



LA FISCALITE LOCALE DANS LA PERSPECTIVE DU ZAN

mardi 25 octobre 2022

Le Conseil des prélèvements obligatoires, une institution associée à la Cour des comptes

Le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) est « chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires » (loi du 20 avril 2005 créant le CPO, codifiée aux articles L.351-1 et suivants du code des juridictions financières).

Placé auprès de la Cour des comptes et présidé par le Premier Président de la Cour des comptes, le collège du CPO comporte seize membres, huit magistrats et hauts fonctionnaires et huit personnalités qualifiées choisies, à raison de leur expérience professionnelle, par les Présidents de l'Assemblée nationale, du Sénat et du Conseil économique, social et environnemental, ainsi que par les ministres chargés de l'économie et des finances, des affaires sociales et de l'intérieur.

Situé, comme la Cour des comptes, à équidistance du Gouvernement et du Parlement, le CPO est un organisme pluridisciplinaire et prospectif qui contribue à l'élaboration de la doctrine et de l'expertise fiscale, grâce à l'indépendance de ses membres et à la qualité de ses travaux.

Le CPO peut être chargé, à la demande du Premier ministre ou des commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances ou des commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des affaires sociales, de réaliser des études relatives à toute question relevant de sa compétence.

Les nouvelles compétences du CPO

La loi du 6 décembre 2021 portant diverses dispositions relatives au Haut Conseil des finances publiques et à l'information du Parlement sur les finances publiques a élargi les prérogatives du CPO. Ainsi, il peut désormais être saisi pour avis a priori sur « les incidences économiques, sociales, financière et budgétaires » de projets de modifications législatives ou réglementaires en matière d'impôts ou de cotisations sociales. Cette compétence originale est de nature à renforcer son rôle dans le débat sur la politique fiscale.

L'organisation des travaux du Conseil des prélèvements obligatoires

*Le CPO est **indépendant**. À cette fin, les membres du Conseil jouissent d'un mandat de trois ans, renouvelable une fois. Ils « ne peuvent solliciter*

ou recevoir aucune instruction du Gouvernement ou de toute autre personne publique ou privée » (article L.351-11 du CJF). Le secret professionnel s'impose à eux (article L.351-11 du CJF).

Le CPO est **pluridisciplinaire** dans sa composition et **collégial** dans son mode de délibération. Il entend en audition des représentants de la société civile et du monde économique.

Afin d'assurer l'information du CPO, le directeur général du Trésor et de la politique économique, le directeur de la législation fiscale, le directeur du budget, le directeur général des collectivités locales et le directeur de la sécurité sociale assistent, à la demande de son président, à ses réunions et s'y expriment, sans voix délibérative, ou s'y font représenter.

La loi du 6 décembre 2021 comporte diverses dispositions modifiant l'organisation du CPO : ainsi le mandat de ses membres est porté à trois ans renouvelables ; par ailleurs, le rôle de vice-président, attribué à un président de chambre en activité ou honoraire de la Cour des comptes, est précisé et renforcé ; enfin, quatre personnalités qualifiées peuvent également être désignées pour un an par le président du CPO pour éclairer les délibérations – tandis que peuvent s'y faire représenter de nouvelles administrations (DGFIP, DGE, ACOSS).

L'élaboration des rapports du Conseil des prélèvements obligatoires

Le CPO fait appel à des rapporteurs habilités, comme ses membres, à se faire communiquer tous documents, de quelque nature que ce soit. Pour l'exercice de leurs missions, les membres du CPO comme les rapporteurs ont libre accès aux services, établissements, institutions et organismes entrant dans leur champ de compétences. Ceux-ci sont tenus de leur prêter leur concours, de leur fournir toutes justifications et tous renseignements utiles à l'accomplissement de leurs missions.

Les agents de ces services, établissements, institutions et organismes sont déliés du secret professionnel à l'égard du CPO, à l'occasion des études qu'il réalise.

Chaque étude ou enquête est réalisée par un ou deux rapporteurs généraux, qui s'appuient sur les travaux de rapporteurs particuliers choisis en fonction de leur expertise.

Le rapport général comme les rapports particuliers, sont rendus publics et sont consultables sur le site internet www.ccomptes.fr/CPO. Seul le rapport général engage le CPO.

Les rapports du Conseil des prélèvements obligatoires

<i>Février 2022</i>	<i>Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire</i>
<i>Septembre 2020</i>	<i>Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée</i>
<i>Septembre 2019</i>	<i>La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique</i>
<i>Janvier 2018</i>	<i>Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages</i>
<i>Janvier 2017</i>	<i>Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte</i>
<i>Décembre 2015</i>	<i>La taxe sur la valeur ajoutée</i>
<i>Février 2015</i>	<i>Impôt sur le revenu, CSG, quelles réformes?</i>
<i>Mai 2014</i>	<i>Fiscalité locale et entreprises</i>
<i>Juillet 2013</i>	<i>La fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes</i>
<i>Janvier 2013</i>	<i>Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier</i>
<i>Février 2012</i>	<i>Prélèvements à la source et impôt sur le revenu</i>
<i>Novembre 2011</i>	<i>L'activité du Conseil des prélèvements obligatoires pour les années 2006 à 2011</i>
<i>Mai 2011</i>	<i>Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs</i>
<i>Octobre 2010</i>	<i>Entreprises et "niches" fiscales et sociales – Des dispositifs dérogatoires nombreux</i>
<i>Mai 2010</i>	<i>La fiscalité locale</i>
<i>Octobre 2009</i>	<i>Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée</i>
<i>Mars 2009</i>	<i>Le patrimoine des ménages</i>

<i>Novembre 2008</i>	<i>La répartition des prélèvements obligatoires entre générations et la question de l'équité intergénérationnelle</i>
<i>Mars 2008</i>	<i>Sens et limites de la comparaison des prélèvements obligatoires entre pays développés</i>
<i>Mars 2008</i>	<i>Les prélèvements obligatoires des indépendants</i>
<i>Mars 2007</i>	<i>La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle</i>

Les notes du Conseil des prélèvements obligatoires

<i>Février 2022</i>	<i>Note n°3 Baromètre des prélèvements obligatoires en France – Première édition 2021</i>
<i>Juillet 2021</i>	<i>Note n°2 Les enjeux pour la France des négociations à l'OCDE sur la taxation des bénéficiaires des multinationales</i>
<i>Juillet 2021</i>	<i>Note n°1 Quel taux pour l'impôt sur les sociétés en France ?</i>

Le Conseil des prélèvements obligatoires est présidé par M. Pierre MOSCOVICI, Premier président de la Cour des comptes.

