RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-RICI-60-20-20-20240612
Date de publication : 12/06/2024

IR - Crédit d'impôt au titre d'investissements forestiers - Modalités d'application - Modalités de calcul et remise en cause

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Réductions et crédits d'impôt
Titre 6 : Crédit d'impôt au titre des investissements forestiers
Chapitre 2 : Modalités d'application
Section 2 : Modalités de calcul et remise en cause

Sommaire :

I. Modalités d'application
A. Base du crédit d'impôt
1. Acquisition de terrains boisés ou à boiser, souscription ou acquisition en numéraire de parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière (SEF)
2. Dépenses de travaux forestiers
3. Cotisation versée à un assureur
B. Déduction des aides publiques
1. Définition des aides publiques
2. Règles applicables aux aides publiques reçues par un même contribuable
C. Plafonds applicables par catégorie de dépenses
1. Acquisitions de terrains boisés ou à boiser, souscriptions ou acquisitions en numéraire de parts de groupements forestiers ou de SEF
2. Dépenses de travaux forestiers
3. Cotisations versées à un assureur
D. Taux du crédit d'impôt
E. Fait générateur du crédit d'impôt
F. Imputation du crédit d'impôt
G. Application de la réglementation européenne relative aux aides de minimis
II. Remise en cause du crédit d'impôt
A. Cas de remise en cause
B. Exceptions
1. Exceptions prévues par la loi
2. Fusion de groupements forestiers ou de SEF
3. Autres exceptions
C. Modalités de remise en cause et sanctions

Actualité liée : 12/06/2024 : IR - Aménagements et prorogation du dispositif d'encouragement fiscal au titre d'investissements forestiers (DEFI Forêt) (loi n° 2023-580 du 10 juillet 2023 visant à renforcer la prévention et la lutte contre l'intensification et l'extension du risque incendie, art. 34)

I. Modalités d'application

A. Base du crédit d'impôt

1. Acquisition de terrains boisés ou à boiser, souscription ou acquisition en numéraire de parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière (SEF)

1

Conformément aux dispositions du A du III de l'article 200 quindecies du code général des impôts (CGI), la base du crédit d'impôt est constituée :

- en cas d'acquisition de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains à boiser (CGI, art. 200 quindecies, II-1°), par le prix d'acquisition de ces terrains. Lorsque l'acquisition porte sur des terrains situés dans un massif de montagne défini à l'article 5 de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne, le crédit d'impôt est calculé en ajoutant à cette 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 ;
- en cas d'acquisition ou de souscription de parts de groupements forestiers (CGI, art. 200 quindecies, II-2°), par le prix d'acquisition ou de souscription de ces parts ;
- en cas d'acquisition ou de souscription de parts de SEF (CGI, art. 200 quindecies, II-3°), par le prix d'acquisition ou de souscription de ces parts retenu dans la limite de 60 % de son montant. La circonstance que le pourcentage d'actif forestier soit ramené de 60 % à 51 % (II-C-1 § 220 du BOI-IR-RICI-60-10) n'a pas d'incidence sur la base du crédit d'impôt à retenir qui reste fixée à 60 % du prix d'acquisition ou de souscription des parts de SEF.

10

Le prix d'acquisition s'entend du prix effectivement payé pour l'acquisition des terrains ou des parts, majoré des frais d'acquisition (honoraires de notaire, commissions versées aux intermédiaires, droits de timbre, taxe de publicité foncière, droits d'enregistrement).

20

Le prix de souscription des parts de groupements forestiers ou de SEF s'entend du montant des souscriptions de parts en numéraire effectivement acquitté. Il comprend, le cas échéant, le montant de la prime d'émission. L'acquisition de droits de souscription n'ouvre pas droit au crédit d'impôt.

(30-40)

2. Dépenses de travaux forestiers

50

Conformément aux dispositions du B du III de l'article 200 quindecies du CGI, en ce qui concerne les travaux forestiers, les dépenses entrant dans l'assiette du crédit d'impôt sont :

- en cas de détention directe du terrain sur lequel les travaux forestiers sont réalisés (CGI, art. 200 quindecies, II-4°), les dépenses payées ;
- en cas de réalisation de travaux par un groupement forestier, ou par une SEF, ou par un groupement d'intérêt économique et environnemental forestier (GIEEF) (CGI, art. 200 quindecies, II-5°), la fraction des dépenses payées correspondant aux droits que le contribuable détient dans le groupement ou la société.

