

**RAPPORT DE LA COMMISSION
chargée d'examiner l'objet suivant :**

Postulat Aurélien Clerc et consorts – Chaque gestion compte : incitons les gestes des propriétaires en faveur de la biodiversité !

1. PREAMBULE

La commission s'est réunie le jeudi 7 mai 2020 par visioconférence. Présidée par M. le député A. Berthoud, également rapporteur, elle était composée de Mmes les députées A. Cherbuin, C. Richard, F. Gross et A. Baehler Bech ainsi que de MM. les députés A. Cherubini, H. Buclin, S. Melly, N. Glauser, G. Mojon J.-M. Sordet, P.-A. Pernoud, M. Mischler G. Zünd et P. Dessemontet.

Ont participé à cette séance, M. le député A. Clerc (postulant), M. le Conseiller d'Etat P. Broulis, chef du Département des finances et des relations extérieures (DFIRE), M. P. Rattaz, chef du Service d'analyse et de gestion financières (SAGEFI) et Mme D. Yerly, juriste-fiscaliste à l'Administration cantonale des impôts (ACI). M. F. Mascello, secrétaire de la commission (SGC), s'est chargé de la prise des notes de séance.

2. POSITION DU POSTULANT

Le postulant constate que les propriétaires ont droit à des déductions fiscales pour l'assainissement énergétique de leur bien immobilier (toit, chaudière, isolation, etc.). Le texte demande d'étudier la possibilité d'élargir la palette de ces déductions à des objets ou aménagements extérieurs visant à augmenter la biodiversité (p.ex. prairie fleurie) et ainsi récompenser les propriétaires qui investissent dans ce genre d'aménagements.

3. POSITION DU CONSEIL D'ETAT

Le Conseiller d'Etat rappelle que la fiscalité suisse est basée sur un principe d'harmonisation avec les cantons. Les marges de manœuvre pour s'en écarter sont minces et les tentatives cantonales ont toutes échoué devant les tribunaux. Par le passé, un postulat du député Ch. van Singer¹ avait déjà demandé une modification de la pratique dans la prise en comptes d'investissement dans le domaine énergétique ; le texte avait été au final retiré, car le député avait compris que le canton ne pourrait y donner suite qu'après une modification des bases légales fédérales, notamment la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID).

La proposition du postulant demande à élargir le périmètre des déductions fiscales aux aménagements en lien avec la biodiversité, mais cette démarche est une incitation sans base légale fédérale existante. Ces frais d'aménagements extérieurs (création de jardins, plantage d'arbres, etc.) ne sont par conséquent pas déductibles, car ce ne sont pas des investissements pris en compte dans le calcul de la valeur locative. En effet, tout investissement dans un bâtiment augmente sa valeur et se traduit dans ce paramètre fiscal qui impacte au final la déclaration d'impôt. Pour pouvoir en tenir compte du postulat, il faudrait alors réformer le

¹ 00_POS_116 : Postulat Christian van Singer et consorts demandant une harmonisation romande des législations et réglementations en matière d'énergie.

calcul de la valeur locative au sens large en élargissant le périmètre des déductions, alors qu'actuellement seules celles en lien direct avec le bâtiment sont admises. Dans un premier temps, le Conseiller d'Etat propose de remettre à la commission, à titre d'annexe aux notes de séances, un rapport rédigé sur cette problématique par l'ACI qui éclaire les différents aspects juridiques et fiscaux de cette problématique. Par la suite après le passage au Parlement, la prochaine étape pourrait consister à intervenir au niveau fédéral pour défendre l'idée que l'extension de déductions concernant certains aménagements extérieurs ne devrait pas influencer la valeur locative.

4. DISCUSSION GENERALE

Un député comprend la difficulté de déduire fiscalement ce genre d'investissements et cite sa commune qui a créé un fonds d'efficacité énergétique et de développement durable. Les demandes du postulant seraient, à titre d'exemple, éligibles pour obtenir une subvention communale, via ce fonds qui permet d'encourager les démarches visant à améliorer la biodiversité.

Le Conseiller d'Etat ne souhaite pas mélanger les deux thématiques, mais veut rester cohérent : d'un côté, la demande du postulant qui questionne l'augmentation d'un périmètre de déductions fiscales dont la réalisation ne peut se faire qu'au niveau fédéral et, de l'autre, l'obtention de subventions qui pourrait entrer dans le giron des politiques de soutien à la biodiversité, éventuellement dans le cadre du plan climat.