Il comprend :

M. Patrick LEFAS, président de chambre honoraire à la Cour des comptes, vice-président

En sont membres :

- *Dominique BAERT, maire de Wattrelos et conseiller maître en service extraordinaire à la Cour des comptes*
- *Alain CHRÉTIEN, maire de Vesoul et président d'agglomération*
- *Samy BENOUDIZ, maire d'Aigremont et dirigeant de sociétés*
- *Pierre COLLIN, conseiller d'État*
- *Patrick WYON, conseiller à la Cour de cassation*
- *Mathilde LIGNOT-LELOUP, conseillère maître à la Cour des comptes*
- *Selma MAHFOUZ, inspectrice générale des finances*
- *Cécilia BERTHAUD, inspectrice générale des finances*
- *Pierre-Louis BRAS, inspecteur général des affaires sociales*
- *Alain BAYET, inspecteur général de l'institut national de la statistique et des études économiques*
- *Pierre BOYER, professeur d'économie à l'École Polytechnique*
- *Frédéric DOUET, professeur de droit à l'université Rouen – Normandie*
- *Lise PATUREAU, professeure d'économie à l'université Paris Dauphine*
- *Rémi PELLET, professeur de droit à l'université de Paris et de Sciences Po Paris*
- *Nathalie MOGNETTI, directrice fiscale de TotalEnergies*
- *Jacques CREYSSEL, délégué national de la fédération des entreprises du commerce et de la distribution*
- *Mme Elisabeth ASHWORTH, avocate associée, CMS Francis Lefebvre Avocats, nommée par le Premier président pour un*

an comme personnalité qualifiée en raison de ses compétences sur la TVA, en application du 2^{ème} alinéa de l'article L. 331-8 du code des juridictions financières, a participé à la délibération du présent rapport.

Le secrétariat du Conseil est assuré par M. Christophe STRASSEL, conseiller maître à la Cour des comptes, secrétaire général du Conseil des prélèvements obligatoires.

Les travaux de secrétariat du conseil sont réalisés par Mme Marie DIAWARA CAMARA, chargée de mission.

Le rapport, présenté par Mme Claire FALZONE, conseillère référendaire en service extraordinaire, cheffe d'équipe, et par Mme Pauline HODILLE, conseillère référendaire et M. David CARMIER, conseiller référendaire, a été délibéré et arrêté au cours de la séance du 21 octobre 2022.

SOMMAIRE

SYNTHÈSE	14
INTRODUCTION	16
I - La fiscalité locale n'est pas responsable à titre principal de l'artificialisation, et peut devenir un outil plus efficace au service de l'objectif ZAN	23
A - Les constats de l'artificialisation et les travaux sur les instruments économiques à même d'encadrer cette évolution	24
1 - Une tendance en voie d'inflexion	24
2 - Des initiatives nationales non encore coordonnées.....	28
3 - Des travaux antérieurs touchant à la fiscalité.....	29
B - La fiscalité locale, une variable <i>a priori</i> marginale dans les décisions qui entraînent l'artificialisation des sols	30
1 - Le point de vue des agents économiques.....	31
2 - Le point de vue des exécutifs locaux	32
C - Des dispositifs fiscaux ciblés peuvent favoriser la mise en œuvre du ZAN.....	34
1 - Limiter la vacance et réguler les résidences secondaires pour répondre à la demande croissante de logements	35
2 - Inciter à la densification urbaine pour loger un nombre plus grand d'habitants et libérer de l'espace pour le développement économique et commercial	38
3 - Accompagner les opérations de recyclage urbain	39
4 - Une boîte à outils optionnelle évaluée périodiquement	40
D - Les exonérations et abattements appliqués à la fiscalité locale devraient être réservés aux opérations non artificialisantes.....	42
1 - De premières mesures d'ajustement limitées à l'occasion du PLF 2023 ..	42
2 - Le besoin d'une révision plus systémique des dispositifs d'abattement, d'assiette et d'exonérations de la fiscalité locale	44
II - Un changement de paradigme pour la fiscalité locale du fait du ZAN	46
A - Les rentes engendrées par un foncier plus rare devront être mutualisées	46
B - Le ZAN peut générer une redistribution de la dynamique des recettes foncières qu'il faudra accompagner	48
1 - Des effets de la réforme encore difficiles à simuler en matière de fiscalité locale.....	49
2 - Des effets vraisemblablement contrastés entre les collectivités.....	51

C - Le ZAN est une composante nouvelle d'un système de financement des collectivités à bout de souffle.....	55
1 - Les différentes options pour une réforme en profondeur des collectivités peuvent s'articuler avec l'objectif ZAN	55
2 - Les effets du ZAN doivent <i>a minima</i> être intégrés dans la mise en œuvre de la refonte des valeurs locatives cadastrales	57
III - Des travaux complémentaires sont nécessaires avant de donner un rôle plus important à la fiscalité locale dans la mise en œuvre du ZAN.....	60
A - Le ZAN : une réforme dont il est encore difficile d'apprécier l'impact pour les différents acteurs économiques.....	60
1 - Un chiffrage des impacts financiers liés au ZAN qui reste à réaliser	60
2 - Une réflexion sur une « taxe ZAN » encore très prématurée.....	63
B - Faire de la fiscalité locale le vecteur d'incitations en faveur du ZAN64	
1 - La taxe d'aménagement présente des caractéristiques adaptées à la mise en œuvre d'incitations favorables à l'objectif ZAN.....	64
2 - L'extension à d'autres impôts locaux d'une logique d'incitations favorables au ZAN doit s'articuler avec la nécessité de préserver les ressources fiscales des collectivités	66
CONCLUSION	68

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E



Monsieur Pierre MOSCOVICI
Président du Conseil des prélèvements
obligatoires
13 rue Cambon
75100 PARIS CEDEX 01

CLAUDE RAYNAL

Paris, le 8 juin 2022

Ref. : CF_2022_PDT_0134

PRÉSIDENT DE LA
COMMISSION DES
FINANCES

Monsieur le Président, *Cher Pierre,*

J'ai l'honneur de vous demander, au nom de la commission des finances, la réalisation par le Conseil des prélèvements obligatoires, en application de l'article L. 331-3 du code des juridictions financières, d'une étude relative à la prise en compte, par la fiscalité locale, de l'objectif de zéro artificialisation nette (ZAN).