51

Le propriétaire de parcelles ou de parts de groupement forestier ou de SEF, ou membre d'un GIEEF, doit tenir à disposition de l'administration les justificatifs des dépenses qu'il a payées directement ou par le biais du groupement ou de la société au titre de travaux forestiers pour lesquels il demande le bénéfice du crédit d'impôt.

52

Dans le cas où les dépenses ont été engagées par un GIEEF qui n'émet pas de parts, situation dans laquelle il n'est pas possible de répartir les dépenses entre les membres au prorata du nombre de parts détenues, les dépenses sont réparties entre les membres selon la quote-part du montant des travaux que chacun a supportée. La quote-part de dépenses supportée par un membre n'ouvre droit à avantage fiscal que pour celui-ci et ne saurait justifier un avantage pour un autre membre.

Chaque membre doit également tenir à la disposition de l'administration les justificatifs permettant de certifier de la quote-part du montant des travaux qu'il a supportée avec, le cas échéant, la convention de répartition des dépenses entre les membres et, de manière générale, tout document indiquant le mode de répartition des dépenses entre les membres.

53

Lorsque les travaux sont réalisés directement par le propriétaire de la parcelle, l'assiette du crédit d'impôt est constituée des dépenses d'acquisition de matériaux ou de petits matériels 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 du crédit d'impôt 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.

S'agissant du petit matériel, les précisions apportées par le rescrit RES N° 2009/47 (FP) sont applicables aux dépenses de petit matériel éligibles au crédit d'impôt mentionné aux 4° et 5° du II de l'article 200 quindecies du CGI.

RES N° 2009/47 (FP) du 15 septembre 2009 : Dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt au titre des travaux forestiers.

Question :

Les dépenses d'acquisition d'un tracteur et de son carburant, d'une tronçonneuse et de l'huile pour sa chaîne et d'une débroussailleuse peuvent-elles être prises en compte au titre de la réduction d'impôt pour dépenses de travaux forestiers prévue à l'article 199 decies H du CGI ?

Réponse :

Si l'article 199 decies H du CGI n'apporte aucune précision sur la nature des dépenses de travaux éligibles à la réduction d'impôt, peuvent être prises en compte au titre de cette réduction les dépenses d'acquisition de matériaux ou de petits matériels utilisés exclusivement pour la réalisation de ces travaux lorsqu'ils sont réalisés directement, soit par le propriétaire forestier, soit par le groupement ou la société d'épargne forestière.

Seul un examen au cas par cas de la nature des matériels et de l'utilisation qui en est faite par le contribuable permet de savoir si ces matériels sont ou non éligibles à la réduction d'impôt.

S'agissant plus précisément des biens évoqués dans la question, il convient d'observer que 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, etc.) ne peuvent être prises en compte au titre de la réduction d'impôt.

S'agissant de la tronçonneuse ou de la débroussailleuse, il sera 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 huile pour la chaîne de la tronçonneuse) ouvrent droit à la réduction d'impôt, sous réserve que la condition relative à l'affectation exclusive de ces matériels à des travaux forestiers éligibles soit respectée.

En revanche, n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt 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 (C. for)..

3. Cotisation versée à un assureur

55

Conformément aux dispositions du C du III de l'article 200 quindecies du CGI, la base du crédit d'impôt pour les dépenses visées au 6° du II de l'article 200 quindecies du CGI 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 SEF correspondant aux droits que le contribuable détient dans ces derniers.

Le crédit d'impôt n'est pas applicable aux cotisations provenant de sommes prélevées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance prévu à l'article L. 352-1 du C. for..

(60-80)

B. Déduction des aides publiques

1. Définition des aides publiques

85

Les aides publiques sont définies comme toute aide financière accordée par une entité publique au bénéfice d'un tiers.

