

Travaux forestiers et réduction de l'impôt sur le revenu

Depuis 2006, les personnes domiciliées en France peuvent bénéficier d'une réduction de leur impôt sur le revenu en cas de dépenses de travaux forestiers. La loi de finances pour 2009 a profondément renforcé l'attrait de cette réduction d'impôt. La Fédération des Forestiers Privés de France s'y était employée depuis deux ans, en collaboration avec le Ministère de l'agriculture et de la pêche. La réussite de ce travail est intimement liée au fait que les modifications proposées étaient susceptibles de répondre aux objectifs fixés, pour le secteur forestier, lors du Grenelle de l'environnement¹.

Les modifications apportées par la loi de finances pour 2009 s'appliquant aux dépenses de travaux forestiers payées à compter du 1^{er} janvier de cette année, elles ne porteront effet que lors de la déclaration des revenus réalisée l'année prochaine. Par conséquent, le présent article décrira le régime applicable aux dépenses payées en 2008, tout en signalant les règles qui s'appliqueront pour les dépenses payées à compter de cette année.

Parcelles concernées :

Pour que le contribuable puisse prétendre à une réduction de son impôt sur le revenu, il faut tout d'abord que la propriété sur laquelle ont eu lieu les travaux réponde aux deux critères suivants :

- constituer une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant ;
- être gérée en application d'un plan simple de gestion (PSG) ou d'un règlement type de gestion (RTG) agréé ou approuvé par le centre régional de la propriété forestière (CRPF).

Nouveauté :

A la place du PSG ou du RTG, il sera dorénavant exigé que la propriété présente l'une des **garanties de gestion durable** prévues à l'article L. 8 du code forestier. Malgré cette différence terminologique, un PSG, un RTG, voire le code des bonnes pratiques sylvicoles,

¹ Les modifications visent à « renforcer l'incitation à la réalisation de travaux forestiers » (exposé des motifs du projet de loi de finances pour 2009), dans le but de favoriser à terme la mobilisation du bois sur les parcelles travaillées. Ceci s'inscrit dans l'objectif du Grenelle de l'environnement : « produire plus de bois ».

peuvent constituer une garantie de gestion durable. La modification sera surtout notable pour les parcelles incluses dans un site Natura 2000, qui devront en plus faire l'objet d'un contrat ou d'une charte Natura 2000, ou dont le PSG ou le RTG devra être agréé ou approuvé conformément à l'article L. 11 du code forestier.

Travaux éligibles :

Sont éligibles à la réduction d'impôt :

- les travaux de plantation (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 (places de dépôt et de retournement...).

Sont également éligibles à la réduction d'impôt les frais de maîtrise d'œuvre directement liés aux travaux susmentionnés.

Nouveauté :

Il sera exigé que les travaux de plantation soient effectués avec des graines et des plants forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'Etat à l'investissement forestier.

Engagements à prendre :

Un contribuable peut bénéficier de la réduction d'impôt, soit au titre des travaux réalisés dans une propriété qu'il détient directement, soit en tant qu'associé d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne forestière pour les travaux payés par ces sociétés concernant leurs propres parcelles. Les engagements à prendre n'étant pas les mêmes suivant ces deux cas, il convient de les distinguer ci-après.

Lorsqu'il s'agit de travaux réalisés dans une propriété que le contribuable détient directement, celui-ci doit, pour les travaux payés en 2008, prendre l'engagement dans une note² annexée à la déclaration de ses revenus de l'année 2008 :

- de conserver cette propriété jusqu'au 31 décembre de la quinzième année suivant celle du paiement total des travaux, c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 2023 ;
- et d'appliquer un PSG ou un RTG agréé ou approuvé par le CRPF pendant la même durée.