Cette étude pourrait être remise dans la première quinzaine du mois d'octobre 2022. Elle permettrait de compléter les travaux de contrôle menés par le rapporteur spécial chargé des politiques du logement, de l'urbanisme et de la ville, M. Jean-Baptiste Blanc, sur les outils financiers pour soutenir l'atteinte de l'objectif de zéro artificialisation nette.

Le champ, les modalités et la date de remise de cette étude pourront être précisés dans le cadre d'échanges entre le rapporteur spécial et le rapporteur général Jean-François Husson d'une part et le Conseil des prélèvements obligatoires d'autre part.

En vous remerciant par avance, je vous prie de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de mes meilleures salutations.

Amicalement,
Claude RAYNAL



Le Premier président

Le 25 juillet 2022

Monsieur le Président, *Claude*

Par lettre du 7 juin 2022, vous m'avez saisi du souhait de la commission des finances du Sénat de confier au Conseil des prélèvements obligatoires, en application de l'article L.331-3 du code des juridictions financières, la réalisation d'une étude relative à la prise en compte, par notre système fiscal, de l'objectif de zéro artificialisation nette des sols (ZAN).

A l'occasion d'un échange avec le rapporteur général, M. Jean-François Husson, et le rapporteur spécial chargé des politiques du logement, de l'urbanisme et de la ville, M. Jean-Baptiste Blanc, il a été précisé que l'attente de la commission portait uniquement sur la fiscalité locale, et que le calendrier de remise de l'étude devait être compatible avec la possibilité pour la Commission de présenter des amendements lors de la discussion relative au projet de loi de finances pour 2023.

Le CPO est en mesure d'effectuer cette étude. Elle sera conduite par Mme Claire Falzone-Allard, conseillère référendaire en service extraordinaire et Mme Pauline Hodille, conseillère référendaire.

Cette enquête intervient dans un contexte où la France a pris, à l'occasion de la loi n°2021-1104 dite « Climat et résilience », un engagement ferme de porter à zéro, d'ici 2050, le taux d'artificialisation nette des sols. Une étape intermédiaire est prévue en 2031, date à laquelle le rythme d'artificialisation des sols doit avoir été divisé par deux par rapport à 2021. Ces objectifs sont ambitieux, alors que chaque année ce sont plus de 20 000 hectares de terres supplémentaires qui sont artificialisés. La loi n'a pas prévu de dispositifs financiers, qu'ils relèvent du champ économique, fiscal ou budgétaire, pour accompagner cette trajectoire ambitieuse, laissant le soin aux lois financières de prévoir de tels dispositifs, le cas échéant.

Monsieur Claude RAYNAL
Président de la commission des finances
Sénat
15, rue de Vaugirard
75006 Paris

Naturellement, plusieurs types d'outils financiers seront nécessaires pour accompagner la transition vers le zéro artificialisation nette, et le rapporteur, M. Blanc, les a recensés dans son rapport d'information consacré précisément à ce sujet et publié le 29 juin 2022. Vous avez souhaité que le CPO vous apporte un éclairage particulier sur la fiscalité locale, et je partage pleinement votre questionnement, tant il apparaît indispensable, à travers la fiscalité locale, d'envoyer des signaux-prix clairs et cohérents à l'ensemble des acteurs économiques dont les décisions contribuent à l'artificialisation des sols.

Il conviendra dans un premier temps d'examiner les dispositifs fiscaux existants dont les finalités, ou tout simplement les modalités de calcul, ne sont aujourd'hui pas cohérentes, voire sont antagonistes, avec l'objectif de ZAN. A titre d'exemple, les exonérations et abattements appliqués à la taxe d'aménagement, à la taxe sur les surfaces commerciales ou encore à la taxe foncière sur le bâti ne permettent pas de répercuter les coûts environnementaux associés à la construction de certains bâtiments. La taxe d'aménagement elle-même a été instaurée pour financer la construction d'infrastructures additionnelles, et non pour refléter, voire réinternaliser, des externalités environnementales négatives, telles que l'artificialisation des sols. De manière générale, la fiscalité locale dans son ensemble, largement assise sur le patrimoine foncier, ne peut être spontanément en cohérence avec un objectif politique aussi récent que le ZAN, et c'est à cette remise à plat qu'il convient de procéder.

Par ailleurs, plusieurs dispositifs ont été créés au fil des années pour lutter contre certains des facteurs qui contribuent à une artificialisation toujours plus importante des sols. Les logements vacants, la sous-densité des bâtiments nouvellement construits, les friches commerciales constituent autant d'occupations sous-optimales de l'espace auxquelles il importe de remédier pour éviter de devoir consommer davantage d'espaces actuellement dédiés à l'agriculture, à la forêt ou laissés libres de tout usage. Ces dispositifs n'ont pas toujours atteint les objectifs recherchés, à l'image du versement sous-densité qui a été supprimé dans la loi de finances pour 2021. Il conviendra de comprendre si ces dispositifs peuvent être revus pour contribuer activement à l'objectif de zéro artificialisation nette des sols.

Cette étude prendra en compte deux enjeux transversaux qu'il me paraît utile de souligner :

- en premier lieu, le taux global de prélèvements obligatoires ne saurait être augmenté, ce qui imposera de procéder à des redéploiements ;

- en second lieu, l'objectif de ZAN s'accompagnera d'effets redistributifs entre collectivités, qui doivent être identifiés et, le cas échéant, accompagnés, mais qui ne peuvent se traduire par des moins-values de recettes pour les collectivités locales.

Conformément aux attentes de la commission des finances, la Cour n'étudiera pas dans le détail l'ensemble des outils économiques disponibles pour accompagner la mise en œuvre du ZAN, et notamment la mise en place d'un éventuel marché de droits à artificialiser, ou encore les dispositifs fiscaux nationaux, par exemple en soutien à la construction de logements neufs (Pinel, prêts à taux zéro) dont les effets peuvent être antagonistes avec l'objectif de ZAN.

Un point d'étape avec le rapporteur général, M. Husson, et le rapporteur spécial, M. Blanc, sera organisé début septembre.

Le CPO sera en mesure de vous remettre son rapport dans le courant du mois d'octobre 2022.

Je vous prie de croire, Monsieur le Président, en l'assurance de ma haute considération.

