

Le nouveau statut fiscal du patrimoine naturel : une stratégie des petits pas

Guillaume Sainteny

École polytechnique, 91128 Palaiseau cédex
guillaume.sainteny@orange.fr

Les réformes concrètes sont difficiles dans le domaine de la fiscalité de l'environnement. L'article ci-dessous retrace une partie des réformes conduites par l'auteur en tant que directeur d'administration centrale au sein du MEDDAT. Il s'agit des réformes tendant à améliorer la fiscalité de la biodiversité et du patrimoine naturel. Cet article a été rédigé fin 2009. Postérieurement à sa rédaction, une disposition votée dans la Loi de finances rectificative pour 2009 est revenue, en grande partie, sur une des mesures les plus importantes. En outre, le projet de loi de finances pour 2011 prévoit une nouvelle limitation à la mesure de déduction des dépenses de restauration et d'entretien du patrimoine naturel protégé. À l'heure où nous mettons sous presse, les contours exacts de cette limitation ne sont pas connus et on ne sait pas si elle sera effectivement votée. Quoiqu'il en soit, alors que l'égalité de statut fiscal entre patrimoine naturel et patrimoine culturel avait été obtenue en 2006, elle est à nouveau rompue depuis 2010. Ces deux mesures témoignent autant de l'instabilité des dispositions fiscales en France que de la difficulté à y consolider un régime fiscal favorable au patrimoine naturel.

L'utilisation de la fiscalité à des fins environnementales a parfois été critiquée, voire contestée. Il a été prétendu qu'elle était contraire aux principes majeurs de la fiscalité et des finances publiques. En outre, certains observateurs ont considéré récemment, notamment au vu de récentes décisions jurisprudentielles (voir ci-dessous), que les réformes dans le domaine de l'écofiscalité étaient devenues à la fois juridiquement et techniquement quasi impossibles. On voudrait montrer ci-après qu'il n'en n'est rien.

L'écofiscalité incitative est juridiquement possible

Historiquement, conceptuellement, juridiquement, la fiscalité s'est construite autour de principes connus et reconnus : la neutralité des finances publiques, l'égalité devant l'impôt³, l'universalité budgétaire et donc la non-affectation des impôts mais aussi (pour des raisons de commodité et de préférences des administrations fiscales), la simplicité, la visibilité et la largeur des assiettes, le caractère prévisible des rendements. La fiscalité devait donc, originellement, assurer des recettes capables de subvenir aux dépenses régaliennes de l'État⁴, d'où les principes susmentionnés.

3. « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés. » Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen, art. 13.

4. Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen, art. 13.

Ces principes initiaux ont été peu à peu écornés. D'une part, l'intervention croissante des États, au-delà des seules tâches régaliennes, a poussé à chercher de nouvelles recettes et a stimulé l'imagination fiscale. D'autre part, la fiscalité a été perçue, peu à peu, comme un des moyens d'intervention de l'État, tant au niveau du prélèvement que de la redistribution. Il en a été ainsi, en matière économique avec l'utilisation de la fiscalité et de ses produits comme outil contra-cyclique, en matière sociale comme outil d'équité visant à une certaine redistribution des richesses au sein de la société, en matière d'aménagement du territoire, de recherche, *etc.* C'est dans cette tendance à étendre les missions de la fiscalité que l'on peut situer son utilisation croissante à des fins environnementales. Les critiques émises à ce sujet ne semblent donc pas justifiées.

En ce qui concerne les jurisprudences évoquées, si elles ont été perçues par certains commentateurs comme invalidant la fiscalité environnementale, la déclarant inconstitutionnelle ou la rendant techniquement impossible à réaliser, c'est pourtant le contraire qui est vrai. Les règles traditionnelles de neutralité des finances publiques et d'égalité devant l'impôt n'empêchent pas le vote et l'utilisation d'une écofiscalité incitative. Le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de confirmer ce point, de façon explicite, à plusieurs reprises.

