



## Obligation réelle environnementale et fiscalité

Lorsqu'on se penche sur la problématique de la fiscalité de l'ORE, un constat s'impose : le législateur n'a pas été trop prolix sur le sujet.

Seules dispositions fiscales existantes : aux termes de l'article L.132-3 al. 4 du Code de l'Environnement, le contrat qui crée une ORE n'est soumis ni aux droits d'enregistrements, ni à la taxe de publicité foncière prévus aux articles 662 et 663 du CGI. Et depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, les communes peuvent, sur délibération du conseil municipal exonérer de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, les propriétaires ayant consenti une ORE, (art 72 -III de la loi du 8 août 2016).

Enfin, dès lors qu'aucune exonération n'a été prévue par le législateur, la publication du contrat constatant la constitution d'une ORE donnera lieu au paiement de la contribution de sécurité immobilière au taux de 0.10 % sur la valeur des immeubles ou droits immobiliers concernés.

Au vu de ces seuls éléments, l'attractivité d'une ORE est peu évidente pour un propriétaire foncier et il n'y a pas là matière à l'encourager à s'engager dans de tels processus où il se créera finalement des contraintes sans véritables contreparties. Lors des débats parlementaires, la question s'était bien évidemment posée. Au final il a été prévu que le gouvernement déposerait au Parlement dans les 2 ans à compter de la promulgation de la loi un rapport sur la mise en œuvre du dispositif et que ce rapport devrait également porter sur les moyens de relancer l'attractivité de ce mécanisme notamment par des mesures fiscales incitatives, (art 73 de la loi du 8 août 2016).

Deux ans et demi, (en fait bientôt trois), ans s'étant écoulés sans que ce rapport voie le jour, il nous paraît utile de réfléchir à ce que pourraient être des mesures fiscales incitatives.

Pour ce faire, il convient d'examiner la fiscalité attachée à l'ORE, au regard d'une part de l'immeuble supportant l'ORE et d'autre part, de celle concernant la taxation des divers flux financiers qu'elle va entraîner. Et pour ce il convient également de se pencher sur l'existant pour mieux appréhender les propositions pouvant être faites pour rendre cette fiscalité plus attractive comme envisagé par le législateur.

### ① La fiscalité de l'immeuble support de l'ORE

Examiner la fiscalité de l'immeuble supportant l'ORE amène à voir tour à tour le traitement des taxes afférentes à l'immeuble lui-même puis celles afférentes à sa mutation.

#### A – les taxes afférentes à l'immeuble

##### 1) L'impôt foncier sur les propriétés non bâties

Le législateur a, comme on l'a vu, prévu que les communes pourraient, après délibération du conseil municipal, exonérer les propriétaires ayant consenti une ORE de l'impôt foncier. Cela est bien mais laissé finalement à la bonne conscience écologique de l'élu local ce qui n'est pas de nature à voir une telle exonération mise en place. Aussi, pourquoi ne pas tout simplement faire de cette exonération une règle nationale ? Pourquoi laisser les communes décider. La protection de la biodiversité est un défi qui dépasse le cadre de la fiscalité locale. Cela existe bien déjà dans notre législation notamment pour les sites Natura 2000 et les zones humides et pas seulement.

a) Sites Natura 2000 : les parcelles engagées avec une charte ou un contrat Natura 2000 peuvent bénéficier d'avantages fiscaux, à savoir l'exonération de la part communale et intercommunale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFNB).



Elle est octroyée pendant 5 ans renouvelable sous les conditions suivantes :

- Les parcelles éligibles doivent figurer sur une liste dressée par le préfet, être classées dans l'une des catégories fiscales suivantes : terres, prairies, vergers, bios, landes, marais, étangs, mares...
- Il faut un engagement de gestion du propriétaire conforme au document d'objectif, validé par le service des impôts.
- Lorsque les parcelles sont données à bail, la charte ou le contrat doivent être soignés par le preneur.

Ces dispositions figurent à l'Art. 1395 E du code général des impôts.

#### b) Zones humides

Après plusieurs années de mise en œuvre, l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés non bâties bénéficiant spécifiquement aux zones humides avait été abrogée par la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

Compte tenu de son intérêt pour les titulaires visés ci-dessus et pour la préservation des zones humides, cette disposition a été restaurée par la loi n° 2016-1087 du 8 août 2016 pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages (article 114), qui a réintroduit les dispositions préexistantes de l'article 1395 D du code général des impôts sous un article 1395 B bis.

Cette exonération ne peut se cumuler avec l'exonération Natura 2000.

