

LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE EST-ELLE AU SERVICE DE LA PROPRIÉTÉ FONCIÈRE ?

Pierre BELTRAME

Professeur de droit à l'Université d'Aix-Marseille III

La question posée dans le titre de cette communication peut paraître paradoxale dans la mesure où, fondamentalement, l'impôt est un prélèvement sur la propriété trop souvent envisagé uniquement sous l'aspect d'une atteinte à la propriété. Or, à l'instar des auteurs classiques du XIX^e (E. De Girardin, Leroy-Beaulieu ou Cauwès), on peut raisonnablement penser que l'impôt reste le meilleur moyen, dans une société de libertés, d'assurer le minimum de contrôle social nécessaire à la pérennisation et à la protection de la propriété privée elle-même.

Il n'y a donc rien de paradoxal à ce que l'impôt puisse participer à la sauvegarde de l'environnement en permettant d'en assurer une gestion privative et responsable par le biais de la propriété. En effet, la protection de l'environnement peut être le fait de la réglementation. Mais celle-ci, lourde et coûteuse à mettre en œuvre, difficile à contrôler, se révèle peu apte à modifier les comportements des acteurs économiques car elle est plus subie qu'acceptée. Aussi, dès 1920, G. Pigou dans son ouvrage « *The Economics of Welfare* » propose de réintroduire les biens de l'environnement dans l'économie de marché en leur donnant, grâce à une taxation appropriée, un prix qui reflète leur utilité et leur rareté.

Répondant aux vœux des spécialistes de l'écologie qui estimaient que « la puissance publique se devrait d'intervenir pour mettre en œuvre, grâce à une fiscalité spécifique, le principe pollueur-payeur » (Max Falque, *Economie et liberté*, Litec, Paris, 1992, p. 10), le législateur a mis en place, dans la plupart des pays occidentaux, un ensemble de « taxes pigouviennes » permettant de prendre en compte le coût social des activités dommageables à l'environnement. En même temps, des exonérations fiscales sont consenties afin d'inciter les agents économiques à produire et à consommer de façon plus écologique, en évitant le gaspillage et la pollution.

Nous n'allons pas passer en revue les mesures de cette fiscalité environnementale qui, comme tout ce qui touche à l'impôt, tend à foisonner. Dans une étude réalisée avec Max Falque, nous avons dénombré pas moins de 100 dispositions fiscales à objectif environnemental en France qui touchent à tous les domaines de l'environnement : protection des espaces naturels, de la faune, des sites et monuments, des eaux, de l'air etc. En outre, on y retrouve toute la variété des prélèvements obligatoires depuis les impôts proprement dits, perçus au profit des col-

lectivités publiques et non affectés, jusqu'aux redevances, sortes de prix publics, recettes affectées et gérées par des organismes ad hoc, en passant par les taxes parafiscales, sorte de fiscalité privée et temporaire.

La multiplicité et la diversité de ces mesures rendent leur mise en œuvre difficile d'autant que les conditions de l'effectivité d'une fiscalité environnementale sont relativement strictes. En outre, la compatibilité de ces dispositions fiscales dérogatoires avec le droit fiscal commun et les objectifs d'une politique environnementale rationnelle n'est pas toujours assurée, ce qui provoque des effets pervers qui s'avèrent néfastes à une saine gestion de la propriété foncière.

I. — LA MISE EN ŒUVRE DE LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE

La fiscalité environnementale peut agir soit par la pénalisation en surtaxant les activités ou les modes de gestion nuisibles à l'environnement, soit par l'incitation en détaxant les activités ou les modes de gestion jugés favorables à l'environnement. Dans les deux cas les résultats ne sont pas assurés et un certain nombre de précautions de base doivent être prises.