Ses décisions du 28 décembre 2000 et du 29 décembre 2009 sont restées dans les esprits comme invalidant la taxe générale sur les activités polluantes (dite « TGAP », volet énergie-climat) et la taxe carbone. Mais, en réalité, dans un considérant de principe important, le Conseil valide bel et bien l'utilisation de la fiscalité incitative dans un but de protection de l'environnement. Dans les deux cas, le Conseil rappelle d'abord le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt mais rappelle, également, conformément à sa jurisprudence, que celui-ci « ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs ». La même phrase est reproduite, à la lettre près, dans les deux décisions (respectivement considérants 34 et 80). Le membre de phrase « ayant pour objet d'inciter » paraît particulièrement important. Il semble signifier que le Conseil confirme, conformément à l'évolution de la fiscalité par rapport aux buts initiaux, que celle-ci peut bien avoir un but incitatif et non seulement budgétaire, si ces incitations ont pour but de faire adopter aux redevables des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général.

Le Conseil valide ensuite l'objectif de lutte contre l'effet de serre. Si les deux taxes sont déclarées contraires à la Constitution c'est que les différences de traitement qui résulteraient de leur application ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur et que, dès lors, elles sont contraires au principe d'égalité devant l'impôt. Mais ce sont les modalités d'établissement des taxes qui sont censurées. À l'inverse, la lutte contre l'effet de serre – et donc la protection de l'environnement – est bien reconnue comme un objectif d'intérêt général par le Conseil, lequel légitime, à ces occasions, une écofiscalité incitative pouvant faire supporter des entorses au principe d'égalité³.

L'absence d'incitations fiscales à la préservation du patrimoine naturel

Si l'on comparait la fiscalité du patrimoine naturel à celle du patrimoine culturel et la fiscalité de l'immobilier non bâti à celle de l'immobilier bâti, on pouvait, il y a quelques années encore, formuler cinq types de critiques essentielles, du point de vue de l'environnement.

Le foncier non bâti était plus imposé en valeur relative

D'une manière générale, l'égalité du taux de prélèvement pour des biens dont le taux de rendement est très différent est critiquable. En ce qui concerne l'immobilier bâti par rapport au non bâti, un impôt de 1,5% ou 2% sur la valeur du bien pourra être payé par les revenus du bien (3 à 4% par an en moyenne) dans le premier cas, pas dans le second (rendement annuel presque toujours inférieur à 2%). Il incite donc à la transformation et à l'artificialisation du foncier non bâti. Or, en dehors de ses éventuelles justifications techniques et sociales, ce type d'imposition possède une seule justification proprement économique : inciter à la recherche d'une allocation optimale des facteurs de production. En augmentant le coût de détention des actifs, l'imposition du patrimoine pénalise les valeurs refuges, 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 forte⁴. Cela semble d'ailleurs paradoxal alors que l'on reproche aux marchés leur « court-termisme » et que celui-ci est accusé, parfois, d'être en partie à l'origine de leur excessive volatilité, voire de la crise financière de 2008-2009. Surtout, cette justification économique qui était compréhensible et semblait logique lorsqu'elle devait s'appliquer au capital productif devient contestable lorsqu'elle touche des espaces naturels dont la protection ne dépend pas de leur mobilité.

L'imposition du foncier non bâti ne tenait pas compte de sa valeur écologique et paysagère

Au sein du foncier non bâti, l'égalité du taux de prélèvement sur des espaces très différents (espaces en voie de disparition ou non, *etc.*) et pour des modes d'exploitation très différents (favorables ou non à la biodiversité) pouvait aboutir, d'une part, à pénaliser les usages moins productifs et plus favorables à l'environnement et, d'autre part, à intensifier le rendement des biens fonciers non bâtis pour compenser l'imposition à taux fixe. En outre, au sein du foncier non bâti, seuls les espaces ruraux productifs bénéficiaient d'une exonération partielle, à raison, précisément, de leur nature productive, qu'ils soient considérés comme outil de travail ou donnés à bail rural à long terme. Or l'évolution des pratiques agricoles avait conduit à ce que ces espaces deviennent moins riches en termes de biodiversité.