A. L.

Pierre Moscovici

Pierre MOSCOVICI

SYNTHÈSE

Recommandation n°1 : *Supprimer le critère du nombre d'habitants (50 000 habitants,) tout en conservant le critère de tension sur le marché immobilier, pour la taxe sur les logements vacants et la majoration de taxe d'habitation sur les résidences secondaires.*

Recommandation n°2 : *Fusionner les deux taxes sur les logements vacants en une taxe unique et la transformer en impôt local.*

Recommandation n°3 : *Inscrire à l'ordre du jour des assemblées municipales et communautaires, dans le cadre du rapport triennal sur l'artificialisation des sols, un débat portant sur le recours aux instruments fiscaux concourant à l'objectif ZAN.*

Recommandation n°4 : *Réserver les exonérations de taxes locales aux opérations sur zones déjà artificialisées, en particulier les opérations de recyclage urbain.*

Recommandation n°5 : *Augmenter le taux de la taxe locale sur les plus-values de cessions de terrains nus rendus constructibles et envisager la suppression de la clause « des 18 ans ».*

Recommandation n°6 : *Intégrer les effets du ZAN dans les mécanismes de solidarité horizontaux et verticaux à destination des collectivités.*

Recommandation n°7 : *Dans le cadre d'une refonte en profondeur du financement des collectivités, envisager l'affectation des droits de mutation à titre onéreux (DMTO) au bloc communal et étudier la*

pertinence de taux variables de DMTO en fonction du caractère artificialisant des opérations immobilières.

Recommandation n°8 : *Intégrer les conséquences de l'objectif ZAN dans les projections réalisées pour la réforme des valeurs locatives cadastrales et envisager des mesures de correction ou de compensation si les résultats vont dans un sens contraire à cet objectif.*

Recommandation n°9 : *Confier aux administrations compétentes le chiffrage de l'impact économique et financier lié à la mise en œuvre du ZAN (y compris les incidences fiscales pour les collectivités) et identifier les pistes de financement et de mutualisation envisageables.*

Recommandation n°10 : *Etudier l'extension de la couverture géographique des établissements publics fonciers à l'ensemble du territoire national et la taxe spéciale d'équipement affectée à leur financement.*

Recommandation n°11 : *Étudier la pertinence d'introduire un système de bonus-malus dans le calcul de la taxe d'aménagement pour favoriser les opérations de dépollution/réaménagement et taxer davantage les opérations artificialisantes.*

INTRODUCTION

Par lettre du 7 juin 2022, le président de la commission des finances du Sénat a demandé au Conseil des prélèvements obligatoires, en application de l'article L. 331-3 du code des juridictions financières, de réaliser une étude relative à la prise en compte, par notre système fiscal, de l'objectif de zéro artificialisation nette des sols (ZAN). Depuis plusieurs années, des objectifs de sobriété foncière ont été énoncés. Dès l'année 2000, la loi n°2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains, dite loi SRU, confiait aux collectivités territoriales le soin de veiller à « *une utilisation économe et équilibrée des espaces naturels, urbains, périurbains et ruraux, la maîtrise des besoins de déplacement et de la circulation automobile, la préservation de la qualité de l'air, de l'eau, du sol et du sous-sol, des écosystèmes, des espaces verts, des milieux, sites et paysages naturels ou urbains, la réduction des nuisances sonores, la sauvegarde des ensembles urbains remarquables et du patrimoine bâti, la prévention des risques naturels prévisibles, des risques technologiques, des pollutions et des nuisances de toute nature* »¹. Aucun objectif contraignant n'était néanmoins fixé dans la loi.

La loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové, dite loi ALUR, consacre un chapitre à la lutte contre l'étalement urbain et la consommation d'espaces naturels, agricoles et forestiers et impose d'analyser les capacités de densification au sein des documents d'urbanisme. De même, la loi n° 2014-1170 du 13 octobre 2014 d'avenir pour l'agriculture, l'alimentation et la forêt, dite loi LAAAF, impose aux schémas de cohérence territoriale (SCoT) de sectoriser les objectifs de consommation d'espace.

L'objectif de zéro artificialisation nette des sols est apparu pour la première fois dans le plan biodiversité² de 2018, sans avoir de portée

¹ Article 1 de la loi [SRU](#)

² Objectif 1.3 du plan [Biodiversité](#) : « Limiter la consommation d'espaces naturels, agricoles et forestiers pour atteindre l'objectif de zéro artificialisation nette »

contraignante ni que soit fixée une date butoir. Il était indiqué que les politiques d'urbanisme et d'aménagement commercial seraient revues afin d'enrayer l'augmentation des surfaces artificialisées (bâtiments, infrastructures de transports, parkings, terrains de sports...), de favoriser un urbanisme sobre en consommation d'espace et d'améliorer la mise en œuvre de la séquence « éviter – réduire – compenser ».

Lors de la convention citoyenne pour le climat, 13 propositions visaient directement à renforcer la lutte contre l'artificialisation des sols³. La loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets, dite Loi « Climat et Résilience », a directement repris, dans son article 191⁴, la première proposition de la convention climat liée à l'artificialisation des sols, en fixant désormais des objectifs contraignants et en les bornant dans le temps selon une démarche pluriannuelle organisée en deux étapes :

- de 2021 à 2031, le rythme d'artificialisation des espaces naturels agricoles et forestiers (ENAF) doit être divisé par deux par rapport au rythme de la consommation réelle de ces espaces observée sur les dix années précédentes ;
- d'ici 2050, la France doit atteindre l'objectif de zéro artificialisation nette des sols.

Cette loi définit l'artificialisation comme « *l'altération durable de tout ou partie des fonctions écologiques d'un sol, en particulier de ses fonctions biologiques, hydriques et climatiques, ainsi que de son potentiel agronomique par son occupation ou son usage* ». A l'inverse, la renaturation d'un sol ou sa désartificialisation consiste « *en des actions ou des opérations de restauration ou d'amélioration de la fonctionnalité d'un sol, ayant pour effet de transformer un sol artificialisé en un sol non artificialisé* ». L'artificialisation nette des sols est ainsi définie comme « *le*

³Rapport final de la convention citoyenne :

<https://www.lecese.fr/sites/default/files/pdf/Convention/ccc-rapport-final.pdf>

⁴« Afin d'atteindre l'objectif national d'absence de toute artificialisation nette des sols en 2050, le rythme de l'artificialisation des sols dans les dix années suivant la promulgation de la présente loi doit être tel que, sur cette période, la consommation totale d'espace observée à l'échelle nationale soit inférieure à la moitié de celle observée sur les dix années précédant cette date.