A. — *La fiscalité pénalisante*

1. La fiscalité pénalisante est en gros fondée sur le principe pollueur-payeur, en vertu duquel l'auteur d'une activité polluante ou nuisible à l'environnement doit supporter les coûts que cette pollution ou cette nuisance est susceptible d'entraîner pour la collectivité. Ce principe, adopté par l'OCDE en 1972, est considéré, depuis 1990, comme constituant « un principe général du droit de l'environnement » (OCDE, *Le principe pollueur-payeur*, Paris, 1992, p. 9).

Le principe pollueur-payeur n'est pas fondé sur un principe d'équité visant à punir le pollueur. Il tend seulement à obliger les agents économiques à prendre en compte dans les calculs de faisabilité et de rentabilité d'une activité, les coûts d'environnement qu'elle implique afin « d'aboutir à un développement durable, respectueux de l'environnement » (OCDE, *op. cit.* ci-dessus, p. 10).

Cette intégration — dite encore internalisation — des effets négatifs externes — ou externalités négatives — d'une activité économique se réalise par l'institution d'une taxe de dommage mise à la charge du pollueur et qui permet d'incorporer dans le prix du marché outre les coûts privés de cette activité, ses coûts sociaux résultant des nuisances collectives qu'elle entraîne.

Ces taxes de dommage ou « éco-taxes » qui prennent des formes variées s'appliquent dans tous les domaines de l'environnement. Elles concernent surtout la pollution liées au secteur énergétique. Les taxes ou redevances d'émission ou de reversement sont les plus courantes. Appartiennent à cette catégorie d'imposition la taxe de 100 couronnes danoises par tonne de CO₂ émise, la taxe parafiscale sur les émissions atmosphériques polluantes de 150 F. la tonne en France, la taxe de 30 couronnes/kg de SO₂ appliquée en Suède. Elle touchent peu semble-t-il la propriété foncière. Une taxe sur les engrais constitue cependant un exemple d'application de cette technique protectrice.

2. Le tarif de la taxe de dommage ou de pollution est fixé en principe par unité de polluant déversé. Ainsi, en France, la taxe sur les émissions atmosphériques polluantes est fixée au taux de 150 F la tonne. « Le taux de la taxe représente en quelque sorte le prix à payer pour l'utilisation de l'environnement » (J. Ph. Barde, « Economie et politique de l'environnement », PUF, Paris, 2^e éd. 1992, p. 250).

La taxe ne deviendra efficace en terme de lutte contre la pollution que lorsque son tarif sera supérieur au coût de la dépollution. D'où la difficulté de fixation du tarif qui, s'il est trop élevé risque de décourager l'activité économique concernée et s'il est trop faible peut constituer un permis de polluer dans les limites fixées par la réglementation. Toutefois, il faut considérer que les coûts marginaux d'épuration ne sont pas identiques pour toutes les entreprises, si bien qu'un même tarif incitera à la dépollution une entreprise dont les coûts marginaux de dépollution sont faibles, tandis qu'il n'aura aucune influence sur l'entreprise dont les coûts de dépollution sont élevés. Ainsi, en mettant à profit les capacités d'épuration à coût faible dont disposent certains agents économiques, la taxe de pollution permet de minimiser le coût global de la lutte contre la pollution au niveau de la collectivité. Elle s'avère de ce point de vue plus efficace qu'une réglementation générale qui n'aurait pas pu tenir compte des différences de coût marginal de dépollution.

En outre, la taxe de dommage incitera les pollueurs à réduire, par des innovations techniques notamment, la quantité de rejet produite afin de diminuer le poids de la taxe. Au contraire, dans le cas de la fixation d'une norme réglementaire de pollution, rien n'incitera le pollueur à faire mieux que l'objectif prescrit.

