

Investissements forestiers et ruraux : et si la nouvelle loi Biodiversité était faite pour vous ?

Les propriétaires forestiers et de terres agricoles bénéficient déjà d'une décote sur la valeur de 75% pour la transmission, codifiée à l'article 793, 1-3° et 793, 2-2° du Code général des impôts (CGI). Cet abattement aux trois-quarts est également prévu au nouvel article 976, I et II-2nd alinéa du CGI en ce qui concerne l'Impôt sur la fortune immobilière (IFI) qui s'est substitué à l'ISF. Avec la Biodiversité qui institue la Compensation écologique, une optimisation fiscale par application d'une décote supplémentaire pour les transmissions par succession devient possible...

La loi Biodiversité : une contrainte pour les aménageurs et grands constructeurs...

La loi du 8 août 2016 (n°2016-1087) portant *Reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages* a substantiellement modifié le Code de l'environnement, et plus précisément l'article L.163-1. De manière simple on doit retenir que désormais les aménageurs publics ou privés d'équipements structurant et qui impactent la nature sont soumis à une obligation de compensation écologique. Autrement dit, les dégâts occasionnés par ces chantiers sur l'environnement doivent être impérativement réparés à minima à concurrence de leur importance, ailleurs en zone rurale. La loi souhaite même qu'il y ait un gain écologique.

En effet, la construction de nouvelles autoroutes, de grandes zones industrielles, logistiques ou commerciales, etc. que l'on voit fleurir un peu partout concourent à ce que l'on appelle l'artificialisation des terres. Le phénomène n'est pas marginal puisque l'on estime que tous les 15 ans, c'est en moyenne l'équivalent d'un petit département français de terrains agricoles et forestiers qui disparaît !

...Et l'émergence d'un nouveau métier : les opérateurs de compensation écologique

La compensation obligatoire prend la forme d'une convention entre l'aménageur (maître d'ouvrage) et un opérateur de compensation écologique qui a la charge de recruter des propriétaires de biens

ruraux prêts à s'engager (avec rétribution évidemment !) à protéger sur le long terme tel ou tel thème environnemental. Il peut s'agir d'un biotope, d'une espèce végétale ou animale (même un insecte) particulière, etc. Ou bien encore en s'abstenant de remodeler son propre foncier ou à contrario de le modifier pour recréer des haies, voire de favoriser un couvert végétal, de privilégier un mode cultural plutôt qu'un autre, etc.

Ne nous méprenons pas : même si cela ressemble à un inventaire à la Prévert, en réalité la nature de la compensation est élaborée par des scientifiques de haut niveau ! En théorie, les aménageurs peuvent aussi pratiquer des achats directs de biens ruraux, mais devant la complexité des études à mener, il est évident que ces acteurs passeront par un opérateur de compensation et préféreront s'engager avec des biens incorporels tels que ces nouveaux « certificats » écologiques.

La compensation écologique : un contrat engageant le long terme mais fiscalement aidé au moment de sa signature...

La convention entre le propriétaire du bien rural et l'opérateur prend la forme d'une Obligation réelle environnementale (ORE). Laquelle fait l'objet d'un acte authentique – devant notaire donc. Le contrat est « gravé dans le marbre » puisqu'il est publié au Fichier immobilier du Centre des finances publiques (CFiP). Il ne s'agit pas pour autant d'une servitude publique ou privée, mais d'un engagement pérenne portant sur des décennies sans pour autant dépasser 99 ans suivant la loi contre les perpétuités (article 1210 du Code civil). Par principe, le contrat est de droit privé mais par exception il peut revêtir le caractère d'un contrat administratif si l'aménageur est public (Etat ou collectivité) agissant dans le cadre d'un projet d'intérêt général – ce dernier élément modifiant quelque peu la rédaction du contrat il peut être opportun de consulter un avocat spécialisé en Droit public... Première incitation fiscale et non des moindres : l'article 72 de la loi Biodiversité dispose d'une exonération totale de droits d'Enregistrement (article 662 du CGI) et de taxe de publicité foncière (article 663 du CGI).

Les ORE : un marché pas totalement dérèglementé...

Actuellement, il n'existe dans notre pays qu'un seul opérateur de compensation écologique : l'incontournable Caisse des dépôts & consignations (CDC) avec sa filiale dédiée : CDC Biodiversité. Néanmoins, il ne s'agit que d'un monopole de fait, puisque le secteur a été d'emblée libéralisé : l'entrée sur le marché d'opérateurs privés est libre et l'on devrait donc assister dans les années à venir à l'irruption de nouveaux acteurs et donc une concurrence qui ne peut être que salutaire pour les propriétaires de biens ruraux intéressés par ce schéma et ces revenus supplémentaires associés...

Par contre, le principe de la compensation écologique n'a pas été conçu comme interopérable à l'échelle européenne. Cela peut vous sembler surprenant de prime abord, puisque contredisant les

libertés de circulation prévues au Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). En fait, la raison d'une limitation à un instrument franco-français est simple : si des compensations pouvaient s'opérer à des milliers de kilomètres, le risque serait grand de voir certaines régions françaises dévastées par de nouveaux équipements au motif qu'on les compense écologiquement par exemple au fin fond de la Pologne ! De fait, les procédures d'agrément des sites naturels de compensation sont régies par un texte purement domestique (Décret n°2017-265 du 28 février 2017).