Ces objectifs sont appliqués de manière différenciée et territorialisée, dans les conditions fixées par la loi. »

<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000043956924>

solde de l'artificialisation et de la renaturation des sols constatées sur un périmètre et sur une période donnés ». Dans les documents de planification et d'urbanisme, qui doivent prévoir des objectifs de réduction de l'artificialisation des sols ou de son rythme, est considérée comme artificialisée « *une surface dont les sols sont soit imperméabilisés en raison du bâti ou d'un revêtement, soit stabilisés et compactés, soit constitués de matériaux composites* » et comme non artificialisée « *une surface soit naturelle, nue ou couverte d'eau, soit végétalisée, constituant un habitat naturel ou utilisée à usage de cultures* ».

La réflexion sur l'atteinte de l'objectif ZAN doit s'inscrire dans le cadre plus vaste de la transition écologique et solidaire dont elle n'est pas détachable. Elle doit également s'insérer dans le cadre d'une politique d'aménagement du territoire qui devra être co-conduite par l'Etat et les collectivités territoriales, tant on voit que les décisions en matière d'urbanisme et les choix des acteurs économiques doivent intégrer, c'est-à-dire mutualiser, les conséquences de la rupture des continuités écologiques, de l'altération des paysages, de l'accroissement des émissions de carbone liée à l'activité humaine.

La demande adressée au CPO par la Commission des finances du Sénat fait suite au rapport d'information sur les outils financiers en vue de l'atteinte de l'objectif de zéro artificialisation nette (ZAN) présenté au nom de la commission des finances par M. Jean-Baptiste Blanc, sénateur, le 29 juin 2022⁵. Ce rapport constatait que l'objectif zéro artificialisation nette n'avait pas encore trouvé son modèle économique, que les moyens actuels, en particulier les ressources des collectivités territoriales, ne permettaient pas de lutter contre l'artificialisation et qu'il était nécessaire de mettre en place un guichet unique susceptible de porter cette politique publique.

Lors des auditions réalisées par la mission du sénateur Blanc, plusieurs interlocuteurs avaient souligné la nécessité de mettre en cohérence la fiscalité locale avec l'objectif du ZAN, à la fois parce que beaucoup de ces interlocuteurs considéraient la fiscalité locale actuelle comme artificialisante et parce que le ZAN, en figeant en partie, à terme, les équilibres fonciers du pays, aurait des conséquences directes sur les recettes des collectivités territoriales et de leurs groupements. Le rapport

⁵ <https://www.senat.fr/notice-rapport/2021/r21-743-notice.html>

porte aussi la marque des réactions très vives ou des interrogations fortes sur le caractère désormais contraignant de l'objectif ZAN.

À cet égard, les circulaires qui se sont succédé ont traduit le souci d'accompagner les collectivités territoriales sans vraiment les rassurer. Ainsi l'instruction du 29 juillet 2019 donnait aux préfets la mission d'« *agir au nom de l'État pour faciliter aujourd'hui et pour demain des projets de développement des territoires équilibrés, sobres en consommation d'espace, qui veillent à un meilleur usage des terres et préviennent la crise sociale, en mobilisant les outils de la loi ELAN (projets partenariats d'aménagement, grandes opérations d'urbanisme, opérations de revitalisation des territoires)*. La circulaire du 30 août 2021 encourageait les préfets à mobiliser la dotation générale de décentralisation (DGD) pour accompagner les EPCI dans l'élaboration de plans locaux d'urbanisme intercommunaux. Enfin la circulaire datée du 7 janvier 2022 sur la mise en œuvre de la loi « Climat et Résilience » en matière de lutte contre l'artificialisation des sols invitait les préfets à accompagner les élus dans la territorialisation de l'objectif dont ils ont la responsabilité.

Le Conseil consultatif d'évaluation des normes (CCEN) a rendu un avis défavorable sur les projets de décrets d'application du ZAN⁶. L'Association des maires de France (AMF) a déposé un recours contre deux décrets d'application de la loi datés du 29 avril 2022⁷, et la sénatrice Sophie Primas a déposé le 5 août 2022 une proposition de loi⁸ visant à renforcer le dialogue territorial en faveur de la lutte contre l'artificialisation des sols, en repoussant « *d'un an le délai maximal à l'issue duquel les conférences des SCoT devront avoir transmis à la Région leurs propositions d'application territoriale du « ZAN », c'est-à-dire de prolonger la phase de concertation jusqu'au 22 octobre 2023* ».

C'est dans ce contexte qu'est intervenue la saisine du CPO.

A l'occasion d'un échange avec le rapporteur général du budget, M. Jean-François Husson, et le rapporteur spécial chargé des politiques du

⁶ Voir les délibérations du CNEN du 22 février 2022
<https://www.cnen.dgcl.interieur.gouv.fr/inlinedocs/9e266dabb03492004de2067a7bdf33b9/deliberations-cn-en-du-22-fevrier-2022.pdf>

⁷ L'un relatif « aux objectifs et aux règles générales en matière de gestion économe de l'espace et de lutte contre l'artificialisation des sols du SRADDET » et l'autre « à la nomenclature de l'artificialisation des sols »

⁸ <http://www.senat.fr/leg/pp121-863.html>

logement, de l'urbanisme et de la ville, M. Jean-Baptiste Blanc, il a été précisé que l'attente de la Commission portait uniquement sur la fiscalité locale, et que le calendrier de remise de l'étude devait être compatible avec la possibilité pour la Commission de présenter des amendements lors de la discussion relative au projet de loi de finances pour 2023.

Les impôts qui ont été retenus dans l'examen sont les taxes foncières (sur les propriétés bâties, sur les propriétés non bâties, la cotisation foncière des entreprises), la taxe d'aménagement, les droits de mutations à titre onéreux ainsi que plusieurs impôts ayant un lien direct avec la problématique de la lutte contre l'artificialisation des sols : la taxe d'habitation sur les logements vacants, sur les résidences secondaires), la taxe sur les friches commerciales, la taxe communale sur les terrains nus devenus constructibles et la taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

Tableau n° 1 : Evolution des recettes fiscales locales entrant dans le périmètre de l'étude (source : DGFIP, DGCL, OFGPL)

En millions d'euros	2018	2019	2020	2021
Taxes foncières sur les propriétés bâties	33 628	34 526	35 264	34 879
Taxes foncières sur les propriétés non bâties	1 067	1 092	1 106	1 116
Cotisation foncière des entreprises	7 954	8 006	8 265	6 853
Taxe d'aménagement	1 718	1 786	1 692	1 931
Droits de mutation à titre onéreux	14 825	16 286	15 917	19 762
Taxe d'habitation sur les logements vacants	71	75	84	82

En millions d'euros	2018	2019	2020	2021
Taxe d'habitation sur les résidences secondaires	-	-	776	820
Taxe sur les friches commerciales	13	13	13	13
Total taxes locales étudiées	59 276	61 784	63 117	65 456
Total impôts et taxes perçus par les collectivités territoriales	147 847	152 828	151 266	157 288
Total recettes des collectivités territoriales	240 730	248 383	243 810	256 150

Ce périmètre, qui représente un total de 65,4 Md€ en 2021, ne recouvre donc pas la totalité des impôts et taxes perçus par les collectivités territoriales, qui s'élèvent à 157 Md€ en 2021.