Dans le cadre du crédit d'impôt au titre des investissements forestiers, elles s'entendent des soutiens financiers, remboursables ou non, accordés par les institutions européennes, l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics à caractère industriel et commercial ou à caractère

administratif alloués au financement des opérations forestières, telles que prévues au II de l'article 200 quindecies du CGI (II § 80 à 335 du BOI-IR-RICI-60-10).

2. Règles applicables aux aides publiques reçues par un même contribuable

87

En application du V de l'article 200 quindecies du CGI, les aides publiques reçues en raison de chacune des catégories de dépenses mentionnées au II § 80 à 335 du BOI-IR-RICI-60-10 sont déduites des bases de calcul du crédit d'impôt au titre de ces mêmes dépenses.

La déduction des aides publiques s'opère avant le plafonnement des dépenses.

Exemple : Soit un propriétaire forestier qui réalise des travaux sur une parcelle présentant l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du C. for. et à l'article L. 124-3 du C. for..

En 2023, il a payé des dépenses de travaux forestiers, pour un montant total de 50 000 €, tous de nature éligible au crédit d'impôt, et comprenant notamment la création de routes forestières accessibles aux camions grumiers.

Afin de soutenir le financement de la création de ces routes, le propriétaire forestier a reçu une aide publique d'un montant de 10 000 €.

En application du V de l'article 200 quindecies du CGI, la déduction de l'aide publique s'applique avant plafonnement des dépenses.

Au titre de 2023, l'assiette du crédit d'impôt au titre des dépenses de travaux forestiers, avant plafonnement, s'établit donc à : 50 000 - 10 000 = 40 000 €.

C. Plafonds applicables par catégorie de dépenses

1. Acquisitions de terrains boisés ou à boiser, souscriptions ou acquisitions en numéraire de parts de groupements forestiers ou de SEF

90

Le prix d'acquisition de terrains ou de souscription de parts de groupements forestiers et la fraction éligible du prix d'acquisition ou de souscription de parts de SEF (CGI, art. 200 quindecies, II-1°, 2° et 3°) sont retenus globalement 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 (PACS), soumis à une imposition commune.

(100-120)

2. Dépenses de travaux forestiers

130

Les dépenses de travaux forestiers payées par le contribuable et la fraction des dépenses de travaux forestiers payées par un groupement forestier ou une SEF (CGI, art. 200 quindecies, II-4° et 5°) 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 PACS, soumis à une imposition commune.

140

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 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, y compris celles résultant de l'application de l'article 200 quindecies du CGI dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022.

Exemple : Soit un propriétaire forestier qui réalise des travaux sur une parcelle présentant l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du C. for. et à l'article L. 124-3 du C. for..

En 2023 (N), il a payé des dépenses de travaux forestiers, pour un montant total de 50 000 €, tous de nature éligible au crédit d'impôt, et comprenant notamment la création de routes forestières accessibles aux camions grumiers.

Afin de soutenir le financement de la création de ces routes, le propriétaire forestier a reçu une aide publique d'un montant de 10 000 €.

En application du V de l'article 200 quindecies du CGI, la déduction de l'aide publique s'applique avant plafonnement des dépenses.

Au titre de 2023 (N), l'assiette du crédit d'impôt au titre des dépenses de travaux forestiers, avant plafonnement, s'établit donc à : 50 000 - 10 000 = 40 000 €.

Conformément au B du IV de l'article 200 quindecies du CGI, pour le cas d'une personne célibataire, ces dépenses ne peuvent être retenues que dans la limite de 6 250 € par année. Le 1° du même B précise que la fraction excédentaire de ces dépenses est retenue, en l'absence de sinistre forestier, au titre des quatre années suivant celle du paiement des travaux, dans la même limite annuelle de 6 250 €.