Enfin, la taxe de dommage est susceptible de constituer une source de recettes non négligeable. Sans être aussi onéreuse à mettre en œuvre qu'une réglementation elle est collectivement plus rémunératrice car le montant de la taxe excède le simple coût de dépollution. En effet, le pollueur doit payer la taxe dès la première unité de pollution rejetée ce qui fait que son montant inclut à la fois la pollution acceptable (dite pollution résiduelle) et la pollution qui dépasse la norme acceptable. Au contraire, dans le cas de la réglementation l'effort financier demandé au pollueur se limite au coût d'épuration nécessaire pour atteindre la norme jugée licite. Cette fraction de la taxe correspondant à la pollution résiduelle peut être regardée comme la partie spécifiquement fiscale de la taxe, « en quelque sorte un impôt sur l'utilisation des ressources rares d'environnement » (J. Ph. Barde, *op. cit.*, p. 252).

3. Toutefois, la technique de la taxe de pollution présente certains inconvénients qui expliquent qu'elle ne saurait se substituer entièrement à la réglementation avec laquelle elle apparaît plus complémentaire que concurrente. Tout d'abord, l'absence d'une connaissance suffisante des coûts de dépollution, rend difficile la fixation du « taux efficace » de la taxe permettant d'atteindre au moindre coût global une protection effective. Cet inconvénient est d'autant plus réel que le délai de réaction à la taxation est souvent très long. En effet, pour que les effets de la taxe se manifestent, il est nécessaire que les pollueurs puissent réorganiser leur production et mettre en place les investissements coûteux qu'exige la dépollution. En raison de la longueur et de la lourdeur du processus de réaction il est impossible d'envisager des taux évolutifs qui offriraient une possibilité d'ajustement progressif.

En outre, la taxation laisse toujours subsister une pollution résiduelle qui, ainsi que les longs délais de réaction, peuvent devenir inacceptables en cas de pollution

à hauts risques et à effets irréversibles. Dans ce cas seule l'interdiction totale est efficace.

Enfin, la gestion de ces taxes, leur contrôle par des organismes spécialisés, l'affectation ou la non affectation de ces prélèvements comme l'appréhension de leurs effets sur la concurrence nationale et internationale, posent des problèmes d'ordre à la fois économique, politique et administratif, difficiles à résoudre (Voir, J. Ph. Barde, *op. cit.*, p. 273 et s. et OCDE, *Taxer l'énergie*, *op. cit.*, p. 194 et s.).

B. — La fiscalité incitatrice

Les incitations fiscales en faveur de la protection de l'environnement visent principalement à aider la mise en place des investissements de dépollution et à encourager l'innovation dans ce domaine. Mais elles sont nombreuses aussi dans le secteur de la protection des sites et du patrimoine immobilier ou naturel. Enfin, certaines incitations ont une visée pédagogique et tendent à inciter les consommateurs, ou les usagers, à adopter des comportements écologiques.

Les incitations fiscales à la protection de l'environnement paysager et architectural sont nombreuses en Europe. En effet, la « Kulturlandschaft » constitue depuis fort longtemps une valeur non négligeable dans les sociétés anglo-saxonnes. Il n'en est pas de même en France et dans les pays latins où le paysage est devenu plus récemment une valeur sociale. Celle-ci s'attache d'ailleurs plutôt aux sites (loi de 1906 et 1930) et monuments (loi de 1913) qu'aux paysages eux-mêmes (voir cependant la loi « Paysages » du 8 janvier 1993).

Mieux que la réglementation, la fiscalité peut être utilisée — souvent de manière plus souple — pour protéger l'environnement paysager, même si une telle politique n'a pas toujours été comprise en France où, jusqu'à ces dernières années, on constatait « une surimposition fiscale de l'espace naturel » (G. Sainteny, « Vers une fiscalité de l'environnement », in *Economie et liberté*, *op. cit.*, p. 11).

1. Les domaines d'intervention des taxes incitatives liées à la propriété sont nombreux :

— La remise en état de sites d'extraction constitue l'une des premières tâches à entreprendre dans de nombreux pays industrialisés où la production minière du siècle précédent (charbon, minerai de fer) est en voie de disparition. En Australie, ces dépenses de remise en état sont intégralement déductibles des résultats de l'entreprise au titre de l'année où elles sont effectuées. Aux États-Unis, les dépenses visant à conserver les sols et à économiser l'eau sont regardées comme des charges déductibles. Les dépenses de reboisement font aussi dans ce pays l'objet d'un crédit d'impôt de 10 %, plafonné à 10 000 \$.