La TASCOT n'a pas été intégrée dans le périmètre du rapport, car elle a fait l'objet de propositions au terme du rapport d'information de MM. Belin et Babary pour la commission des affaires économiques du Sénat, déposé le 16 mars 2022. Si la commission des finances le souhaite, le CPO est prêt à prolonger cette réflexion dans des travaux ultérieurs.

Les taxes spéciales d'équipement, qui sont des taxes affectées aux établissements publics fonciers ont été intégrées dans le périmètre. La fiscalité nationale n'a pas été étudiée, sauf dans les cas où une taxe existe sur un périmètre proche d'une taxe locale (taxe sur les logements vacants et taxe sur les plus-values des terrains nus devenus constructibles).

L'objet du présent rapport est de répondre aux questions suivantes :

- la fiscalité locale peut-elle envoyer un signal-prix aux acteurs économiques pour faciliter l'atteinte de l'objectif ZAN, et si oui quelles modifications doivent y être apportées ?

- L'objectif du ZAN va-t-il modifier les recettes fiscales des collectivités territoriales et des groupements, et si oui, quels ajustements peuvent être envisagés ?

Par ailleurs, il traite principalement des effets directs du ZAN sur la fiscalité locale, et n'aborde pas les problématiques spécifiques à certains secteurs économiques comme le commerce ou l'agriculture.

I - La fiscalité locale n'est pas responsable à titre principal de l'artificialisation, et peut devenir un outil plus efficace au service de l'objectif ZAN

La fiscalité locale n'a pas été conçue dans un contexte de sobriété foncière. Elle est l'héritière de dispositions anciennes visant notamment à imposer le patrimoine foncier, établissant ainsi un lien entre les ressources fiscales des collectivités territoriales et la population qui bénéficie de services publics qu'elles produisent. La fiscalité locale a donc comme premier objectif une finalité de rendement pour garantir le financement des collectivités territoriales.

La question du rendement futur des impôts locaux dans le contexte du ZAN est donc au cœur des débats actuels : avec l'objectif ZAN, de nombreux élus se demandent si leur développement futur va se retrouver affecté par la réforme. Certains vont jusqu'à penser que la structure même de la fiscalité locale serait contradictoire avec l'objectif ZAN, car plus intéressante pour le foncier bâti que le foncier non bâti.

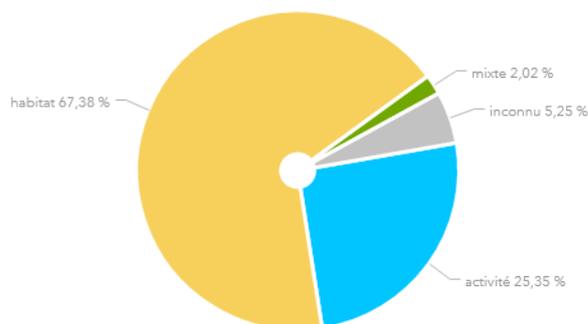
La réflexion à conduire sur la fiscalité locale doit prendre en compte les constats sur l'artificialisation et les travaux conduits sur les instruments économiques permettant de limiter cette artificialisation (A). Le modèle de développement de très nombreuses communes a encore récemment reposé sur l'artificialisation des sols, mais la fiscalité locale seule n'explique pas cette tendance, et son rôle apparaît même relativement marginal. La fiscalité locale n'est donc pas un obstacle au ZAN par son caractère « artificialisant » (B). Dans un environnement où le ZAN va raréfier le foncier constructible, il est même possible de l'utiliser pour permettre aux exécutifs locaux de favoriser la densification urbaine et de lutter contre les espaces sous utilisés (logements vacants, friches commerciales) (C).

A - Les constats de l'artificialisation et les travaux sur les instruments économiques à même d'encadrer cette évolution

1 - Une tendance en voie d'inflexion

A la date du vote de la loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets, dite Loi « Climat et Résilience », la France artificialisait en moyenne 24 000 hectares chaque année, en très grande majorité pour construire des logements nouveaux.

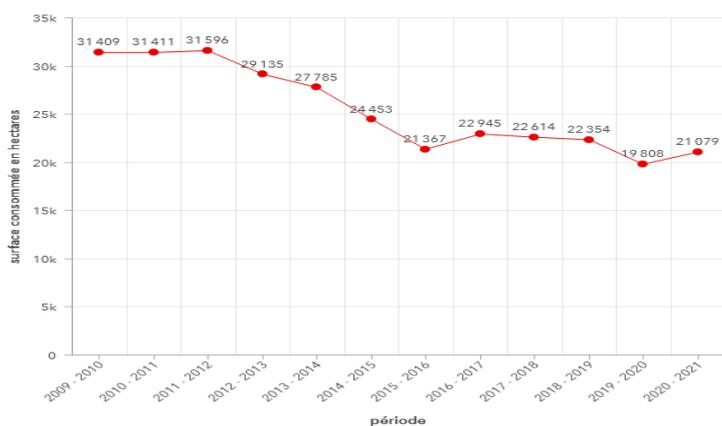
Graphique n° 1 : Répartition du flux de consommation d'espaces par destination entre 2009 et 2021



Source : Cerema, observatoire de l'artificialisation

Après une phase de ralentissement constatée entre 2011 et 2015, la consommation annuelle d'espaces naturels, agricoles et forestiers (ENAF) s'est stabilisée, comme tend à le montrer le graphique n°2 ci-dessous.

Graphique n° 2 : Consommation totale d'ENAF (en hectares) entre 2009 et 2021



Source : Cerema, observatoire de l'artificialisation

Les comparaisons européennes confirment que tant la part des surfaces artificialisées rapportée à la superficie totale (5,4 % en France vs 4,2 % dans la moyenne européenne) que celle des surfaces artificialisées par habitant en France (456m²/habitant versus 363 m²/habitant), sont supérieures à la moyenne européenne⁹, en dépit de disparités relativement fortes d'un Etat membre à l'autre.

