

Fiscalité du patrimoine, fiscalité locale, éco-fiscalité : le triptyque de la réforme annoncée

**Les réformes annoncées
sauront-elles corriger
les effets d'une fiscalité
locale et d'une fiscalité
du patrimoine qui
pénalisent lourdement
les espaces ruraux ?**

par Guillaume Sainteny
*Maître de conférence à l'Institut
d'études politiques de Paris*

Le gouvernement a récemment annoncé une réforme du système fiscal dans trois secteurs : la fiscalité du patrimoine, la fiscalité locale, la fiscalité de l'environnement. Ces réformes semblent présentées comme devant être simultanées mais indépendantes. Or, il se trouve que ces trois domaines sont étroitement liés et ne peuvent être dissociés. En effet, la fiscalité du patrimoine et la fiscalité locale influent sur l'environ-

nement. Nombre de dispositions actuelles, dans le domaine de la fiscalité locale et de la fiscalité du patrimoine, se révèlent défavorables à l'environnement. La réforme envisagée de ces deux fiscalités devra donc aussi s'effectuer dans l'optique d'une atténuation (pour le moins) de ces effets pervers.

Fiscalité locale et fiscalité de l'environnement

D'une manière générale, la fiscalité locale directe est favorable à la mise en valeur économique des espaces naturels ce qui peut nuire à leur conservation et à leur gestion écologique.

Bien connus, les défauts de la taxe professionnelle sont sans cesse rappelés. En matière d'environnement, la taxe professionnelle frappe indistinctement les activités nocives ou celles favorables à l'environnement. En outre, le souhait de continuer à percevoir les recettes de cette taxe peut conduire ses bénéficiaires à ne pas souhaiter la disparition ou la diminution de l'assiette fiscale, c'est-à-dire, parfois, de la pollution, du risque ou de l'activité nocive pour l'environnement. C'est l'un des problèmes auxquels est confronté le gouvernement à propos de Superphénix. Les communes concernées ne toucheront plus la taxe professionnelle qui en ont fait des communes aisées. Quant à la taxe sur le foncier bâti, ses abattements (50 % de la valeur locative cadastrale),

ses exonérations (constructions nouvelles, sols de construction...) sont nombreuses. Elles représentent 21 % de son produit, soit plus de 8 milliards, ce qui conduit à sous-taxer certaines urbanisations.

Mais les liens les plus étroits entre l'environnement et la fiscalité locale s'établissent avec la taxe sur le foncier non bâti (TFNB).

A l'heure actuelle, il existe, en France un consensus sur la nécessité d'une modification de la TFNB. Ce sont les modalités et non le principe qui suscitent un débat.

Les problèmes posés par la TFNB sont nombreux. L'essentiel vient de bases déconnectées de la réalité économique, ce qui entraîne des inégalités entre les contribuables mais aussi entre les communes. Ces problèmes découlent de la nature même de la TFNB : impôt hybride dont l'assiette sert de base à plusieurs prélèvements alimentant des budgets différents et dont le taux varie selon les collectivités locales et leurs besoins.

En matière d'environnement la TFNB pénalise les espaces naturels les plus riches et les modes de faire valoir extensifs qui sont généralement les plus favorables aux écosystèmes.

Le classement des terrains, par nature de culture, en catégories hétérogènes, d'une part ne dépend pas de - et ne renseigne pas sur - la valeur biologique des milieux concernés et, d'autre part, ne permet pas l'individualisation d'une catégorie dont la fiscalité pourrait être « pensée » et déterminée en fonction de cette valeur biologique.