En l'absence de reports antérieurs, l'assiette du crédit d'impôt au titre des travaux forestiers payés au cours de l'année 2023 (N), est ainsi déterminée de la façon suivante :

Détermination de l'assiette du crédit d'impôt

Année de calcul du crédit d'impôt	Dépenses prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt	Dépenses nettes reportables
2024 (N+1) au titre des revenus 2023	6 250 €	33 750 € (40 000 € - 6 250 €)
2025 (N+2) au titre des revenus 2024	6 250 €	27 500 € (33 750 € - 6250 €)
2026 (N+3) au titre des revenus 2025	6 250 €	21 250 € (27 500 € - 6250 €)
2027 (N+4) au titre des revenus 2026	6 250 €	15 000 € (21 250 € - 6250 €)

Année de calcul du crédit d'impôt	Dépenses prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt	Dépenses nettes reportables
2028 (N+5) au titre des revenus 2027	6 250 €	0 €, dès lors que la fraction excédentaire est retenue au titre des quatre années suivant celle du paiement des travaux.

Ainsi, le montant total des dépenses retenues au titre des travaux payés en 2023 est égal à 31 250 € (6 250 € x 5).

Le montant des dépenses non prises en compte est quant à lui égal à 8 750 € (40 000 € - 6250 € x 5).

3. Cotisations versées à un assureur

145

Les cotisations versées à un assureur (CGI, art. 200 quindecies, II-6°) sont retenues dans la limite de 15 € par hectare assuré.

Elles sont en outre 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 PACS, soumis à une imposition commune, sous réserve que le contribuable soit en mesure de présenter à la demande de l'administration fiscale l'attestation d'assurance certifiant que la propriété en nature de bois et forêts du bénéficiaire est couverte contre le risque de tempête ou d'incendie.

(150-170)

D. Taux du crédit d'impôt

175

Le taux du crédit d'impôt est de 25 % (CGI, art. 200 quindecies, VI-A).

Il est porté à 76 % au titre de la cotisation versée à un assureur (CGI, art. 200 quindecies, VI-B).

E. Fait générateur du crédit d'impôt

180

Le crédit d'impôt prévu aux 1° à 3° du II de l'article 200 quindecies du CGI est accordé au titre de l'année d'acquisition des terrains ou de l'acquisition ou de la souscription des parts. Seules les sommes effectivement versées au 31 décembre de cette même année ouvrent droit à l'avantage fiscal (CGI, art. 200 quindecies, VII-1°).

185

S'agissant des travaux forestiers, le crédit d'impôt est octroyé au titre de l'année du paiement des dépenses (CGI, art. 200 quindecies, VII-2°). Dans l'hypothèse où le paiement des dépenses est fractionné sur plusieurs années, le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année au cours de laquelle intervient la dernière échéance.

Exemple : Le propriétaire d'une parcelle constituant une unité de gestion y fait réaliser des travaux forestiers éligibles durant le mois de novembre N. Il paye le prestataire selon les modalités suivantes : 50 % au commencement des travaux, 30 % à l'achèvement des travaux et

20 % trois mois après leur achèvement.

Dès lors que la dernière échéance a été payée au début de l'année N+1, le propriétaire de la parcelle bénéficie, pour la totalité des dépenses payées en N et N+1, du crédit d'impôt au titre des revenus de cette année N+1, déclarés en N+2.

190

Pour les cotisations d'assurance, le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année de leur paiement (CGI, art. 200 quindecies, VII-3°).

(200-210)

F. Imputation du crédit d'impôt

220

Les modalités d'imputation du crédit d'impôt sont exposées au BOI-IR-RICI.

Le crédit d'impôt obtenu au titre de l'acquisition de terrains boisés ou à boiser et de la souscription ou de l'acquisition en numéraire de parts de groupements forestiers ou de SEF s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année d'acquisition des terrains ou de souscription des parts (CGI, art. 200 quindecies, VII-1°).

Le crédit d'impôt obtenu au titre des travaux forestiers s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année du paiement des dépenses de travaux forestiers (CGI, art. 200 quindecies, VII-2°). En cas de dépassement du plafond annuel de dépenses, il peut s'imputer sur l'impôt dû au titre des quatre années suivantes ou des huit années suivantes en cas de sinistre forestier (I-C-2 § 140).

Le crédit d'impôt obtenu au titre des cotisations d'assurance s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année du versement de la cotisation (CGI, art. 200 quindecies,VII-3°).

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de l'année d'imputation, l'excédent est restitué.