L'explication de cette consommation importante d'ENAF pour construire de nouveaux logements et bâtiments est directement liée à l'équilibre économique de ces opérations, le coût d'une opération de construction sur foncier neuf étant très inférieur à celui d'une opération sur du foncier réhabilité ou à celui résultant de la densification du foncier déjà construit. Dans ce contexte, de nombreux déterminants sociaux (croissance démographique, phénomène de « décohabitation » des familles, poids de l'automobile dans la mobilité, progrès des technologies d'information et de

⁹ Source : [Enquête](#) Lucas, Eurostat, 2018. Il existe plusieurs méthodes pour calculer et suivre l'artificialisation des sols.

communication) se transforment en autant de facteurs d'artificialisation. La densité moyenne française (119 habitants / km²), relativement proche de la moyenne de l'Union européenne (UE 114 habitants / km²), peut laisser penser qu'il reste de nombreux terrains susceptibles d'être artificialisés. En réalité, il existe déjà des conflits d'usages pour les ENAF, d'autant plus que des terrains initialement agricoles, lorsqu'ils sont artificialisés, ont peu de chance de retourner à l'état naturel ou exploitable pour l'agriculture.

L'analyse des fichiers fonciers par le CEREMA¹⁰ fait ressortir un certain nombre de tendances fortes. Au niveau local, il apparaît que l'artificialisation est un phénomène très polarisé, guidé par deux forces majeures, à savoir la métropolisation d'une part et l'attraction du littoral de l'autre. On constate ainsi une forte artificialisation autour du littoral, notamment autour de l'Atlantique et de l'arc méditerranéen, et autour des agglomérations. À l'inverse, l'espace entre la Champagne-Ardenne et les Pyrénées a une dynamique d'artificialisation plus faible.

Au sein des aires urbaines, l'espace central reste très consommateur d'espaces, que ce soit la ville centre ou son aire urbaine. Cela est notamment dû au fait que ces espaces accueillent le plus de ménages et d'emplois. À l'inverse, les espaces périphériques ont une dynamique plus forte, mais accueillent moins de ménages et d'emplois. Ainsi, si l'on regarde par rapport à l'existant, la dynamique (en % d'augmentation) se fait principalement en 1^{ère} ou en 2^{ème} couronne d'une agglomération.

On constate aussi que l'efficacité de l'urbanisation diminue lorsque l'on s'éloigne du centre. On peut citer comme exemple le territoire nantais : la ville centre a artificialisé 11,7 ha à usage d'habitat sur la période 2009-2017 pour accueillir 11 138 ménages. Dans sa périphérie, la commune de Le Pellerin a accueilli 258 ménages pour 6,5 ha d'artificialisés à destination de l'habitat. Ainsi, si Nantes consomme plus d'espace dans l'absolu, on peut considérer que l'urbanisation y est plus efficace, car la surface artificialisée moyenne pour accueillir un nouveau ménage est faible.

Cette tendance devrait se prolonger dans les années qui viennent avec le maintien d'une pression immobilière forte, du fait de la démographie et des pratiques liées à la décohabitation, des difficultés que

¹⁰<https://artificialisation.developpement-durable.gouv.fr/determinants-artificialisation-2009-2017>

connaissent d'ores et déjà les jeunes ménages et les familles monoparentales pour accéder au logement et de la mise en place de la stratégie nationale bas carbone, qui nécessite une forte baisse des constructions neuves. Par ailleurs, les effets du dérèglement climatique pourraient rendre certaines zones plus difficiles à habiter, notamment sur le littoral. Enfin divers objectifs volontaristes vont contribuer à cette pression immobilière, qu'ils concernent l'agriculture (objectif de souveraineté alimentaire), l'énergie (objectif d'augmenter la part des énergies renouvelables, dont les bioénergies) ou encore la réindustrialisation (nécessité de développer des zones d'activité).

Le ralentissement de la croissance démographique telle qu'il ressort des dernières études de l'INSEE appelle cependant à nuancer ces prévisions¹¹. Le vieillissement de la population devrait être la principale source du besoin futur en logement, alors que la croissance démographique et la décohabitation liée à l'augmentation des séparations et à la mise en couple de plus en plus tardive auront un effet plus modéré. Les projections produites par l'Insee montrent aussi que les aires d'attraction des villes concentrent dans la plupart des régions l'essentiel des besoins futurs.

L'Etat a cherché à mobiliser les connaissances disponibles en vue de mieux cerner les déterminants économiques et sociaux de l'artificialisation des sols, ses impacts sur l'agriculture et l'environnement et les leviers susceptibles d'en limiter le développement et les effets négatifs. C'est l'objet des travaux confiés à l'INRA et à l'IFSTTAR qui ont débouché en décembre 2017 sur la publication d'un premier rapport consacré au « *Sols artificialisés et processus d'artificialisation des sols : déterminants, impacts et leviers d'action* », qui est riche d'enseignements¹².

Ces travaux révèlent la nécessité d'affiner les instruments de mesure de l'artificialisation. Selon la méthode utilisée, l'estimation de la surface artificialisée en France varie considérablement : 5,6 % selon CORINE Land Cover (télé-détection, 2012), 9,3 % selon Teruti-Lucas (enquête statistique, 2014). L'expertise réalisée par l'Inra et l'Ifsttar suggère qu'une méthodologie croisant télé-détection réalisée à grain plus fin avec des

¹¹ Insee Première n°1881, novembre 2021

¹² <https://www.inrae.fr/sites/default/files/pdf/artificialisation-des-sols-rapport-en-francais-1.pdf>

données cadastrales, topographiques et des enquêtes de terrain permettant de confirmer les usages pourrait améliorer ces mesures.

Le Conseil national de l'information statistique s'est saisi de cette question dans le cadre de la commission Territoires et a inscrit dans son programme de travail 2019-2023 le développement de l'information sur l'artificialisation des sols.

Derrière les chiffres, se cachent, selon le rapport INRA-IFSTTAR, deux phénomènes : l'imperméabilisation du sol (surfaces bâties, routes, parkings,...) et l'urbanisation (pouvant inclure des espaces végétalisés dans le tissu urbain). Or, un sol imperméabilisé est dégradé le plus souvent de manière non réversible, constate cette étude : la biodiversité souterraine et aérienne est affectée par la perte d'habitats naturels, la banalisation et la contamination des milieux et la fragmentation de l'espace. Toutefois, ces impacts peuvent être atténués par les mosaïques paysagères que constituent les jardins ou espaces verts, plantations d'arbres, façades ou toitures végétalisées. Quoi qu'il arrive, la biodiversité est modifiée : les espèces spécialistes (auxquelles appartient la biodiversité remarquable) disparaissent au profit d'espèces plus généralistes, voire invasives. Les impacts de l'artificialisation se manifestent également sur l'hydrologie (ruissellement), la création d'îlots de chaleur, la pollution de l'air, le bruit. Augmenter la qualité de vie en ville améliorerait l'attractivité des zones urbaines, pourrait limiter l'expansion des surfaces artificialisées en zones périurbaines et réduirait les impacts de l'artificialisation.