Si les travaux sont payés par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière, le contribuable associé et la société doivent chacun prendre des engagements pour que le premier puisse bénéficier de la réduction d'impôt :

- le groupement ou la société doit s'engager à appliquer pendant 15 ans un PSG ou un RTG agréé ou approuvé par le CRPF et à conserver, pendant la même durée, les parcelles qui ont fait l'objet des travaux. Le délai de 15 ans commence à courir à compter de la date de paiement des travaux forestiers. Ces engagements sont joints³ à la déclaration de résultat de la société, pour l'année au titre de laquelle les travaux sont payés, puis sont rappelés dans un document⁴ joint à chaque déclaration de résultat durant la période d'engagement⁵. Toutefois, les groupements forestiers ne souscrivant pas en principe de déclaration de résultat, il est seulement exigé de leur part qu'ils communiquent ces documents sur demande de l'administration. En outre, le groupement ou la société doit, avant le 16 février 2009, délivrer aux associés qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt un document établi suivant un modèle fixé par l'administration⁶, attestant du fait que les engagements qui devaient être pris l'ont été et sont respectés ;

- l'associé doit s'engager à conserver les parts du groupement ou de la société jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle du paiement des travaux, c'est-à-dire pour les travaux payés en 2008 jusqu'au 31 décembre 2016. Cet engagement⁷ est joint à la déclaration

² Cette note doit être établie conformément à un modèle figurant à l'annexe II du bulletin officiel des impôts 5 B-6-07 N° 26 du 14 février 2007.

³ En se conformant à un modèle prévu à l'annexe III du bulletin officiel des impôts précité.

⁴ Etabli selon un modèle prévu à l'annexe VI du bulletin officiel des impôts précité.

⁵ Les parts détenues par les associés qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt doivent en outre 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 d'impôt a été demandée, 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 pris par l'associé.

⁶ Cf. annexe IV du bulletin officiel des impôts précité.

⁷ Etabli selon un modèle prévu à l'annexe V du bulletin officiel des impôts précité.

des revenus 2008, accompagné du document transmis à l'associé par le groupement ou la société.

Nouveauté :

Les deux modifications à valoir pour l'avenir portent sur la nature de l'engagement de gestion et sur les durées d'engagement. Concernant l'engagement de gestion, l'application d'un PSG ou d'un RTG est logiquement remplacée par celle d'une **garantie de gestion durable**, ce qui est conforme aux nouveaux critères susmentionnés, relatifs aux parcelles concernées par la réduction d'impôt.

Quant aux durées d'engagement, celles-ci sont revues à la baisse :

- les engagements du contribuable détenteur direct d'une propriété sont ramenés du 31 décembre de la quinzième année suivant celle des travaux au 31 décembre de la **huitième** année ;
- l'engagement de conservation de l'associé d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne forestière est ramené du 31 décembre de la huitième année suivant celle des travaux au 31 décembre de la **quatrième** année ;
- les engagements du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière ne sont plus pris pour 15 ans mais jusqu'au 31 décembre de la **huitième** année suivant celle des travaux.

Le non-respect de ces engagements, de même que la dissolution du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière pendant les périodes d'engagement, entraîne en principe la reprise de la réduction d'impôt. Toutefois, celle-ci n'est pas remise en cause :

- en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable, de l'un des époux ou de l'un des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune. Il en va de même en cas de mariage, de divorce, de conclusion d'un pacte civil de solidarité ou de son abandon ou de séparation du contribuable, soumis à un régime d'imposition commune ;

- lorsque le contribuable, après une durée minimale de détention de deux ans, apporte les terrains pour lesquels il a bénéficié de la réduction d'impôt à un groupement forestier ou à une société d'épargne forestière, à la condition qu'il s'engage à conserver les parts sociales reçues en contrepartie, pour la durée de détention restant à courir à la date de l'apport ;

- en cas de donation des terrains ou des parts ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, à la condition que les donataires reprennent les engagements souscrits par le donateur pour la durée de détention restant à courir à la date de la donation ;

- en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une fusion de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière, à la condition que tous les engagements soient repris et se poursuivent dans la société absorbante ou nouvelle pour la période couverte par les engagements initiaux ;

- lorsque les parcelles 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, l'engagement étant dans ce dernier cas reporté sur les parcelles reçues en échange pour la durée restant à courir.