#### c) Autres cas d'exonération

- les bois, art.1395 du CGI,
- les oliviers, 1395A du CGI,
- les vergers, cultures fruitières, arbustes, vignes art. 1395 AB du CGI,
- les truffières, art. 1395 B du CGI.

A l'évidence, l'ORE pourrait être rattachée à cette liste.

## 2) L'IFI

En matière d'IFI, nous le savons, des mesures existent qui exonèrent totalement ou partiellement les biens professionnels, et notamment en ce qui concerne le foncier, les terres agricoles louées par bail à long terme.

Il nous semble qu'il pourrait en être de même pour les biens immobiliers objet d'une ORE.

## **B – La fiscalité afférente à la mutation de l'immeuble**

### 1) Les mutations à titre onéreux

Les biens immobiliers supportant une ORE sont actuellement soumis au taux de droit commun de 5.89 % en cas de mutation. Peut-on envisager un régime de faveur ? On peut légitimement se poser la question et notamment opposer à une telle proposition que l'existence d'une ORE est censé diminuer la valeur de l'immeuble et donc la base taxable aux droits de mutation.

Mais d'autre part, Cela n'existe-t-il pas déjà pour les mutations de biens ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale, (art.1594F quinquies E du CGI), par les fermiers, (art. 1594F quinquies D du CGI) et même pour les SAFER, (art 1028,1028 bis et 1028 ter du CGI).

Le législateur a pu faire un geste pour ces diverses situations, Il pourrait donc le faire pour aider au maintien de la biodiversité qui est tout de même un enjeu majeur pour la nation.

### 2) Les mutations à titre gratuit

Des lors que l'on considère l'ORE comme une charge pesant sur un immeuble, la conséquence en est, du moins en théorie, une diminution de la valeur de celui-ci. Pourtant, nous avons la preuve que dans certaines régions cela n'est pas flagrant. Or, le propriétaire d'un immeuble souscrivant



une ORE rend un service important à la collectivité. Nous avons des exemples où ce service environnemental est implicitement reconnu. Ainsi en est-il des baux dits environnementaux consentis par des collectivités dans le cadre de l'article L.411-27 du Code rural où il n'y a, souvent, pas de versement de fermage en espèces car le bailleur considère que la contrepartie écologique et environnementale fournie par le preneur représente et « est le prix ».

Il existe par ailleurs dans notre législation des dispositifs constitutifs d'un abattement conséquent initiés pour favoriser la transmission de foncier agricole, (la législation sur les baux à long terme, art 793 du CGI), les bois et forêts ou les entreprises, (le dispositif Dutreil, art. 787B et C du CGI), et même et surtout pour les sites Natura 2000.

Pour les terrains situés dans les sites Natura 2000, les parcs nationaux, les réserves naturelles, les sites classés, les espaces remarquables du littoral et les arrêtés de biotopes (deux derniers cas) , Le propriétaire peut alors bénéficier d'une Exonération de  $\frac{3}{4}$  des droits de succession ou de donation, sur les propriétés non bâties qui ne sont pas en nature de bois et forêts moyennant un engagement de gestion du propriétaire conforme aux objectifs de conservation de ces espaces, pendant 18 ans, complété par un certificat délivré par la DDT attestant que les propriétés font l'objet de cet engagement (Art. 793, 2. 7° ; D. 28 juin 1930 du code général des impôts).

Alors qu'envisager pour l'ORE ? Alors pourquoi ne pas exonérer de droit de mutation à titre gratuit, du moins en partie, la transmission d'immeubles supportant une ORE (à la durée significative, cela va de soi).

A ce sujet, plusieurs pistes et raisonnements peuvent être tenus.

Envisager comme pour les biens loués par bail à long terme un abattement lors de mutation à titre gratuit.

Mais aussi et pourquoi pas une exonération partielle pour les héritiers qui souscriraient une ORE ?

## ② Taxation des flux financiers

Plusieurs hypothèses sont à envisager selon que le propriétaire exploite ou n'exploite pas son bien.

### A - Le propriétaire exploite son bien

Il peut le faire directement ou indirectement, (statut du fermage).

#### 1) Le propriétaire exploite directement son bien

Comment qualifier le fait à l'origine de la perception de ces fonds :

Une prestation de service et l'on relèvera des BIC sauf application des règles de rattachement aux BA, (si le montant de ces produits n'excède pas 100.000 euros et 50 % du CA).

Ou revenus ayant leur origine dans le droit de propriété auquel cas ces revenus seront imposables dans la catégorie des BA s'ils proviennent d'immeubles ayant un lien direct avec l'activité professionnelle et inscrits en tant que tel à l'actif d'une exploitation soumise au régime du bénéfice réel ; ou bien dans la catégorie des revenus fonciers si micro BA.