— La technique dite de la dation en paiement qui permet le paiement des droits de succession ou de donation par la remise à l'État d'objets d'art ou de collection a aussi été étendue à des biens naturels. C'est ainsi que la loi de finances pour 1996 prévoit, à l'instar de ce qui est déjà pratiqué dans certains pays anglo-saxons, que les terrains dont « l'intérêt écologique ou paysager justifie la conservation à l'état naturel », pourront être remis au Conservatoire de l'espace littoral, en paiement des droits de mutation à titre gratuit.

— Quant à la protection des sites et des monuments, plus ancienne en France, elle prend la forme de politiques fiscales de restauration immobilière et de conservation des monuments historiques inspirées, ici encore, de l'exemple britanni-

que. On citera, notamment, la loi Malraux de 1962 qui permet aux propriétaires d'immeubles situés dans le périmètre de sites protégés et présentant une valeur architecturale, de les restaurer en imputant sur leur revenu imposable le montant des dépenses effectuées pour cette restauration. Cette loi qui avait donné lieu à des abus et à de nombreux redressements, vient d'être réformée en vue de la relance des opérations de restauration.

— Les monuments historiques de leur côté ouvrent droit, selon leur statut, à la déduction sur le revenu global du contribuable de leurs dépenses d'entretien et peuvent faire l'objet d'une exonération en cas de mutation à titre gratuit (succession ou donation). Mais les contraintes imposées en contrepartie sont, dans ce dernier cas, relativement lourdes car les héritiers sont tenus de s'engager, pour une durée indéterminée, à maintenir l'ouverture au public de l'immeuble exonéré.

2. La fiscalité incitative est une forme classique d'interventionnisme économique d'autant plus intéressante qu'elle se double d'un effet d'amplification psychologique étant donné la répulsion souvent manifesté par le contribuable à l'égard de l'impôt. Cependant, l'impact de ces mesures est souvent limité pour plusieurs raisons.

Tout d'abord, les mesures d'incitation ne jouent que si les contribuables supportent un fardeau fiscal suffisant. En période de récession économique, la faiblesse des bénéfices peut réduire l'impact des incitations. Mais cette remarque ne vaut pas en ce qui concerne les taxes foncières qui sont précisément assises sur des bases qui ne dépendent pas du rendement réel des terres. Pour ces taxes c'est donc en période de récession que l'incitation sera la plus forte car elle compense alors la surimposition relative subie par le propriétaire foncier.

Ensuite, l'incitation fiscale ne peut être que temporaire. Son pouvoir incitatif s'émousse avec le temps dans la mesure où elle tend à devenir un élément permanent, structurel du système fiscal. Dans le cas de la propriété foncière où la gestion ne peut être envisagée qu'à long terme, l'incitation fiscale, si elle est appliquée, devra être maintenue avec une certaine permanence, ce qui risque de diminuer son effet incitatif.

De plus, l'incitation fiscale peut aussi générer chez les contribuables qui en sont les bénéficiaires des comportements anti-économiques susceptibles de perturber la gestion de leurs entreprises ou les conditions de fonctionnement d'un marché. Du point de vue de l'administration fiscale, les incitations fiscales coûtent chers, sans que l'on puisse mesurer vraiment leur incidence environnementale. Le coût pour le Trésor est d'autant plus élevé que l'avantage fiscal conféré entraîne non seulement une moins-value d'impôt (« dépense fiscale »), mais aussi une perturbation dans les conditions de gestion de l'impôt qui provoque des charges d'administration et de contrôle supplémentaires.

Enfin, il arrive que les mesures d'incitation entrent en conflit soit avec la législation de droit commun, soit avec d'autres mesures particulières visant un objectif opposé. C'est toute la question des effets pervers de la fiscalité environnementale sur la propriété foncière que nous allons maintenant examiner.