G. Application de la réglementation européenne relative aux aides de minimis

225

Le bénéfice du crédit d'impôt prévu à l'article 200 quindecies du CGI est subordonné au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

II. Remise en cause du crédit d'impôt

A. Cas de remise en cause

230

Le crédit d'impôt accordé fait l'objet d'une reprise si son bénéficiaire, ou si le groupement forestier, ou la SEF, ou le GIEEF ne respecte pas ses engagements (CGI, art. 200 quindecies, VIII). 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 du crédit 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 souscripteur de parts de groupements forestiers ou de SEF ne respecte pas son engagement de conserver ses parts jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant la date de la souscription ;
- le groupement forestier ou la SEF dont l'acquisition ou la souscription des parts a ouvert droit au crédit d'impôt ne respecte pas son engagement d'appliquer pendant quinze ans, à l'ensemble des terrains détenus, un plan simple de gestion ;
- le propriétaire forestier personne physique ne respecte pas son engagement de conserver les parcelles ayant justifié l'application du crédit 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 une des garanties de gestion durable dans les conditions prévues au I-C-1 § 100 à 120 du BOI-IR-RICI-60-20-10 ;
- l'associé personne physique d'un groupement forestier, d'une SEF, ou d'un GIEEF, ne respecte pas son engagement de conserver ses parts jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les dépenses de travaux forestiers ont été payées ;
- la personne physique membre d'un GIEEF dépourvu de parts ne respecte pas son engagement d'en rester membre jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les dépenses de travaux forestiers ont été payées ;
- une indivision de tout ou partie du terrain ou des parts du groupement forestier ou de la SEF naît pendant la période couverte par l'engagement de conservation ;
- le groupement forestier ou la SEF dont le paiement de dépenses de travaux forestiers a ouvert droit au crédit d'impôt ne respecte pas l'engagement d'appliquer, jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle des travaux, le plan simple de gestion durable ou de le renouveler suivant les règles notamment prévues à l'article L. 312-4 du C. for., à l'article R. 312-9 du C. for., à l'article R. 312-10 du C. for., à l'article D. 313-3 du C. for., à l'article D. 313-4 du C. for. et à l'article D. 313-6 du C. for., ou celui de conserver les parcelles ayant fait l'objet de travaux pendant cette période ;
- la SEF 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. La SEF 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.

Dans le cas où le bénéfice du crédit d'impôt nécessite que soient pris des engagements concomitants du contribuable personne physique et du groupement ou SEF (par exemple, pour les travaux forestiers réalisés par un groupement forestier, celui-ci doit prendre l'engagement de conserver la propriété sur laquelle les travaux sont réalisés jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle des travaux et dans le même temps, l'associé doit prendre l'engagement de conserver ses parts jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle des travaux), le crédit d'impôt ne sera définitivement acquis par le contribuable qu'au terme de ces deux délais.

240

Le VIII de l'article 200 quindecies du CGI prévoit également la reprise du crédit d'impôt en cas de dissolution du groupement forestier, ou de la SEF, ou du GIEEF, avant la fin de l'une ou l'autre des périodes d'engagement dont le respect subordonne le bénéfice de l'avantage fiscal.

B. Exceptions

1. Exceptions prévues par la loi

250

Le crédit d'impôt n'est pas remis en cause lorsque le non-respect des engagements intervient à la suite de l'un des événements suivants et sous certaines conditions (CGI, art. 200 quindecies, VIII) :

- le contribuable ou l'un des époux ou des partenaires liés par un PACS, soumis à une imposition commune, est licencié, décède ou est atteint d'une 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 ;
- le contribuable, après une durée minimale de détention de deux ans, apporte des terrains pour lesquels il a bénéficié du crédit d'impôt à un groupement forestier ou à une SEF. 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 SEF 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 ;
- le contribuable effectue une donation des terrains ou des parts ayant ouvert droit 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 au crédit d'impôt.

260

Exemple 1 : En mai N, un contribuable acquiert des terrains éligibles au crédit 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. Le crédit 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 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.

Exemple 2 : En janvier N, un contribuable acquiert des parts d'une SEF ayant ouvert droit au crédit 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, la société 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, la société 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.