3. Conseil constitutionnel, décisions n°2000-441 du 28 décembre 2000 et n°2009-599 du 29 décembre 2009.

4. L'abandon de l'imposition des biens professionnels a pourtant fait disparaître en partie cette justification économique.



Il pouvait en résulter une incitation indirecte à la mise en culture ou au boisement de certains espaces dont la préservation de l'intérêt écologique supposait, parfois, le maintien en l'état.

La fiscalité entraînait une rentabilité nette nulle ou négative pour le patrimoine naturel

Pour le foncier non bâti, le cumul des impositions pouvait aboutir à une rentabilité nulle ou négative et revêtir un caractère confiscatoire. Le huitième rapport du Conseil des impôts, sans aborder en rien les problèmes d'environnement, exposait de nombreux cas de rentabilité nulle ou négative de patrimoine non bâti après imposition⁵. Si l'on prenait en compte les revenus du travail et qu'on poursuivait l'évolution sur 29 ans, on constatait que le taux de rendement net d'un patrimoine agricole après imposition des revenus de capital était négatif dans tous les cas de figure ce qui n'était pas le cas pour un patrimoine constitué d'immobilier locatif de rapport.

Pour faire face à ces impositions fiscales, sur des biens fonciers non bâtis à rendement brut déjà très faible, l'exploitant et le propriétaire devaient donc intensifier le rendement de leur bien – exploitation plus intense allant parfois à l'encontre de l'extensification, lotissement – ou amputer leur capital, c'est-à-dire la nature, ou s'en défaire.

Le patrimoine naturel ne bénéficiait pas d'avantages fiscaux

En France, il y a peu encore, le patrimoine naturel ne bénéficiait d'aucun des avantages fiscaux dont disposait le patrimoine culturel : déduction du revenu global des frais de réparation et d'entretien des immeubles classés ou inscrits ou labellisés Fondation du Patrimoine, exonération des droits de mutation à titre gratuit pour les immeubles classés ou inscrits, déduction du revenu global des frais de restauration pour les secteurs sauvegardés, dation en paiement et exonération d'impôt sur la fortune pour les objets d'antiquité, d'art et de collection⁶.

5. Conseil des impôts, 1986. VIII^e Rapport au Président de la République relatif à l'imposition du capital, *Journal officiel de la République française* 4003.

6. Voir Code général des impôts, notamment les articles 31-I-1° b ter, 156-II-1° ter, 156-I-3°, 156 bis, 199 tercievies, 199 duovicies-I, 885-I.

Les servitudes découlant de la protection du patrimoine naturel n'étaient pas compensées

Le régime fiscal du patrimoine culturel pouvait aussi être considéré comme une contrepartie de servitudes culturelles d'intérêt général. Dans le cas du patrimoine naturel, les restrictions d'usage (interdiction ou restrictions pour les droits de construire, de chasser, de pêcher, d'exploiter, de modifier l'état des lieux, *etc.*) n'étaient pas compensées.

En France, la fiscalité du patrimoine au sens large pesait donc plus lourdement sur le foncier non bâti que sur le foncier bâti pourtant, lui-même, déjà plus imposé que les valeurs mobilières. Si l'on voulait accroître le rendement des espaces naturels sans que cela passe obligatoirement par leur transformation, leur artificialisation, leur urbanisation, l'intensification des méthodes d'exploitation, *etc.*⁷, il était donc nécessaire d'alléger la fiscalité qui pesait sur eux. Cela pouvait permettre une rentabilité supérieure, qui rendrait moins inéluctable la transformation de leur mode d'exploitation. Les espaces appartenant au foncier non bâti, non agricole ni sylvicole (telles certaines zones humides) étant souvent ceux dont la biodiversité est la plus importante et ceux dont le taux de rendement brut est le plus faible, leur imposition relative était plus importante, leur rentabilité nette plus négative et l'allègement encore plus nécessaire⁸.