II. — LES EFFETS DE LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE SUR LA PROPRIÉTÉ FONCIÈRE

Il est difficile de dresser un bilan d'ensemble de politiques fiscales aussi diverses que celles s'appliquant à l'environnement, toutefois on peut évaluer certains effets et formuler quelques remarques générales.

A. — *Les effets pervers de la fiscalité environnementale*

Le but de la fiscalité environnementale est moins de procurer des recettes que d'infléchir des comportements. De ce fait son impact, comme on l'a rappelé, est difficilement mesurable. Cependant, même si les recettes nouvelles procurées par les « écotaxes » restent limitées, les taux de ces taxes ayant été « fixés à des taux relativement bas », des changements de comportements peuvent être observés. Ainsi, en France, comme en Allemagne ou aux Pays-Bas, les taxes sur les effluents ont incité les entreprises à se doter d'installations de traitement des eaux. Entre 1975 et 1993, la proportion des effluents non traités est passée de 43 % à 18 % en Allemagne.

La taxation des sacs en plastique en Italie, instaurée en 1989, a réduit de 40 % l'utilisation de ces sacs. En Grande-Bretagne, comme en France, la taxation différentielle de l'essence a augmenté notablement les parts de marché de l'essence sans plomb.

1. Parmi les premières conditions de l'efficacité de la fiscalité de l'environnement figure l'adaptation de la fiscalité de droit commun existante. Bien souvent des mesures fiscales destinées à aider tel ou tel secteur d'activité ou à procurer une recette supplémentaire peuvent avoir des effets néfastes sur l'environnement.

Ainsi, les aides accordées pour faciliter les déplacements des employés peuvent aboutir, en favorisant les voitures de fonction (Grande-Bretagne) ou en admettant libéralement la déduction des dépenses de déplacement domicile-travail (Allemagne), à accroître le trafic automobile. Pour pallier cet inconvénient, la déduction des frais de transport par des moyens privés peut être limitée (Belgique) ou les avantages tirés de l'utilisation de véhicules de fonction soumis à l'impôt sur le revenu (Australie, Espagne, Finlande).

En France, l'imposition relativement lourde du foncier non bâti montre, comme le souligne Guillaume Sainteny, que « la fiscalité française n'a appréhendé la nature que dans sa dimension de facteur de production et dans son caractère rural, pas dans sa dimension de richesse biologique et esthétique » (1).

Les propriétaires fonciers ne sont pas fiscalement incités à pratiquer une gestion écologique de leurs terres mais plutôt à rentabiliser les terres vierges et les espaces naturels sans égard à la valeur écologique (zones humides) ou paysagère de ces espaces.

(1) G. Sainteny, « Vers une fiscalité de l'environnement », dans *Ecologie et liberté*, op. cit., p. 115.

Ainsi, tout d'abord, dans la fiscalité de droit commun, la taxe foncière sur la propriété non bâtie grève relativement lourdement les terres agricoles. En effet, les revenus cadastraux qui servent de base à cette imposition sont établis sur le revenu de fermages surévalués par rapport à la productivité réelle des terres. Cette distorsion est accentuée par le fait que l'abattement forfaitaire sur le revenu cadastral n'est que de 20 %, alors qu'il est de 50 % pour le foncier bâti. L'absence de liens entre l'assiette de la taxe et la valeur vénale du capital foncier non bâti est générateur d'une surimposition relative de la propriété foncière et incite les propriétaires à accroître le rendement de ces terres par des méthodes de cultures intensives, ce qui va à l'encontre d'un souci de gestion écologique et aussi de la politique agricole commune de mise en jachère.

Encore certaines mesures, comme l'encouragement à l'assèchement des marais et à la mise en culture des terres en friches ont-elles été supprimées. En outre, il existe une exonération de la part régionale et de la part départementale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties notamment pour les terrains conservés à usage de prairies, landes et marais (CGI, art. 1599 *ter* D et 1586 D du CGI).

