le cas échéant si les services fiscaux étaient légitimes à lancer une procédure de remboursement des droits et taxes précédemment éludés auprès des bénéficiaires.

Texte de la réponse

L'exonération des 3/4 de la valeur imposable des propriétés en nature de bois et forêt en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (article 885 H du code général des impôts) et désormais d'impôt sur la fortune immobilière (article 976 du même code) est conditionnée au respect des conditions prévues au 2° du 2. de l'article de ce code, à savoir que le propriétaire s'engage, pour lui et pour ses ayant-cause, à appliquer pendant trente ans l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L.124-1 à L.124-4 du code forestier et à l'article L. 313-2 de ce même code. Si une personne cède une forêt sous engagement trentenaire de gestion durable à un groupement forestier, celui-ci est tenu de maintenir l'état boisé du terrain et sa gestion durable jusqu'à la fin de l'engagement. En cas de défrichage, l'engagement sera considéré comme rompu et le propriétaire, responsable pour ses ayant-cause, donc pour le groupement forestier auquel il aura cédé sa forêt, devra s'acquitter, conformément à l'article 1840 G du code général des impôts, de l'impôt non perçu et des pénalités prévues. Si le manquement porte sur une partie de la forêt concernée, le rappel d'impôt est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement a été constaté et la superficie totale de la forêt sur laquelle l'engagement a été souscrit. L'engagement se poursuit normalement sur le reste de la forêt engagée.