On sait que les prairies, et notamment les prairies humides, possèdent une valeur écologique bien supérieure à celle des terres de culture. Or, depuis 1961, le marché de la terre et celui des herbages ont évolué différemment tant pour les loyers que pour la valeur vénale, à tel point que

Actuellement, la TFNB incite donc les agriculteurs à s'orienter vers des productions intensives.

l'on a assisté à l'inversion du rapport prix des terres/prix des prairies. En 1950, le prix moyen des terres était de 40 % inférieur à celui des prairies. En 1980, il lui était supérieur de 11 %. Or, non seulement l'actualisation des bases n'a pu prendre en compte ces évolutions, mais elle a augmenté la dérive. On a même probablement augmenté les écarts avec la réalité car il n'a pas été possible d'appliquer des coefficients multiplicateurs différents pour ces différentes affectations, puisque les terres et les prés

étaient peu isolés dans les baux, au moins jusqu'à la loi du 15 juillet 1975 modifiant le statut du fermage. De plus, depuis 1980, les majorations forfaitaires intervenant de façon uniforme pour toutes les natures de culture, ont aggravé les écarts existants et ce d'autant plus que ces coefficients, reflets de l'inflation de l'époque, ne correspondaient pas du tout à l'évolution du revenu de ces zones. Actuellement, la TFNB incite donc les agriculteurs à s'orienter vers des productions intensives. Dans le cas spécifique des zones humides, il est clair que les valeurs locatives cadastrales retenues n'ont plus de rapport avec le revenu réel des marais, désormais très faible. Ces zones, très riches d'un point de vue écologique et en voie de disparition, sont donc « surimposées », au bénéfice des terres agricoles plus rentables qui profitent de ce transfert de charges, alors qu'elles bénéficient déjà d'avantages économiques par rapport aux marais. Cela incite à la mise en exploitation agricole ou forestière des marais, à la fois pour échapper à la surimposition et pour bénéficier du transfert de charges au profit des terres agricoles.

Si l'évolution réelle du revenu agricole n'est plus prise en compte par la TFNB, celle des

pratiques culturales ne l'est pas davantage. Ainsi, peut-on désormais constater, dans le Marais Poitevin par exemple, de graves différences d'imposition entre parcelles comparables. Le montant des revenus cadastraux établis sur la base de fermages désormais hors de proportion avec la productivité réelle des terres, participe avec d'autres facteurs, compte tenu de l'évolution du revenu agricole, à l'abandon progressif des cultures traditionnelles et à l'ensemencement en céréales.

Il faut insister sur le fait que, dans les espaces exploités de manière traditionnelle et/ou extensive, l'ampleur des charges fiscales est davantage un problème que la faiblesse du revenu brut. Sans être élevé, celui-ci est souvent positif : environ 3 000 F annuels à l'hectare pour l'exploitation traditionnelle d'une prairie humide, d'une roselière ou d'une pisciculture extensive en eau douce. Mais la fiscalité foncière de ces espaces, souvent supérieure à celle des terres cultivées, induit un produit net parfois nul ou négatif. Elle entrave donc la viabilité de leur exploitation extensive qui semble possible en termes bruts. Cette situation est aujourd'hui contradictoire

Les impôts fonciers apparaissent plus pénalisants pour la bonne gestion du milieu naturel en France qu'à l'étranger.

avec le projet de réforme de la PAC qui vise, notamment, à développer l'extensivité.

Par ailleurs, les impôts fonciers apparaissent plus pénalisants pour la bonne gestion du milieu naturel en France qu'à l'étranger.

En Grande-Bretagne, les terres agricoles et les parcs publics sont, tout bonnement, exonérés d'impôts fonciers. Il en est de même en Irlande. En Ontario, le programme de remise fiscale sur les terres protégées exonère totalement d'impôt foncier les propriétaires de *significant wetlands*, de zones présentant un intérêt naturel et scientifique significatif au niveau provincial, de terres ne générant pas de revenus et relevant des offices de protection de la nature et les terres protégées appartenant à des organismes à but non lucratif, utilisant des pratiques de gestion compatibles avec les objectifs de la province en ce qui concerne la préservation des terres et du patrimoine naturel. De même, dans le Minnesota, la *property tax* sur les zones humides a été supprimée en 1979.