Le président prend bonne note de l'engagement du Conseiller d'Etat à fournir un rapport détaillé rédigé par l'administration. Avant de questionner le postulant sur un éventuel retrait de son texte, il souhaite connaître la perte potentielle de rentrées fiscales.

L'impact financier serait marginal, car l'investissement du propriétaire n'est pas pérenne, mais unique. Au final, l'Etat pourrait même être gagnant : le gain fiscal pour le propriétaire, provoqué par la déduction unique d'un tel investissement lors de la première année de taxation, serait largement compensé en faveur de l'Etat, voire dépassé, par l'augmentation d'impôt découlant de cette plus-value immobilière inscrite dans la déclaration d'impôt de manière pérenne, via sa valeur locative. Il ne s'agit par conséquent pas d'une problématique de pertes de substances fiscales pour l'Etat, mais d'un changement de base légale fédérale qui, s'il survenait, serait immédiatement suivi par une harmonisation cantonale.

Le président prend bonne note de cet engagement à adapter les bases légales cantonales, si celles fédérales sont modifiées et attend, dans l'intervalle, l'envoi du rapport de l'ACI.

Le postulant comprend la problématique de la base légale fédérale à modifier et retire son texte. L'important est pour l'heure que cette thématique soit évoquée au Grand Conseil. Il contactera prochainement la députation fédérale vaudoise.

Le président prend note du retrait du postulat.

Montanaire, le 8 juillet 2020

*Le rapporteur :
(Signé) Alexandre Berthoud*

Annexe : rapport de l'ACI (remis après la séance)

Analyse concernant :

Postulat Aurélien Clerc et consorts – Chaque geste compte : incitons les gestes des propriétaires en faveur de la biodiversité ! (20_POS_197)

Texte déposé

L'article 36 alinéa 1, lettre b de la Loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LI) permet aux personnes individuelles de déduire des frais nécessaires d'entretien d'immeubles privés. Aussi, le Conseil d'Etat détermine dans quelles mesures les investissements destinés à économiser l'énergie et aménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien.

En juin 2019 le Conseil fédéral confirme la situation d'urgence face à la protection de la nature et de la biodiversité. Certes, des fonds de la Confédération sont alloués aux cantons pour prendre des mesures dans ce sens. Mais comme l'urgence persiste, il est temps d'envisager des mesures au niveau du canton de Vaud pour aller plus loin afin d'encourager les gestes des propriétaires en faveur de la biodiversité.

Les jardiniers paysagistes proposent des investissements écologiques dans le catalogue d'aménagements extérieurs tout comme les associations de soutien à l'environnement proposent des actions concrètes, en comptant sur un impact positif, une fois chaque geste individuel additionné. Il existe de nombreuses mesures individuelles d'encouragement à préserver l'environnement, comme : la création d'abris à faune (tas de bois ou de pierre), le parrainage d'abeilles sauvages par l'installation de maisonnettes pour abeilles permettant d'améliorer la pollinisation (installable en ville comme en campagne), ou encore l'installation de prairies fleuries indigènes, la création d'un mur en pierre sèche, la création d'un étang, etc. Ces investissements peuvent s'avérer coûteux mais efficaces à l'entretien de l'environnement et au maintien de la biodiversité

Le présent postulat demande au Conseil d'Etat d'étudier les moyens d'élargir la palette de déductions fiscales possibles pour les personnes physiques et pour les personnes morales également, liées à des dépenses et des investissements comme mentionnés en faveur du soutien à l'environnement, visant aussi la protection de la biodiversité.

Analyse

Personne physique qui détient l'immeuble dans sa fortune privée :

Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien (art. 32 al. 2 LIFD, art. 36 al. 1 lit. b LI). Il s'agit des frais d'entretien au sens étroit du terme : ces dépenses doivent servir à maintenir la valeur de l'immeuble et non à l'augmenter. Dans cette dernière hypothèse, les frais dits « d'amélioration » ne sont pas déductibles (art. 34 lit. d LIFD, art. 38 al. 1 lit. d LI).

En effet les premiers sont des frais d'acquisition du revenu. Ils comprennent des dépenses consenties en vue de maintenir ou de rétablir la valeur du patrimoine immobilier et de compenser l'usure normale de la chose due à l'écoulement du temps. En revanche, les seconds ne servent pas à maintenir la source de revenu, mais au contraire, ils ont pour finalité d'augmenter la valeur de l'immeuble, et partant, son revenu.