Les réformes conduites de 2005 à 2007

On me permettra de donner un tour plus personnel au passage qui suit dans la mesure où il résume la stratégie suivie et les réformes obtenues lors de mes passages au ministère en charge de l'Environnement, notamment en tant que directeur de la direction des Études économiques et de l'évaluation environnementale (D4E), direction chef de file notamment pour ce qui concernait la fiscalité. J'étais arrivé avec quelques idées claires sur des buts de réformes précis et une méthode pour obtenir ces réformes que je résumerai comme suit.

Quant au but de ces réformes

L'idée était de revendiquer et d'obtenir l'égalité de statut fiscal entre patrimoine culturel et patrimoine naturel sur la base d'un raisonnement simple. Le régime fiscal du patrimoine culturel a grandement favorisé la conservation, l'entretien et la gestion de ce patrimoine et cela a un coût plus modeste que celui d'un transfert de propriété desdits immeubles à l'État. Or, les études montrent que deux raisons principales motivent les séjours touristiques en France : la richesse du patrimoine culturel et la beauté du patrimoine naturel. Les prévisions de l'Organisation mondiale du tourisme indiquent toutefois que la France, premier pays de destination touristique au monde, va perdre ce statut dans les années qui viennent. En outre, on peut considérer que le tourisme de nature et naturaliste reste sous-exploité en France, par rapport au potentiel du pays. La transposition du statut fiscal du patrimoine culturel au patrimoine naturel paraissait donc justifiée des points de vue économique, touristique, écologique, patrimonial et paysager. Elle était, en outre, techniquement et juridiquement possible, moyennant quelques adaptations. Elle offrait enfin l'occasion d'un message politique fort : la revendication d'une égalité de statut fiscal entre patrimoine culturel et patrimoine naturel.

Et quant à la méthode...

Il fallait d'abord montrer le faible coût budgétaire des réformes envisagées et démontrer que leur bilan coûts/avantages serait favorable d'un point de vue économique, notamment si l'on réintroduisait les externalités non ou peu monétarisées.

Il fallait ensuite procéder par étapes de façon à éviter de présenter une liste trop longue de mesures qui auraient été rejetées par le ministère de l'Économie et des finances.

Il était peu réaliste d'espérer obtenir d'emblée, dans un seul vecteur législatif, l'égalité avec le régime fiscal du patrimoine culturel, celui-ci ayant été élaboré sur une longue période depuis les années 1960. Il fallait donc établir une première brèche puis l'élargir. Il fut procédé en quatre étapes.

7. Toutes modifications qui d'ailleurs aboutiront souvent à doter les espaces ainsi transformés d'un régime fiscal plus favorable en termes relatifs.

8. Pour un développement, voir Sainteny G., 1993. *La fiscalité des espaces naturels*, Litec-Victoires Éditions, Paris.

Une stratégie en quatre étapes

Lors d'un premier passage au Ministère, j'avais contribué à obtenir l'extension du bénéfice de la dation en paiement, jusque-là réservé aux objets d'antiquité, d'art et de collection, aux terrains littoraux affectés au Conservatoire du littoral. Cette disposition fut votée dans la loi de finances pour 1996⁹. Pour la première fois, une mesure prévoyait l'égalité de statut fiscal entre une partie du patrimoine culturel et une partie du patrimoine naturel. Le symbole était très important. Revenant au ministère, j'étais décidé à approfondir cette brèche et à étendre cette égalité de statut. La démarche employée fut de fractionner le but à atteindre en argumentant, à chaque fois, sur l'inégalité soit entre immobilier bâti et non bâti, soit entre espaces ruraux à vocation productive et autres espaces naturels, soit entre patrimoine culturel et naturel.