Si l'immeuble n'est pas inscrit au bilan de l'exploitation mais figure dans le patrimoine privé de l'exploitant cf. infra d'où taxation au titre des revenus fonciers, des BIC ou BNC ? La solution est incertaine.

Il en sera de même si c'est une société soumise à l'IR. (Attention au risque selon le montant de basculer à l'IS). Si elle est déjà à l'IS ce sera du résultat.

#### 2) Le propriétaire n'exploite pas son bien mais le fait exploiter par un fermier

### En l'état des textes

a) C'est le propriétaire qui touche les sommes : d'où taxation au titre des revenus fonciers, des BIC ou BNC ? Comme déjà dit supra, la solution est incertaine.



b) C'est le fermier qui touche les sommes S'il est une personne physique : Les sommes qu'il va percevoir vont l'être pour une prestation de service donc assujetties au BIC sauf à bénéficier du rattachement aux BA.

Il en sera de même si c'est une société soumise à l'IR. (Attention au risque selon le montant de basculer à l'IS). Si elle est déjà à l'IS ce sera du résultat.

### **B – Le propriétaire n'exploite pas son bien et ne le fait pas exploiter par un tiers**

C'est lui qui touche les sommes : idem, leur taxation se fera là aussi et selon, en tant que revenus fonciers, BIC ou BNC.

Le constat est évident : il n'y a là aucune carotte fiscale et le rajout de ces sommes aux autres revenus peut n'être qu'un frein, (cotisations sociales, IRPP etc.). Il faudrait donc alléger la conséquence fiscale liée à la perception de telles sommes.

La 4<sup>ème</sup> commission du 11<sup>ème</sup> congrès des notaires de France a déjà fait une proposition sur le sujet ; nous la rappelons ici : « que la contrepartie reçue par le propriétaire du fonds supportant une ORE soit exonérée de toute imposition ».

Bien sur ce serait là une belle incitation fiscale, mais nous craignons que Bercy n'y soit pas totalement favorable.

Pourtant pourquoi pas ? en effet le propriétaire qui touche de l'argent pour maintenir de la biodiversité à travers une ORE ne s'enrichit pas et ne fait pas de plus-value. Alors pourquoi le taxer ?

Afin d'éviter toutefois une illustration de l'adage « qui trop embrasse mal étreint », nous pensons qu'un abattement significatif de la part taxable ou un crédit d'impôt, (comme il existe déjà le crédit d'impôt Energie) serait une mesure salutaire dont le coût pour les finances publiques de notre pays serait peu comparé au service rendu pour la biodiversité.

Cela existe pour les dépenses de préservation du patrimoine naturel.

**- Réduction d'impôt sur le revenu, des dépenses engagées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel**, sur avis favorable de l'administration, pour les espaces ayant reçu le label décerné par la fondation du patrimoine et moyennant leur ouverture au public. La réduction est plafonnée à 18 % du montant des dépenses. Sont par exemple concernés, les dépenses de plantation, d'entretien de canaux, de berges et de réseaux de gestion d'eau, d'égoutage et d'abattage d'arbres, ainsi que les dépenses nécessaires à l'ouverture du public comme le balisage, l'aménagement de sentiers ou la signalétique (Art. 199 octovicies du code général des impôts).

**- Déduction des revenus fonciers, des dépenses de restauration et de gros entretien effectués dans les espaces naturels** en vue de leur maintien en bon état écologique et paysager, moyennant l'accord préalable de l'administration. Le montant de la déduction n'est pas plafonné. Sont par exemple concernés les travaux lourds de défrichage pour le maintien des écosystèmes ou des travaux de rétablissement d'un régime naturel des eaux (Art. 31-I, 2, c quinquies du code général des impôts, , Art. 2 tervicies, Ann. III).

### **Conclusion**

Comme il l'a déjà été souvent écrit, et souligné, la principale faiblesse de l'ORE réside dans l'absence d'attractivité fiscale et on peut effectivement craindre que faute d'attractivité fiscale, ce nouvel outil demeure inexploité.

A l'évidence, de la bonne volonté du législateur à utiliser les incitations fiscales évoquées ci-dessus dépendra le succès de l'ORE.

Les pistes et possibilités on le voit sont nombreuses et le propos n'est pas exhaustif.

Au législateur de prendre conscience de la qualité et de l'utilité de ce nouvel outil et de transformer en quelque sorte l'essai. La biodiversité ne s'en portera que mieux.