Les dépenses augmentant la valeur de l'immeuble (extension, améliorations, nouvelles installations) ou finalisant sa construction (revêtement définitif des locaux, aménagement des combles, parachèvement de l'aménagement des extérieurs, etc.) constituent des dépenses de plus-value et ne sont pas déductibles au titre de frais d'entretien d'immeubles sauf base légale expresse le permettant comme cela est le cas pour les dépenses d'investissement d'économie d'énergie et de certains frais de restauration des monuments historiques.

Les dépenses d'entretien de la fortune immobilière doivent également être distinguées de celles qui servent à l'entretien privé du contribuable et de sa famille ou à la couverture de son train de vie, ces

dernières n'étant pas déductibles, conformément à l'art. 34 lit. a LIFD et l'art. 38 al. 1 lit. a LI. C'est pourquoi, eu égard à leur nature, les frais d'entretien somptuaires ne sont pas déductibles à savoir les dépenses engagées pour des aménagements luxueux.

Dès lors, les frais d'entretien déductibles comprennent les frais d'entretien courants ou de maintenance, les frais de remise en état et les frais de remplacement d'installations anciennes pour autant que la nouvelle installation soit équivalente.

Les cantons disposent d'une certaine marge de manœuvre pour établir les éléments déterminants relatifs au montant de la valeur locative. Ils disposent ainsi d'une certaine liberté d'appréciation s'agissant de la déductibilité fiscale des frais d'entretien, à condition de ne pas tomber dans l'arbitraire.

A cet égard, il y a lieu de se référer à l'art. 25 al. 3 LI et à l'art. 3 du règlement vaudois du 11 décembre 2000 sur la détermination de la valeur locative (RVLoc). Selon les dispositions précitées, l'Administration cantonale des impôts prend en considération, au titre de la valeur statistique qui se trouve à la base du calcul de la valeur locative, les surfaces, âge, commune de situation, type, absence de confort et environnement défavorable du logement. Toutefois, elle ne tient pas compte du jardin dans le calcul de la valeur locative des immeubles occupés par le propriétaire et refuse, ce faisant, de déduire les dépenses faites par le propriétaire d'une maison familiale ou d'une villa en vue de l'aménagement (ex : végétation, potager, plantation, taille, rocailles, etc.) ou de l'entretien d'un jardin d'agrément ou d'un parc lorsque les commodités qui en résultent sont sans influence sur la valeur locative de l'immeuble (ex : pergola, piscine, tennis, autres installations de loisirs, installations ornementales et autres dépenses analogues) (arrêt du Tribunal fédéral [2C_878/2010] du 19 avril 2011; arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud [FI.2001.0002] du 14 novembre 2005).

Partant, dans le canton de Vaud, les aménagements extérieurs ne rentrent pas en ligne de compte pour la fixation de la valeur locative de l'immeuble occupé par les contribuables. Les frais y relatifs, peu importe qu'ils servent à l'entretien du jardin ou à lui procurer une plus-value, ne sont pas déductibles, au sens des art. 36 al. 3 LI et 32 al. 4 LIFD.

Ce faisant on peut en conclure que :

- L'installation d'abri à faune et de maisonnettes pour insectes, qui consistent, pour les formes les plus simples en des amas de branchage nécessitant aucun investissement monétaire et pour celles plus évoluées en des maisons pouvant soit être fabriquées par soi-même ou achetées dans le commerce (les prix pratiqués dans la grande distribution pour des hôtels à insecte vont de CHF 22,95 à CHF 120) sont des dépenses d'entretien de la famille au sens de l'art. 34 lit. a LIFD et l'art. 38 al. 1 lit. a LI. Leur entretien est, quant à lui, non déductible au titre des frais d'entretien étant donné qu'il s'agit là d'aménagement extérieur qui n'entre pas dans le calcul de la valeur locative.
- Le remplacement du gazon standard par une prairie fleurie, en raison d'une différence de coût entre les deux types de plantation peu significative (la différence de prix pour cet aménagement étant le coût des graines CHF 10/kg pour du gazon et CHF 80/kg pour de la prairie fleurie, le reste du travail étant identique la différence de coût entre les deux options est non significative), ne peut, ce faisant, pas être considéré comme une plus-value selon une approche technique et individuelle et non plus globale de la dépense d'amélioration. Elle constitue donc un type de frais d'entretien. Toutefois, cette dépense d'entretien est non déductible car elle n'entre pas dans le calcul de la valeur locative et n'est dès lors, conformément à la jurisprudence, pas une dépense d'entretien de l'immeuble déductible au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD et de l'art. 36 al. 1 lit. b LI. De plus l'entretien tant du gazon que de la prairie fleurie, pour les mêmes raisons évoqués ci-avant, n'est pas déductible au titre des frais d'entretien.
- Le remplacement d'aménagement standard par des murs en pierre sèche, en gabion ou encore végétalisés, bien qu'ils favorisent la biodiversité sont, selon les experts, avant tout des choix décoratifs. Leur prix peuvent aller jusqu'à trois fois celui de leur version en béton. Ainsi, en raison de leur valeur économique plus élevée, ces murs sont qualifiés de dépense