Dans un second temps, en prenant appui sur le régime de l'immobilier bâti, il fut donc suggéré d'instaurer la seule possibilité de déduire des seuls revenus fonciers les frais d'entretien ou de restauration des seuls espaces naturels d'intérêt exceptionnel et bénéficiant de protections « fortes » (cœur des parcs nationaux, réserves naturelles, sites classés, sites Natura 2000, arrêtés de biotope, espaces naturels remarquables), en excluant les protections « faibles » (parcs naturels régionaux, sites inscrits, *etc.*). La superficie de ces espaces devant représenter, à terme, environ 10 % du territoire national et une partie importante étant publique, le coût fiscal fut évalué comme modéré, d'autant plus que les frais d'entretien et de restauration n'étant déductibles que des revenus fonciers, la mesure ne pouvait s'appliquer qu'aux contribuables disposant de tels revenus.

Parallèlement, en prenant appui sur le régime fiscal des biens ruraux productifs, il fut proposé d'étendre aux mêmes espaces naturels l'exonération des trois quarts des droits de mutation à titre gratuit (DMTG) dont bénéficiaient déjà les bois et forêts soumis à un plan simple de gestion (PSG) ou susceptibles d'exploitation rationnelle et les terres agricoles données à bail rural à long terme. Dans ce cas de figure et pour cet impôt, revendiquer l'égalité de statut fiscal avec le patrimoine historique classé ou inscrit totalement exonéré de DMTG avait peu de chance d'aboutir puisque d'autres espaces ruraux productifs restaient imposés sur 25 % ou 50 % de leur valeur.

9. Loi de finances pour 1996 (Loi n°95-1346, art. 26) et décret n°96-958 du 31 octobre 1996.

Mieux valait argumenter sur l'inégalité de régime fiscal au sein même de l'immobilier non bâti et sur l'illogisme qui conduisait les espaces naturels protégés, les plus intéressants en termes de biodiversité et de paysage, à subir une taxation supérieure à celle d'espaces ruraux plus productifs, non protégés et moins riches en termes de biodiversité. En outre, dans la mesure où une grande partie des espaces concernés était publique ou bénéficiait déjà de cette exonération du fait de leur statut forestier ou agricole, le coût additionnel de la mesure semblait limité. Mais son « effet de levier » pouvait être important puisqu'elle ciblait précisément les espaces naturels ni forestiers, ni agricoles parmi les plus riches biologiquement (tourbières, landes, zones humides, *etc.*). Ces deux mesures furent votées dès la loi de finances rectificative pour 2005¹⁰.

Dans un quatrième temps, une fois ces deux mesures acquises, il fut proposé, fin 2006, d'aller plus loin. Pour cela, il fallait de nouveau argumenter sur l'inégalité persistante entre patrimoine culturel et patrimoine naturel. Certes, la possibilité de déduire les frais d'entretien et de restauration des espaces naturels des revenus fonciers était un pas important. Mais, dans le cas du patrimoine culturel bâti, étant donné l'ampleur des frais d'entretien et de restauration, la mesure n'a pu entraîner des effets importants qu'en raison de la déductibilité du revenu global. Or, les frais de génie écologique propres à l'entretien et à la restauration d'espaces naturels sont aussi très coûteux¹¹. En outre, en ce qui concerne la restauration, ils peuvent se concentrer sur un ou deux ans. Dans les deux cas, ils peuvent dépasser les revenus fonciers du propriétaire. Il était donc nécessaire d'arguer de ce parallélisme pour obtenir le même régime fiscal. Pour continuer dans cette démarche à petits pas, il fut proposé d'instituer un filtre. La déduction des revenus fonciers demeurerait le régime de plein droit mais elle pourrait être étendue au revenu global si les espaces susmentionnés se voyaient en outre accorder un label par la Fondation du patrimoine.

