

N° 429576
M. L...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 8 janvier 2021
Décision du 26 janvier 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

La forêt couvre près d'un tiers du territoire français et cette proportion croît chaque année. Plus de trois millions de propriétaires privés se partagent les trois quarts de cette surface¹. Si les rendements annuels des surfaces forestières sont modestes, leur prix moyen a cru de manière régulière, avec une hausse de plus de 80 % en vingt ans². Les enjeux économiques de la fiscalité forestière ne sont donc pas négligeables et la présente affaire vous permettra de clarifier les conditions d'articulation entre l'abattement de droit commun pour durée de détention sur plus-values immobilières et l'abattement spécifique aux cessions de peuplements forestiers.

M. Nicolas L... était détenteur en pleine propriété de 660 parts du groupement forestier Marmier Lorgeril Gros Bois (MLGB), correspondant à un massif forestier de 350 hectares en Bourgogne. Par acte notarié du 31 janvier 2012, il en a cédé 650 à la SCI Filii Domi, détenue par ses quatre enfants, pour un prix de 1 950 000 euros. M. L... a estimé que la plus-value de cession, relevant du régime des parts de sociétés à prépondérance immobilière, était exonérée en raison de la durée de détention des parts. L'administration fiscale a remis en cause cette exonération. A l'issue de plusieurs échanges contradictoires entre l'administration et le contribuable, le litige s'est recentré sur 323 des 650 parts, acquises par M. L... lors d'une donation-partage du 4 juillet 2007 ; l'administration fiscale a en effet admis que 323 autres parts avaient été acquises en 1981 et M. L... a admis l'imposition des 4 dernières parts acquises en 2003. Des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ont été mis en recouvrement pour un montant de 250 197 euros en droit et pénalités. M. L... se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 7 février 2019 de la cour administrative d'appel de Marseille qui a confirmé le rejet de sa requête tendant à la décharge de ces impositions.

¹ Office national des forêts, Infographie : la forêt française en bref, <https://www.onf.fr/onf/+/5c1::infographie-la-foret-francaise-en-bref.html>

² SAFER et Société forestière (groupe Caisse des dépôts), *Le marché des forêts en France*, indicateur 2020. <https://www.safer.fr/app/uploads/2020/06/INDICATEURS2020.pdf>

Il soulève un unique moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en estimant que l'abattement pour durée de détention propre aux peuplements forestiers devait être déterminé en faisant abstraction des 323 parts acquises en 1981 et ayant été exonérées par application de l'abattement de droit commun.

Selon l'article 76 A du code général des impôts (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 cédant³. Selon l'article 150 U, le régime fiscal des plus-values de cessions immobilières concerne « *les plus-values réalisées par les personnes physiques (...) lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens* ». Selon l'article 150 VC, dans sa version applicable à la plus-value litigieuse, la plus-value brute est réduite d'un abattement de 2 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, de 4 % par année au-delà de la dix-septième et de 8 % par année au-delà de la vingt-quatrième. Le III de l'article 150 VF prévoit en outre un abattement spécifique propre aux cessions de peuplements forestiers par une personne physique, applicable sur l'impôt dû, de 10 euros par année de détention et par hectare cédé. Les peuplements forestiers sont présentés par la doctrine comme « *des immeubles par destination (arbres plantés)* » (BOI-RFPI-PVI-30-30-10, §30), leur cession suivant le même régime fiscal que les terrains sur lesquels ils sont situés.

La circonstance que la cession porte sur des parts de groupements forestiers et non sur les peuplements forestiers eux-mêmes n'entraîne aucune conséquence sur le régime fiscal applicable. Les groupements forestiers sont des sociétés civiles créées 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 (cf. les articles L. 331-1 et suivants du code forestier). L'article 238 *ter* du CGI prévoit que ces groupements ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés et que chacun de leurs membres est personnellement passible de l'impôt sur le revenu, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans le groupement. Leur régime fiscal est ainsi celui des sociétés de personnes, or le second alinéa du III de l'article 150 VF prévoit que l'abattement sur les plus-values de cession de peuplements forestiers est « *également applicable en cas de cessions de parts de sociétés ou groupements, qui relèvent des articles 8 à 8 ter, détenant des peuplements forestiers* ». Vous confirmerez ainsi que cet abattement est applicable aux cessions de parts de groupements forestiers, ce que retient déjà la doctrine (BOI-BA-SECT-20, §30).