d'investissement puisqu'ils engendrent une plus-value, ils ne sont donc pas déductibles au sens de l'art. 34 lit. d LIFD et de l'art. 38 al. 1 lit. d LI. Comme ces derniers ne sont pas exceptionnellement déductibles fiscalement, en tant que frais d'entretien de l'immeuble, en vertu d'une base légale expresse comme cela est le cas des dépenses d'investissement d'économie d'énergie et de certains frais de restauration des monuments historiques, nous devons conclure, dès lors que ces travaux ne sont pas déductibles en tant que frais d'entretien d'immeuble au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD et de l'art. 36 al. 1 lit. b LI.

- L'étang est, selon la conception de son propriétaire, au mieux un élément décoratif, et au plus une piscine à filtration naturelle. L'un comme l'autre sont des aménagements entraînant une plus-value de l'immeuble, ils sont donc non déductibles au sens de de l'art. 34 lit. d LIFD et de l'art. 38 al. 1 lit. d LI. Comme ces derniers ne sont pas exceptionnellement déductibles fiscalement, en tant que frais d'entretien de l'immeuble, en vertu d'une base légale expresse comme cela est le cas des dépenses d'investissement d'économie d'énergie et de certains frais de restauration des monuments historiques, nous devons conclure, dès lors que ces aménagements ne sont pas déductibles en tant que frais d'entretien d'immeuble au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD et de l'art. 36 al. 1 lit. b LI.

Par ailleurs, pour l'ensemble de ces éléments visant à favoriser la biodiversité, leurs frais d'entretien ne sont pas déductibles car il s'agit d'aménagements extérieurs non pris en compte dans le calcul de la valeur locative.

On constate donc à l'analyse de ces quelques dépenses que si l'on souhaite voire les dépenses en faveur de la biodiversité être déductibles, il convient d'entreprendre les mesures suivantes :

- Si la dépense d'aménagement extérieur en faveur de la biodiversité est qualifiée de frais d'entretien, il convient pour qu'elle soit déductible que les dépenses liées à son entretien ou à son remplacement, comme par exemple dans le cas de la prairie fleurie, rentrent dans le calcul de la valeur locative. Pour ce faire, le canton de Vaud devrait alors tenir compte des aménagements extérieurs dans la détermination de la valeur locative avec toutes les conséquences inhérentes à une telle revalorisation. Toutefois, modifier le système de détermination de la valeur locative est un chantier gigantesque pour ne pas dire titanesque qui ne donnera malgré tout aucune garantie sur le fait que l'ensemble des frais d'entretien en lien avec des aménagements extérieurs en faveur de la biodiversité soient, au final, déductibles. Enfin, pour rappel, il y a actuellement, au niveau fédéral, un projet de suppression de la valeur locative qui est en cours d'examen¹. Par ailleurs, GE a tenté une réforme du calcul de la valeur locative du temps du Conseil d'Etat David Hiler par l'introduction d'un nouveau mode d'estimation des immeubles qui n'a abouti à rien de probant pour l'heure². Dès lors, eu égard aux incertitudes sur le maintien respectivement la réforme ou non de la valeur locative par le législateur fédéral, il nous semble peu opportun d'ouvrir parallèlement un tel projet au niveau cantonal en ne sachant pas quelles exigences la LHID pourraient nous imposer en la matière. Ainsi, si une réforme de la valeur locative au niveau cantonale devait intervenir, celle-ci devrait l'être suite à une vision claire des nouvelles exigences fédérales en la matière afin d'orienter correctement le projet cantonal.
- Si la dépense d'aménagement extérieur en faveur de la biodiversité est qualifiée de dépense d'investissement, il faut, dans ce cas de figure, à l'instar de ce qui est prévu pour les économies d'énergie et les frais de restauration de monument, une base légale expresse rendant déductible ces frais de plus-value en principe non déductible au sens de l'art. 34 lit. d LIFD et de l'art. 38 al. 1 lit. d LI.