10. Loi de finances rectificative pour 2005 (Loi n°2005-1720 du 30 décembre 2005) : voir les articles 71 et 106 modifiant respectivement les articles 793-2 et 31-1-6 2° du Code général des impôts.

11. Aux États-Unis, par exemple, en 2003, les coûts de création de zones humides (prix du terrain exclu) varient de 7 400 à 380 000 dollars par hectare en secteur urbain. Barnaud G., 2009. Troquer les zones humides ? L'expérience étasunienne. *Zones humides Info* n°66, 10-12.

J'avais participé à la création de cette fondation en 1996 et œuvré pour que la loi l'instituant mentionne expressément sa compétence tant pour le patrimoine naturel que pour le patrimoine culturel, ce qui n'était pas envisagé au départ. Cela fut obtenu, à l'époque¹², sauf pour l'avantage fiscal découlant du label délivré par la Fondation du patrimoine. L'idée pouvait donc être reprise. En outre, depuis, la Fondation du patrimoine avait fait ses preuves. Cette disposition fut adoptée dans la loi de finances rectificative pour 2006¹³. Cela accroissait l'effet incitatif de la mesure. L'instruction fiscale du 3 décembre 2007 précisa les modalités d'attribution¹⁴.

Cette stratégie a donc permis d'obtenir en deux ans une quasi-égalisation du statut fiscal du patrimoine naturel avec celui du patrimoine culturel en utilisant quatre vecteurs législatifs (voir tabl. 1).

Il faut rappeler le contexte de l'époque. Le Grenelle de l'environnement n'avait pas eu lieu. L'opinion publique n'accordait pas à l'environnement le même degré d'importance qu'aujourd'hui. La situation budgétaire de la France n'était pas bonne. Le ministère des Finances et la direction du Budget, comme c'était leur rôle, étaient hostiles à toute nouvelle dépense fiscale. Le ministère en charge de l'Environnement restait de taille très modeste. Il ne comprenait dans ses rangs aucun inspecteur des finances, aucun inspecteur des impôts ni aucun spécialiste de la fiscalité. Il était marqué, depuis ses origines, par une forte culture des instruments réglementaires de type *command and control*, une faible culture économique et une faible pratique des instruments de marché. Les écotaxes existantes ou à instaurer étaient regardées par l'Administration comme des taxes de rendement

12. La loi relative à la Fondation du patrimoine (Loi 96-590 du 2 juillet 1996) précise : « La Fondation du patrimoine (...) contribue à la sauvegarde des monuments, ensembles mobiliers ou éléments remarquables des espaces naturels ou paysagers (...) Elle peut attribuer un label au patrimoine non protégé et aux sites (...) ».

13. Loi de finances rectificative pour 2006 (Loi 2006-1771 du 30 décembre 2006) : voir l'article 52 qui modifie l'article 156-163. L'article indique aussi : « Ce label prévoit les conditions de l'accès au public des espaces concernés, sauf exception justifiée par la fragilité du milieu naturel ». L'instruction fiscale du 3 décembre 2007 précise les conditions de l'accès au public du site. Toutefois, dans le cas d'un label attribué en raison de l'intérêt du site en termes de biodiversité, il est probable que la préservation du milieu naturel primera sur son ouverture au public. Dans le cas des espaces naturels sensibles, le Code de l'urbanisme tout comme la jurisprudence (Conseil d'État, 22 février 2002, Association des riverains pour la gestion et la sauvegarde du bassin hydrographique du Trieux) ont bien établi cette hiérarchie des enjeux.

14. Direction générale des impôts, instruction fiscale 5D-4-07, *Bulletin officiel des impôts* n° 125, 3 décembre 2007.

dont le produit devait être affecté à des établissements publics ou à des programmes spécifiques de protection de l'environnement. Entre ces différentes demandes et cultures, il fallut donc composer. Cette expérience montre pourtant que, malgré un contexte budgétaire et administratif peu favorable, une vraie réforme d'écofiscalité instituant des écotaxes incitatives peut être conduite sur une durée de temps assez courte.