Montant de la réduction d'impôt :

La réduction de l'impôt sur le revenu est égale à 25 % :

- des dépenses payées, en cas de détention directe par le contribuable du terrain sur lequel les travaux forestiers sont réalisés ;

- de la fraction des dépenses payées correspondant aux droits que le contribuable détient dans le groupement forestier ou la société d'épargne forestière, en cas de réalisation de travaux par l'une de ces sociétés⁸.

A noter que les taxes imputées sur la dépense, notamment la taxe sur la valeur ajoutée, sont prises en compte pour le calcul de la réduction d'impôt. Par ailleurs, en cas de paiement échelonné sur plusieurs années, il est important de préciser que la réduction est accordée au titre de l'année au cours de laquelle intervient le paiement de la dernière échéance, pour la totalité des dépenses payées.

Par les termes « dépenses payées », sont bien évidemment visées les factures acquittées pour des travaux réalisés par une entreprise de travaux forestiers. Mais lorsque les travaux sont directement réalisés par le propriétaire des parcelles ou un salarié, les dépenses d'acquisition de matériaux ou de petits matériels sont également éligibles. De même, les charges salariales d'un salarié réalisant des travaux forestiers peuvent être prises en compte.

Toutefois, le montant des dépenses de travaux forestiers et, par conséquent, la réduction de l'impôt sur le revenu sont retenus dans une certaine limite annuelle. Pour les dépenses

⁸ Si, par exemple, un associé détient la moitié des droits dans un groupement forestier, la base de sa réduction d'impôt sera logiquement constituée de la moitié des dépenses payées par le groupement.

payées en 2008, si celles-ci sont supérieures aux limites fixées, les sommes dépassant ces limites ne peuvent pas servir ultérieurement à l'obtention d'une réduction de l'impôt au titre des revenus 2009 : elles ne peuvent être reportées sur les années civiles suivantes et sont à ce titre définitivement perdues.

Pour l'année 2008, les plafonds de dépenses retenues sont les suivants :

- lorsque les dépenses ont été réalisées par un propriétaire personne physique, ces plafonds sont de 1 250 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et 2 500 € pour un couple marié ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune. Ceci revient respectivement à une réduction d'impôt maximale de 313 € et 625 € ;

- lorsque les dépenses ont été payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière, les plafonds correspondent à la fraction des précédentes limites qui correspond aux droits que le contribuable détient dans ce groupement ou cette société. Ainsi, un contribuable célibataire qui détient 50 % des parts d'un groupement forestier verra la base de sa réduction d'impôt afférente aux travaux forestiers plafonnée à 625 € (1250 x 50 %), soit une réduction d'impôt maximale de 156 €⁹.

Lorsque la propriété fait l'objet d'un sinistre forestier ouvrant droit à un dégrèvement de taxe foncière (grêle, gelée, inondation, incendie ou autres événements extraordinaires), les plafonds de 1 250 et 2 500 € ne sont plus applicables aux dépenses payées jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle le sinistre est intervenu. La base de la réduction d'impôt au titre des travaux forestiers qui en découlent est alors limitée par le plafond global du dispositif d'encouragement fiscal à l'investissement en forêt¹⁰, c'est-à-dire 5 700 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et 11 400 € pour un couple marié ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à imposition commune.

Nouveauté :

Les dépenses de travaux payées directement par un contribuable et la fraction des dépenses payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière correspondant aux droits qu'un contribuable détient dans ces sociétés seront globalement retenues dans la limite de **6 250 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de **12 500 €** pour un

⁹ Cette règle, outre le fait qu'elle place paradoxalement les associés de groupement forestier dans une situation défavorable par rapport aux indivisaires, explique le peu de succès du dispositif dans le cadre de ces sociétés.

¹⁰ On parle de plafond global qui a pour objet de constituer une limite globale, en particulier lorsque le contribuable bénéficie, la même année, de la réduction d'impôt au titre de l'acquisition de terrains boisés, de l'acquisition ou de la souscription de parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière et de la réduction d'impôt au titre des travaux forestiers.

couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune.