Une convention juridiquement liante légitime l'application d'une décote supplémentaire sur la valeur vénale du bien !

A présent que nous avons bien compris les tenants et aboutissants des ORE, il convient de voir comment nous pouvons les articuler avec la fiscalité de votre patrimoine afin de l'optimiser. Il est clair qu'une ORE grève le bien qui en est l'objet d'une sujétion d'ordre juridique : elle restreint le droit de propriété et cette restriction se transmet de propriétaire en propriétaire jusqu'à son extinction stipulée et publiée au Fichier immobilier ! Cette limitation justifie l'application d'une décote mais à mon sens en tenant compte de certaines subtilités du Droit fiscal...

Pour justifier l'application d'abattement sur la valeur vénale, il faut distinguer une notion débattue et solutionnée depuis longtemps en Jurisprudence : car entre sujétions choisies et sujétions subies, le traitement fiscal est différent.

Ainsi, l'auteur d'une restriction du droit de propriété qui stipule librement à sa propre encontre ne pourra pas profiter d'un abattement supplémentaire aux 75 % déjà prévus pour l'IFI et également pour une donation entre vifs. En effet, la donation est d'abord un contrat par lequel le donateur se dépouille irrévocablement tandis que symétriquement le donataire déclare accepter les charges pesant sur le bien qu'il reçoit. Dans un arrêt du 3 juin 2014 (n°13-18.180), la Cour de cassation a écarté l'abattement que les assujettis tentaient de motiver sur le plan de la difficulté juridique qui allait peser sur eux dans la mesure où la convention d'indivision qu'ils avaient signée allait les mettre dans une situation plus inconfortable que si le bien avait été clairement partagé. Autrement dit, si l'on doit considérer que les donataires « s'étaient passés la corde autour du cou » en signant cette convention, ils l'avaient fait librement, et ce bien ne devenait plus difficile à gérer que par l'effet de leurs propres actes.

D'ailleurs la Cour s'intéresse systématiquement au moment où est opérée la libéralité afin de voir dans quelle configuration « juridique » était le bien précisément au jour de la transmission qui constitue le fait générateur des droits dus au Trésor.

Dans l'important arrêt *Changeur c./ Direction générale des impôts* (Cour de cassation, 20 mars 2007, n° 05-17.139), un raisonnement similaire s'imposait puisque l'indivision sur une clinique n'était intervenue que par un acte juridique postérieur au décès du fondateur. En clair, au jour du décès ladite

entreprise n'était pas affectée par cet état de droit et l'indivision ne résultait que de l'application ultérieure des règles de dévolution successorale. La doctrine relevait qu'en revanche, la situation des successeurs aurait été différente si le défunt médecin avait institué un legs de droits indivis sur le bien en question...et qu'ainsi imposé aux enfants, l'application d'une décote aurait été mieux accueillie...

Sujétions choisies *versus* sujétions subies

Il est un fait que s'il y a une situation subie, la Jurisprudence considère que l'évaluation de l'immeuble doit intégrer ces faits juridiques agissant comme une contrainte sur le bien. Ainsi dans l'arrêt *Fleury* du 13 février 1996 (n°93-20.878), la Haute juridiction cassait et annulait un arrêt du Tribunal de grande instance (TGI) de Créteil (22 juillet 1993) qui avait refusé de prendre en considération la diminution de l'étendue du droit de propriété d'un immeuble qui faisait l'objet d'une occupation imposée au propriétaire...

Ainsi, la charge écologique grevant le bien d'un héritier ou d'un légataire du fait de l'inscription antérieure au décès d'une ORE a incontestablement vocation à générer une décote supplémentaire à celle déjà prévue pour les biens forestiers et ruraux. Car dans ce cas de figure, c'est l'auteur qui indépendamment de la volonté personnelle de son successeur a contracté et généré la sujétion. Et l'ORE ne s'éteignant qu'à un terme calendaire précis et non au décès de l'auteur, celle-ci va bien continuer à peser sur le successeur !

Alors me direz-vous, quelle est la magnitude de la décote ? A cette heure, c'est encore difficile à établir : on manque de recul sur la pratique balbutiante et l'absence de contentieux fiscaux concernant de tels cas d'espèce. Comme pour toutes les décotes en la matière, le - 10 % est consensuel, tandis que le - 20 % devient plus risqué ! D'autant que cette classe d'actifs profitant déjà d'un abattement légal des trois-quarts, en appliquant 20 % de mieux, cela reviendrait à ne plus avoir qu'une assiette taxable de...5 % aux droits de mutation à titre gratuit (DMTG) ! Certes, ce chiffre frôlant les 100 % d'abattement résonne-t-il de manière fantasmatique aux oreilles de l'assujetti... Mais le fiscaliste que je suis, souligne qu'il fera sans doute hérisser les cheveux d'un inspecteur des impôts ! « *Jusqu'où ne pas aller trop loin* » comme prévenait le professeur Cozian, grand fiscaliste disparu et éminent spécialiste du patrimoine : cette citation malicieuse doit guider vos pas !