En Allemagne, les espaces verts et les biens appartenant aux personnes morales de droit

public et d'intérêt public sont exonérés. Surtout, les valeurs retenues par l'administration sont très inférieures aux valeurs réelles, notamment pour le capital agricole et forestier. Le mode d'évaluation retenu conduit à ne comptabiliser les forêts que pour 1 % de leur valeur réelle et le patrimoine agricole pour 5 % (contre 20 % pour les terrains et les immeubles d'habitation). Ainsi, la pression fiscale du foncier par rapport à la valeur réelle des biens est en Allemagne de 0,015 % pour les propriétés forestières, contre 0,27 % - soit 18 fois plus - en France et de 0,075 % pour les propriétés agricoles, contre 1,2 % - soit 16 fois plus - en France.

Fiscalité du patrimoine et fiscalité de l'environnement

Si la fiscalité du patrimoine est importante en matière d'environnement, c'est que la plupart des atteintes aux milieux naturels se font par le biais d'un immeuble, soumis lui-même à imposition. Si l'on prend l'exemple de l'imposition du capital, on peut, du point de vue de l'environnement, formuler quatre critiques essentielles.

L'égalité du taux de prélèvement pour des biens dont le taux de rendement est très différent et, notamment, l'immobilier par rapport au mobilier : d'une incidence faible sur un patrimoine d'obligations ou d'actions dont le taux de rendement est élevé sur la longue période, encore supportable sur un patrimoine immobilier, un impôt sur le capital à 1,5 % ou 2 % devient confiscatoire et incite directement à la vente ou à la transformation pour les patrimoines constitués de foncier non bâti dont le taux de rendement est presque toujours inférieur à 2 %.

L'égalité du taux de prélèvement pour des biens fonciers non bâtis très différents (espaces en voie de disparition ou non, espaces à production intensive ou non...) et pour des modes d'exploitation très différents (favorables ou non à la nature) aboutit, d'une part à pénaliser les usages non intensifs, moins productifs et, d'autre part, à intensifier le rendement des biens fonciers non bâtis pour compenser l'imposition par de nouveaux revenus.

En dehors de ses justifications techniques (meilleure connaissance du patrimoine permet-

tant de mieux asseoir les autres impôts) et sociales (inégalités de fortune supérieures aux inégalités de revenu), l'impôt sur le capital n'a qu'une seule

En France, la fiscalité du patrimoine au sens large pèse donc beaucoup plus lourdement sur le foncier non bâti que sur le foncier bâti qui est, pourtant, lui-même déjà « surimposé » par rapport aux valeurs mobilières.

justification proprement économique : inciter à la recherche d'une allocation optimale des facteurs de production. En augmentant le coût de détention des actifs, l'impôt sur le capital pénalise les valeurs refuges et les biens improductifs, favorise une plus grande mobilité du capital et incite les acteurs économiques à mieux sélectionner leurs actifs en choisissant une rentabilité à court terme plus forte. Mais, la justification économique de l'imposition du capital - pénaliser les biens improductifs et favoriser la mobilité et une rentabilité élevée à court terme - qui était compréhensible et logique lorsqu'elle devait s'appliquer au capital productif, devient contestable lorsqu'elle touche à l'espace naturel qui est souvent d'autant plus riche qu'il est exploité moins intensivement et d'autant plus protégé qu'il est immobile et que la recherche de la rentabilité à court terme n'est pas privilégiée.

L'immobilier non bâti est, d'une manière générale, plus imposé en

France qu'à l'étranger. Le cumul des impositions fait que la pression fiscale totale de l'imposition du capital foncier (taxe foncière + ISF + droits de mutation à titre gratuit) y est beaucoup plus importante qu'en Grande-Bretagne, en Allemagne ou aux Etats-Unis. En outre, elle pèse davantage sur les terrains agricoles que sur les terrains à bâtir ou les constructions.

Le huitième rapport du Conseil des impôts [1], sans aborder en rien les problèmes d'environnement, expose de nombreux cas de rentabilité nulle ou négative du patrimoine non bâti après imposition.