Par rapport aux dépenses payées en 2008, le nouveau régime de réduction d'impôt reviendra :

- pour un contribuable détenant directement les parcelles sur lesquelles les travaux forestiers sont réalisés, à une **multiplication par 5** du plafond annuel de dépenses éligibles. Potentiellement, la réduction maximale d'impôt sera donc annuellement de **1 563 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de **3 125 €** pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune ;

- pour les associés de groupement forestier ou de société d'épargne forestière, à **supprimer la règle de fractionnement du plafond** des dépenses éligibles à proportion des droits que le contribuable détient dans le groupement ou la société. Comme indiqué plus haut, un associé de groupement forestier peut pour l'année 2008 prétendre au bénéfice d'une réduction d'impôt pour les travaux réalisés par le groupement, mais les dépenses prises en compte et le plafond annuel de ces dépenses sont pour lui proportionnels aux droits qu'il détient dans ce groupement. Pour les travaux payés à compter du 1^{er} janvier 2009, seules les dépenses payées par la société seront prises en compte proportionnellement aux droits du contribuable dans cette société. Ainsi, dans le cas d'un groupement forestier dépensant, en 2008, 30 000 € au titre de travaux forestiers, le contribuable marié détenant 50 % des droits de ce groupement peut prétendre à une réduction de 313 €. Si la dépense a lieu en 2009, le même contribuable aura droit à une réduction d'impôt de 3 125 €¹¹ ;

- à substituer au plafond global de tous les investissements forestiers susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt (5 700 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et 11 400 € pour un couple marié ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à imposition commune) **trois plafonds globaux** : un pour les acquisitions de terrains et les souscriptions ou acquisitions en numéraire de parts de groupement forestier et de société d'épargne forestière (5 700 € et 11 400 €), un autre pour les dépenses de travaux forestiers (6 250 € et 12 500 €) et enfin un pour le nouveau dispositif lié à l'application d'un contrat de gestion, mentionné à l'article précédent (2 000 € et 4 000 €).

Dernière modification importante du régime de la réduction d'impôt sur le revenu liée aux dépenses de travaux forestiers : les dépenses qui excéderont les plafonds susmentionnés

¹¹ Dans les deux cas, les dépenses prises en compte pour ce contribuable le sont proportionnellement aux droits qu'il détient dans le groupement ($30\,000 / 2 = 15\,000$). Mais, alors que pour les travaux payés jusqu'en 2008, le plafond de dépenses éligibles était pour lui de 1 250 € ($2\,500 / 2$), il correspondra à compter de 2009 au plafond global prévu pour les travaux forestiers, soit dans son cas 12 500 €.

pourront être **reportées** sur les années suivantes. Pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2009, la fraction excédant celles ouvrant droit à la réduction d'impôt au titre d'une année pourra est retenue :

- au titre des **quatre années** suivant celle du paiement des travaux, et dans les mêmes limites ;

- au titre des **huit années** suivant celle du paiement des travaux en cas de **sinistre forestier** ouvrant droit à un dégrèvement de taxe foncière, et dans les mêmes limites.

Si l'on reprend l'exemple, cité plus haut, de l'associé marié détenant 50 % des droits d'un groupement forestier, qui dépense, pour l'année 2009, 30 000 € au titre de travaux forestiers, cet associé pourra prétendre à bénéficier de la réduction d'impôt pour la moitié de ces dépenses (30 000 x 50 %). Le plafond annuel de dépenses éligibles étant pour lui de 12 500 €, il pourra bénéficier d'une réduction d'impôt de 3 125 € (12 500 x 25 %) pour les revenus 2009 et d'une réduction d'impôt de 625 € pour les revenus 2010 [(15 000 – 12 500) x 25 %]. Potentiellement, cette nouvelle règle de report des dépenses éligibles permettra à une personne célibataire, veuve ou divorcée de bénéficier d'une réduction annuelle d'impôt de 1 563 € pendant 5 ans pour des dépenses payées à l'année n d'un montant de 31 250 € et à un couple marié ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune, de bénéficier d'une réduction annuelle d'impôt de 3 125 € pendant 5 ans pour des dépenses payées à l'année n d'un montant de 62 500 €.