Pourtant, subrepticement, avant même que la disposition votée en décembre 2006 n'ait pu porter ses fruits et en plein Grenelle de l'environnement, la loi de finances rectificative pour 2009 la modifie. Elle remplace la déduction des frais de restauration écologique du revenu par une réduction d'impôt. Celle-ci est égale à 25% des dépenses supportées, dans la limite annuelle de 10 000 euros, soit une déduction annuelle maximale de 2 500 euros¹⁵. Étant donné le coût des travaux de génie écologique, cela revient à vider la mesure de sa substance. En outre, l'argument avancé dans l'« objet » de l'amendement dont est issu cette modification du Code général des impôts est qu'il « permet de poursuivre de façon cohérente le processus de plafonnement des niches fiscales »¹⁶.

Cet argument est contestable. D'abord parce que le régime institué par la loi de finances rectificative pour 2006 n'avait pas encore joué, le premier label étant envisagé pour 2010. Le dispositif n'a donc pas coûté un seul euro à l'État à ce jour. Ensuite, pour que l'argument soit recevable, il aurait fallu que soit simultanément transformé et plafonné le régime fiscal de l'entretien et de la restauration du patrimoine culturel. Or, celui-ci, d'un coût de 141 millions d'euros en 2010¹⁷ contre 0 pour le patrimoine naturel, n'est aucunement modifié. Il demeure une déduction du revenu global des frais d'entretien et de restauration. Ainsi, cette réforme, au lieu de simplifier le droit fiscal, le complexifie, en introduisant deux régimes au lieu d'un. Elle contribue aussi à l'instabilité du droit, modifiant une disposition trois ans après son adoption.

15. Loi de finances rectificative pour 2009 (Loi 2009-1674 du 30 décembre 2009), art. 95.

16. Amendement au projet de loi de finances rectificative pour 2009 présenté par M. Marini au nom de la Commission des finances du Sénat.

17. *Annexe au projet de loi de finances pour 2010*. Mission ministérielle Culture, Imprimerie nationale, 2009, pp. 26-27.

Tableau 1. Fiscalité du patrimoine culturel et du patrimoine naturel : une quasi-égalité obtenue en deux ans.

	Avant 1996		En 2006	
	Patrimoine culturel	Patrimoine naturel	Patrimoine culturel	Patrimoine naturel
Dation en paiement	Objets d'antiquité, d'art et de collection	Non	idem	Terrains littoraux et forêts (Lois de finances 1996 et 2000)
Exonération et déduction des taxes foncières	Déduction de la taxe sur le foncier bâti du revenu global pour les monuments classés, inscrits, secteurs sauvegardés, ZPPAU*	Non	idem	Exonération de la taxe sur le foncier non bâti pour les sites Natura 2000, les zones humides agricoles et les cœurs de parc naturel outremer (Lois Développement des territoires ruraux 2005 et Parcs naturels 2005)
Exonération des droits de mutation à titre gratuit	Monuments classés et inscrits	Non, sauf exonération des trois quarts pour bois et forêts soumis à PSG** (mais dans un but de production, non de protection)	idem	Exonération des trois quarts pour les sites Natura 2000, réserves naturelles, cœurs des parcs nationaux, sites classés, sites faisant l'objet d'arrêtés de protection de biotope, espaces remarquables du littoral (Loi de finances rectificative pour 2005)
Exonération de l'impôt sur la fortune	Objets d'antiquité, d'art et de collection	Non, sauf exonération des trois quarts pour bois et forêts soumis à PSG** (mais dans un but de production, non de protection)	idem	Non
Déduction des frais d'entretien et de restauration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques	Déduction du revenu global pour les monuments classés, inscrits, secteurs sauvegardés, ZPPAU*	Non	idem	Déduction des revenus fonciers, voire du revenu global pour les sites Natura 2000, réserves naturelles, cœurs des parcs nationaux, sites classés, sites faisant l'objet d'arrêtés de protection de biotope, espaces remarquables du littoral (lois de finances rectificatives pour 2005 et 2006)

* Zone de protection du patrimoine architectural et urbain ; ** Plan simple de gestion.