S'agissant des 323 parts restant en litige, l'abattement de droit commun ne trouvait pas à s'appliquer puisque moins de 5 ans s'étaient écoulées entre l'acquisition en vertu de la donation-partage du 4 juillet 2007 et la cession le 31 janvier 2012. M. L... soutient que pour le

³ Les plus-values réalisées par les propriétaires exploitant les forêts à titre professionnel sont quant à elles soumises au régime des plus-values professionnelles, qui sont exonérées jusqu'à un certain seuil au-delà d'une durée d'exercice de l'activité de 5 ans (article 151 *septies* du CGI).

calcul de l'abattement forestier, abattement qui est proportionnel à la surface cédée, l'intégralité de celle-ci devait être prise en compte. L'administration considère au contraire que la plus-value doit être déterminée de manière fractionnée, compte tenu de l'existence de plusieurs dates d'acquisition, et que l'abattement forestier doit être intégré à chaque calcul de manière proportionnelle ; ceci conduisait à ne pas tenir compte des 323 parts déjà exonérées en vertu de l'abattement de droit commun. La cour a fait sienne cette interprétation, en jugeant que « la plus-value réalisée lors de la cession des 323 parts détenues par M. L... depuis le 18 août 1981 n'ayant fait l'objet d'aucune imposition, l'administration fiscale n'avait pas à les prendre en compte dans la détermination du montant de l'abattement à imputer sur l'imposition afférente à la plus-value réalisée à l'occasion de la cession des 323 autres parts du GFMLGB ».

La lettre de l'article 150 VF ne permet pas de trancher, puisqu'il est seulement prévu que l'abattement est « *de 10 € par année de détention et par hectare cédé* ». Votre jurisprudence est vierge sur ces dispositions. Toutefois, tant le principe d'égalité devant les charges publiques, au regard desquels les textes fiscaux doivent être interprétés, que l'économie générale du dispositif sont clairement dans le sens retenu par la cour.

Au départ du raisonnement, il y a une matière imposable qui est la plus-value de cession. Une partie de cette matière imposable a été entièrement exonérée en vertu de l'abattement de droit commun. Or une matière imposable ne peut être abattue à plus de 100 % : elle ne peut donc ouvrir droit, de manière complémentaire à l'exonération, à un autre avantage fiscal.

L'abattement propre aux peuplements forestiers s'inscrit dans le régime fiscal des plus-values immobilières, qui implique de raisonner de manière fractionnée selon l'année de détention. Ce fractionnement intervient à deux étapes du calcul de l'impôt, pour déterminer la plus-value brute et pour calculer l'abattement de droit commun. Sur la première étape, selon l'article 150 V, « *la plus ou moins-value brute (...) est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant* » : lorsque la cession porte sur un ensemble de biens acquis à des dates différentes, il faut donc calculer autant de plus-values brutes qu'il y a de prix d'acquisition. Sur la deuxième étape, l'abattement de droit commun prévu par l'article 150 VC implique également de raisonner selon ces blocs puisque la durée de détention est différente pour chacun. La plus-value imposable totale est ensuite calculée par somme algébrique des plus-values et des moins-values nettes ainsi déterminées (cf., dans un ancien état du droit, CE, 30 juin 2000, *Min. c/ Mme B...*, n° 202965, Rec. ; depuis la loi de finances pour 2004, article 150 VD-II du CGI). L'abattement propre aux peuplements forestiers intervient dans une dernière étape puisqu'il s'applique à l'impôt dû et non à la base imposable : il est donc logique qu'il s'inscrive dans le cadre fractionné qui découle du calcul de la base imposable.

Les travaux préparatoires de la loi, qu'invoque à son profit M. L..., confortent pourtant la thèse de l'administration. Les dispositions actuelles sont issues de la loi de finances pour 2004. Antérieurement, la loi distinguait l'imposition du terrain d'assiette, la plus-value afférente à ce terrain étant exonérée en-deçà d'un prix au mètre carré fixé par décret, de celle du peuplement forestier qui était toujours exonérée⁴. La LFI pour 2004 a unifié l'imposition

du terrain d'assiette et du peuplement et mis fin au régime d'exonération, mais un amendement a été introduit en cours de discussion parlementaire afin d'éviter une forme de double imposition. En vertu de l'article 76 du CGI, en ce qui concerne les bois, le bénéfice agricole imposable chaque année à l'impôt sur le revenu est égal au « *revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition* ». Le montant de 10 euros par année de détention est un forfait représentatif de cet impôt sur le revenu annuel, comme l'énonce le texte du III de l'article 150 VF, destiné à éviter que les bois soient taxés une deuxième fois au moment de leur cession. Mais dès lors qu'une partie de la plus-value a été exonérée, l'objectif d'évitement de la double imposition a déjà été atteint pour la surface correspondante et il n'est donc plus nécessaire de la prendre en compte pour atteindre l'objectif recherché par le législateur.

Si la cession portait directement sur le peuplement forestier et que celui-ci avait été acquis par le cédant par portions successives, la portion de forêt exonérée en raison de son année d'acquisition n'interviendrait pas dans le calcul de l'impôt dû sur les autres portions. Le fait que la cession porte sur des parts sociales d'un groupement forestier ne modifie pas le raisonnement sur ce point : il faut seulement considérer que les groupes de parts sociales classées selon leur date d'acquisition correspondent à autant de portions de forêt, d'une superficie proportionnelle à la part des titres sociaux cédés.

Vous rejetterez donc le pourvoi de M. L.... **Tel est le sens de nos conclusions.**

⁴ Ancien 3° de l'article 150 D du CGI.