Pour les terres agricoles en faire-valoir indirect, la rentabilité marginale devient nulle ou négative pour un taux marginal d'imposition du revenu supérieur à 40 % et un montant de patrimoine supérieur à 5,8 MF contre 11,5 MF pour un logement de rapport.

Si l'on prend en compte les revenus du travail et qu'on suit l'évolution sur 29 ans, on constate que, avant même la prise en compte des effets des impositions du patrimoine, le taux de rendement net d'un patrimoine agricole après imposition des revenus du capital est négatif dans tous les cas de figure. Or, cela n'est pas le cas pour un patrimoine

Montant du patrimoine initial (en francs)	Patrimoine		Revenus moyens en %		
	avant impôt sur les grandes fortunes	après impôt sur le revenu et impôt sur les grandes fortunes	Situation pour le conjoint héritier	Situation pour un enfant héritier	Situation pour un héritier non parent
	<i>Revenu imposable 100 000 F :</i>				
1 000 000	- 0,68	- 0,68	- 1,08	- 1,11	- 3,71
10 000 000	- 0,70	- 1,17	- 2,13	- 2,13	- 4,53
50 000 000	- 0,98	- 2,40	- 3,83	- 3,83	- 5,44
	<i>Revenu imposable 500 000 F :</i>				
1 000 000	- 1,12	- 1,12	- 1,48	- 1,51	- 2,82
10 000 000	- 1,13	- 1,56	- 2,46	- 2,46	- 4,61
50 000 000	- 1,13	- 2,57	- 3,98	- 3,98	- 5,80

Tableau 1. Patrimoine agricole en faire-valoir indirect. Rendement annuel net moyen en % en 1985.

Montant du patrimoine initial (en francs)	Patrimoine		Revenus moyens en %		
	après impôt sur le revenu mais avant impôt sur les grandes fortunes	après impôt sur le revenu et impôt sur les grandes fortunes	Situation pour le conjoint héritier	Situation pour un enfant héritier	Situation pour un héritier non parent
	<i>Revenu imposable 100 000 F :</i>				
1 000 000	1,97	1,97	1,38	1,35	- 1,17
10 000 000	1,77	1,13	- 0,14	- 0,14	- 2,02
50 000 000	1,40	- 0,24	- 1,83	- 1,83	- 3,35
	<i>Revenu imposable 500 000 F :</i>				
1 000 000	1,29	1,29	0,73	0,71	- 1,82
10 000 000	1,29	0,67	- 0,52	- 0,52	- 2,45
50 000 000	1,29	- 0,37	- 1,95	- 1,95	- 3,46

Tableau 2. Patrimoine en immobilier locatif. Rendements annuels nets moyens en %.

en immobilier locatif de rapport (tableaux 1 et 2).

Pour faire face à ces impositions très fortes, le propriétaire rural doit donc intensifier le rendement brut de son bien par une exploitation plus intense qui va à l'encontre des souhaits actuels d'une extensification, ou par lotissement, ou

amputer son capital, c'est-à-dire la nature, ou s'en défaire.

En France, la fiscalité du patrimoine au sens large pèse donc beaucoup plus lourdement sur le foncier non bâti que sur le foncier bâti qui est, pourtant, lui-même déjà « surimposé » par rapport aux valeurs mobilières. Si l'on veut accroître le rendement du foncier non bâti, soit des espaces ruraux, sans

que cela passe obligatoire-ment par leur transformation, leur artificialisation, leur urbanisation, l'intensification des méthodes d'exploitation... il est donc nécessaire d'alléger la fiscalité qui pèse sur eux. Cela permettrait d'envisager une rentabilité supérieure à l'actuelle pour ces espaces et qui rendrait moins inéluctable la

transformation de leurs modes d'exploitation, l'intensification de leur rendement (au détriment de l'environnement) par changement des méthodes d'exploitation, urbanisation... et cela quelle que soit la nature de l'espace non bâti.