Cette nouvelle disposition ne semble pas avoir fait l'objet d'une évaluation préalable, qu'elle soit économique ou environnementale. Cela est contraire à l'engagement 191 du Grenelle et à la loi Grenelle 1¹⁸. Surtout, elle rompt l'égalité fiscale qui avait été obtenue entre patrimoine culturel et patrimoine naturel. Par ailleurs, cette mesure risque d'entraîner, pour l'État, une dépense plus qu'une économie. En effet, la majorité des espaces concernés sont des sites Natura 2000, visés à l'article L 414-1 du Code de l'environnement. Or, la directive Habitats et ses dispositions de transposition en droit français prévoient que ces sites font l'objet de mesures destinées

à conserver ou à rétablir dans un état favorable à leur maintien à long terme les habitats naturels et les populations des espèces de faune et de flore sauvage qui ont justifié leur délimitation. À défaut, l'État s'expose à des risques de sanction financière par la Commission européenne. Mais seulement 20% des espèces et 16,6% des habitats naturels français désignés sont dans un état de conservation favorable¹⁹ et 20% seulement des besoins de financement totaux nécessaires pour la gestion des sites sont couverts par les États membres²⁰.

18. L'engagement n° 191 du Grenelle prévoit « l'évaluation environnementale des lois et mesures fiscales ». Sur les dispositions de la loi n° 2009-967 du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement qui semblent, au moins en partie, contradictoires avec l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2009, voir les articles 7, 24, 26, 48.

19. Bensettiti F., Trouvilliez J., 2009. *Rapport synthétique des résultats de la France sur l'état de conservation des habitats et des espèces conformément à l'article 17 de la directive Habitats*, Muséum national d'histoire naturelle.

20. Commission européenne, 2010. Communication au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions. *Options possibles pour l'après 2010 en ce qui concerne la perspective et les objectifs de l'Union européenne en matière de biodiversité*, COM(2010)4, 19 janvier 2010.

Si l'on rappelle que la France compte plus d'un millier de sites dont chacun peut être source de contentieux, le risque financier est sérieux. Dans l'affaire dite des « filets sous taille », la France avait été condamnée, en 2005, à une amende de 20 millions d'euros plus une astreinte de 55,5 millions par semestre. Depuis, le montant minimal des amendes a été fixé à 10,9 millions d'euros et celui des astreintes évolue entre 13 098 et 785 000 euros par jour. Quant aux besoins de financement non couverts, s'ils sont analogues à la moyenne européenne, en France, ils devront être comblés par un financement public direct puisqu'ils ne pourront plus l'être par le financement mixte privé-public que mettait en place le dispositif institué en 2005 et 2006. Il semble en fait que le législateur et l'administration des finances n'aient pas compris l'intérêt environnemental et financier des mesures de 2005 et 2006.

Cela apparaît dès l'instruction du 3 décembre 2007. Les charges susceptibles d'être exonérées qui y sont énoncées sont des travaux d'entretien paysager d'espaces ruraux (voire semi-artificialisés) et d'ouverture au public de ces espaces, non des travaux de génie écologique adaptés à la restauration d'écosystèmes. Faute de mesures incitatives à la conservation et à la restauration de ces sites, l'État s'expose donc soit à un coût contentieux élevé soit à une prise en charge directe du financement des mesures d'entretien et de restauration. Une évaluation économique préalable aurait sans doute montré que le régime institué en 2005 et 2006, tel qu'il était borné, aurait probablement coûté moins cher que son équivalent pour les monuments historiques, moins cher que le risque financier associé à l'absence de maintien en bon état des sites et moins cher qu'une prise en charge directe de ces coûts par l'État ■