¹ 17.400é Initiative parlementaire CER-CE. Imposition du logement. Changement de système (<https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20170400>).

² Voir les remarques de la Consultation figurant dans le Projet de loi relatif à la préparation de l'estimation des immeubles du 7 novembre 2013 (D 3 11), PL11313 (<http://ge.ch/grandconseil/data/texte/PL11313.pdf>) et les débats qui ont suivis et qui continuent sur cette thématique (<https://ge.ch/grandconseil/data/texte/PL12412A.pdf>).

Si la première des modifications est à la liberté d'appréciation du Canton de Vaud pour la seconde, il s'agit, dans les faits, d'une incitation à but extra-fiscal qui doit être autorisée par le droit fédéral harmonisé.

Pour cela, il nous faut tout d'abord examiner si la dérogation expresse de l'art. 9 al. 3 LHID permettant aux cantons de considérer les dépenses d'investissement en matière de protection de l'environnement, de mesures d'économie d'énergie et de restauration des monuments historiques est applicable au cas des aménagements en faveur de la biodiversité.

L'interprétation littérale de l'art. 9 al. 3 LHID nous permet de conclure que les cantons ont la liberté d'introduire ou non cette déduction des frais d'investissement en matière de protection de l'environnement et des mesures d'économies d'énergie. Toutefois, s'ils opèrent ce choix alors, ils sont obligés de le faire selon les conditions du Département fédéral des finances (ci-après : DFF) (art. 9 al.3 let a LHID). En effet si les cantons choisissent d'introduire dans leur loi d'impôt cantonal une telle mesure, alors, comme le stipule la jurisprudence et la doctrine, ils sont tenus de respecter strictement la réglementation fédérale (ATF 128 II 66 E. 4b = StE 2002 A 23.1 n° 6 ; Cagianut, Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer Bd. 128, Zürich 1994, p. 26 ss.; Zwahlen, Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn, in : Ernst Höhn/Peter Athanas [Ed.], Das neue Bundesrecht über die direkte Steuern, Berne 1993, p. 92 ss.). Dès lors, depuis que le Canton de Vaud a décidé d'implémenter dans son droit fiscal cantonal cette incitation en faveur des dépenses d'investissement en matière de protection de l'environnement et des mesures d'économie d'énergie, il est tributaire du catalogue des mesures admises au niveau fédéral qui, pour l'heure, se limite aux mesures fixées par le DFF en matière d'économie d'énergie³.

A cet effet, le DFF a publié l'ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures d'utilisation rationnelle de l'énergie et d'exploitation des énergies renouvelables (RS 642.116.1) et l'ordonnance du 9 mars 2018 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116.). Les investissements qui servent à économiser l'énergie et à protéger l'environnement sont exclusivement des dépenses pour des mesures qui contribuent à l'utilisation rationnelle de l'énergie ou à l'utilisation des énergies renouvelables. Ces mesures concernent le remplacement de composants obsolètes et l'installation de nouveaux composants dans des bâtiments existants. Etant donné que la liste est exemplative, il existe donc d'autres mesures qui peuvent bénéficier de la déduction fiscale, à la condition qu'elles soient adoptées en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables.

Partant, nous pouvons conclure que les aménagements en faveur de la biodiversité ne font pas partie du champ d'application de l'art. 9 al. 3 lit. a LHID et ce faisant de l'art. 36 al. 1 lit. b LI.