Mais ces mesures qui vont dans le bon sens, n'instituent pas un régime fiscal préférentiel pour les « zones humides » et en outre il subsiste toujours un régime spécial d'exonération trentenaire pour les terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois. De plus, en accordant aux cultures « hors sol », extrêmement polluantes, le statut fiscal préférentiel de l'agriculture, notre législation favorise ce type de culture nuisible à l'environnement. De même, l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit qui bénéficie aux terres données à bail rural à long terme et aux forêts répondant à un plan d'exploitation, ne favorise pas le maintien de l'environnement naturel.

2. Parfois, des motifs purement fiscaux peuvent venir contredire des desseins environnementaux. Ainsi, la lutte contre l'évasion fiscale avait amené, dans les années 1970, le législateur à proscrire la déduction des déficits agricoles et fonciers sur le revenu global des contribuables. Cette mesure, qui a été quelque peu aménagée, peut inciter à intensifier l'exploitation des terres agricoles. De la même manière, les aides fiscales au « tourisme à la ferme » qui est susceptible d'éviter la désertification de certaines zones rurales, ont été amputées en 1992 quand le droit d'option pour la TVA a été supprimé pour les locations meublées non professionnelles. Cette option pour la TVA permettait, en effet, aux agriculteurs qui louaient des résidences de se voir rembourser la TVA payée sur les travaux d'aménagement des locaux loués.

3. Il peut arriver aussi qu'une volonté de lutter contre une forme de pollution conduise à favoriser une autre source de pollution. Ainsi, l'institution des redevances d'assainissement et des participations pour raccordement à l'égout conduisent souvent les communes en milieu rural à réaliser de coûteux équipements (réseau d'égout, station d'épuration) qui aboutissent à concentrer la pollution, alors qu'un assainissement individuel pourrait être moins onéreux et plus efficace en terme d'environnement.

Un autre exemple de ce paradoxe peut être illustré par la proposition de directive de 1992 tendant à promouvoir l'élaboration et la production de carburants d'origine agricole (biocarburants), moins polluants, par une réduction pouvant atteindre 90 % des droits d'accise applicables aux carburants d'origine minérale. Cette proposition qui visait à réduire les émissions de CO₂ et à contribuer à une nouvelle utilisation, à des fins non alimentaires, des terres agricoles dans la Communauté, n'a pas été

encore adoptée. Elle pourrait cependant avoir des effets pervers sur l'environnement en incitant à la production intensive des végétaux nécessaires à la production des biocarburants.

Enfin, sur le plan administratif, l'application de cette fiscalité environnementale implique une étroite coordination entre les ministères des finances et de l'environnement qui n'existe que rarement.

B. — Les possibilités d'amélioration

Il serait certainement possible d'aménager, avec un minimum de dépense fiscale, la législation existante pour lui permettre de donner toute son efficacité à la fiscalité environnementale, tout en revitalisant la propriété foncière.

Tout d'abord, comme le propose G. Sainteny, les frais de restauration et d'entretien des espaces naturels d'intérêt exceptionnels ou ceux découlant d'une servitude d'environnement devraient pouvoir constituer des charges déductibles du revenu global pour l'impôt sur le revenu, même dans le cas où l'immeuble est improductif de revenu, comme cela se fait pour les monuments historiques. En contrepartie, on pourrait envisager la possibilité de visites ou d'accès surveillés du public. La dation en paiement, récemment instituée, pourrait être aménagée afin de permettre de conserver les terrains donnés dans le patrimoine familial si la famille continu d'en assurer l'entretien et, éventuellement, l'accès au public.

Enfin, on pourrait :

— Accorder les conditions d'exonération partielle des droits de mutation à titre onéreux aux terrains conservés en l'état et répondant à un plan de gestion écologique ;

— Réserver un régime fiscal particulier à certaines zones écologiques fragiles telles que les zones humides, par exemple.

Pierre BELTRAME