Il est clair que, dans le cas du foncier non bâti, ni agricole ni sylvoicole dont le taux de rendement brut est encore plus faible, telles certaines zones humides, la rentabilité nette est encore plus négative et l'allègement encore plus nécessaire.

En outre, l'agriculture extensive nécessite de grandes, voire de très grandes surfaces, pour permettre des rendements significatifs. Or, la fiscalité du patrimoine immobilier non bâti est d'autant plus confiscatoire, et conduit d'autant plus à un rendement nul ou négatif, que le montant du patrimoine rural est plus élevé, c'est-à-dire que l'exploitation est plus étendue. Cette caractéristique, justifiable d'un point de vue social, apparaît comme un frein au développement de l'agriculture extensive et, par là même, au maintien des espaces naturels, auxquels ces formes d'agriculture sont bénéfiques.

Quelles réformes ?

Dans la perspective des réformes envisagées par les pouvoirs publics, on peut proposer quelques pistes qui permettraient d'améliorer la situation actuelle. Celles-ci peuvent, pour l'essentiel, être regroupées en deux idées force. D'une part, il convient de rapprocher le régime fiscal du foncier non bâti de celui, bien plus favorable, du foncier bâti. D'autre part, il convient de

Exonérer de droits de mutation à titre gratuit les espaces naturels d'intérêt exceptionnel ne reviendrait qu'à aligner leur régime sur celui des immeubles classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques.

remédier à la situation fiscale du patrimoine naturel qui ne dispose en France d'aucun des avantages fiscaux dont bénéficie le patrimoine culturel.

On pourrait envisager d'exonérer de la TFNB :

- ✓ d'une manière générale, les espaces naturels protégés par des dispositions contraignantes ;
- ✓ les espaces sur lesquels se pratique l'élevage extensif avec préservation du milieu.

Une révision profonde des valeurs locatives apparaît, en tout état de cause, indispensable. Elle devrait comporter, à la fois, la fixation de valeurs

locatives plus adaptées pour certains milieux et un mécanisme de révision non plus forfaitaire mais modulé selon la nature des terrains. Tous deux devraient, en outre, prendre en compte l'activité et le mode d'exploitation, pour favoriser ou pénaliser certains d'entre eux selon leurs effets sur l'environnement, et pas seulement la consistance du fonds. De plus, pour éviter que la baisse des revenus cadastraux ne soit compensée par une augmentation des taux, il conviendrait de plafonner les taux par commune. Cela irait d'ailleurs dans le sens d'une plus grande égalité devant l'impôt.

A l'heure actuelle, les propriétaires d'immeubles bâtis peuvent abattre 50 % de la base d'imposition (valeur locative cadastrale) contre 20 % seulement pour les terrains non bâtis. Ces pourcentages sont censés représenter les frais d'entretien du bien. Il est clair que, demeurant à un niveau de 20 %, ils ne peuvent représenter les frais d'entretien écologique et encore moins de restauration des espaces naturels. Aussi pourrait-on augmenter jusqu'au 50 % l'abattement sur la valeur locative cadastrale pour la TFNB lorsque cela correspond à des frais d'entretien de la valeur écologique d'un milieu naturel.



Roy P/Explorer

En matière d'environnement la fiscalité locale pénalise les espaces naturels les plus riches. Ici le marais poitevin.

La valeur de certains espaces naturels peut être considérée comme supérieure à celle de certains espaces bâtis non seulement de par leur rareté mais aussi de par leur valeur culturelle, esthétique, paysagère, économique, touristique, génétique... Et ceux-ci méritent des faveurs fiscales au moins identiques à celles de leurs « cousins » bâtis. C'est, par exemple, le cas de certaines zones humides gérées par l'homme qui doivent, précisément, leur richesse tant écologique qu'esthétique et culturelle, à cette intervention

humaine et qui comprennent même, souvent, des éléments expressément bâtis (tels les systèmes hydrauliques).