2. Fusion de groupements forestiers ou de SEF

270

L’échange de droits sociaux résultant d’une fusion régulière de groupements forestiers ou de SEF ou de groupements forestiers avec une SEF ne constitue pas une rupture de l’engagement de conservation des parts jusqu’au 31 décembre de la huitième année suivant celle de réalisation des dépenses de travaux forestiers ouvrant droit au crédit d’impôt.

La période de conservation des parts par l’associé est déterminée en tenant compte du temps écoulé entre la date de départ de la période couverte par l’engagement pris par l’associé du groupement ou de la société absorbée et celle de cession des parts du groupement ou de la société issue de la fusion. De même, la durée d’application d’une des garanties de gestion durable prévue à l'article L. 124-1 du C. for. et à l'article L. 124-3 du C. for. par le groupement ou la société issue de la fusion et celle de conservation des parcelles ayant fait l’objet de travaux sont déterminées à partir de la date de départ de la période couverte par les engagements initiaux pris par le groupement ou la société absorbée.

280

Les mesures de tempérament ne s'appliquent qu'en cas de fusion régulière de groupements forestiers ou de SEF ou de groupements forestiers avec une SEF, telle qu'autorisée par les dispositions légales et réglementaires en vigueur.

290

Le bénéfice de ces mesures est subordonné :

- d’une part, à l’engagement, par le groupement ou la société absorbant ou nouveau, de respecter les engagements initiaux pris par le groupement ou la société absorbée ;
- d’autre part, à l’engagement, par l’associé du groupement ou de la société absorbée, de conserver les parts du groupement ou de la société absorbant ou nouveau jusqu’à l’expiration de la période couverte par l’engagement initial.

La réalisation ultérieure de dépenses de travaux forestiers éligibles au crédit d’impôt payées postérieurement à la fusion doit se traduire par de nouveaux engagements.

300

Exemple : Un contribuable acquiert en avril N des parts d’un groupement forestier et bénéficie du crédit d'impôt afférent. À cet effet, il a dû prendre l’engagement de conserver les parts jusqu’au 31 décembre N+8 et le groupement a pris l'engagement d’appliquer un plan simple de gestion et de conserver les parcelles constituant l’unité de gestion acquises en avril N jusqu’en avril N+15.

En mai N+8, le groupement réalise des dépenses de travaux forestiers éligibles. L’engagement de l’associé, qui bénéficie du crédit d’impôt afférent, est prolongé jusqu’au 31 décembre N+12 et ceux du groupement jusqu’en mai N+16.

En juin N+9, le groupement est absorbé par une SEF. La fusion par voie d’absorption n’entraîne aucune conséquence sur la durée des engagements du groupement forestier absorbé et de son associé. L’engagement de ce dernier, désormais associé de la société, continue jusqu’au 31 décembre N+12 et ceux du groupement absorbé se poursuit au sein de la société qui doit prendre l’engagement d’appliquer le plan simple de gestion et de conserver les parcelles ayant fait l’objet des travaux jusqu’en mai N+16.

Enfin, en juillet N+10, la SEF réalise des dépenses de travaux forestiers éligibles au titre du crédit d’impôt afférent sur les précédentes parcelles. À cet effet, elle prend l’engagement d’appliquer un plan simple de gestion et celui de conserver lesdites parcelles jusqu’en juillet N+18. L’associé prend celui de conserver les parts de la société jusqu’au 31 décembre N+14.

305

Les commentaires exposés au II-B-2 § 270 à 300 sont applicables, dans les mêmes conditions, en cas de fusion régulière entre GIEEF, ou entre un tel groupement, d'une part, et un groupement forestier ou une SEF, d'autre part.

3. Autres exceptions

310

Il est admis également de ne pas remettre en cause le crédit d'impôt accordé 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 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 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 à l'article 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 PACS ou son abandon ou la séparation du contribuable, soumis à un régime commun d'imposition.

C. Modalités de remise en cause et sanctions

320

En cas de remise en cause, le crédit d'impôt fait 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 SEF ou encore le non-respect des dispositions du code monétaire et financier.

330

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 du crédit d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration.