



Faut-il taxer les aires protégées et comment ?

Analyse comparative des régimes fiscaux des espaces naturels protégés en Europe

CONTRIBUTION

COORDINATION ET RÉDACTION

Guillaume Sainteny

Louise Dupuis

RELECTURES

Guillaume Sainteny, Philippe BILLET, Agnès MICHELOT, Hélène SOUBELET et Aurélie Delavaud

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	4
ÉTAT DES LIEUX.....	5
1) Des mesures disparates.....	5
2) Certains pays détachent largement les espaces naturels protégés	13
3) Fiscalité et degré de protection.....	16
QUELQUES CONSTATS.....	20
1) La réflexion sur la taxation des espaces protégés paraît peu approfondie.....	20
2) Les espaces ruraux productifs sont souvent moins taxés que les aires protégées	21
3) L'inégalité fiscale entre patrimoine culturel et patrimoine naturel.....	21
4) La distinction entre protection stricte et faible semble peu utilisée en matière fiscale	22
5) Dans plusieurs pays, l'ouverture au public constitue une condition à l'instauration d'une disposition fiscale favorable aux aires protégées	23
6) L'allègement de la pression fiscale sur les espaces protégés se fait essentiellement via la Taxe foncière et les DMTG	23
7) La situation comparative de la France	28
RECOMMANDATIONS	35
1) Constituer une base de données sur la taxation des espaces naturels protégés en Europe.....	35
2) L'UE pourrait recommander aux Etats membres de diminuer la taxation des espaces protégés ...	35
3) Les instances internationales compétentes en matière d'espaces protégés pourraient aussi publier de telles recommandations	36
4) Assouplir la condition de l'ouverture au public ?.....	36
5) Diminuer les subventions dommageables à la biodiversité dans les espaces protégés	36
6) Conditionner certaines aides publiques dans les aires protégées.....	41
7) Mieux distinguer protection stricte et faible ?	41
8) Les dispositions fiscales propres aux espaces protégées doivent-elles prendre en compte conjointement plusieurs buts ?.....	42
9) Diminuer la pression fiscale sur les espaces protégés	42
10) Indemniser les pertes économiques ?.....	45
ANNEXES.....	49
RÉFÉRENCES	62

INTRODUCTION

Le titre de cette note peut étonner le lecteur. Les espaces protégés pour leur richesse en biodiversité ou leurs paysages exceptionnels ne devraient-ils pas être exonérés d'impôts ? Cela serait peut-être souhaitable. Mais, dans les faits, en Europe, c'est rarement le cas. C'est pourquoi il a paru plus conforme à la réalité de s'interroger sur les façons dont ces espaces d'exception sont taxés.

La création et la gestion d'espaces naturels protégés constituent, depuis longtemps, un moyen important de protection des sites, des paysages et de la biodiversité.

Curieusement, la question du régime fiscal de ces espaces protégés a suscité peu d'attention jusqu'ici. Plusieurs raisons peuvent expliquer ce désintérêt relatif. D'abord, les surfaces couvertes par ces protections ont longtemps été modestes. Ensuite, une partie notable d'entre elles était publique et, de ce fait, non soumise à taxation ou régie par une fiscalité dérogatoire. Enfin, les fiscalistes ou économistes de l'environnement ont, jusqu'à présent, davantage concentrés leurs travaux sur la taxation relative à l'énergie, au changement climatique, aux pollutions de l'air et de l'eau, aux déchets, aux transports, que sur celle relative à la nature. Quant aux fiscalistes et économistes du secteur primaire, ils ont surtout travaillé sur la taxation des espaces ruraux productifs (terres agricoles, forêts) et non sur les espaces protégés.

Pourtant, ce sujet devrait progresser en importance. D'abord, car, dans les faits, les impôts sur les espaces protégés consistent en une taxation des services écosystémiques (SES) délivrés par les écosystèmes protégés voire, par là même, des solutions fondées sur la nature (SFN) qu'ils permettent. Or, aujourd'hui, les politiques publiques cherchent plutôt à favoriser la délivrance de SES, au point d'envisager des paiements pour services écosystémiques, et le recours aux SFN notamment comme mesures d'atténuation du changement climatique et d'adaptation à lui. Ensuite, car les objectifs de surface en espaces protégés ne cessent d'être revus à la hausse. Le cadre mondial de la biodiversité de Kunming à Montréal, adopté fin 2022, vise un objectif d'« *au moins 30 % des zones terrestres et des eaux intérieures, ainsi que des zones marines et côtières [...] conservées et gérées grâce à la mise en place d'aires protégées écologiquement représentatives, bien reliées et équitablement gérées et à d'autres mesures efficaces de conservation par zone* »¹. La *Stratégie de l'UE en faveur de la biodiversité à l'horizon 2030* prévoit la désignation d'au moins 30 % d'espaces naturels terrestres et maritimes protégés d'ici à 2030².

Dès lors que près d'un tiers de la surface de l'Europe devrait être concerné par un statut de protection, le régime fiscal de ces espaces devient un sujet majeur. En effet, l'essentiel du foncier non-bâti européen étant privé, on voit mal comment l'extension du nombre et de la

¹ Convention sur la diversité biologique (2022)

² Commission européenne (2021)

surface des espaces protégés ne pourrait pas concerner, de plus en plus, des terrains privés. Si l'on souhaite en protéger une part accrue, il semble nécessaire de développer l'usage d'une fiscalité incitative dans ce but et/ou compensatrice aux restrictions de droits ou aux contraintes qui pourraient découler de ces protections.

Plusieurs dispositifs réglementaires, administratifs ou contractuels de protection des espaces naturels existent dans chaque pays. Ces dispositifs ne sont pas harmonisés en Europe. Cela rend difficile leur recensement exhaustif ainsi que leur comparaison tant dans leur contenu qu'en ce qui concerne leur régime fiscal, d'autant plus qu'il ne semble guère exister d'études comparatives ni de base de données sur le sujet. Les dispositions nationales, voire régionales, ont donc été difficiles à identifier, à comparer et à analyser. Celles figurant dans cette note doivent donc être considérées avec précaution.

ÉTAT DES LIEUX

Des mesures disparates

Cette note étudie essentiellement les conditions d'application aux espaces naturels protégés des six taxes principales pouvant concerner les espaces naturels en Europe : la taxe sur le foncier non bâti (TFNB), l'impôt sur le revenu, (IR) les droits de mutation à titre gratuit (DMTG), les droits de mutation à titre onéreux (DMTO), l'impôt sur les plus-values immobilières (PVI)³ et l'impôt sur le capital.

Pour comparer de façon précise la charge fiscale pesant sur les espaces protégés dans les différents pays européens, il faudrait pouvoir mesurer leur taux d'imposition effectif. En raison des différences existant non seulement entre les types de protection et les systèmes fiscaux des pays européens mais au sein même de chacun d'entre eux, cela s'avère très difficile. En effet, des mesures fiscales différentes s'appliquent selon le type d'espace protégé au sein d'un même pays. En outre, plusieurs des impôts étudiés s'appliquent à des taux variables et sur des assiettes dissemblables dans chaque pays. Les bases de certains de ces impôts varient elles-mêmes à l'intérieur des pays en fonction des situations et des types de contribuables. Dès lors, des comparaisons de taux ne seraient pas significatives. De plus, pour la taxe foncière au moins, les bases peuvent varier d'une parcelle à l'autre, y compris au sein d'un même milieu protégé par le même type de protection, dans un même pays. Dans ces conditions, une comparaison de la pression fiscale supposerait de procéder à de nombreuses simulations, lesquelles seraient incomplètes et peu précises.

³ Les DMTG taxent les successions et les donations, les DMTO sont des droits payés lors de l'achat d'un bien immobilier bâti ou non bâti, l'impôt sur les PVI taxe l'augmentation de la valeur d'un bien immobilier bâti ou non bâti entre son achat et sa revente.

Carte 1 : Existence de mesures fiscales en faveur des espaces naturels protégés



⁴ Les dispositions fiscales belges étant parfois différentes dans les trois régions, dans le cadre de cette étude, celles-ci sont considérées, fictivement comme trois « pays ».

Tableau 1

Nombre de pays ayant institué une ou des mesures fiscales en faveur des aires protégées sur les six taxes étudiées

Nombre de mesures fiscales instituées favorables aux aires protégées sur les six taxes étudiées	Nombre de pays
5/6	1 (Pays-Bas)
4/6	2 (Espagne, Flandre-Belgique)
3/6	1 (Wallonie- Belgique))
2/6	3 (Finlande, France, Royaume-Uni)
1/6	13 (Allemagne, Bruxelles-Belgique, Estonie, Grèce, Irlande, Lettonie, Lituanie, Malte, Norvège, Pologne, Portugal, République tchèque, Slovaquie)
0/6	12 (Autriche, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Hongrie, Italie, Luxembourg, Roumanie, Slovénie, Suède, Suisse)

L'absence de mesures propres aux espaces protégés ne signifie pas forcément une volonté de taxer ces espaces ou un désintérêt envers eux. En effet, dans plusieurs pays, un ou plusieurs des impôts étudiés n'existent pas. Si l'on prend en compte ces absences, cela conduit à une hiérarchie ~~différente~~ en partie modifiée des pays. Ainsi, les Pays-Bas ont instauré des mesures fiscales favorables aux espaces protégés pour l'ensemble des impôts pouvant les concerner. L'Espagne (4/6), la Flandre (4/5) et la Wallonie (3/5) en ont institué pour la majorité des taxes existantes. Le Royaume-Uni l'a fait pour la moitié des impôts qui s'y appliquent. La Finlande l'a fait pour 2 taxes sur 5. L'Estonie, la France, Malte, la République tchèque et la Slovaquie l'ont fait pour un tiers des taxes les concernant. La Lettonie et la Lituanie ne l'ont fait que pour une taxe sur 4. L'Allemagne, la région de Bruxelles, la Grèce, l'Irlande, la Norvège, la Pologne, et le Portugal ne l'ont fait que pour une taxe sur 5.

Tableau 2

Nombre de mesures fiscales favorables aux aires protégées sur le nombre de taxes applicables aux aires protégées par pays

Nombre de mesures fiscales favorables aux aires protégées instituées sur le nombre de taxes qui leur sont applicables dans le pays	Nombre de pays
5/5	1 (Pays-Bas)
4/5	1 (Flandre-Belgique)
4/6	1 (Espagne)

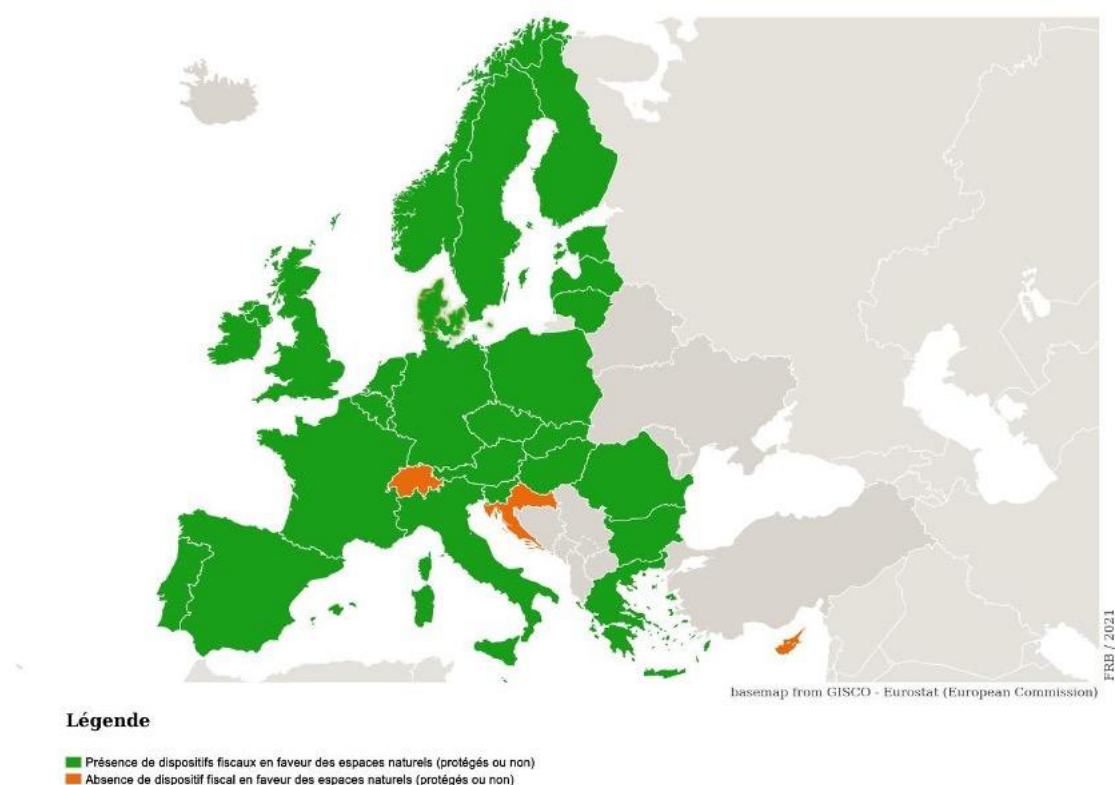
3/5	1 (Wallonie-Belgique)
2/4	1 (Royaume-Uni)
2/5	1 (Finlande)
1/3	5 (Estonie, Malte, République tchèque, Slovaquie)
2/6	1 (France)
1/4	2 (Lettonie, Lituanie)
1/5	7 (Allemagne, Bruxelles-Belgique, Grèce, Irlande, Norvège, Pologne, Portugal)
0	12 (Autriche, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Hongrie, Italie, Luxembourg, Roumanie, Slovénie, Suède, Suisse)

Parmi les pays sans disposition propre aux aires protégées, beaucoup taxent peu les espaces ruraux, ce qui pourrait relativiser la nécessité de mesures spécifiques à ceux protégées. Cette taxation modeste du foncier non bâti résulte elle-même du petit nombre de taxes existantes dans le pays (Chypre, Croatie, voire Autriche, Roumanie, Slovénie, Suède)⁵, des taux modérés de ces taxes (Espagne, Irlande voire Hongrie), des dispositions favorables au foncier non-bâti, en dehors même de tout statut de protection (Bulgarie, Hongrie, Irlande, Roumanie, Slovénie, Suède)⁶, ou du cumul de plusieurs de ces éléments. Ainsi, dans certains pays qui n'ont mis en place aucun dispositif en faveur des espaces naturels protégés, cette absence peut, parfois, s'expliquer partiellement par des dispositifs minorant la taxation des espaces ruraux non protégés (voir Carte 2 montrant le cumul de dispositifs en faveur des espaces ruraux non protégés et des espaces naturels protégés). Par exemple, parmi les pays sans dispositions fiscales propres aux espaces protégés, deux des taxes étudiées n'existent pas en Autriche, en Croatie, en Roumanie, en Slovénie et en Suède et 3 n'existent pas à Chypre. De même, parmi les pays où une seule mesure fiscale favorable aux espaces protégés s'applique, ceux-ci ne sont soumis qu'à 2 taxes au taux normal sur 6 à Malte, en République tchèque et en Slovaquie, à 3 sur 6 en Lettonie, en Lituanie et en Norvège.

⁵ Voir pour ceux n'ayant mis en place qu'une seule disposition, Estonie, Lettonie, Malte, République tchèque, Slovaquie.

⁶ Sur ces points, voir Dupuis, Sainteny (2021), Sainteny, Dupuis (2022)

Carte 2 : Taxation des espaces naturels (protégés ou non) en Europe



Source : auteurs.

Dans ces situations, on peut estimer que, en raison de leur statut et des restrictions qui l'accompagnent parfois, une diminution accrue de la fiscalité sur les aires protégées pourrait néanmoins se justifier.

Une autre possibilité de classification consiste à dénombrer le nombre de taxes s'appliquant à leur taux de régime général aux espaces protégés. A cette aune, les espaces protégés ne sont soumis à aucune taxe à taux plein aux Pays-Bas. Ils ne sont soumis qu'à une seule en Flandre, deux en Wallonie, en Espagne, en Estonie, à Malte, en République tchèque, au Royaume-Uni et en Slovaquie, trois à Chypre, en Finlande, en Lettonie, en Lituanie et en Norvège, mais quatre en Allemagne, en Autriche, dans la région de Bruxelles, en Croatie, en France, en Grèce, en Irlande, en Pologne, au Portugal, en Roumanie, en Slovénie et en Suède, cinq en Bulgarie, au Danemark, en Hongrie, en Italie et au Luxembourg et six en Suisse.

Tableau 3

Nombre de taxes s'appliquant à leur taux plein aux aires protégées par pays

Nombre de taxes s'appliquant à leur taux plein aux aires protégées	Nombre de pays
0	1 (Pays-Bas)
1	1 (Flandre-Belgique)
2	7 (Espagne, Estonie, Malte, République tchèque, Royaume-Uni, Slovaquie, Wallonie-Belgique)
3	5 (Chypre, Finlande, Lettonie, Lituanie, Norvège)
4	12 (Allemagne, Autriche, Bruxelles-Belgique, Croatie, France, Grèce, Irlande, Pologne, Portugal, Roumanie, Slovénie, Suède)
5	5 (Bulgarie, Danemark, Hongrie, Italie, Luxembourg)
6	1 (Suisse)

Les dispositifs fiscaux en vigueur favorisent-ils davantage une protection dite stricte ou une protection dite faible des espaces naturels ? En ce qui concerne la taxe foncière sur le non bâti et les droits de mutation à titre onéreux, les mesures d'exonération ou d'allégement concernent le plus souvent les deux types de protections. À l'inverse, les dispositions relatives aux droits de mutation à titre gratuit et à l'impôt sur le revenu semblent s'appliquer plus souvent aux protections faibles (voir Tableau 4 et Annexe 1).

Tableau 4 : Application des mesures fiscales favorables aux espaces naturels protégés européens en Europe selon leur degré de protection pour les impôts étudiés

Impôt considéré	Taxe foncière sur le non bâti		Impôt sur le revenu		Droits de mutation à titre gratuit		Droits de mutation à titre onéreux		Taxe sur les plus-values immobilières		Impôt sur le capital	
Degré de protection	Stricte	Faible	Stricte	Faible	Stricte	Faible	Stricte	Faible	Stricte	Faible	Stricte	Faible
Allemagne						X						
Autriche												
Belgique Wallonie	X	X		X		X						
Belgique Bruxelles	X	X										
Belgique Flandre	X	X		X	X	X	X					
Bulgarie												
Chypre												
Croatie												
Danemark												
Espagne		X				X		X			X	X
Estonie	X	X										
Finlande		X				X						
France	X	X			X	X						
Grèce	X	X										
Hongrie												
Irlande						X						
Italie												

Impôt considéré	Taxe foncière sur le non bâti		Impôt sur le revenu		Droits de mutation à titre gratuit		Droits de mutation à titre onéreux		Taxe sur les plus-values immobilières		Impôt sur le capital	
Degré de protection	Stricte	Faible	Stricte	Faible	Stricte	Faible	Stricte	Faible	Stricte	Faible	Stricte	Faible
Lettonie	X	X										
Lituanie	X	X										
Luxembourg												
Malte							X	X				
Norvège	X											
Pays-Bas	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
Pologne	X	X										
Portugal								X				
République tchèque		X										
Roumanie												
Royaume - Uni					X	X			X	X		
Slovaquie	X	X										
Slovénie												
Suède												
Suisse												
Total	12	14	1	3	4	9	3	4	2	2	1	1

*Protection stricte : catégories I (Ia & Ib) et II de l'UICN ; protection faible : catégories III, IV, V et VI de l'UICN

Case grisée : l'impôt n'existe pas. Case vide : le pays n'a mis en place aucune mesure fiscale en faveur des espaces naturels protégés.

Source : auteurs.

Certains pays détaxent largement les espaces naturels protégés

Certains pays européens, tels que, par exemple, le Royaume-Uni, les Pays-Bas ou la Belgique n'imposent quasiment pas les espaces naturels protégés.

Le Royaume-Uni

Une série de mesures fiscales favorise la protection des espaces naturels au Royaume-Uni (voir Tableau 5). D'abord, le pays n'a pas de taxe foncière. Pour deux autres impôts, il existe des incitations fiscales à la conservation d'une zone naturelle, au travers du *Conditional Exemption Tax Incentive Scheme*.

Les biens immobiliers bénéficiant d'un *heritage status* sont exonérés de DMTG. Il en est de même pour les sites d'intérêt scientifique⁷, les parcs et jardins classés, les lieux et paysages dotés d'une vue spectaculaire ou une beauté naturelle exceptionnelle, les vieilles forêts semi-naturelles situées dans l'inventaire patrimonial. Pour bénéficier de ce dispositif, les lieux doivent être accessibles au public. En outre, une réduction partielle ou une exonération de l'impôt sur les plus-values immobilières est accordée pour les mêmes biens. Le Royaume-Uni est l'un des deux seuls pays européens avec les Pays-Bas à proposer une fiscalité incitative pour cette imposition sur les espaces protégés.

Tableau 5

Dispositifs fiscaux en vigueur pour les espaces naturels protégés au Royaume-Uni

	Taxe foncière	Droits de mutation à titre gratuit	Impôt sur les plus-values immobilières
Biens bénéficiant d'un <i>heritage status</i>		Exonération ou réduction	Exonération ou réduction
Parcs et jardins classés		Exonération ou réduction	Exonération ou réduction
Lieux et paysages ayant une vue spectaculaire ou une beauté particulière		Exonération ou réduction	Exonération ou réduction
Vieilles forêts semi-naturelles situées dans l'inventaire patrimonial anglais ou écossais		Exonération	Exonération

Note : la taxe foncière n'existe pas.

⁷ Les sites d'intérêt scientifique particulier (SSSI) sont protégés en raison de la flore, de la faune, des caractéristiques géologiques ou géomorphologiques trouvées sur ces zones. Les critères de désignation de ces sites sont uniquement scientifiques. Il s'agit d'un dispositif de conservation de la nature relativement ancien au Royaume-Uni. Aujourd'hui, on dénombre près de 6900 SSSI au Royaume-Uni (Woodland Trust, 2019).

Les Pays-Bas

La loi sur la protection des sites naturels, ou *Natuurschoonwet (NSW)*, de 1928 a été initialement votée dans le but de préserver la beauté naturelle des paysages lors des successions. L'objectif était d'éviter que les propriétaires ne vendent une partie de leurs terrains afin d'obtenir les liquidités nécessaires pour payer les droits dus.

Les biens immobiliers non-bâties relevant de la NSW sont exonérés d'impôt sur le revenu. Ils sont exonérés de DMTG et de DMTO, sous la même condition, mais aussi sous réserve que la zone soit accessible au public, qu'ils demeurent sous le même régime (espace classé sous NSW) durant les 25 ans suivant l'acquisition et qu'un plan de gestion soit mis en place dans les trois années suivant la transmission. Si la parcelle concernée n'est pas accessible au public, les DMTG sont réduits de 50 %. En outre, les parcelles relevant de la NSW bénéficient d'une réduction de la taxe foncière pouvant aller jusqu'à 80 % via la diminution de la valeur cadastrale des terrains. Cette réduction est destinée à compenser les coûts de maintenance et de gestion de ces espaces (voir Tableau 6).

Ainsi, aux Pays-Bas, les espaces naturels protégés sont presque entièrement détaxés. Aucune des taxes existantes ne leur est appliquée à son taux plein. Soit ils sont exonérés de taxes (DMTG, DMTO, IR), soit certaines taxes n'existent pas (impôt sur le capital), soit ils ne sont soumis qu'à une faible fraction de la taxe (TFNB).

Tableau 6

Dispositifs fiscaux en vigueur aux Pays-Bas pour les parcelles situées dans une zone NSW

Impôt	Parcelles situées dans une zone NSW
Taxe foncière	Réduction pouvant aller jusqu'à 80 % via la réduction de la valeur cadastrale des terrains
Impôt sur le revenu	Exonération s'il s'agit d'un terrain non bâti
Droits de mutation à titre gratuit	Exonération si le bien demeure sous le même régime (espace sous NSW) pendant 25 ans suivant l'acquisition, s'il est accessible au public, et si un plan de gestion est mis en place dans les trois ans suivant la succession Réduction de 50 % si le bien n'est pas accessible au public
Droits de mutation à titre onéreux	Exonération si le bien demeure sous le même régime (espace sous NSW) pendant 25 ans suivant l'acquisition
Impôt sur les plus-values immobilières	Exonération pour les terrains sous NSW

La Belgique

En Belgique existent plusieurs dispositions fiscales favorables aux espaces protégés en Europe. Différentes mesures s'appliquent selon les régions.

En Wallonie

Les espaces inclus dans le périmètre d'un site Natura 2000 sont exonérés du précompte immobilier⁸ et de droits de succession. Les réserves forestières ou naturelles, les espaces inclus dans le périmètre d'un site candidat au réseau Natura 2000, ainsi que les espaces soumis au régime de protection primaire⁹, sont exonérés du précompte immobilier. Enfin, une réduction d'impôt sur le revenu est possible à hauteur de 30 % des dépenses relatives à l'entretien et à la restauration d'un bien immobilier classé. Le montant pris en compte pour le calcul de cette réduction est égal à 50 % des dépenses effectuées (non couvertes par des subventions), plafonné à 41 700 euros (voir Tableau 7).

Tableau 7 : Dispositifs fiscaux pour les espaces naturels protégés en Wallonie (Belgique)

	Précompte immobilier	Impôt sur le revenu	Droits de mutation à titre gratuit
Sites Natura 2000	Exonération		Exonération
Zones candidates à Natura 2000	Exonération		
Réserves naturelles, domaniales et forestières	Exonération		
Espaces soumis à un régime de protection primaire	Exonération		
Monuments et sites classés		Réduction de 30 % prenant en compte pour le calcul du montant 50 % des dépenses relatives à l'entretien et à la restauration effectuées, plafonnées à 41 700 euros	

⁸ Le précompte immobilier est l'équivalent de la taxe foncière en Belgique

⁹ Le régime de protection primaire définit "l'ensemble des mesures visant à prévenir la détérioration des habitats naturels, la perturbation significative des espèces pour lesquelles le site a été sélectionné, ou toute autre atteinte significative au site, applicables aux sites candidats au réseau Natura 2000" (Loi sur la conservation de la nature, 12 juillet 1973, art. 1 bis, 19°).

Région de Bruxelles

Une réduction du précompte immobilier de 50 % ou 100 % est accordée lorsqu'un bien immobilier est classé ou inscrit, ou sur la liste de sauvegarde, en tout ou partie, et est accessible au public (jardin classé ou sur la liste de sauvegarde : 50 % ; site classé totalement ou sur la liste de sauvegarde : 100 %).

Tableau 8

Dispositifs fiscaux pour les espaces naturels protégés Région bruxelloise (Belgique)

	Précompte immobilier
Site classé ou inscrit dans sa totalité ou sur la liste de sauvegarde (bâti + non bâti)	Exonération
Jardin classé ou sur la liste de sauvegarde	Réduction de 50 % de l'impôt

Fiscalité et degré de protection

La majorité des pays (14 sur 20) ayant mis en place des dispositifs en faveur des espaces protégés l'ont fait pour les deux degrés de protection : strict et faible.

Parmi les pays qui taxent peu les espaces protégés, certains ont, en outre, comme l'Estonie ou la Flandre (Belgique), adopté un régime d'imposition dégressif en fonction du niveau de protection des espaces naturels. Plus le niveau de protection est strict, moins l'espace naturel est taxé. Ce système incite à l'adoption de mesures de protection plus ambitieuses.

L'Estonie

L'Estonie a mis en place un dispositif de réduction ou d'exonération de taxe foncière en fonction de la catégorie d'espaces naturels protégés (voir Tableau 6).

Il y existe trois types d'aires protégées : les parcs nationaux, les réserves naturelles et les zones de protection du paysage. Au sein de chaque aire protégée sont définis différents périmètres de gestion, déterminés selon les besoins de préservation et les règles propres au type d'espace protégé concerné. Les réserves naturelles intégrales, dont les règles de protection sont strictes, sont créées à des fins scientifiques pour étudier les processus naturels des communautés biologiques et des écosystèmes. Toute activité humaine, dont la présence de visiteurs, y est interdite. Dans les zones de protection ciblée, moins strictes que les réserves naturelles intégrales, l'intervention humaine est autorisée mais encadrée, par exemple pour l'entretien du site à des fins de conservation. Mais les activités économiques et l'utilisation des ressources naturelles y sont interdites. Enfin, la dernière catégorie, la moins contraignante, est la zone restreinte, ou zone réglementée, ayant pour objectif la préservation du paysage et sa gestion équilibrée. Les activités économiques y sont autorisées mais limitées dans le respect des objectifs de conservation prédéfinis. Ce type de zone peut

aussi être instauré pour connecter des espaces plus strictement protégés en un seul ensemble protégé.

Il existe également en Estonie des zones de conservation, établies dans le but d'assurer l'état favorable de la faune et de la flore. Les activités mettant en danger cet état des habitats et des espèces protégées y sont interdites. Si les zones de conservation ne sont pas considérées comme des aires protégées proprement dites, elles peuvent néanmoins bénéficier d'incitations fiscales dans un objectif de conservation.

Ainsi, les zones de réserve naturelle intégrale, les zones de protection ciblée situées dans des parcs nationaux ou des réserves naturelles sont exonérées de taxe foncière. Les zones restreintes, les zones de conservation, ainsi que les zones de protection ciblée situées dans des zones de protection du paysage, bénéficient, quant à elles, d'une réduction de 50 % de la taxe foncière due.

De l'ambition et des contraintes des mesures de conservation dépendent le montant de l'allègement : les terres sur lesquelles les activités économiques sont interdites jouissent d'une exonération totale de taxe foncière ; les terres sur lesquelles les activités économiques sont limitées ne bénéficient que d'une réduction de 50 %.

Tableau 9

Dispositifs fiscaux selon les catégories de protection et de gestion des espaces naturels en Estonie

Types d'aire protégée	Types de zones de gestion possibles	Taxe foncière
Parcs nationaux	Réserve naturelle intégrale Zone de protection ciblée Zone restreinte	Exonération Exonération Réduction de 50 %
Réserves naturelles	Réserve naturelle intégrale Zone de protection ciblée Zone restreinte	Exonération Exonération Réduction de 50 %
Zones de protection du paysage	Zone de protection ciblée Zone restreinte	Réduction de 50 % Réduction de 50 %
Autre zone de conservation		
Zones de conservation		Réduction de 50 %

Flandre

La Flandre a développé son propre réseau écologique, le VEN (*Vlaams Ecologisch Netwerk*, ou Réseau écologique flamand). Il s'étend au-delà des sites Natura 2000. Elle a également mis en place, au sein de sa législation, une distinction des terrains selon le type de plan de gestion de la nature établi. Quatre types de plans, de 1 à 4, existent. Plus le plan de gestion est exigeant, plus la taxation décroît.

Le décret du 21 octobre 1997 concernant la conservation de la nature et le milieu naturel dispose :

« Art. 16ter : § 1er. Lors de l'élaboration d'un plan de gestion de la nature, tel que visé à l'article 16 bis, les types suivants de terrains sont distingués en fonction des objectifs choisis pour la réalisation de la fonction écologique :

1° type un : conservation de la qualité présente de la nature ;

2° type deux : obtention d'une qualité supérieure de la nature ;

3° type trois : obtention de la qualité maximale de la nature ;

4° type quatre : réserve naturelle agréée. »¹⁰

Les espaces inclus dans le périmètre d'un site Natura 2000, ou d'un site candidat au réseau, les réserves forestières ou naturelles domaniales, ainsi que les espaces soumis au régime de protection primaire, sont exonérés du précompte immobilier. La réduction d'impôt sur le revenu prévu en Wallonie, pour la restauration ou l'entretien des sites classés, existe également en Flandre, à hauteur de 40 % du coût, et pour des dépenses plafonnées à 25 000 euros. Les forêts situées dans le VEN sont exonérées de DMTG à condition que les parcelles restent boisées pendant au moins 30 ans. Les terrains sur lesquels un plan de gestion de la nature existe bénéficient de dispositifs différents selon le type de plan. Ceux sur lesquels un plan de gestion de type 2 a été établi se voient appliquer une réduction de DMTG (de 50 % sur les droits de succession et de 75 % sur les droits de donation). Pour les terres sur lesquelles un plan de type 3 est en vigueur, ces réductions d'impôt sont plus importantes (75 % pour les droits de succession, et 100 % pour les droits sur les donations). Enfin, les terres sur lesquelles un plan de type 4 a été établi bénéficient d'une exonération de précompte immobilier, des droits de mutation à titre gratuit et des droits de mutation à titre onéreux (voir Tableau 7).

Au moins quatre caractéristiques intéressantes ressortent de ce système. D'abord, l'allègement fiscal est croissant avec le degré de protection. Ensuite, un propriétaire a intérêt à adopter un plan de gestion d'un site protégé. En effet, l'institution d'un espace protégé

¹⁰ Concrètement, le type un vise la préservation de la qualité présente de la nature, sans objectif naturel spécifique, mais en prévoyant la limitation et la réparation des dommages autant que possible en cas d'intervention. Pour les plans de type deux et trois, des critères de gestion intégrée de la nature doivent être adoptés, permettant d'assurer les fonctions écologique, sociale (prise en considération de l'usage récréatif) et économique (fourniture durable de biens et services) sur l'ensemble du site concerné. La différence entre le type deux et le type trois tient à la superficie sur laquelle ces critères doivent être effectivement appliqués. Le type quatre, outre le respect des obligations inhérentes au plan de gestion de type trois, impose la conformité au cadre d'évaluation des réserves naturelles flamandes.

donne droit généralement à une exonération du précompte immobilier. Mais la mise en place d'un plan de gestion pour cet espace protégé donne lieu à l'allégement voire à l'exonération totale d'un autre impôt, les DMTG. L'allégement est donc plus important pour les aires protégées gérées que pour celles non gérées. Ensuite, ce dispositif incite les propriétaires à inclure des mesures de plus en plus exigeantes au sein de leurs plans de gestion. Enfin, l'allégement en cas de mise en place de plan de gestion ne se limite pas aux espaces déjà protégés. En effet, la mise en place d'un plan de type 4 permettra l'exonération du précompte immobilier qui n'est pas accordée pour les espaces non protégés disposant d'un plan de gestion moins ambitieux. Sans statut de protection (lequel entraîne, en général, lui-même, des mesures de gestion) les ayants droit d'un terrain sont donc davantage incités à souscrire un plan de type 4.

Dans plusieurs pays européens, certains statuts de protection sont parfois critiqués car ils n'entraîneraient qu'une protection passive, sans gestion active favorable à la biodiversité. Le système flamand semble tenter d'éviter cet accueil en incitant à mettre en place des mesures de gestion dans un espace protégé. Il le fait, de manière graduée, en jouant du couple compensation-incitation. En l'espèce, on peut considérer que les mesures fiscales liées à l'institution d'un statut d'espace protégé correspondent à une logique de compensation des contraintes résultant de ce statut tandis que les mesures fiscales liées à la mise en place d'un plan de gestion relèvent de la logique incitative puisque le propriétaire peut choisir le type de gestion qu'il compte mettre en place¹¹.

Tableau 10
Dispositifs fiscaux pour les espaces naturels protégés en Flandre (Belgique)

	Précompte immobilier	Impôt sur le revenu	Droits de mutation à titre gratuit	Droits de mutation à titre onéreux
Natura 2000 (inscrit ou candidat)	Exonération			
Réserves naturelles domaniales ou forestières	Exonération			
Espaces soumis au régime de protection primaire	Exonération			
Forêts situées dans le Réseau VEN			Exonération sous condition que les parcelles restent boisées pendant au moins 30 ans	
Monuments et sites classés		Réduction de 40 % prenant en compte pour le calcul du montant 50 % des		

¹¹ En fonction du type de plan de gestion choisi, les propriétaires peuvent également prétendre à diverses subventions, finançant par exemple l'accessibilité des sites, la préservation de certaines espèces, etc.

		dépenses relatives à l'entretien et à la restauration effectuées, plafonnées à 25 000 euros		
Espaces sous un plan de gestion de la nature de type 2			Réduction de 50 % des droits sur les successions et de 75 % sur les donations	
Espaces sous un plan de gestion de la nature de type 3			Réduction de 75 % sur les successions et exonération pour les donations	
Espaces sous un plan de gestion de la nature de type 4	Exonération		Exonération	Exonération

L'étude de la taxation des espaces protégés en Europe et des dispositions fiscales qui ont été instituées en leur faveur conduit à formuler plusieurs constats et à suggérer quelques recommandations.

QUELQUES CONSTATS

1) La réflexion sur la taxation des espaces protégés paraît peu approfondie

L'existence de dispositions fiscales adaptées facilite l'instauration d'aires protégées¹². À l'inverse, leur absence, leur insuffisance ou le flou sur le régime de taxation de ces espaces a entravé, retardé ou limité leur mise en place (exemples des sites Natura 2000 ou des obligations réelles environnementales en France). Des lors, la faiblesse de la réflexion sur ce sujet surprend.

On ne trouve rien de précis en la matière dans les documents de référence les plus récents relatifs à la protection de la biodiversité (Stratégie de l'UE en faveur de la biodiversité à l'horizon 2030, stratégies nationales en faveur de la biodiversité, accord de Kunming-Montréal, etc.). On peut également regretter que cette réflexion ne soit pas davantage présente dans le cadre des débats sur la transition écologique. En effet, fixés en Europe à au moins 30 % en 2030, les objectifs de surfaces en espaces protégés vont concerner, de plus en plus, des terrains privés. Si les objectifs sont de protéger une part accrue des espaces naturels privés, il convient, d'une part, que leurs propriétaires et gestionnaires y soient incités, notamment par des mécanismes fiscaux et, d'autre part, de se demander si les restrictions de droits, d'usages ou les contraintes accrues qui découleront des statuts de protection à venir doivent ou non être compensés, notamment par une diminution de la charge fiscale qui pèse sur eux.

¹² Sainteny, Dupuis, 2021 ; Lopez de la Lama *et al.*, 2023.

2) Les espaces ruraux productifs sont souvent moins taxés que les aires protégées

D'une manière générale, les pays ayant instauré des dispositifs fiscaux en faveur des aires protégées sont moins nombreux (20/32) que ceux en ayant institué en faveur des terres agricoles (26/32) ou forestières (23/32). Cela semble signifier que les allègements de taxation sont davantage utilisés pour favoriser l'agriculture ou la sylviculture que pour la protection des espaces naturels¹³.

Les dispositifs existants pour les terres agricoles et les forêts découlent de motivations socio-économiques (protéger ces secteurs, augmenter leur rentabilité après impôts, assurer la continuité des activités agricoles et forestières, améliorer le revenu des exploitants agricoles). Ces mesures fiscales favorisent des espaces ruraux en raison de leur caractère productif.¹⁴ Pourtant, les espaces naturels non-productifs, fréquemment plus riches en biodiversité, s'avèrent souvent plus menacés et représentent une part notable des espaces protégés. En outre, une charge fiscale moindre sur les espaces productifs par rapport à celle pesant sur des espaces non productifs peut également inciter à la mise en culture ou au boisement d'espaces naturels non-agricoles ou forestiers, usages parfois susceptibles d'amoindrir leur biodiversité.

Les terres agricoles et forêts peuvent conserver le régime fiscal qui découle de ces caractères quand elles sont placées sous un statut de protection. Mais, d'une part, cela n'est pas assuré si leur protection entraîne l'arrêt des activités agricoles ou sylvicoles. D'autre part, les espaces naturels ni agricoles ni forestiers ne bénéficiant pas des régimes propres à ces biens sont en général davantage taxés avant leur entrée sous statut de protection que les espaces agricoles ou forestiers. Si leur protection ne s'accompagne pas d'un allègement fiscal, ils resteront davantage taxés que des espaces ruraux productifs placés sous le même statut. Lors de l'instauration d'une protection sur des espaces naturels ni agricoles ni forestiers, l'inégalité fiscale qui existait auparavant entre espaces ruraux productifs et non-productifs subsiste, voire s'accroît, notamment si la protection entraîne des contraintes ou charges et n'est pas accompagnée d'une mesure fiscale adaptée.

3) L'inégalité fiscale entre patrimoine culturel et patrimoine naturel

Le patrimoine culturel bénéficie, dans de nombreux pays européens, d'un statut fiscal adapté à son entretien, à sa préservation et à sa transmission aux générations futures. On n'observe pas un régime fiscal équivalent pour le patrimoine naturel. Il nécessite pourtant entretien et restauration et a, également, vocation à être transmis aux générations futures. Il peut, comme le patrimoine culturel, constituer un moteur de l'attractivité touristique d'un pays, voire de l'aménagement et du développement durables d'un territoire.

¹³ Même si certaines dispositions fiscales favorables aux terres agricoles ou aux forêts peuvent aussi être considérées comme favorables à la protection d'espaces naturels.

¹⁴ Dupuis, Sainteny (2021) ; Sainteny, Dupuis (2022)

Certes, une petite partie du patrimoine naturel protégé bénéficie du même statut fiscal que le patrimoine culturel protégé. Il s'agit en général des parties non bâties immédiatement contiguës et dépendantes du patrimoine culturel bâti et formant un tout avec lui. Ce sont donc de petites surfaces, souvent anthropisées. La soumission de ces espaces non bâtis au même régime fiscal que le bâtiment protégé qui leur est associé est logique, mais elle est insuffisante. D'abord, précisément, en tant que complément. La théorie de « l'écrin et des bijoux »¹⁵ ne suppose pas uniquement la protection d'un périmètre étroit autour du monument historique protégé, mais peut rendre souhaitable celle d'un ensemble plus large. C'est précisément pourquoi les périmètres de protection au titre des monuments historiques sont souvent complétés par une autre protection au titre des sites, laquelle couvre un périmètre plus étendu (par exemple, en France, site classé, site inscrit, etc.). Ensuite, car ce régime fiscal ne s'applique pas à la très grande majorité du patrimoine naturel protégé. Or, d'une manière générale, le patrimoine naturel fait bien partie du patrimoine d'un pays au même titre que son patrimoine culturel.

4) La distinction entre protection stricte et faible semble peu utilisée en matière fiscale

Si certains pays (Estonie, Flandre) ont mis en place des systèmes de dégressivité de la taxation en fonction du niveau de protection, ils restent minoritaires. Les protections strictes ne sont pas systématiquement soumises à une taxation moins élevée que les protections faibles.

Plusieurs hypothèses pourraient permettre d'expliquer ce constat. Les surfaces sous protection forte sont nettement moins étendues que celles sous protection faible. De plus, une partie d'entre elles est publique. Les protections strictes concernent donc moins de redevables. En outre, elles sont normalement inconstructibles, alors que plusieurs types de protections faibles n'empêchent pas l'urbanisation et les aménagements. Pour limiter l'artificialisation des sols, l'une des principales causes d'érosion de la biodiversité, une taxation faible pourrait donc sembler davantage incitative et pertinente pour les protections faibles que pour les protections strictes. Ces différentes hypothèses demanderaient à être rigoureusement évaluées.

Les perspectives de progression des surfaces couvertes par des protections strictes incitent toutefois à réfléchir à la mise en place de dispositions fiscales adaptées à ces types d'espaces protégés.

¹⁵ Initialement formulé pour la protection des sites et des paysages, le concept fut, ensuite, appliqué à la protection de la biodiversité : voir Conseil d'État, section, 13 mars 1970, Dame Benoist d'Anthenay, n° 75820 ; Conseil d'État, Société agricole foncière solognote, 2 octobre 1981, n° 20835 et notamment les conclusions de Bruno Genevois ; Conseil d'État, 3 juin 2020, Association des amis du banc d'Arguin du bassin d'Arcachon, n°414018.

5) Dans plusieurs pays, l'ouverture au public constitue une condition à l'instauration d'une disposition fiscale favorable aux aires protégées

C'est notamment le cas en Allemagne, en Irlande, aux Pays-Bas, au Royaume-Uni ou en Wallonie. Cette condition se justifie par des raisons sociales, notamment dans les pays ou régions dans lesquels la proportion d'espaces naturels publics est faible. Elle est positive des points de vue récréatif et pédagogique. Elle peut favoriser une culture du paysage en permettant la contemplation de sites de qualité voire d'exception. Cette disposition est parfois une transposition, voire une extension des conditions instaurées pour le patrimoine bâti protégé, dans un but culturel et historique, voire paysager. Or, la question se pose différemment en matière de biodiversité. De ce point de vue, cette condition peut s'avérer dommageable si elle induit un dérangement accru de la faune, un piétinement de la végétation au-delà de sa capacité de charge, une fréquentation excessive lors des périodes de reproduction, de migration et de dépendance, d'autant plus que le droit européen interdit la perturbation des espèces protégées¹⁶. Si cette condition paraît assez bien adaptée aux aires protégées essentiellement pour des raisons paysagères, elle l'est moins dans celles protégées pour des raisons de biodiversité.

Il existe donc une contradiction potentielle entre certaines conditions permettant l'allègement de la taxation des aires protégées et certaines pratiques utiles à la préservation des espèces qu'elles abritent.

6) L'allègement de la pression fiscale sur les espaces protégés se fait essentiellement via la taxe foncière et les DMTG

Les dispositifs favorables aux espaces protégés concernent principalement la taxe foncière (15 pays sur les 27 levant la taxe) et les droits de mutation à titre gratuit (9 pays sur les 22 levant la taxe). Les droits de mutation à titre onéreux (5 pays sur 28), l'impôt sur le revenu (3 pays sur 32) et les plus-values immobilières (2 pays sur 32) sont moins concernés.

¹⁶ Ainsi, la directive 2009-147 du 30 novembre 2009 dite Directive Oiseaux indique : « (...) les États membres prennent les mesures nécessaires pour instaurer un régime général de protection de toutes les espèces d'oiseaux visées à l'article 1^{er} et comportant notamment l'interdiction : (...) de les perturber intentionnellement, notamment durant la période de reproduction et de dépendance, pour autant que la perturbation ait un effet significatif eu égard aux objectifs de la présente directive. » (art. 5).

Tableau 11.

Nombre de dispositifs fiscaux spécifiques en faveur des espaces naturels protégés par types d'impôts en Europe

	Taxe foncière	Impôt sur le revenu	Droits de mutation à titre gratuit	Droits de mutation à titre onéreux	Taxe sur les plus-values immobilières	Impôt sur le capital
Nombre de pays prélevant l'impôt considéré	27/32	32/32	22/32	28/32	32/32	4/32
Nombre de pays ayant institué une ou des mesures fiscales en faveur des zones protégées (à l'exclusion des pays ne prélevant pas l'impôt considéré)	15/32	3/32	9/32	5/32	2/32	1/32
Nombre de pays ayant institué une ou des mesures fiscales en faveur des zones protégées (en incluant les pays ne prélevant pas l'impôt considéré)	20/32	3/32	19/32	9/32	2/32	29/32
Nombre de pays ayant institué une ou des mesures fiscales en faveur des zones protégées (sur l'ensemble des pays levant la taxe considérée)	15/27	3/32	9/22	5/28	2/32	1/4
Nombre de pays appliquant l'impôt considéré au taux général aux zones protégées)	12/32	29/32	13/32	23/32	30/32	3/32

L'utilisation prioritaire de ces deux impôts pour alléger la pression fiscale sur les espaces protégés semble logique. En effet, la taxe foncière et les DMTG grèvent les espaces protégés, qu'ils engendrent des revenus ou non. Or, une partie des aires protégées ne produit pas de revenu. Les espaces protégés non productifs de revenus soumis à ces impôts sont donc systématiquement en rendement négatif puisqu'ils ne fournissent pas de revenu permettant de les acquitter. De ce fait, l'allégement, voire l'exonération de ces deux taxes, semblent particulièrement pertinents pour les aires protégées.

L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les plus-values immobilières sont des taxes liées au revenu du bien. Si l'aire protégée ne produit pas de revenu, elle ne sera pas soumise à l'impôt sur le revenu. Quant à la taxation des plus-values immobilières, elle n'a pas lieu si le terrain n'est pas vendu ou l'est à un prix égal ou inférieur à son coût d'acquisition. En général, les plus-values immobilières sont surtout importantes quand un terrain devient constructible. Cela n'est pas la vocation d'un espace protégé. S'il le devient, les plus-values engendrées par une vente postérieure à ce changement d'usage lui permettront d'acquitter la taxe afférente. Si le terrain reste non constructible, la plus-value dégagée sera, le plus souvent, faible voire inexistante. Parfois, il s'agira même d'une moins-value. Quant aux DMTO, ils sont, le plus souvent, fixés à un taux inférieur à celui des DMTG. En outre, par construction, l'acquéreur d'une aire protégée est informé, à l'avance, du coût fiscal de son achat.

En revanche, la taxe foncière est un impôt annuel non lié au revenu. Quand l'aire protégée ne produit pas de revenu, la seule perception de la taxe foncière entraîne donc une rentabilité négative de l'aire protégée et la nécessité d'en acquitter le montant par des fonds extérieurs. Quand il en produit un, les contraintes de gestion découlant du statut d'espace protégé peuvent entraîner une diminution du revenu perçu. En ce cas, la poursuite d'une perception de la TFNB au même taux serait pénalisante et peu logique.

Outre les quinze États qui exonèrent les aires protégées ou une grande partie d'entre elles de taxe foncière ou les y soumettent de façon nettement allégée, cet impôt n'existe pas dans 5 autres pays. Les aires protégées ne sont donc véritablement soumises à la taxe foncière que dans une minorité des pays européens (13). Encore, peut-on faire observer que sur ces 13 pays, 9 d'entre eux ne soumettent pas à la taxe foncière les forêts, ou les terres agricoles ou les deux (ou les y soumettent à un taux très réduit)¹⁷, qui constituent l'essentiel des surfaces protégées (Tableau 12). Le caractère pénalisant de cet impôt pour les espaces naturels protégés semble donc bien identifié par les pouvoirs publics.

Les DMTG sont une taxe assise sur la valeur de l'actif. Lors de la transmission, des DMTG sont perçus que le terrain concerné engendre un revenu ou non. Des DMTG peuvent donc être exigibles lors de la transmission d'un bien en rentabilité négative. Ils s'ajoutent alors aux autres taxes annuelles et récurrentes, aux autres charges d'entretien et de gestion de l'espace, voire à son déficit annuel. Lorsqu'un espace naturel n'engendre pas de revenu, il

¹⁷ Voir Dupuis, Sainteny (2021) ; Sainteny, Dupuis (2021)

n'est pas possible d'acquitter les DMTG avec le revenu du bien. S'il génère un revenu, celui-ci est souvent faible par rapport à la valeur de l'actif et, en général, inférieur voire très inférieur à celui engendré par le foncier bâti ou par les valeurs mobilières. Or, les taux des DMTG sont souvent élevés, notamment par rapport au taux de rendement brut du foncier non bâti. Le paiement des DMTG reste difficile même en capitalisant durant plusieurs années, à cette fin, les revenus de l'aire protégée, quand ils existent. Il est parfois nécessaire, pour conserver l'espace protégé, d'en vendre une part ou d'en changer la destination, c'est-à-dire, de diviser un territoire ou d'en urbaniser une partie de façon à pouvoir acquitter les DMTG. C'est la raison pour laquelle plusieurs États ont mis en place des dispositifs d'exonération ou de réduction des DMTG sur les monuments historiques, sur les forêts, sur les terres agricoles puis sur les espaces protégés.¹⁸

Outre les 9 États qui ont supprimé ou fortement allégé les DMTG sur les espaces protégés, ces droits n'existent pas dans 10 autres pays. Seule une minorité (13 États) taxe donc les espaces protégés au taux normal des DMTG. Parmi ces 13 États, 2 (Pologne et Slovaquie) en exonèrent les terres agricoles ou les forêts, et 1 (Hongrie) les perçoit à taux réduit sur les terres agricoles (Tableau 12).

Tableau 12

Nombre de pays dans lesquels certaines catégories d'espaces naturels protégés ou les espaces ruraux sont soumis à l'impôt au taux général par type d'impôts (sur nombre de pays prélevant l'impôt)

Nom de la taxe	Nombre de pays dans lesquels les espaces protégés acquittent l'impôt au taux général	Nombre de pays dans lesquels les espaces agricoles, forestiers ou protégés acquittent l'impôt au taux général
Taxe foncière	12/27	4/27
Droits de mutation à titre gratuit	13/22	9/22
Impôt sur le revenu	29/32	21/32
Droits de mutation à titre onéreux	23/28	16/28
Taxe sur les plus-values immobilières	30/32	24/32
Impôt sur le capital	3/4	0/4

¹⁸ Cette préoccupation est à l'origine de la loi de 1928 sur la protection des sites naturels aux Pays-Bas. Elle constitue aussi l'un des motifs d'allègement des DMTG lors de la conclusion d'un *easement* aux États-Unis. Dans ce but, ces allègements sont aussi accordés aux héritiers s'ils signent un *conservation easement* sur un terrain dont ils héritent et qui n'est pas protégé au moment de la transmission.

En choisissant préférentiellement ces deux taxes pour alléger la pression fiscale qui pèse sur les espaces protégés, 18 des 20 États européens ayant institué des dispositions fiscales favorables aux espaces protégés ont donc décidé, de façon pertinente, de le faire via l'un des deux impôts qui pèsent sur le plus grand nombre d'entre eux et qui menace leur pérennité¹⁹.

Dans certains cas, les impôts liés au revenu ou à l'acquisition des espaces protégés sont aussi allégés. Il semble s'agir là de tentatives d'intéresser la société civile à l'investissement dans un espace protégé et dans sa gestion. En outre, les exonérations ou allègements institués sur ces impôts ne semblent pas être des choix alternatifs à la taxe foncière et aux DMTG. En effet, les deux pays ayant institué des dispositions favorables pour les PVI des aires protégées, les trois en ayant institué pour l'impôt sur le revenu et quatre des cinq en ayant institué pour les DMTG, en possèdent également pour la taxe foncière et les DMTG. Il semble donc plutôt s'agir, dans ces cas, de volonté d'aller plus loin dans la réduction de la taxation des espaces protégés, en complétant les exonérations ou réductions de taxe foncière et DMTG par des allègements ou exonérations d'autres impôts.

C'est aussi dans cette perspective que peuvent s'analyser, par exemple, les subventions accordées en Flandre pour acquérir des terrains à des fins de protection (voir encadré 1). Via ce type de subvention, la puissance publique aide une personne physique ou morale à effectuer un investissement dans la biodiversité. La logique d'acquisition publique est donc ici inversée. Cela coûte moins cher aux pouvoirs publics de subventionner à 80 % l'acquisition d'un terrain que de l'acquérir à 100 % pour un but de protection analogue.

Encadré 1. Les subventions pour la protection de la nature : l'exemple de la Flandre

En dehors des allègements fiscaux accordés aux espaces naturels protégés, il existe dans certains pays des subventions pour l'adoption de plans de gestion de la nature ou pour l'acquisition de terrains à des fins de protection.

Par exemple, la Flandre propose diverses subventions afin de financer des projets de protection de la nature, dont certaines de montants relativement importants.

- ◆ *Appel à subventions pour les projets Nature 2025* : cette subvention finance des projets permettant d'atteindre les objectifs environnementaux européens pour l'année 2025. Elle s'élève à 50 % (plan de gestion de type 2), 80% (plan de gestion de type 3) ou 90 % (plan de gestion de type 4) du coût total du projet selon le type de plan de gestion en place. Le montant accordé par projet doit être d'un minimum de 3 000 euros. La subvention peut être cumulable avec d'autres subventions tant que le montant total versé ne dépasse pas 100% du coût total du projet.

¹⁹ On constate, en outre, que six des neuf États ayant choisi d'alléger les DMTG sur les espaces protégés ont également supprimé ou allégé la taxe foncière qui pèse sur eux. Dans l'un d'entre eux, elle n'existe pas.

- ♦ *Achat de terrains en vue de leur reconnaissance en tant que réserve naturelle* : il s'agit d'une subvention pour l'achat de terrains à inclure dans un plan de gestion de type 4 (réserve naturelle). Pour obtenir la subvention, les parcelles acquises ne doivent pas être acquises pour un usage agricole. Le taux de subvention s'établit par tranches de la manière suivante selon le prix d'acquisition :

< 10 000 euros	90 % du coût d'acquisition
10 000 euros < et < 15 000 euros	80 % du coût d'acquisition
15 000 euros < et < 20 000 euros	70 % du coût d'acquisition
20 000 euros < et < 25 000 euros	60 % du coût d'acquisition
25 000 euros < et < 30 000 euros	50 % du coût d'acquisition
30 000 euros < et < 35 000 euros	40 % du coût d'acquisition
35 000 euros < et < 40 000 euros	30 % du coût d'acquisition
40 000 euros < et < 45 000 euros	20 % du coût d'acquisition
45 000 euros < et < 50 000 euros	10 % du coût d'acquisition

Ainsi, pour l'achat d'une parcelle d'un hectare pour 25 000 euros (tous frais compris), la subvention suivante peut être accordée : $(10\,000 \times 0.9) + (5\,000 \times 0.8) + (5\,000 \times 0.7) + (5\,000 \times 0.6) = 19\,500$ euros. Cela représente une subvention de 78 % du montant total d'acquisition.

7) La situation comparative de la France

Quelle est la situation de la France en matière de taxation des espaces protégés par rapport aux autres pays européens ?

Elle n'a mis en place que peu d'incitations fiscales en faveur des aires protégées, et ces incitations sont relativement récentes²⁰. L'ensemble paraît d'ampleur limitée.

Elle fait partie de la majorité de pays qui n'ont pas institué de régime fiscal propre aux aires protégées pour les DMTO, l'impôt sur le revenu et sur les PVI. Les dispositifs ayant été mis en place en faveur des espaces naturels protégés le sont pour deux des six impôts étudiés uniquement : la taxe foncière et les DMTG.

En matière de DMTG, les biens immobiliers classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques sont exonérés²¹. Cela peut concerner les parcs et jardins eux-mêmes inscrits ou classés comme monuments historiques, ainsi que les parcs et jardins étant des dépendances directes de monuments classés. Cette mesure a davantage une origine culturelle qu'environnementale, et concerne peu la biodiversité. Les jardins et parcs auxquels

²⁰ L'allègement et l'exonération de TFNB pour les zones humides et l'exonération de TFNB pour les sites Natura 2000 ont été initiés en 2005 ; la réduction de DMTG a été instituée en 2005 pour les sites Natura 2000, et en 2006 pour les aires protégées.

²¹ Code général des impôts, art. 793

s'applique cette disposition sont souvent de petite taille et leur richesse en biodiversité est relative. Néanmoins, la disposition possède un intérêt indéniable du point de vue du paysage.

Plus récemment, la France a étendu le régime fiscal des bois et forêts et des terres agricoles données à bail rural à long terme en matière de DMTG aux aires protégées. Un abattement des trois-quarts de la valeur s'applique aux terrains inclus dans les parcs nationaux, les réserves naturelles, les sites classés et inscrits, les sites Natura 2000²² et les espaces naturels remarquables du littoral²³. Cependant, ces dispositions ont simplement aligné²⁴ le régime fiscal de ces espaces sur celui des forêts de production et des terres agricoles. Pourtant, à l'inverse de celles-ci, une partie de ces espaces protégés ne génère aucun revenu. De même, les contraintes supplémentaires (réductions d'usages ou de droits pesant sur la gestion de ces terrains du fait de leur protection) n'entraînent pas une taxation moindre, ce qui pourrait ou devrait être le cas²⁵. Au regard de cette situation, on peut noter que, dans la moitié des pays étudiés, une grande partie des aires protégées n'est pas soumise aux DMTG.

En ce qui concerne la taxe foncière sur le non bâti, de nombreux pays semblent appliquer aux espaces protégés un régime plus favorable que celui de la France : soit la taxe foncière n'y existe pas, soit les aires protégées n'y sont pas soumises, soit une large partie d'entre elles en est exonérée.

Pour cet impôt, la France a institué un régime d'exonération limité. Premièrement, il est temporaire, bien que renouvelable. Deuxièmement, il ne s'applique pas à l'ensemble des aires protégées : seuls les sites Natura 2000 et les zones humides situées dans une aire protégée sont concernés. Les aires protégées en droit interne qui ne sont pas dans un site Natura 2000 ne le sont donc pas. De même, les milieux autres que zones humides situés dans des aires protégées ne bénéficient pas de cette exonération. Ils obéissent pourtant aux mêmes règles et contraintes de protection que les zones humides situées dans le même espace protégé. Cela interroge sur une éventuelle atteinte au principe d'égalité devant l'impôt. Car si ce principe ne fait pas obstacle à ce que le législateur règle de façon différente des situations distinctes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, c'est pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte, soit en rapport

²² On ne tranche pas ici la question de savoir si les sites Natura 2000 sont des espaces protégés ou pas.

²³ Code général des impôts, art. 793-2.7. Ce régime est soumis à plusieurs conditions (certificat délivré par le directeur départemental des territoires attestant que la gestion du territoire est conforme aux objectifs de conservation de ces espaces, respect des objectifs de conservation pendant au moins dix-huit ans.)

²⁴ Tardivement : 2006 et 2007 alors que le régime fiscal actuel des forêts de production s'initie des 1930 (Loi du 16 avril 1930 portant fixation du budget général de l'exercice 1930-1931, art. 15 dit « dispositif Sérot », Journal officiel du 17 avril 1930).

²⁵ C'est, par exemple, ainsi qu'a procédé la Wallonie. En ce qui concerne les forêts, la valeur des peuplements était exonérée de DMTG. Désormais, pour les forêts situées dans un site Natura 2000, la valeur du sol est aussi exonérée de DMTG.

direct avec l'objet de la loi qu'il établit. On voit mal, ici, quel intérêt général justifie une telle différence de traitement.

En ce qui concerne, plus précisément, les zones humides, elles bénéficient d'un abattement de 50 % de taxe foncière pendant 5 ans (renouvelable) si elles font l'objet d'engagements de gestion (non-retournement des parcelles, préservation de l'avifaune, etc.). Mais, lorsqu'elles sont situées dans un parc national, une réserve naturelle, un parc naturel régional, un site classé ou inscrit, un site Natura 2000, un site faisant l'objet d'un arrêté de protection des habitats, l'allègement devient une exonération, sous condition supplémentaire du respect des chartes et documents de gestion ou d'objectifs associés à la réglementation du site de l'espace protégé en question.

On constate ici une articulation intéressante mais discutable. Certaines zones humides font, en effet, l'objet d'une mesure de réduction de taxation sous réserve d'engagements de gestion et cette mesure devient une exonération lorsque lesdites zones humides, outre l'engagement de gestion, sont sous statut de protection. La graduation de la dégressivité de taxation peut sembler logique et se rapproche de ce que l'on observe en Flandre ou en Estonie. La réduction de taxation accordée à un type de milieu est justifiée par la rareté et l'importance de ce milieu et l'engagement de gestion pris qui peut compliquer et renchérir la gestion. Coexistent donc ici une logique d'incitation et une logique de compensation. L'exonération devient totale lorsque la zone humide en question est concernée par un statut de protection et en respecte les règles. Celles-ci étant en théorie plus strictes, l'augmentation de la compensation est logique. Elle facilite aussi l'acceptation de la protection. La double logique compensatoire et incitative existe aussi dans ce second degré de réduction de la pression fiscale.

Toutefois, ce mécanisme prête le flanc à plusieurs critiques.

Premièrement, seules certaines zones humides sont concernées. En effet, cette disposition relative aux zones humides ne s'applique qu'à deux des treize catégories de nature de cultures ou de propriétés définies par l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 sur l'évaluation des propriétés non bâties : la seconde (prés et prairies naturels, herbages et pâturages) et la sixième (landes, pâtis, bruyères, marais, terres vaines et vagues)²⁶. Les zones humides constituées de tourbières, d'aulnaies, de saussaies, d'oseraies, de bois, lacs, étangs, mares, salins, marais salants, pièces d'eau, jardins, etc. ne sont pas concernées. Or, sur le plan scientifique et écosystémique, certaines de ces zones humides sont au moins aussi importantes que celles contenues dans les catégories 2 et 6. En outre, des parcelles de zones humides appartenant aux catégories 2 et 6 et de zones humides appartenant à d'autres catégories de cette instruction coexistent souvent dans une même vaste zone humide. C'est parfois - ou souvent - l'ensemble d'une zone humide incluant des parcelles de nature très diverse qui est fonctionnel en tant qu'écosystème. Traiter

²⁶ Code général des impôts, art. 1395 B bis,

différemment, sur le plan fiscal, deux parcelles de zones humides très proches, voire contiguës, et faisant partie du même ensemble écosystémique semble peu logique.

Deuxièmement, la même distinction demeure sous statut de protection. Dans ce cas, la logique se perd davantage encore. Si l'exonération totale se justifie par le statut de protection de la zone humide en question, on comprend mal pourquoi seules les zones humides sous statut de protection des catégories 2 et 6 peuvent bénéficier de la mesure. Dans un espace protégé, une zone humide des catégories 2 et 6 et une zone humide d'une autre catégorie de l'instruction sont soumises au même statut de protection, aux mêmes obligations, au même droit, au même document de gestion ou d'objectifs associé à la réglementation de l'espace protégé. Par rapport à cette unicité juridique et à la cohérence de l'ensemble naturel ainsi protégé, la classification par nature de culture ou de propriété de la parcelle existe certes mais devient secondaire. Dans ce cadre de protection réglementaire, l'exonération des seules zones humides des catégories 2 et 6 tandis que les autres demeurent taxées à taux plein apparaît peu compréhensible et non justifiée.

Cela peut conduire à une divergence d'intérêts et d'objectifs qui n'est pas souhaitable pour une bonne gestion du milieu, le dialogue entre les acteurs et leur engagement dans la gestion de l'ensemble naturel devant être préservé.

Sur le plan juridique, on peut se demander si, telle quelle, cette disposition ne constitue pas, elle aussi, une atteinte au principe d'égalité devant l'impôt. Ce principe repose sur l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen²⁷. Le Conseil constitutionnel, qui a donné valeur constitutionnelle à ce principe, considère, dans une jurisprudence constante, qu'il « *ne fait pas obstacle à ce que soient établis 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* ». Si l'objectif d'intérêt général poursuivi est bien d'inciter les redevables à adopter des comportements favorables à la protection des zones humides, on peut, en effet, s'interroger sur la conformité au principe d'égalité devant l'impôt d'une disposition fiscale qui exonère certains redevables de l'impôt foncier au titre de zones humides soumises à un statut de protection bien défini, alors même qu'elle n'exonère pas d'autres redevables du même impôt foncier au titre de zones humides soumises au même statut de protection bien défini. Cela alors même que la définition légale des zones humides en droit français²⁸ ne distingue pas entre les zones humides selon leur nature de culture ou de propriété et ne contient aucune référence à l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, sur laquelle se base, pourtant, la mesure fiscale. Et cela d'autant plus que l'exonération de TFNB pour les sites Natura 2000 s'applique, elle, aux terrains classés dans six (et non deux) des treize catégories de nature de

²⁷ « 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. »

²⁸ « On entend par zone humide les terrains, exploités ou non, habituellement inondés ou gorgés d'eau douce, salée ou saumâtre de façon permanente ou temporaire, ou dont la végétation, quand elle existe, y est dominée par des plantes hygrophiles pendant au moins une partie de l'année » (Code de l'environnement, art. L211-1)

cultures ou de propriétés définies par l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 : les catégories 1,2,3,5,6,8.

En dehors de plusieurs taxes annuelles liées au revenu (impôt sur le revenu et prélèvements sociaux), la France applique aux aires protégées plusieurs taxes non liées au revenu : principalement la taxe foncière, la taxe pour frais de chambres d'agriculture, les DMTG, les DMTG et, le cas échéant, l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) dont trois sont annuelles. Cela explique que leur taux d'imposition puisse, parfois, dépasser 100 % de leur revenu.

La France fait partie de la minorité de pays européens qui conservent une taxe foncière indépendante du revenu sur de nombreux espaces protégés. Elle leur applique le taux marginal²⁹ d'imposition le plus élevé en Europe pour l'impôt sur le revenu, le quatrième taux le plus élevé pour les droits de mutation à titre onéreux, le huitième taux marginal le plus élevé pour les DMTG. Parmi les pays ayant institué des abattements pour durée de détention, elle est le pays qui taxe les plus-values réalisées par les terrains protégés pendant le plus longtemps. Elle leur applique le quatrième taux le plus élevé, pour cet impôt, après dix ans de détention. Elle est l'un des quatre seuls pays qui soumettent les aires protégées à l'impôt sur le capital et le seul qui ne prélève cet impôt que sur le foncier et non les autres biens, désavantageant ainsi les aires protégées par rapport aux valeurs mobilières ou liquidités ou même par rapport aux terres agricoles et aux forêts de production qui sont soumises à un taux réduit.

On peut se demander si cette situation est compatible avec les orientations du règlement UE n° 2024/1991 du 24 juin 2024 relatif à la restauration de la nature, des textes sur le capital naturel et de la Stratégie européenne en faveur de la biodiversité. L'une des orientations de l'UE sur ce sujet, depuis une dizaine d'années, est en effet de recommander aux États-membres d'attirer l'investissement privé en faveur de la biodiversité et les milieux naturels³⁰. Cela suppose, notamment, de baisser nettement la fiscalité du foncier non bâti, sans quoi l'investissement dans les milieux naturels risque d'y demeurer faible.

En France, les aires protégées sont davantage taxées que les forêts de production pour l'impôt sur le revenu, les PVI, l'IFI, les prélèvements sociaux. Elles sont davantage taxées que les terres agricoles pour l'IFI. Elles sont davantage taxées que les valeurs mobilières pour tous les impôts à l'exception des DMTG.

Tandis que, dans plusieurs pays européens, la tendance semble être à la suppression de certains impôts, donc à l'allègement de la pression fiscale pesant sur les espaces naturels, la taxation des aires protégées françaises a globalement augmenté ces dernières années : accentuation de la taxation des plus-values immobilières à plusieurs reprises; augmentation des droits de mutation à titre onéreux ; accroissement de l'impôt sur le revenu à plusieurs

²⁹ Le taux marginal correspond au taux auquel est imposée la dernière tranche du revenu.

³⁰ Commission européenne (2013)

reprises ; création en 1991 puis hausses successives de la contribution sociale généralisée (CSG) ; création de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) en 1996 ; création en 1998 puis augmentations du prélèvement social; création de la contribution additionnelle au prélèvement social en 2004 ; création de la contribution volontaires obligatoire (CVO) pour la filière bois et forêts en 2004 ; création de la contribution additionnelle au prélèvement social pour le financement du revenu de solidarité active (RSA) en 2009, transformée en prélèvement de solidarité en 2019 ; création de la taxe pour la gestion des milieux aquatiques et de prévention des inondations (dite GEMAPI) en 2014, etc.

La réforme fiscale de 2017 a triplement augmenté la taxation des aires protégées en France. D'abord, en accroissant de 1,7 point de pourcentage la CSG sur leurs revenus. Ensuite, en augmentant, dans la même proportion, le poids de la CSG dans la taxation de leurs plus-values immobilières. Enfin, en créant un IFI auquel sont soumises les aires protégées alors que les biens non fonciers ne le sont pas.

La France avait institué, en 2006, un régime de déduction des frais d'entretien et de restauration des espaces naturels protégés du revenu au titre de l'impôt sur le revenu. Ce régime a ensuite été durci. En effet, la disposition initiale de 2006 prévoyait la possibilité de déduire ces frais du revenu foncier puis du revenu global comme pour les monuments historiques³¹. Cependant, dès 2009, cette déduction des frais a été remplacée par une réduction d'impôt égale à 25 % des dépenses supportées dans la limite annuelle de 10 000 euros, soit une déduction annuelle maximum de 2500 euros³². Étant donné le coût des travaux de génie écologique, cela revenait à vider la mesure de sa substance. Le pourcentage du plafond déductible a été réduit les années suivantes. Cette nouvelle disposition a elle-même été abrogée par la loi de finances rectificative pour 2021³³. Ce régime incitatif a donc disparu.

La France n'exonère pleinement les aires protégées d'aucune taxe. Elle les soumet à 13 taxes si l'on ajoute aux 6 étudiées de façon comparative dans cette note, la taxe pour frais de chambre d'agriculture, la taxe pour la gestion des milieux aquatiques et de prévention des inondations (dite GEMAPI), la CSG, le prélèvement de solidarité et la CRDS, la Contribution volontaire obligatoire sur les ventes de bois, les redevances syndicales de marais.

Pour apprécier de façon relative la charge fiscale sur les espaces protégés en France, on peut la comparer avec celle existant dans des pays n'ayant mis en place aucun dispositif fiscal spécifique en faveur des aires protégées. En prenant les exemples de Chypre, de la Croatie, de l'Italie et de la Slovénie, on constate que, malgré la présence de dispositifs en faveur des espaces protégés en France, ceux-ci y sont pourtant davantage taxés que dans d'autres pays n'ayant mis en place aucun allègement fiscal dédié aux espaces protégés (voir Tableau 13).

³¹ Loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, art. 52.

³² Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 9. Sur la création de cette disposition et son évolution, voir Sainteny (2010)

³³ Loi n° 2021-190 du 30 décembre 2021, art. 35, 67

Tableau 13

Comparaison de la taxation des aires protégées en France après les mesures d'allégement fiscal existantes et dans des pays n'ayant pas institué de mesures d'allégement

	France	Chypre	Croatie	Italie	Slovénie
Taxe foncière	Valeur locative cadastrale Exonération pour certaines catégories d'aires protégées			Régime général	
Impôt sur le revenu	17,2 – 75 %	0 – 35 %	12 – 40 %	24,23 – 47,23 %	27,5 %
Droits de mutation à titre gratuit	5 – 60 % 1,25 – 15 % pour certaines catégories d'aires protégées		5 %	4 – 8 %	0 – 39 %
Droits de mutation à titre onéreux	8 %	3 – 8 %	3 %	4 – 15 %	0 – 2 %
Taxe sur les plus-values immobilières	36,2 % - 75 % 0 % après 30 ans de détention sauf pour le taux de 75 % qui ne bénéficie pas d'abattements pour durée de détention	20 %	24 % 0 % après 2 ans de détention	26 % 0 % après 5 ans de détention	0 - 27,5 % 0 % après 20 ans de détention
Impôt sur la fortune	0 – 1,5%				

Les allègements fiscaux institués sur les espaces protégés français semblent être intervenus en raison de la forte taxation des espaces ruraux français. Si la pression fiscale était moins élevée sur les espaces ruraux français, en nombre de taxes s'appliquant comme en raison des taux des taxes existantes ou, surtout, via le cumul des impôts les concernant, de tels allègements auraient pu être inutiles. Même ainsi allégée, la taxation des espaces naturels protégés en France reste supérieure à celle des espaces naturels protégés ou non d'autres pays européens qui n'ont pourtant institué aucun allégement fiscal pour les espaces protégés.

RECOMMANDATIONS

Au vu de cette analyse et des premiers constats effectués, on peut suggérer quelques recommandations.

1) Constituer une base de données sur la taxation des espaces naturels protégés en Europe.

Une telle base ne semble pas exister. Il paraît surprenant que ni Eurostat, ni l'Agence européenne de l'environnement, ni la Direction générale de l'environnement de la Commission européenne, ni l'OCDE, ni de grands pays européens, ne tiennent à jour des données sur ce sujet. Des approches comparatives seraient utiles pour évaluer, de façon précise, les différents régimes fiscaux auxquels sont soumises les aires protégées, les améliorer, permettre à certains pays de s'inspirer de mesures mises en place par d'autres, etc. L'environnement, et notamment la protection de la nature relèvent bien des compétences de l'UE. Le corpus de droit européen s'appliquant à la biodiversité est important. Cette compétence est exercée depuis un demi-siècle par l'UE. Il s'agit là de motifs suffisants pour disposer de données précises. La Commission européenne pourrait, sur la base des informations transmises par les États, élaborer une base de données sur la fiscalité des espaces naturels protégés et la tenir à jour. En France, l'Office français de la biodiversité, l'Inspection générale de l'environnement et du développement durable ou l'Inspection générale des finances pourraient étudier les fiscalités des aires protégées dans les pays européens de façon comparative.

2) L'UE pourrait recommander aux États membres de diminuer la taxation des espaces protégés

Au-delà des seules données, la faible implication de l'UE dans ce sujet peut surprendre. Certes, ses compétences en matière de fiscalité sont limitées, mais elles ne sont pas nulles. En outre, si les compétences directes de l'UE en matière fiscale sont réduites, rien ne semble empêcher la Commission européenne, voire le Parlement européen, d'émettre des suggestions ou des recommandations en la matière, à l'occasion de tel ou tel livre blanc ou dans le cadre d'une actualisation de la Stratégie de l'UE en faveur de la biodiversité. C'est d'autant plus le cas que les systèmes d'espaces protégés des pays européens ont tendance à se rapprocher sous l'influence de différents textes européens (Directive Oiseaux, Directive Habitats, Convention de Berne, etc.). C'est l'UE qui a créé le réseau Natura 2000. Les sites Natura 2000 obéissent au même droit européen, quel que soit l'État dans lequel ils se trouvent. Or, la fiscalité qui leur est appliquée varie d'un État membre à l'autre. Dans certains États, ces sites sont exonérés de TFNB, voire de DMTG. Dans d'autres ils y sont soumis au taux général. Dans d'autres ils n'y sont soumis que pour une part réduite. La Commission européenne pourrait souligner l'intérêt d'une fiscalité incitant à la bonne gestion de ces sites d'intérêt européen, voire compensant les éventuelles contraintes que peut entraîner leur statut.

3) Les instances internationales compétentes en matière d'espaces protégés pourraient aussi publier de telles recommandations

Au-delà de l'UE, d'autres instances concernées au premier chef par la biodiversité et les aires protégées pourraient également publier des recommandations appelant les États parties à ces conventions à diminuer la taxation des espaces protégés ou labellisés dont elles sont à l'origine ou dont elles encouragent la création. Cela est vrai du Conseil de l'Europe, du Programme des Nations unies pour l'environnement (PNUE), de l'UNESCO, des COP de la Convention de Ramsar, de la Convention sur la diversité biologique, etc.

4) Assouplir la condition de l'ouverture au public

Un allègement fiscal conditionné à une ouverture au public de l'espace protégé peut, parfois, nuire à la biodiversité. Il conviendrait de concilier le but social avec le but de protection de la biodiversité. Cela peut se faire de différentes manières, selon les cas : dispenser les espaces protégés les plus fragiles de cette condition ; ne pas autoriser l'ouverture au public dans les périodes de reproduction et de dépendance ; instaurer des quotas en fonction de la sensibilité de l'aire protégée considérée, etc. Par exemple, en Flandre, il est prévu des exceptions à la condition d'ouverture au public. Inversement, dans certains cas, les règles de protection forte incluent la non-ouverture au public en tant que condition à respecter pour que l'aire protégée bénéficie d'un statut fiscal amélioré (Estonie, Lettonie³⁴).

En France, les espaces naturels sensibles acquis par les départements « *doivent être aménagés pour être ouverts au public, sauf exception justifiée par la fragilité du milieu naturel. Cet aménagement doit être compatible avec la sauvegarde des sites, des paysages et des milieux naturels* »³⁵. En conséquence, pour instituer une zone de préemption à cette fin, un département, ne peut se fonder que sur l'intérêt de l'institution d'un tel périmètre pour la préservation de la qualité d'un site et non sur son souhait d'y permettre l'accès du public³⁶.

5) Diminuer les subventions dommageables à la biodiversité dans les espaces protégés

Un certain nombre de subventions publiques, d'exonérations et d'allègements fiscaux soutiennent des activités dommageables à la biodiversité même quand elles ont lieu à

³⁴ Cela concerne les réserves naturelles strictes, pour la Lettonie voir par exemple : <https://likumi.lv/ta/en/en/id/176245> et les réserves naturelles intégrales et les zones de protection ciblées en Estonie : <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/515112018002/consolide> pour la définition des espaces et <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/508012024003/consolide/current#para4> pour la loi fiscale

³⁵ Code de l'urbanisme, art. L 142-10

³⁶ Voir, sur ce point, l'arrêt du Conseil d'Etat, 22 février 2002, Association de riverains pour la gestion et la sauvegarde du bassin hydrographique du Trieux, du Leff et leur milieu vivant, n° 208769.

l'intérieur d'espaces protégés, alors qu'elles ne sont pas toujours compatibles avec leur but de protection.

Que des activités dommageables à la biodiversité soient possibles dans des aires de protection faible est une chose. Cela découle du statut même de ces protections dites faibles. Que ces activités dommageables aux espaces protégés et à leurs buts y soient subventionnées et donc encouragées par des fonds publics en est une autre. Cela peut témoigner d'un défaut de coordination et de cohérence des politiques publiques. D'un côté, les États dépensent de l'argent public pour créer et préserver des zones protégées. De l'autre, ils dépensent de l'argent public qui contribue à endommager ces espaces. Dans les deux cas, les fonds proviennent du contribuable qui finance des atteintes à des espaces dont il a auparavant financé la protection. Non seulement la cohérence des politiques publiques en pâtit, mais on peut considérer que cela conduit à une utilisation peu efficiente des deniers publics.

Cela est également vrai des aides dommageables accordées par les collectivités territoriales ou de celles émanant de l'UE. La compatibilité de principe de ces dernières avec l'article 11 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)³⁷ demanderait à être examinée avec rigueur. Et lorsque la Commission européenne verse des soutiens aux États membres pour des projets prévus à l'intérieur d'aires protégées, elle pourrait davantage examiner la compatibilité de ces financements avec les finalités de l'aire protégée en question. Cela devrait notamment être le cas lorsque les aides en question concernent un site du réseau Natura 2000, régi par le droit européen.

En Europe, le sujet des soutiens financiers européens aux espaces protégés ou aux activités prenant place à l'intérieur de ceux-ci est particulièrement lié à ceux de la PAC, du développement rural et de la politique régionale de l'UE. Dans certains types de milieux naturels protégés, la persistance de formes d'agriculture adaptées constitue une condition de gestion favorable à la biodiversité. La poursuite d'autres formes d'agriculture peut, au contraire, y pénaliser la biodiversité. La PAC et la politique régionale semblent prendre insuffisamment en compte ces aspects jusqu'ici. Il s'agit d'un défaut d'intégration de l'environnement dans les politiques publiques européennes et de cohérence de celles-ci. Il paraît souhaitable que ces politiques publiques européennes considèrent davantage, de façon proactive, l'existence d'aires protégées dans les soutiens qu'elles accordent.

La contradiction est particulièrement frappante lorsqu'elle concerne le réseau Natura 2000 initié par l'UE. Une récente étude montre à quel point les pratiques d'agriculture extensive constituent des mesures de bonne gestion de ces sites du point de vue de la biodiversité. 27 % des types d'habitats de la Directive Habitats sont dépendants ou peuvent bénéficier de pratiques agricoles extensives. Mais, dans le même temps, l'agriculture intensive constitue une menace majeure pour la conservation de 63 % des sites Natura 2000 en termes de

³⁷ « Les exigences de la protection de l'environnement doivent être intégrées dans la définition et la mise en œuvre des politiques et actions de l'Union, en particulier afin de promouvoir le développement durable. »

dégradation de leurs habitats et de leur biodiversité.³⁸ Or, historiquement, la PAC a facilité l'intensification de l'agriculture et, par conséquent, le déclin des habitats agricoles traditionnels et de leurs espèces associées. Atteindre le bon état de conservation des sites Natura 2000 suppose, notamment, d'y éviter ou d'y atténuer les pratiques agricoles intensives. Des lors, le fait qu'une politique de l'UE subventionne des pratiques aboutissant à détériorer des habitats naturels qu'une autre politique de l'UE cherche à conserver apparaît contradictoire. L'UE pourrait réduire les subventions qui soutiennent des pratiques agricoles intensives dans des sites Natura 2000 et, à l'inverse, accroître les soutiens de la PAC aux pratiques agricoles extensives dans ces sites.

En France, parmi de nombreuses dispositions potentiellement dommageables, on peut citer, par exemple, lorsqu'elles s'appliquent dans les espaces protégés, la dotation globale de fonctionnement (ne serait-ce que parce que l'un de ses critères est le nombre de kilomètres de voirie), les aides à l'implantation en zones de revitalisation rurale³⁹, la dotation d'équipement des territoires ruraux, la dotation de soutien à l'investissement des départements, la dotation de soutien à l'investissement local (DSIL), la DSIL exceptionnelle⁴⁰, la dotation régionale d'investissement (DRI),⁴¹ les abattements d'assiette et exonérations pour la taxe d'aménagement au bénéfice de projets artificialisants,⁴² certaines aides à l'installation des agriculteurs⁴³, les soutiens publics à la construction neuve⁴⁴, les subventions à la construction de nouvelles infrastructures, les subventions, exonérations fiscales et tarifs de complément aux énergies renouvelables, la détaxation des carburants des bateaux (si ils vont pêcher dans les aires marines protégées), etc.

³⁸ Zavattoni et al. (2005)

³⁹ Exonération d'impôt sur les bénéfices ou sur les sociétés, exonération de cotisation foncière des entreprises et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, exonération de taxe sur le foncier bâti, exonération de cotisations patronales d'assurances sociales et d'allocations familiales.

⁴⁰ L'instruction du 30 juillet 2020 relative à la part exceptionnelle de la DSIL précise que l'ensemble des projets sollicitant un soutien public « *devront faire l'objet d'un examen attentif (notamment) quant à leur impact sur la biodiversité, conformément aux engagements de la France (stratégie nationale de la biodiversité)* ». Mais, d'une part, à ce titre, il est seulement suggéré que les projets financés soient économes en foncier, ce qui est loin de suffire à un examen attentif des impacts sur la biodiversité, notamment au titre de la Stratégie nationale Biodiversité. Et, d'autre part, le contrôle de ces aspects qui appartient aux préfets ne paraît pas encadré par des seuils à respecter ou des exclusions pour les aires protégées. Les pratiques semblent donc varier d'un département à l'autre et la Direction générale des collectivités locales ne semble pas en avoir connaissance. Sur ces aspects, voir Guéné, Raynal (2023).

⁴¹ Bien que les 600 ME de cette dotation soient inscrits sur le programme « Écologie » de la mission Plan de relance et soient attribuées prioritairement à des investissements dans la rénovation thermique des bâtiments publics et dans les mobilités du quotidien, l'instruction du 11 décembre 2020 relative à la DRI ne prévoit pas la vérification d'absence d'impacts dommageables sur la biodiversité.

⁴² Sur ces aspects, voir Sainteny (2018)

⁴³ Dotation jeunes agriculteurs, aides régionales à l'installation, abattement sur les bénéfices imposables, dégrèvement de 50 % de la TFNB, aides à l'investissement, exonération partielle des cotisations sociales.

⁴⁴ Exonération de taxe sur le foncier bâti (TFB) durant deux ans pour les constructions neuves, exonérations ou abattements d'assiette pour la TFB sur les logements neufs financés par un prêt à taux zéro, les locaux à usage industriel et commercial, sur les 100 premiers mètres carrés d'une résidence principale.

Dans certains cas, des aides publiques sont délivrées au bénéfice de projets dommageables aux espaces protégés même quand l'État a donné un avis défavorable audit projet. Tel est le cas, par exemple, de subventions publiques et dépenses fiscales à la construction neuve dans des sites inscrits malgré un avis défavorable de l'architecte des bâtiments de France. Parfois, des incitations dommageables existent même pour des activités endommageant un espace protégé pourtant situé sur un foncier public. Ainsi en est-il, par exemple, de l'exonération de taxation des PVI sur la vente de terrains publics protégés pour les urbaniser, y compris lorsque le terrain est rendu urbanisable par l'autorité même qui sera exonérée des PVI (en France, la commune)⁴⁵.

La suppression complète de ces aides dommageables pourrait être envisagée. Elle contribuerait à une diminution des dépenses publiques dans une période de déficits publics. Mais, dans certains cas, ces soutiens peuvent correspondre à des objectifs d'intérêt général poursuivis par d'autres politiques sectorielles. Si deux composantes de l'intérêt général se mêlent sur un même espace protégé, il conviendrait, a minima, de faire en sorte que la cohérence des politiques publiques entre la protection des espaces naturels et l'autre politique soutenue par des crédits publics soit examinée d'une façon renforcée et très rigoureuse.

On peut formuler plusieurs suggestions pour limiter ces types de soutiens publics dommageables⁴⁶.

D'abord, ces subventions dommageables aux espaces protégés et à leurs buts dont l'ampleur n'est pas connue devraient faire, dans chaque État, l'objet d'un inventaire précis, quantifié et régulièrement tenu à jour, par exemple dans le cadre de la démarche de *Green Budgeting*. Différents systèmes de cotation ont été proposés et employés à l'occasion de cet exercice⁴⁷. Cependant, les dépenses publiques dommageables aux aires protégées ne semblent pas avoir été isolées en tant que telles. Elles devraient l'être. En outre, puisqu'elles altèrent des zones protégées, elles pourraient, dans le cadre d'un système de cotation, être affectées d'un malus⁴⁸. En effet, en théorie au moins, une dépense publique dommageable à la biodiversité et aux paysages semble l'être davantage si elle affecte une zone précisément créée pour protéger la biodiversité et/ou le paysage⁴⁹.

⁴⁵ Pour des développements sur ce cas de figure, voir Dupuis, Sainteny (2021)

⁴⁶ Pour des éléments plus détaillés sur ce sujet voir Sainteny (2011)

⁴⁷ Inspection générale des finances, Conseil général de l'environnement et du développement durable (2019) ; Inspection générale des finances, Inspection générale de l'environnement et du développement durable (2022) ; République française (2019 ; République française (2023)

⁴⁸ Proposition faite par Guillaume Sainteny à la mission IGF-CGEDD (2022).

⁴⁹ Au-delà du sujet des aires protégées, la Cour des comptes (2023) relève que, dans les efforts de cotation environnementale de dépenses budgétaires et fiscales l'axe « préservation de la biodiversité, protection des espaces naturels, agricoles et sylvicoles », est traité sous les seuls prismes du changement de l'usage des sols, du prélèvement des ressources et des espèces exotiques et envahissantes.

Les projets potentiellement dommageables à l'environnement doivent faire l'objet d'une étude d'impact dans tous les États membres de l'UE en vertu du droit européen sur l'évaluation environnementale. Lorsque ces projets sont envisagés dans une aire protégée, les subventions publiques ou dépenses fiscales accompagnant le projet devraient être étudiées, quantifiées et évaluées rigoureusement dans l'étude d'impact dudit projet. Au besoin, de prochaines révisions de la Directive UE Projets et de la Directive UE Plans et Programmes pourraient le prévoir explicitement. Les Autorités environnementales des États-membres de l'UE devraient pouvoir formuler un avis circonstancié sur le caractère dommageable ou non et la pertinence des aides publiques à ces projets dans ces espaces. Lors de la demande de subvention, l'étude d'impact ou, pour les cas où elle n'existe pas⁵⁰, les pièces justificatives relatives à l'impact environnemental du projet, devraient être fournies⁵¹. L'organe gestionnaire de l'aire protégée devrait pouvoir formuler un avis sur la compatibilité de l'aide publique concernée avec les objectifs de protection de l'espace qu'il gère.

Les cours des comptes des États européens, les chambres régionales des comptes et la Cour des comptes européenne pourraient s'efforcer de contrôler rigoureusement les projets conduits grâce à des aides publiques dans les espaces protégés.

Lorsqu'un projet situé en espace protégé ne peut atteindre la rentabilité sans aide publique, ladite aide pourrait faire l'objet d'une procédure d'autorisation renforcée et spécifique à laquelle le ministère chargé de l'environnement de l'État considéré pourrait être associé.

S'il n'est probablement pas réaliste de supprimer toutes les aides publiques dommageables aux aires protégées, après estimation de leur coût, un objectif pluriannuel de diminution de leur montant pourrait être déterminé, notamment dans les stratégies européennes et nationales de la biodiversité, voire dans les lois de programmation des finances publiques.

Dans le périmètre des aides publiques concernées devraient aussi être prises en compte celles accordées à des projets situés en dehors de l'aire protégée mais dont les effets dommageables peuvent se faire sentir à l'intérieur de celle-ci⁵².

⁵⁰ On a pu observer des cas de ce type en France (par exemple, autorisation de défrichement et permis de construire délivrés tous deux sans étude d'impact dans un bois communal situé en site inscrit), bien que cela semble juridiquement difficilement possible pour un projet en espace protégé dans un État membre de l'UE. En effet, la Directive 2011/92/UE du 13 décembre 2011 concernant l'évaluation des incidences de certains projets publics et privés sur l'environnement soumet à étude d'impact les projets pouvant avoir un impact sur l'environnement et notamment sur la biodiversité. Les critères de sélection énoncés à l'annexe III de la directive font penser qu'un projet situé dans un espace protégé ne peut guère échapper à une étude d'impact. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) semble confirmer cette interprétation.

⁵¹ Le rapport sénatorial de C. Guéné et Cl. Raynal, *op. cit.* recommande ce mécanisme pour les dotations d'investissement, de manière générale.

⁵² Dans le même sens, et sur la base de l'article 6-3 de la Directive Habitats, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (26 avril 2017, C-142/16 Commission c. Allemagne), comme celle de la juridiction administrative française (Tribunal administratif Rennes, 17 février 2011, n° 0902864, Association La Basse Vallée

Au niveau international, l'impact éventuel de l'aide publique au développement sur les aires protégées des pays en voie de développement devrait être rigoureusement évaluée *ex-ante* et *ex-post*.

6) Conditionner certaines aides publiques dans les aires protégées

Les aides à l'installation des nouveaux agriculteurs dans des aires protégées pourraient être conditionnées à ce que le mode d'exploitation envisagé par le candidat à l'installation soit compatible avec les objectifs de l'aire protégée dans laquelle il s'installe. L'organisme de gestion de l'aire protégée devrait pouvoir émettre un avis avant la décision d'attribution. En France, la qualité environnementale du projet au moment de l'installation peut déjà donner lieu à une dotation renforcée. En cas d'installation dans une aire protégée, cette dotation renforcée pourrait être fléchée sur l'adaptation du projet du candidat à l'installation aux objectifs de l'aire protégée dans laquelle il souhaite s'installer. Pour bénéficier des aides à l'installation, il pourrait aussi être demandé au candidat de s'engager à respecter les mesures favorables à l'environnement existant dans la zone (mesures agro-environnementales, protection de zones de captage, etc.). Le cas échéant, en France, l'installation agricole en aire protégée pourrait être conditionnée à la signature d'un bail rural environnemental (BRE). A minima, la possibilité de souscrire un BRE pourrait être systématiquement proposée à un candidat demandant des aides à l'installation dans une zone protégée. Les frais fixes de l'exploitant en seraient diminués⁵³. Cela supposerait que la taxation s'appliquant à un BRE ne soit pas la même, pour le bailleur, que celle s'appliquant à un bail rural classique, ce qui est, aujourd'hui, le cas.

7) Mieux distinguer protection stricte et faible ?

Une plus grande distinction fiscale entre protection stricte et protection faible mériterait d'être étudiée. L'introduction dans certains pays où elle n'existe pas de la dégressivité de la pression fiscale avec le degré de protection (exemples estonien et flamand) pourrait être envisagée.

Cependant, il convient d'éviter de compliquer à l'extrême des systèmes fiscaux, déjà souvent complexes, pour des raisons d'intelligibilité globale de la fiscalité mais également pour des raisons propres à la protection des espaces naturels. Pour faciliter l'acceptation d'un statut de protection par les gestionnaires et les propriétaires d'un espace naturel, il apparaît souhaitable de faire en sorte que les mesures fiscales qui leur seront appliquées soient aisément compréhensibles. Si la protection d'un espace donne lieu à une diminution de la

de l'Aff) considèrent qu'un projet situé en dehors d'un site Natura 2000 mais pouvant avoir des incidences sur ce site doit faire l'objet d'une étude d'incidence au titre de la Directive Habitats.

⁵³ En effet, dans un bail rural environnemental, les contractants ne sont pas tenus par les minima de loyers de fermage. Ceux-ci sont, en général, très faibles.

taxation, celle-ci devrait apparaître clairement. A défaut, le but d'incitation à la protection risque de ne pas être atteint.

8) Les dispositions fiscales propres aux espaces protégés doivent-elles prendre en compte conjointement plusieurs buts ?

Certains espaces naturels méritent d'être protégés pour leur richesse ou leur rareté en biodiversité, d'autres pour la qualité de leur paysage, d'autres pour leur capacité à stocker du carbone voire à atténuer localement la chaleur, d'autres pour leur faculté à stocker l'eau ou à en favoriser la qualité, etc. Toutefois, certains méritent de l'être conjointement pour plusieurs de ces caractéristiques. Une même fiscalité doit-elle prendre en compte ces éléments ensemble ? Dans les faits, certaines mesures fiscales (par exemple, la réduction d'assiette des DMTG en France) s'appliquent aussi bien à certains espaces protégés pour des raisons paysagères (sites classés, sites inscrits), à d'autres protégés pour des motifs de biodiversité (Natura 2000, réserve naturelle), qu'à ceux protégés pour ces deux raisons mêlées (parcs nationaux, espaces naturels remarquables de la loi littoral).

On pourrait donc imaginer un système de cotation qui réduirait la pression fiscale au fur et à mesure que l'espace naturel en question remplit un nombre de fonctions plus élevé. Une diminution de taxation aurait, par exemple, lieu pour un espace protégé au titre de la biodiversité. La taxation serait à nouveau réduite si l'espace en question mérite d'être protégé au titre du paysage et encore allégée s'il est aussi un puits de carbone reconnu à ce titre. Dans les faits, un tel système risque d'être complexe à mettre en œuvre. De plus, à l'intérieur de chacun de ces trois objectifs, la contribution d'un espace protégé à l'atteinte d'un objectif n'est pas toujours égale à la contribution d'un autre espace protégé à l'atteinte du même objectif. En outre, on ne sait pas parfaitement mesurer, quantifier et valoriser économiquement les services écosystémiques délivrés par les espaces naturels.

En revanche, les types d'écosystèmes protégés contribuant le plus à ces différents buts ou délivrant le plus de services écosystémiques pourraient faire l'objet d'une priorité dans l'allègement de la taxation ou d'un bonus fiscal. Cela pourrait inclure, par exemple, les zones humides, les prairies permanentes, les systèmes bocagers, etc.

9) Diminuer la pression fiscale sur les espaces protégés

La diminution de la pression fiscale sur les espaces protégés paraît souhaitable tant dans un but incitatif que dans un but de compensation. Pour un maximum d'efficacité, ces allègements devraient probablement porter, d'abord, sur les impôts récurrents non liés aux revenus (taxe foncière, DMTG), puis sur les impôts taxant les revenus dégagés par l'espace protégé.

En effet, comme indiqué ci-dessus, la taxe foncière et les DMTG concernent tous les espaces protégés qu'ils engendrent des revenus ou non. Lorsqu'ils produisent un revenu, ces taxes

sont indépendantes du revenu dégagé. En outre, le revenu peut se trouver diminué du fait du régime de protection institué. Par ailleurs, l'impôt sur le revenu voire l'impôt sur les plus-values immobilières taxent la perception d'un revenu monétaire. A l'inverse, dans les aires protégées n'engendrant pas de revenu, les autres impôts, et particulièrement la TFNB et les DMTG ne taxent que la production de services écosystémiques, laquelle n'est pas rémunérée. Dans les aires protégées engendrant un revenu monétaire, la TFNB comme les DMTG peuvent inciter à la réduction de la production de services écosystémiques et de solutions fondées sur la nature au profit de l'augmentation de la production des biens et services commerciaux. Les premiers sont des externalités positives n'engendrant pas de revenus monétaires directs tandis que les seconds procurent un revenu monétaire qui permet d'acquitter la TFNB et les DMTG. Or, la préservation de la biodiversité d'une aire protégée suppose souvent de maintenir la diversité des services écosystémiques produits par les écosystèmes qu'elle comprend. Et c'est bien souvent la réduction de la diversité des SES au profit de la concentration de la gestion de l'espace concerné sur la production d'un seul bien ou service susceptible d'être commercialisé qui engendre simplification et appauvrissement de l'écosystème et érosion de sa biodiversité. Avant même de développer les paiements pour services écosystémiques (PSE) il conviendrait de diminuer leur taxation. L'allègement voire l'exonération de ces deux taxes semble donc prioritaire pour les aires protégées.

Les taxes portant sur la valeur des espaces protégés et non sur leur revenu incitent davantage à leur urbanisation ou à leur vente, non seulement quand ils sont réglementairement urbanisables, mais même lorsqu'ils ne le sont pas mais qu'il existe des anticipations qu'ils le deviennent un jour (cas fréquent sur le littoral). En effet, le revenu des espaces protégés reste le même (nul ou bas) lorsque leur valeur et donc les taxes assises sur leur valeur augmentent. Il en résulte un effet de ciseau. Une taxe sur la valeur d'un actif, quand cet actif engendre un revenu faible non lié à sa valeur ou n'en dégage pas, risque souvent d'aboutir à cette impasse. C'est cet effet pervers que cherchent à neutraliser les différents systèmes d'*easement* aux Etats-Unis⁵⁴. En outre, ces taxes et leur niveau ne tiennent pas compte de l'évolution du revenu des espaces protégés. Si ceux-ci baissent une année ou plusieurs années de suite, les taux de taxe foncière, de DMTO, de DMTG, etc. n'en diminuent pas pour autant. Les taxes susmentionnées suivent leur logique propre qui est une logique de financement des récipiendaires de leur produit. Si les besoins des affectataires s'accroissent ou si l'on cherche à compenser la baisse d'une autre recette fiscale, les taux de ces taxes peuvent même augmenter. Cela peut se produire même les années lors desquelles le revenu foncier de l'aire protégée baisse.

Les modalités de l'exonération ou de la réduction de la taxe foncière doivent être conçues de façon pertinente. En effet, en général, elle est prélevée avant soumission de l'éventuel revenu brut aux autres impôts. Si un pays exonère de taxe foncière les espaces protégés, l'assiette des prélèvements ultérieurs, pour ceux dégageant un revenu, risque donc d'être constituée du revenu brut en entier. La partie du revenu qui permettait d'acquitter la taxe foncière, au

⁵⁴ Sainteny, Dupuis (2021)

lieu d'être véritablement exonérée, serait alors taxée à l'IR voire aux prélèvements sociaux. L'allègement fiscal ne s'établirait donc pas à hauteur du montant de la taxe foncière qui était acquitté auparavant. En outre, dans les pays dans lesquels le produit de la taxe foncière revient aux collectivités territoriales, cela constituerait un transfert partiel de recettes de celles-ci vers l'affectataire des recettes de l'IR (l'État le plus souvent).

Par exemple, supposons que M. Durand perçoive un revenu foncier de 100 euros provenant d'un espace protégé. Après le paiement de la taxe foncière (30 euros), il lui reste 70 euros. C'est ce montant de 70 qui est taxé à l'IR voire aux prélèvements sociaux. S'il est soumis à un taux d'IR de 30 % + 17,2 % de prélèvements sociaux⁵⁵, il acquittera donc un impôt de $47,2 \% \times 70 = 33$ euros. Sa taxation (avant les autres impôts tels que l'amortissement des DMTG, DMTG, etc.) sera donc de $30 + 33 = 63$ euros et son revenu net après impôt (mais avant l'amortissement des impôts non annuels) sera de 37 euros. Si une réforme exonère les espaces protégés de TFNB, la base taxable à l'IR (et aux prélèvements sociaux) ne sera plus de 70 mais de 100. Il acquittera donc $47,2 \% \times 100 = 47,2$ euros d'IR-PS et il lui restera un revenu après impôts annuels (mais avant les autres impôts) de 52,8 euros. Sa situation sera certes améliorée. Mais les 30 euros de taxe foncière, en théorie exonérés, ne le seront pas dans la réalité puisqu'ils deviendront un revenu taxé à l'IR-PS à un taux de 47,2 % d'où un impôt de 14,16 euros. Pour que les 30 euros qui correspondaient à la taxe foncière ne soient pas taxés sous une autre forme, il conviendrait qu'ils n'entrent pas dans la base taxable après exonération de la taxe foncière. Ainsi, la taxation serait bien de $100 - 30 : 70 \times 47,2 \%$ (et non de $100 \times 47,2 \%$) d'où un impôt de 33 euros et non de 47,2 euros et un revenu après impôts annuels (mais avant amortissement des impôts non annuels) de 67 euros et non de 52,8 euros.⁵⁶ Dans ce cas, la taxe foncière est véritablement exonérée et non omise dans un premier temps pour que son ancien montant soit ensuite soumis à une autre forme de taxation. Cela éviterait aussi le transfert fiscal des collectivités territoriales à l'État qui serait probablement considéré comme injuste par les premières.

Quand les espaces naturels engendrent un revenu, celui-ci est, en général, faible. C'est encore plus le cas lorsque les modes de gestion prennent en compte la fragilité et la sensibilité des milieux et s'y adaptent. Et c'est encore davantage le cas lorsque le statut de protection entraîne des restrictions qui peuvent compliquer la gestion et diminuer le revenu. Or, les taux d'imposition du revenu sont parfois élevés dans certains pays. Surtout, plusieurs pays appliquent le même taux d'impôt sur le revenu à différentes catégories de revenu, c'est-à-dire à des revenus provenant de biens dont le rendement est élevé et à ceux provenant de biens dont le rendement est faible (comme le foncier non bâti). Dès lors, une diminution des taux de l'impôt sur le revenu quand celui-ci provient d'espaces naturels protégés pourrait à la fois être incitative, adaptée au faible rendement du foncier non bâti, et compenser les

⁵⁵ Cas français correspondant à la tranche de revenus annuels de 29 580 € à 84 577 €.

⁵⁶ Si la taxe foncière représente 20 % du revenu, les calculs donnent les chiffres suivants : 20 + 37,76 soit 57,76 euros d'impôts et 42,24 euros de revenu après impôts annuels et avant exonération de la taxe foncière ; 47,2 euros d'impôt et 52,8 euros de revenu après exonération de la taxe foncière et avec soumission de la totalité du revenu à l'IR ; 37,76 euros d'impôt et 62,24 euros de revenu après exonération de taxe foncière et soumission à l'IR de la même base qu'avant.

contraintes de gestion découlant de son statut d'espace protégé. En outre, une telle disposition fiscale permettrait d'encourager certains espaces protégés à produire un revenu, l'activité engendrant celui-ci devant être compatible avec le but et le cadre réglementaire de l'aire protégée. Cela inciterait à des modes de gestion adaptés à l'espace protégé. C'est notamment l'une des raisons pour lesquelles la taxation des loyers issus d'un bail rural environnemental, en France, mériterait d'être diminuée.

Enfin, la soumission des espaces naturels protégés aux prélèvements sociaux se fait au détriment des générations futures et constitue un transfert de richesse de celles-ci vers les générations présentes, à l'inverse de l'esprit du développement durable. En effet, en général, la protection des espaces naturels est envisagée pour le long terme voire le très long terme. Elle revêt un aspect intergénérationnel. Elle se fait donc autant, voire davantage, pour les générations futures que présentes. Ce but est, parfois, explicitement précisé dans les législations. Ainsi, le Code wallon du patrimoine indique d'emblée que les acteurs publics et privés contribuent à la conservation intégrée et à la gestion du patrimoine dont la protection se justifie, notamment, en raison de son intérêt scientifique, paysager, etc., « *aux fins de le transmettre aux générations futures.* »⁵⁷. De même, la Constitution italienne indique : « *La République (...) protège l'environnement, la biodiversité et les écosystèmes, y compris dans l'intérêt des générations futures.* »⁵⁸.

En ce sens, soumettre des espaces protégés aux prélèvements sociaux pour financer les besoins sociaux des générations présentes signifie diminuer le revenu de ces espaces, accroître la pression fiscale qui pèse sur eux, menacer leur viabilité ou inciter à en accroître le rendement, à les artificialiser quand cela est possible, pour acquitter les taxes qui pèsent sur eux. Cela amoindrit leurs chances de rester préservés au bénéfice des générations futures. Cela revient soit à taxer les services écosystémiques délivrés s'ils engendrent eux-mêmes un revenu (au lieu de les rémunérer), soit à augmenter la production des biens les plus aisément commercialisables, au prix d'une réduction, parfois drastique, des nombreux autres services écosystémiques délivrés et qui ne le seront donc plus (puisque certains des usages de l'écosystème rendent difficilement réversibles la suppression ou la diminution de la délivrance d'autres services écosystémiques) pour les générations présentes comme pour les générations futures. En ce sens, ce troc entre financement des prestations sociales d'aujourd'hui et services écosystémiques de demain appauvrit les générations futures, érode le capital naturel qui leur sera transmis et revient à privilégier la solidarité intragénérationnelle sur la solidarité intergénérationnelle.

10) Indemniser les pertes économiques ?

Certains statuts de protection et/ou la gestion souhaitable ou nécessaire de l'espace considéré pour atteindre l'objectif de protection de ce statut supposent, parfois, la réduction

⁵⁷ Code wallon du patrimoine, art D.

⁵⁸ Constitution de la République italienne, art. 9

voire la suppression de certains des usages productifs de la parcelle qui permettaient de payer les impôts qui la concernent et de dégager un revenu. Il en résulte donc une diminution voire une suppression du revenu marchand qu'elle produisait auparavant.

Dans les faits, certains pays ont institué des dispositions spécifiques pour les terrains dont la protection suppose l'interdiction des activités économiques. Cette démarche semble logique.

En Pologne, les friches, les « *terres écologiques* »⁵⁹, les terrains boisés et arbustifs sont exonérés de taxe foncière s'ils ne sont pas exploités à des fins commerciales. La Grèce et la Lettonie présentent des dispositions proches. Aux Pays-Bas, une réduction de la taxe foncière pouvant aller jusqu'à 80 % pour les parcelles relevant de la NSW est destinée à compenser les coûts de maintenance et de gestion de ces espaces.

Cependant, dans ces différents cas, rien ne démontre que la seule exonération de taxe foncière (ou d'un autre impôt) suffise à compenser la perte de recettes découlant de l'absence d'activité économique.

Certains pays vont plus loin et accordent non pas seulement des réductions ou exemptions fiscales en contrepartie de restrictions ou de pertes de revenu mais également des subventions.

En Estonie, il existe plusieurs mécanismes relevant de la logique de la compensation. L'exonération de la taxe foncière est totale quand toute activité humaine est interdite ou quand elle est permise mais que les activités économiques et l'utilisation des ressources naturelles sont interdites⁶⁰. En outre, des subventions sont destinées à compenser des restrictions en vue de la protection de la nature dans certaines forêts, ou à compenser la perte de revenu des terres agricoles due à des restrictions au titre de la protection de la nature dans les sites Natura 2000⁶¹.

En Lituanie, existent des compensations pour les propriétaires privés affectés par des réglementations liées aux aires protégées (interdiction d'exploitation forestière, minoration du revenu agricole du aux contraintes des aires protégées, perte de revenu due à des reports de coupes forestières). De même, le but de la subvention accordée aux propriétaires

⁵⁹ En Pologne, les « *terres écologiques* » correspondent à des écosystèmes importants pour la préservation de la biodiversité, de grande valeur naturelle, mais de petite superficie donc ne pouvant être couverts par des réserves naturelles. Cela inclut par exemple : les réservoirs d'eau naturels, les tourbières, les marécages, les dunes, les parcelles de végétation inutilisées, les bouquets d'arbres et arbustes, les habitats naturels et peuplements d'espèces rares ou protégées de plantes, d'animaux, de champignons, leurs refuges, leurs lieux de reproduction.

⁶⁰ Les terrains sur lesquels les activités économiques sont limitées ne bénéficient que d'une réduction de 50%.

⁶¹ 134 euros par hectare et par an dans les zones strictement protégées, jusqu'à 60 euros par hectare et par an dans les forêts moins strictement protégées, 27 euros par hectare et par an pour les terres agricoles, European Networks for Private Land Conservation (2024)

sylviculteurs en Roumanie (voir encadré 2) est de pouvoir compenser leur perte de revenu liée aux restrictions d'exploitation dans leurs forêts à des fins de protection.

Encadré 2. Des dispositifs de compensation financière pour des propriétaires protégeant leurs forêts : l'exemple de la Roumanie

La Roumanie a mis en place en 2017 un système de compensation financière pour les propriétaires privés possédant des terrains forestiers situés dans des zones protégées et pour lesquelles il existe des restrictions environnementales relatives à l'exploitation forestière.

Deux catégories de restriction existent au sein des plans de gestion : le type 1, correspondant à une protection totale de la zone dans laquelle une coupe est interdite ; le type 2 concernant les zones dans lesquelles elle peut être effectuée en très faible pourcentage dans un objectif de coupe de conservation. Les types 1 comprennent les forêts situées dans des zones de protection stricte ou intégrale des aires naturelles protégées, les réserves scientifiques, les forêts vierges ou quasi-vierges, les réserves naturelles qui préservent des ressources génétiques spéciales, ainsi que les sites naturels du patrimoine universel de l'UNESCO. Le type 2 inclut les forêts avec des fonctions de protection spéciales où la récolte de bois est réduite, de sorte que cela n'affecte pas l'écosystème forestier.

L'objectif de ce dispositif est de pouvoir compenser la perte de revenu des propriétaires forestiers découlant de restrictions d'exploitation dans leurs forêts à des fins de protection. Pour la période 2023-2027, pour les forêts sous plan de type 1, le montant de la compensation est de 150 euros/an/ha. Pour les forêts sous plan de type 2, il est de 73 euros/an/ha. Ces montants ne sont pas négligeables. Pour un prix moyen de l'hectare forestier de 2000 euros à 5000 euros en Roumanie⁶², ils correspondraient à un rendement brut de 1,5 % à 7,5 %.

En 2022, le ministère de l'environnement a versé 34,1 millions d'euros de subventions pour les forêts protégées (type 2) et pour les forêts hautement protégées (type 1).

La Finlande prévoit plusieurs types de compensation pour les réserves établies sur des terrains privés. Si l'interdiction d'activité prescrite dans certains espaces protégés cause des inconvénients importants au propriétaire du bien ou au titulaire d'un droit spécial, il a droit à une indemnisation intégrale de la part de l'État⁶³.

Dans tous les cas, il convient probablement d'éviter plusieurs situations :

- Celle où le propriétaire ou le gestionnaire d'un espace protégé qui n'engendre pas de revenu ne peuvent s'acquitter des taxes indépendantes du revenu assises sur cet espace ;

⁶² Voir <https://woodland-for-sale-romania.com/company-formation-romania.com/#:~:text=Starting%20with%20EUR%20%2C000%20per,the%20wood%20quantity%20per%20hectare>

⁶³ <https://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/2023/20230009> art. 111

- Celle où les restrictions d'usage découlant du statut de protection conduisent à réduire le revenu de l'espace considéré au point qu'il ne permet plus d'acquitter les taxes pesant sur l'espace en question ;
- Celle où le propriétaire et le gestionnaire de l'espace sont soumis à une fiscalité confiscatoire qui les contraint ou les incite à vendre, à diviser ou à artificialiser le bien.

ANNEXES

Annexe 1

Classification des espaces naturels protégés par l'Union Internationale pour la Conservation de la Nature (UICN)

Catégorie	Correspondance	Degré de protection
Catégorie Ia	Correspond aux réserves naturelles intégrales.	Protection stricte
Catégorie Ib	Correspond aux zones de nature sauvage.	Protection stricte
Catégorie II	Correspond aux parcs nationaux.	Protection stricte
Catégorie III	Correspond aux monuments naturels.	Protection faible
Catégorie IV	Correspond aux aires de gestion des habitats ainsi qu'aux aires de gestion des espèces.	Protection faible
Catégorie V	Correspond aux paysages terrestres et marins protégés.	Protection faible
Catégorie VI	Correspond aux zones de gestion de ressources protégées.	Protection faible

Source : UICN, 1994

Les catégories de protection Ia, Ib et II sont sous protection dite stricte. Les interventions humaines y sont limitées afin de préserver l'intégrité de ces espaces. Seules quelques activités de recherche, des activités éducatives, des activités limitées de tourisme sont autorisées. Les catégories III, IV, V et VI sont sous protection dite faible, les interventions humaines sont plus fréquentes (récréatives, culturelles, éducatives). Ces espaces s'intègrent souvent dans l'économie locale via le tourisme.

Annexe 2

Les statuts français de protection au regard de la classification de l'UICN et de la réglementation française

Type d'espace protégé	Correspondance UICN	Degré de protection UICN	Degré de protection selon la réglementation française ⁶⁴
Réserve intégrale	Catégorie Ia	Strict	Fort
Parc national (cœur de parc)	Catégorie II	Strict	Fort

⁶⁴ Selon décret du 12 avril 2022, *op.cit.*

Site classé au titre du Code de l'environnement	Catégorie III	Faible	Fort/Faible
Site inscrit au titre du Code de l'environnement	Catégorie III	Faible	Faible (mais non expressément précisé)
Réserve naturelle géologique	Catégorie III	Faible	Fort
Réserve naturelle nationale (autre qu'intégrale)	Catégories Ia, IV	Strict/Faible	Fort
Réserve naturelle régionale	Catégorie IV	Faible	Fort / Faible
Réserve naturelle de Corse	Catégorie IV	Faible	Fort
Réserve nationale de chasse et faune sauvage	Catégorie IV	Faible	Fort
Arrêté de protection des habitats naturels	Catégorie IV	Faible	Fort
Arrêté de protection de biotope	Catégorie IV	Faible	Fort
Réserve biologique forestière intégrale ou dirigée	Catégorie IV	Faible	Fort
Site géré par un Conservatoire d'espaces naturels (CEN)	Catégories V, VI	Faible	Faible
Parc national (zone d'adhésion)	Catégorie V	Faible	Faible
Parc naturel régional	Catégories V	Faible	Faible
Parc naturel marin	Catégories V, VI	Faible	Fort / Faible
Espace naturel sensible	Catégorie V	Faible	Fort / Faible
Natura 2000	IV, V	Faible	Faible
ORE	NA	NA	Fort / Faible
Forêt de protection	NA	NA	Fort / Faible
Bande des 100 mètres du littoral au titre du Code de l'urbanisme	NA	NA	Fort / Faible

Site géré par le Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres	IV, V	Faible	Fort / Faible
Espace remarquable du littoral au titre du Code de l'urbanisme	NA	NA	Fort/Faible
Zone humide d'intérêt environnemental particulier	NA	NA	Fort / Faible
Cours d'eau désignés au titre de l'art. L 214-17 du Code de l'environnement	NA	NA	Fort/Faible
Périmètre de protection des réserves naturelles	NA	NA	Fort/Faible
Site du domaine foncier de l'Etat	NA	NA	Fort/Faible

Sources : INPN, Décret n° 2022-527 du 12 avril 2022 pris en application de l'article L. 110-4 du code de l'environnement et définissant la notion de protection forte et les modalités de la mise en œuvre de cette protection forte. (Ces équivalences ne sont pas officielles, un travail est en cours afin de les valider).

Annexe n°3

Taux et dispositifs en vigueur pour chacune des taxes étudiées

Les taux mentionnés dans les tableaux de l'annexe 3 sont les taux s'appliquant pour le régime général. Si la ligne est en grisé, la taxe n'existe pas dans le pays. Les taux et descriptions du régime général figurent en noir. Ces données sont synthétisées. Il existe, parfois, des spécificités infranationales ou sectorielles de taux ou d'assiettes pour certaines taxes dans certains pays qui ne sont pas toutes restituées ici. En raison de la complexité et de l'instabilité des régimes fiscaux de certains pays et de la difficulté d'accès à certaines données, il est possible que quelques-unes d'entre elles aient été modifiées récemment. La description du dispositif fiscal favorable aux aires protégées figure en rouge. Dans le tableau A1, les taux n'ayant pas de signification très utile pour la TFNB, une case blanche signifie qu'il n'existe pas de disposition spécifique favorable aux aires protégées Voir Sainteny, Dupuis, 2021, 2022 pour la taxation des terres agricoles et des forêts, hors dispositif de protection. La devise utilisée est l'euro dans l'ensemble des tableaux.

Tableau A1

Taxe foncière sur le non-bâti sur les espaces naturels protégés en Europe

TFNB	Dispositifs propres aux espaces naturels protégés
Allemagne	
Autriche	
Belgique (Flandre)	Exonération des terrains inclus dans un site Natura 2000, une réserve forestière ou naturelle, soumis au régime de protection primaire, ainsi que les terrains pour lesquels un plan de gestion de type 4 est en vigueur (réseau VEN).
Belgique (Wallonie)	Exonération des terrains inclus dans un site Natura 2000, une réserve forestière ou naturelle, soumis au régime de protection primaire
Belgique (Bruxelles)	Idem. En outre, réduction de 50 % à 100 % de l'impôt lorsque le terrain est inscrit sur la liste de sauvegarde, en tout (100%) ou partie (50 %), et est accessible au public.
Bulgarie	
Chypre	
Croatie	
Danemark	
Espagne	Exonération des jardins d'intérêt culturel et des zones archéologiques.
Estonie	Exonération des terrains sur lesquels les activités économiques sont interdites par la loi, des réserves naturelles intégrales, des zones spéciales de gestion des zones protégées, des zones spéciales de gestion des sites de protection des espèces. Réduction de 50 % pour les zones de gestion limitée, les zones spéciales de conservation, les zones de gestion limitée des sites de protection des espèces, les zones de gestion limitée des monuments naturels.

Finlande	Exonération des zones de conservation de la nature, à savoir les parcs nationaux, les réserves naturelles, ainsi que les autres zones de conservation, situées sur des propriétés privées.
France	Exonération pendant 5 ans (renouvelable) : - Terrains situés dans un site Natura 2000 et faisant l'objet d'un engagement de gestion - Zones humides faisant l'objet d'un engagement de gestion incluses dans un site Natura 2000, un parc national, une réserve naturelle, PNR, un site classé ou inscrit, un arrêté de protection des habitats, etc.)
Grèce	Exonération des terrains faisant l'objet d'une interdiction d'utilisation (aucune activité économique autorisée) à des fins de protection de l'environnement.
Hongrie	
Irlande	
Italie	
Lettonie	Exonération des terrains situés dans des zones de conservation spécialement protégées (réserves naturelles strictes, parcs nationaux, réserves de biosphère, parcs naturels, monuments naturels, réserves naturelles, zones paysagère protégées) si l'activité économique y est interdite Exonération des monuments culturels ainsi que de leurs terrains.
Lituanie	Exonération des terrains utilisés à des fins de protection de l'environnement. Exonération des terrains des monuments historiques, archéologiques et culturels.
Luxembourg	
Malte	
Norvège	Exonération des terrains situés en parcs nationaux et réserves naturelles.
Pays-Bas	Réduction jusqu'à 80 % pour les parcelles situées dans des zones NSW.
Pologne	Exonération des parcs nationaux, des réserves naturelles, des parcs naturels, des terres inscrites au registre des monuments historiques. Exonération des friches, des terrains écologiques ⁶⁵ et des terrains boisés s'ils ne sont pas exploités à des fins commerciales.
Portugal	
République-Tchèque	Exonération des parcelles situées dans des zones protégées
Roumanie	
Royaume-Uni	
Slovaquie	Exonération des parcs nationaux, sites protégés, réserves naturelles, monuments naturels et éléments paysagers protégés.
Slovénie	
Suède	
Suisse	

⁶⁵ Sur la notion de « terres écologiques » en Pologne, voir note 59, p.44.

Tableau A2
Taxation des revenus des espaces naturels protégés en Europe

IR	Taux d'imposition général et le cas échéant, dispositifs propres aux espaces naturels protégés
Allemagne	0 - 45 % + 5,5 % de prélèvements sociaux
Autriche	0 - 55 %
Belgique (Wallonie)	Réduction de l'impôt égale à 30 % du montant des dépenses d'entretien et de restauration des immeubles classés non donnés en location et accessibles au public. Le montant pris en compte est égal à 50 % des dépenses réellement effectuées et ne peut dépasser 42 710 euros Sinon : 25 - 50 %
Belgique (Flandre)	Réduction de l'impôt égale à 40 % du montant des dépenses d'entretien et de restauration d'un patrimoine immobilier protégé. Le montant pris en compte est égal à 50 % des dépenses réellement effectuées et ne peut dépasser 25 000 euros Sinon : 25 - 50 %
Belgique (Bruxelles)	25 – 50 %
Bulgarie	10 %
Chypre	0 – 35 %
Croatie	12 – 40 %
Danemark	12,11 – 15 % + taxe municipale (moyenne : 24 %) L'imposition totale ne peut pas dépasser 52,02 %
Espagne	19– 54 % selon régions
Estonie	20 %
Finlande	30 – 34 %
France	17,2 – 75 % (IR+ prélèvements sociaux)
Grèce	9 – 44 %
Hongrie	15 % + contribution de solidarité de 18,5 % au-delà de 2 752 euros
Irlande	20 – 40 % + prélèvements sociaux de 4,7 + à 15 %
Italie	23 - 43 % + Taxe régionale additionnelle (1,23 - 3,33 %) + Taxe municipale additionnelle (0 - 0,9 %)
Lettonie	23 %
Lituanie	15 - 20 %
Luxembourg	0 – 45,7 % + 7 % de prélèvements sociaux
Malte	15 %
Norvège	22 %
Pays-Bas	Exonération pour les terres classées au titre du Natuurschoonwet ⁶⁶ (NSW)

⁶⁶ Loi de 1928 sur la protection des sites (Natuurschoonwet 1928).

<https://wetten.overheid.nl/BWBR0001939/2021-01-01>

	Taux général : 31 % du rendement fictif
Pologne	8,5 – 20 %
Portugal	28 %
République-Tchèque	15 % + contribution de solidarité de 7 % au-delà de 61 499 euros
Roumanie	16 %
Royaume-Uni	20 – 45 %
Slovaquie	19 – 25 %
Slovénie	27,5 %
Suède	30 %
Suisse	0 – 26% (selon les cantons)

Tableau A3

Droits de mutation à titre gratuit sur les espaces naturels protégés en Europe⁶⁷

DMTG	Taux d'imposition général et dispositifs propres aux espaces naturels protégés
Allemagne	Exonération des biens mis à disposition du public, et dont la conservation est dans l'intérêt public. Cela s'accompagne d'une interdiction de vendre le bien durant les dix ans suivant l'acquisition. Sinon : 7 – 50 %
Autriche	
Belgique (Wallonie)	Exonération des terres situées dans un site Natura 2000. Sinon : 3 – 80 %
Belgique (Flandres)	Exonération des forêts situées dans le réseau écologique flamand (les parcelles doivent rester boisées pendant au moins 30 ans). Pour les terres sur lesquelles un plan de conservation a été établi : - réduction de 50 % pour un plan de gestion de type 2 - réduction de 75 % pour un plan de gestion de type 3 - exonération pour un plan de gestion de type 4 Sinon : 3 – 80 %
Belgique (Bruxelles)	3 – 80 %
Bulgarie	0,4 - 6,6 %
Chypre	
Croatie	5 %
Danemark	0 – 51 %

⁶⁷ Les taux doivent être considérés avec précaution car le montant à partir duquel s'appliquent le premier taux et donc le montant exonéré ou les seuils d'entrée dans la dernière tranche varient beaucoup selon les pays.

Espagne	Réduction de 95 % pour les biens appartenant au patrimoine historique espagnol⁶⁸ sous réserve d'un maintien en l'état pendant les dix ans suivant l'exonération. Réduction de 90 % pour les zones incluses dans des plans de protection à des fins d'intérêt naturel. 7,65 – 34 %
Estonie	
Finlande	Pour les terres agricoles transférées dans une zone de protection de la nature, la valeur de la terre est considérée comme nulle pour le calcul de l'impôt, donc aucun impôt n'est dû. Sinon : 0 – 33 %
France	Réduction de 75 % sur la valeur des terrains situés en parcs nationaux, réserves naturelles, sites classés et inscrits, Natura 2000, espaces naturels remarquables du littoral sous réserve d'un engagement de gestion conforme aux objectifs de conservation de ces espaces et que l'acte contienne l'engagement des bénéficiaires de la mutation d'appliquer pendant dix-huit ans aux espaces naturels transmis des garanties de gestion conformes à ces objectifs. Exonération des parcs et jardins inscrits ou classés comme monuments historiques. Sinon : 5 – 60 %
Grèce	0 – 40 %
Hongrie	0-18 %
Irlande	Exonération des biens patrimoniaux (maisons, jardins et objets d'intérêt scientifique, historique ou artistique) accessibles au public. Sinon : 33 %
Italie	4 – 8 %
Lettonie	
Lituanie	0 – 10 %
Luxembourg	6 – 15 %
Malte	
Norvège	
Pays-Bas	Exonération des terres classées au titre de la NSW, à condition que le propriétaire conserve le bien pendant une durée de 25 ans minimum, qu'un plan de gestion soit mis en place dans les 3 ans suivant l'acquisition, et qu'il soit accessible au public.

⁶⁸ La loi du 6 juin 1991 réduit de 95 % de DMTG les biens du patrimoine historique espagnol défini comme suit : "le patrimoine historique espagnol est constitué d'objets mobiliers et immobiliers présentant un intérêt artistique, historique, paléontologique, archéologique, ethnographique, scientifique ou technique. Il comprend également (...) les sites et les zones archéologiques, ainsi que les sites naturels, jardins et parcs ayant une valeur artistique, historique ou anthropologique." (Article 1.2) (Loi du 25 juin 1985).

	S'il n'est pas accessible au public : réduction de 50% de l'impôt. Sinon : 10 – 40 %
Pologne	0 – 20 %
Portugal	0-10 %
République-Tchèque	
Roumanie	
Royaume-Uni	Exonération pour les biens ayant un <i>héritage status</i> (sites d'intérêt scientifique, monuments, parcs et jardins classés, lieux et paysages de beauté exceptionnelle, vieilles forêts semi-naturelles situées dans l'inventaire patrimonial anglais ou écossais), accessibles au public et sous réserve d'un engagement de préservation. 0 - 40 % (au-delà de 356 675 euros)
Slovaquie	
Slovénie	0 - 39 %
Suède	
Suisse	0 - 45 % (selon les cantons)

Tableau A4

Droits de mutation à titre onéreux sur les espaces naturels protégés en Europe

DMTO	Taux d'imposition général et dispositifs propres aux espaces naturels protégés
Allemagne	3,5 – 6,5 %
Autriche	2 – 4,6 %
Belgique	5- 12,5 %
Belgique-Bruxelles	5 - 12,5 %
Belgique (Flandres)	Exonération des terrains disposant d'un plan de gestion de la nature de type 4. Autres terrains ruraux non bâtis : 6 – 10 % Taux au régime général : 5 – 12,5 %
Bulgarie	0,1 – 3 %
Chypre	3 – 8 %
Croatie	3 %
Danemark	0,6- 2,4 %
Espagne	Réduction de 90 % pour les zones naturelles incluses dans un plan de protection pour des raisons d'intérêt naturel. Sinon : 0 – 8 %
Estonie	
Finlande	4 %
France	8 %

Grèce	3 %
Hongrie	0 – 4 %
Irlande	0 – 7,5 %
Italie	4 – 15 %
Lettonie	2 %
Lituanie	
Luxembourg	7 %
Malte	Taux réduit à 5 % pour les terres situées dans une zone de conservation urbaine ou prévue par le service d'urbanisme. Sont concernées : la réhabilitation et/ou restauration des zones d'importance écologique, paléontologique, archéologique, culturelle, architecturale, historique, géologique, artistique ou paysagère, de même que les zones de beauté naturelle, de haute valeur écologique ou scientifique. Sinon : 8 %
Norvège	2,5 %
Pays-Bas	Exonération des terres classées au titre de la NSW, à condition qu'elles le demeurent durant les 25 ans suivant l'acquisition. Sinon : 6 %
Pologne	2 %
Portugal	Exonération pour les biens immobiliers classés comme ayant un intérêt public national ou municipal. Sinon : 0 – 5,8 %
République-Tchèque	
Roumanie	0 – 3 %
Royaume-Uni	5 %
Slovaquie	
Slovénie	0 – 2 %
Suède	1,5 %
Suisse	0 – 3,3 %

Tableau A5
Taxation des plus-values immobilières sur les espaces naturels protégés en Europe

PVI	Taux d'imposition (non-bâti) En euros	Délai pour atteindre l'exonération
Allemagne	0 % : 0 – 9 408 14 % : 9 408 – 57 051 42 % : 57 051 – 270 500 45 % : 270 500 et plus	10 ans
Autriche	27,5 %	Néant
Belgique	33 % : détention de 0 à 5 ans 16,5 % : détention de 5 à 8 ans	8 ans
Bulgarie	10 %	5 ans

Chypre	20 %	Néant
Croatie	24 %	2 ans
Danemark	0 – 42 %	Néant
Espagne	19 % : 0 – 6 000 21 % : 6 000 – 50 000 23 % : 50 000 – 200 000 27 % : 200 000 – 300 000 30 % > 300 000	Néant
Estonie	20 %	Néant
Finlande	30 % : 0 – 30 000 34 % : 30 000 et plus	Néant
France	36,2 % (19 % au titre de l'IR + 17,2 % au titre des prélèvements sociaux) Abattements : 7,65 %/an : 6 – 21 ans (pour l'IR+ PS) 5,6 % : 22 ^e année (pour l'IR) 9 % /an : 22-30 ans (au titre des PS) 75 % pour les personnes plafonnées à l'IFI, sans abattement progressif, y compris après 30 ans.	30 ans Exonération jamais atteinte pour les personnes plafonnées à l'IFI.
Grèce	15 %	5 ans
Hongrie	15 %	15 ans (taux réduit après 5 ans de 1,5 %/an)
Irlande	33 %	Néant
Italie	26 %	5 ans
Lettonie	20 %	5 ans
Lituanie	15 %	10 ans
Luxembourg	0 – 42 %	Taux réduit après 2 ans d'acquisition du bien : ¼ du taux global soit maximum 10,5 %.
Malte	8 %	Néant
Norvège	0 – 22 %	Néant
Pays-Bas	Exonération pour les terrains sous NSW. Les plus-values immobilières ne sont pas taxées au moment de leur réalisation. Elles sont taxées dans le cadre de l'IR sur un rendement brut annuel théorique fictif. Un projet de révision de ce mode de taxation est en cours.	Néant
Pologne	19 %	5 ans
Portugal	Imposition au barème de l'impôt sur le revenu 12,5 % : 0 - 8059 16 % : 8059 – 12160 21,5 % : 12160 – 17233 24,4 % : 17233 – 22306 31,4 % : 22306 – 28400 34,9 % : 28400-41629 43,1 % : 41629 – 44987 44,6 % : 44987-83696 48 % : 83696 et plus	

République-Tchèque	15 %	5 ans
Roumanie	10 %	Néant
Royaume-Uni	Réduction d'impôt (partielle ou totale) pour les biens ayant un <i>heritage status</i> . : sites d'intérêt scientifique, parcs et jardins classés, lieux et paysages ayant un intérêt ou une beauté particuliers, vieilles forêts semi-naturelles situées dans l'inventaire patrimonial anglais ou écossais, accessibles au public. Sinon : 10 % : 0 – 58 765 20% : 58 765 et plus	Néant
Slovaquie	19 % : 0 – 37 163.36 25 % : 37 163.36 et plus	5 ans
Slovénie	27,5 % : détention de 0 à 5 ans 20 % : 5 - 10 ans 15 % : 10 - 15 ans 10 % : 15 - 20 ans	20 ans
Suède	22 %	Néant
Suisse	0 – 60 % (selon les cantons) À titre d'exemple : Canton de Neuchâtel : 10 – 30 % Canton de Vaud : 7 – 30 %	0-2 ans : surcharge de 50 %. Après 4 ou 5 ans de détention : abattement de 50 – 70 % selon les cantons À titre d'exemple : Canton de Neuchâtel : abattement progressif de 6 % à 60 % après 5 ans de détention Canton de Vaud : impôt dégressif. 30 % la 1ere année de détention, 7 % après 24 ans de détention

Tableau A6
Taxation des espaces naturels protégés au titre de l'impôt sur le capital en Europe

Impôt sur le capital	Taux d'imposition général et dispositifs propres aux espaces naturels protégés
Espagne	Exonération des biens appartenant au patrimoine historique espagnol ⁶⁹ Sinon : 0 – 3,75 % (taux fixés par les régions autonomes espagnoles). Seuil d'assujettissement : 700 000 euros
France	0 – 1,5 % Seuil d'assujettissement : 1,3 million d'euros mais l'impôt se calcule sur la fraction du patrimoine excédant 800 000 euros.
Norvège	0 – 1,1 % (taxe nationale + taxe municipale)
Suisse	0 – 1% (selon les cantons) À titre d'exemple : Canton de Neuchâtel : 0 – 0,36 % Canton d'Obwald : 0,02 % Canton de Vaud : 0,024 – 0,339 %
Autres pays	Néant

⁶⁹ Voir Tableau A3

RÉFÉRENCES

Commission européenne (2013) 'Infrastructure verte-Renforcer le capital naturel de l'Europe', COM (2013) 249 final.

Commission européenne (2020) 'Stratégie de l'UE en faveur de la biodiversité à l'horizon 2030. Ramener la nature dans nos vies' COM (2020) 380 final

Convention sur la diversité biologique (2022) 'Décision adoptée par la conférence des parties à la convention sur la diversité biologique. Quinzième réunion, deuxième partie', Montréal. Canada. 7-19 décembre 2022, CBD/COP/15/Part-II/L.1/Rev.1.

Cour des comptes (2023) 'La prise en compte de l'environnement dans le budget et les comptes de l'État', Exercices 2020-2023, Observations définitives.

Dupuis, L., Sainteny, G. (2021) 'La taxation des forêts européennes : approche comparative', Fondation pour la Recherche sur la Biodiversité. Accessible à : <https://www.fondationbiodiversite.fr/la-taxation-des-forets-europeennes-approche-comparative/>

European Networks for Private Land Conservation (2024) 'Private Land Conservation in Europe', ENPLC.

Good, J. (2015, December) 'Iowa's Charitable Conservation Contribution Tax Credit - Tax Credit Program Evaluation Study'. Iowa Department of Revenue. Tax Research and Program Analysis Section

Guené, C., Raynal, C. (2023). 'Projet de loi de finances pour 2023 : Relations avec les collectivités territoriales'. Commission des finances du Sénat. Rapport général n°115 (2022-2023), tome III, annexe 26, déposé le 17 novembre 2022.

Inspection générale des finances, Conseil général de l'environnement et du développement durable (2019) « Green Budgeting : proposition de méthode pour une budgétisation environnementale », IGF-CGEDD.

Inspection générale des finances, Inspection générale de l'environnement et du développement durable (2022) 'Le financement de la stratégie nationale pour la biodiversité (SNB) pour 2030', IGF-IGEDD.

UICN (1994) 'Lignes directrices pour les catégories de gestion des aires protégées', CPNAP avec l'assistance du WCMC, UICN, Gland, Suisse et Cambridge, Royaume-Uni.

Lopez de la Lama, R., N.Bennet, J., *et al.* (2023) 'A legal assessment of private land conservation in South America', *Conservation Biology* 37(4):e14068, doi : 10.1111/cobi.14068

Sainteny, G. (2010) 'Le nouveau statut fiscal du patrimoine naturel', *Droit de l'environnement*, n°179, juin 2010, pp. 188-192

Sainteny G. (2011) 'Les aides publiques dommageables à la biodiversité', Paris, La Documentation française.

Sainteny, G.(2018) « La fiscalité peut-elle contribuer à limiter l'artificialisation des sols ? », *Responsabilité et environnement, Annales des Mines*, n° 49, juillet, pp.41-45

Sainteny, G., Dupuis, L. (2021) 'Comment développer les Obligations réelles environnementales (ORE) en France?' Fondation pour la recherche sur la biodiversité (FRB). Accessible à : <https://www.fondationbiodiversite.fr/comment-developper-les-obligations-reelles-environnementales-ore-en-france/>

Sainteny, G. Dupuis, L. (2022) 'Taxation of agricultural land in Europe: a comparative approach', Fondation pour la Recherche sur la Biodiversité. Accessible à : <https://www.fondationbiodiversite.fr/en/la-taxation-des-terres-agricoles-en-europe-approche-comparative/>

Zavattoni G. et al. (2025), « Threats to and management of Natura 2000 protected areas relative to agricultural practices », *Conservation Biology*, vol. 40, issue 2, e70712

SITES INTERNET CONSULTÉS

Agence européenne de l'environnement (EEA) : <https://www.eea.europa.eu/en> (données 2022)

Agentschap Voor Natuur & Bos : <https://natuurenbos.vlaanderen.be/natuur-wijzigen/beschermde-gebieden-ven-ivon/rechten-en-vergoeding> (Accès le 25 août 2023)

Agentschap Voor Natuur & Bos : <https://natuurenbos.vlaanderen.be/subsidies-en-projectoproepen/subsidiesprojectoproepen-aankoop-gronden/aankoop-gronden-erkenning-als-natuurreservaat> (Accès le 25 août 2023)

Agentschap Voor Natuur & Bos : <https://natura2000.vlaanderen.be/projects/subsidies-natuur> (Accès le 19 décembre 2024)

Agentschap Voor Natuur & Bos : <https://natuurenbos.vlaanderen.be/subsidies/subsidies-aankoop-van-gronden/aankoop-gronden-erkenning-als-natuurreserveaat#:~:text=Als%20het%20terrein%20dat%20verworven,subsidiebedrag%20van%205%20euro%2Fm%C2%B2> (Accès le 19 décembre 2024)

Estonian Tax and Custom Board : <https://www.emta.ee/en/private-client/taxes-and-payment/other-taxes/land-tax> (Accès le 25 août 2023)

Protected Planet : https://www.protectedplanet.net/en/search-areas?filters%5Bdb_type%5D%5B%5D=wdpa&geo_type=country (données 2023-2024)

United Kingdom government: www.gov.uk/guidance/tax-relief-for-national-heritage-assets (Accès : 25 août 2023)

Woodland for sale in Romania : <https://woodland-for-sale-romania.company-formation-romania.com/#:~:text=Starting%20with%20EUR%20%2C000%20per,the%20wood%20quantity%20per%20hectare> (Accès le 23 août 2023)

Woodland Trust (2019): <https://www.woodlandtrust.org.uk/blog/2019/03/ssi-definition/>

RÉFÉRENCES JURIDIQUES

Belgique

Code wallon du patrimoine 2024

Décret du 21 octobre 1997 concernant la conservation de la nature et le milieu naturel, 1997036441

Loi sur la conservation de la nature, 12 juillet 1973

Espagne

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, art. 1.2, BOE-A-1991-14392

Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español

Estonie

Maamaksuseadus, Vastu võetud 06.05.1993, RT I 1993, 24, 428, jõustumine 01.07.1993

Finlande

Finlex, article 111 : <https://www.finlex.fi/sv/lagstiftning/2023/9#L12P111> (accès le 19 décembre 2024)

France

Code de l'environnement

Code de l'urbanisme

Code général des impôts

Conseil d'État, section, 13 mars 1970, Dame Benoist d'Anthenay, n° 75820

Conseil d'État, 2ème et 6ème chambres réunies, 2 octobre 1981, Société agricole foncière solognote, n°20835

Conseil d'État, section, 22 février 2002, Association de riverains pour la gestion et la sauvegarde du bassin hydrographique du Trioux, du Leff et de leur milieu vivant, n°208769, publié au recueil Lebon

Conseil d'État, 6ème et 5ème chambres réunies, 03 juin 2020, Association des amis du banc d'Arguin du bassin d'Arcachon, n°414018

Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789

Décret n°2022-527 du 12 avril 2022 pris en application de l'article L. 110-4 du code de l'environnement et définissant la notion de protection forte et les modalités de la mise en œuvre de cette protection forte. Journal officiel, n°3 du 13 avril 2022, NOR : TREL2134740D

Instruction générale sur l'évaluation des propriétés non-bâties du 31 décembre 1908

Instruction du 30 juillet 2020 relative à la part exceptionnelle de la dotation de soutien à l'investissement local (DSIL) et à l'accompagnement de la relance dans les territoires

Instruction du 11 décembre 2020 relative à la dotation régionale d'investissement

Loi du 16 avril 1930 portant fixation du budget général de l'exercice 1930-1931

Loi n°324, 15 juin 1943, d'urbanisme

Loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006, de finances rectificatives pour 2006, NOR : ECOX0600190

Loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009, de finances rectificatives pour 2009, NOR : BCFX0924140L

Loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018, de finances pour 2019, NOR : CPAX1823550L

Loi n°2021-1900 du 30 décembre 2021, de finances pour 2022, NOR : ECOX2126830L

République française (2019) 'Financement de la transition écologique : les instruments économiques, fiscaux et budgétaires au service de l'environnement, Annexe au projet de loi de finances pour 2020'.

République française (2023) 'Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'Etat, Annexe au Projet de loi de finances pour 2024'.

Tribunal administratif de Rennes, 17 février 2011, n° 0902864, Association La Basse Vallée de l'Aff

Italie

Constitution de la République italienne

Lettonie

Legal Acts of the Republic of Latvia: <https://likumi.lv/ta/en/en/id/176245>

Riigi teataja (journal officiel letton) :
<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/515112018002/consolide> ;
<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/508012024003/consolide/current#para4>

Pays-Bas

Natuurschoonwet 1928, geraadpleegd op 19-12-2024, geldend van 01-01-2021 t/m heden

Union européenne

Cour de justice de l'Union européenne, 26 avril 2017, C-142/16 Commission c. Allemagne
Directive 2001/42/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 juin 2001 relative à l'évaluation des incidences de certains plans et programmes sur l'environnement
Directive 2009/147/CE du Parlement européen et du Conseil, du 30 novembre 2009, concernant la conservation des oiseaux sauvages, Journal officiel de l'Union européenne, L 20/7

Directive 2011/92/UE du Parlement européen et du Conseil, du 13 décembre 2011, concernant l'évaluation des incidences de certains projets publics et privés sur l'environnement, Journal officiel de l'Union européenne, L 26/1

Règlement (UE)2024/1991 du Parlement européen et du Conseil du 24 juin 2024 relatif à la restauration de la nature et modifiant le règlement (UE) 2022/869 (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, version consolidée, 2012, Journal officiel de l'Union européenne, C 326/47

ACRONYMES

BRE : bail rural environnemental
CGI : code général des impôts
CJUE : Cour de justice de l'Union européenne
COP : conférence des parties
CRDS : contribution pour le remboursement de la dette sociale
CSG : contribution sociale généralisée
CVO : cotisation volontaire obligatoire
DG ENV : Direction générale de l'environnement, Commission européenne
DMTG : droits de mutation à titre gratuit
DMTO : droits de mutation à titre onéreux
DRI : dotation régionale d'investissement
DSIL : dotation de soutien à l'investissement local
GEMAPI : gestions des milieux aquatiques et prévention des inondations
IR : impôt sur le revenu
IR-PS : impôt sur le revenu et prélèvements sociaux
IFI : impôt sur la fortune immobilière
NA : non applicable
NSW : Natuurschoonwet (loi sur la protection des sites de 1928, Pays-Bas)

OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques
PSE : paiements pour services écosystémiques
SES : services écosystémiques
SFN : solutions fondées sur la nature
TFB : taxe foncière sur le bâti
TFNB : taxe foncière sur le non-bâti
TFUE : Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne
PAC : politique agricole commune
PNUE : Programme des Nations-Unies pour l'environnement
PS : prélèvements sociaux
PVI : plus-values immobilières
RSA : revenu de solidarité active
SSII : Sites of special scientific interest
UE : Union européenne
UICN : Union internationale pour la conservation de la nature
UNESCO : Organisation des Nations-Unies pour l'éducation, la science et la culture
VEN : Vlaams Ecologisch Netwerk (Réseau écologique flamand)