En d'autres termes, une plus-value culturelle et/ou esthétique, paysagère et/ou historique et/ou patrimoniale et/ou biologique et écologique... a été ajoutée, intégrée à ces espaces de par l'action de l'homme, ce qui en fait un patrimoine réel et original. Il devrait, donc, logiquement, en découler :

✓ une reconnaissance des investissements (et de leurs

coûts) qui ont été nécessaires pour ajouter cette plus-value à l'espace, et donc un régime spécifique d'amortissement et/ou de déduction de ces investissements, comme en matière de patrimoine historique bâti ;

✓ des dispositions fiscales spécifiques permettant d'assurer l'entretien, voire la « réparation » de ces investissements, comme en matière de patrimoine historique bâti.

Les frais d'entretien et de réparation de ces espaces sont plus

élevés qu'on ne le croit, et ceci d'autant plus :

✓ que ces espaces ont été forgés par l'homme et qu'ils doivent donc être entretenus par lui ;

✓ que l'entretien ne se limite pas aux frais nécessaires à l'exploitation agricole mais englobe aussi l'entretien, voire la restauration, de la valeur biologique, écologique, esthétique du milieu. Les frais d'entretien d'un immeuble historique ne se limitent pas, eux, à ceux de son exploitation commerciale mais bien à la préservation et à la restauration de ses aspects architecturaux et esthétiques.

Dans cette conception, les frais d'entretien et de restauration d'espaces non bâtis peuvent être très élevés et nécessitent donc, pour être entrepris, un régime fiscal incitatif.

A tout le moins, doit-on s'efforcer d'étendre à l'immobilier non bâti les avantages dont bénéficie l'immobilier bâti, d'aligner le régime de celui-là sur les avantages de celui-ci.

Exonérer de droits de mutation à titre gratuit les espaces naturels d'intérêt exceptionnel ne reviendrait qu'à aligner leur régime sur celui des immeubles classés ou inscrits

sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques faisant l'objet d'une convention à durée indéterminée.

Les frais de « réparation » ou d'entretien des espaces naturels d'intérêt exceptionnel ou ceux découlant d'une servitude d'environnement devraient pouvoir constituer des charges déductibles du revenu global pour l'impôt sur le revenu. Cette disposition applicable en matière de monuments historiques ne ferait qu'aligner, sur ce point, le régime du patrimoine naturel sur celui du patrimoine bâti.

On pourrait aussi s'inspirer de certains exemples étrangers tel celui de la loi de 1984 sur le transfert de capital qui, en Grande-Bretagne, exonère de l'impôt sur le transfert de capital les terres d'intérêt esthétique, historique ou scientifique exceptionnel si l'entretien et la préservation de leurs caractéristiques sont assurés ou celui de la loi sur les beautés naturelles de 1928, aux Pays-Bas, qui accorde aux propriétaires fonciers des exonérations fiscales, en contrepartie d'obligations de sauvegarde esthétique du paysage (- 50 % sur les impôts fonciers et les droits de succession si la propriété n'est pas accessible au public ; - 100 % si elle l'est).

Aux Etats-Unis, la loi fiscale et les lois de nombreux Etats permettent aux propriétaires de zones humides, qui en font donation pour des motifs de protection, de déduire la valeur de la donation de leur déclaration d'impôt.

Dans le même ordre d'idées, pourrait être étudiée la possibilité d'une dation en paiement des espaces naturels. De même, le régime fiscal des secteurs sauvegardés de la loi Malraux pourrait être adapté à certains espaces naturels exceptionnels (sites classés, zones de directive paysagère, ZPPAUP...). Le déficit foncier issu du montant des travaux de restauration paysagère et écologique du milieu concerné pourrait être imputé sur le revenu global.

Bibliographie

[1] • Conseil des impôts , Huitième rapport au Président de la République relatif à l'imposition du capital, JORF, 4063, 1986.