Dès lors, pour inclure les frais en lien avec la protection de la biodiversité dans l'exception de l'art. 9 al. 3 lit. a LHID respectivement de l'art. 36 al. 1 lit. b LI (sans modification similaire de la LIFD puisque pas demandé par le postulat) deux solutions sont possibles :

- Le DFF étend sa liste à ces aménagements et le champ d'application de l'art. 9 al. 3 LHID s'étend alors au frais de protection de la biodiversité, soit,
- On introduit, dans la LHID voire dans la LIFD, pour une raison de praticabilité de la mise en œuvre, une nouvelle base légale expresse qui permet la déduction des dépenses d'investissement faites par des personnes privées détenant des immeubles dans leur fortune privée lorsque ces dernières sont en faveur de la préservation de la biodiversité. Il s'agit alors d'introduire dans le droit fiscal une mesure d'incitation à but extra-fiscal. La multiplication de ce genre d'outil n'est, d'une manière générale, pas souhaitable. Chacune de ces mesures crée une inégalité de traitement allant à l'encontre du principe même de l'imposition selon sa capacité contributive qui régit le droit fiscal. Le travail incitatif afin de favoriser la biodiversité ne doit pas, en premier lieu, se faire par le biais de la fiscalité mais par

³ Ce principe a été rappelé dans le cadre de l'EMPD Budget 2019 lors de l'introduction de la déduction des frais de démolition et report des déductions sur les 2 périodes fiscales suivantes à l'art 36 al. 1bis LI.

l'éducation, les conseils pratiques et d'éventuelles subventions. Nous notons à cet égard que les mesures individuelles les plus efficaces ne sont pas les plus dispendieuses (<https://www.lausanne.ch/vie-pratique/nature/la-nature-et-vous/bonnes-pratiques-conseils-nature/amenager-entretenir-son-jardin/petits-refuges-pour-la-faune.html>). Par ailleurs, il serait fort dommageable que, par exemple, une piscine individuelle, qui écologiquement est avant tout un aménagement d'agrément, soit fiscalement avantagée parce qu'elle est naturelle et pourrait être assimilée à un étang en raison de son mode de filtration et d'épuration.

En conclusion, pour mettre en œuvre la demande du postulat, il nous faudrait, d'une part, opérer une modification de la détermination de la valeur locative au niveau du cantonal représente un défi contenu des incertitudes qu'elle comporte eu égard à la réforme, en cours, au niveau fédérale en la matière, sans garantie qu'au final l'ensemble des frais d'entretien des aménagements extérieurs en faveur de la biodiversité soit déductible et, d'autre part, d'obtenir une modification de la LHID afin d'y introduire une incitation à but extra-fiscal en faveur de la biodiversité cette mesure étant, contrairement au règlement sur la valeur locative, de compétence purement fédéral. A ce titre, nous relevons que bien que l'urgence en matière de biodiversité ait été identifiée par la Confédération, cette dernière n'a, pour l'heure, pas émis le souhait d'introduire des mesures fiscales pour y remédier.

Personne physique qui détient l'immeuble dans sa fortune commerciale et personne morale :

Pour les immeubles commerciaux, le critère de justification selon l'usage commercial ou professionnel est déterminant pour la possibilité de déduire des frais d'entretien. En effet, seuls des frais justifiés par l'usage commercial pourront être comptabilisés et cette comptabilisation est déterminante pour le traitement fiscal en application du principe de détermination.

Dès lors, pour que les dépenses engagées en faveur de la protection de la biodiversité soient toujours déductibles, il faut une base légale expresse dans la LHID qui permette l'introduction d'une incitation à but extra-fiscal.

Conclusion

Ainsi, pour que les frais engagés en faveur de la protection de la biodiversité soient fiscalement déductibles, il convient d'introduire dans le droit fiscal fédéral une incitation à but extra-fiscal dans ce sens par le biais d'une disposition légale expresse qui aura fait l'objet d'un examen constitutionnel pour s'assurer de sa conformité. L'implémentation d'une telle base légale étant de compétence fédérale, le Canton de Vaud n'est donc pas en mesure de répondre favorablement à la demande du postulat. Dans le cas où cette incitation devait être implémentée dans le droit fiscal harmonisé, le coût de cette dernière sera extrêmement variable car il dépendra avant tout du champ des dépenses en faveur de la biodiversité qui seront admises par le droit fédéral.

Enfin, à toutes fins utiles, nous rappelons qu'une telle mesure rendra la dépense en faveur de la biodiversité déductible uniquement l'année de son installation. Par ailleurs, s'il y a une réforme de la valeur locative concomitante afin de prendre en compte les extérieurs dans le calcul de cette dernière pour voir les frais d'entretien des aménagements en faveur de la biodiversité être potentiellement déductibles, alors cette revalorisation de la valeur locative le sera pour l'ensemble des périodes fiscales suivantes avec les conséquences inhérentes.