Le rapport conclut que la densification des villes pourrait être un levier pour limiter la périurbanisation résultant d'un étalement urbain diffus et discontinu, forte source d'artificialisation des sols. La réhabilitation des espaces vacants, des friches industrielles au sein des espaces déjà urbanisés serait un levier efficace de réponse à la demande de logements ou d'espaces productifs et porteur de services pour les quartiers alentour.

2 - Des initiatives nationales non encore coordonnées

La France n'est pas le seul pays à s'engager dans cette voie. L'Allemagne a inscrit, dès 2002, l'objectif de réduction de l'artificialisation des sols dans sa stratégie nationale de développement durable. Elle l'a décomposée en trois étapes : un objectif de 30 hectares artificialisés par jour d'ici 2020 (contre 120 ha / jour en 1998), un objectif intermédiaire de 20 ha en 2030, enfin un objectif final de 0 ha en 2050. En

Belgique, la Flandre, puis la Wallonie, ont voté l'interdiction, d'ici respectivement 2040 et 2050, de construire sur des terres non artificialisées, afin de mettre fin à la multiplication des surfaces artificialisées sur tout le territoire. Aux Pays-Bas, confrontés à des enjeux spatiaux très différents, le gouvernement a fixé des objectifs ambitieux visant à accroître la surface consacrée aux espaces naturels : le « *réseau écologique national* » a pour objectif la création d'au moins 80 000 ha de zones naturelles entre 2017 et 2027, grâce notamment à la création de nouvelles zones gagnées sur l'eau, ou encore grâce à la requalification de terres agricoles et urbanisées en zones naturelles.

Au niveau européen, la Commission européenne a présenté, le 18 novembre 2021, une stratégie en faveur des sols, avec l'objectif que les sols européens soient restaurés, résilients et protégés d'ici à 2050, que la déforestation et la dégradation des forêts imputables à l'Union soient enrayerées, que les terres non exploitées puissent redevenir des terres cultivées ou être renaturalisées, que les agriculteurs soient rémunérés pour le stockage du carbone et la fourniture de services écosystémiques. Elle entend à cette fin proposer une nouvelle initiative législative sur la santé des sols qui s'attachera à atténuer les incidences transfrontières de la dégradation des sols et fixera des mesures pour l'ensemble de l'Union européenne, en s'appuyant sur le principe de durabilité et en édictant de nouvelles règles. Elle a annoncé enfin travailler à une réglementation spéciale d'ici le début de l'année 2023.

3 - Des travaux antérieurs touchant à la fiscalité

Le Comité pour la fiscalité écologique devenu le Comité pour l'économie verte (CEV)¹³ s'était déjà penché sur l'artificialisation des sols et avaient émis des avis en 2013 et 2015. Les recommandations se structuraient autour de trois axes : 1/ Comment donner à la taxe d'aménagement un rôle central pour favoriser la construction sur des surfaces préalablement artificialisées ? 2/ Comment densifier les

¹³ Le comité pour l'économie verte réunit les autorités et parties prenantes concernées par les enjeux de la fiscalité de l'énergie, de l'économie circulaire, de l'eau et de la biodiversité, ainsi que de l'ensemble des outils économiques permettant, en complément des leviers budgétaires et réglementaires traditionnels, de favoriser la transition énergétique. Il est présidé par Dominique Bureau. Sa réunion d'installation s'est tenue le 9 février 2015.

constructions et pénaliser la rétention foncière en zones urbanisées ?
3/ Quelle opportunité d'instaurer une taxe sur les bureaux vacants, à l'image de celle existante pour les logements ?

Par ailleurs, dans ce même esprit d'élargir la panoplie d'instruments pour gérer efficacement ce type d'enjeux, le Comité avait émis des avis transversaux sur le développement des paiements pour services environnementaux et la mise en œuvre de la compensation écologique, et examiné les outils pour maîtriser l'artificialisation dans certains espaces particulièrement riches et sensibles comme ceux du littoral.

A la suite de ces travaux un certain nombre de mesures ont été prises. Le coefficient d'occupation des sols a été supprimé. Une majoration de la taxe foncière sur les terrains à bâtir a été instaurée. La loi portant Evolution du logement, de l'aménagement et du numérique (ELAN) du 23 novembre 2018 a inscrit la lutte contre l'étalement urbain au titre des principes qui doivent présider à la conduite des politiques d'urbanisme des collectivités territoriales et a reconnu que les orientations de programmation et d'aménagement du plan local d'urbanisme peuvent favoriser la densification.

B - La fiscalité locale, une variable *a priori* marginale dans les décisions qui entraînent l'artificialisation des sols

Le CPO n'a pas identifié de travaux universitaires ou de recherche démontrant le lien entre les paramètres de la fiscalité locale et la dynamique d'artificialisation des sols, en se plaçant notamment du point de vue des exécutifs locaux. Des travaux prometteurs ont été conduits par Guillaume Sainteny sur le foncier non bâti ou la forêt¹⁴. Cet auteur préconise notamment de prendre en compte la surface artificialisée dans le calcul des impôts fonciers par l'application d'un taux croissant en fonction de la surface occupée¹⁵. On peut aussi mentionner les travaux de Sonia Guelton

¹⁴ https://cidce.org/wp-content/uploads/2021/07/2021_FRB_Note_Fiscalite_Foret.pdf

¹⁵ <https://www.annales.org/re/2018/re91/2018-07-10.pdf>

sur la taxe d'aménagement comme outil de captation de la valeur foncière et d'équité sociale¹⁶.

Les développements qui suivent ont donc été réalisés à partir d'échanges réalisés avec différents acteurs, notamment élus locaux. Un travail approfondi de recherche permettrait d'affiner cette première analyse.

1 - Le point de vue des agents économiques

Le rapport conjoint INRA-ISTTAR de décembre 2017 susmentionné consacre une partie entière aux travaux qui, se plaçant du point de vue du contribuable, cherchent à identifier si la pression fiscale exercée par la fiscalité foncière encourage ou décourage l'étalement urbain. Ces travaux montrent que les agents économiques tiennent compte dans une certaine mesure de la variable fiscale pour la localisation de leur projet, lorsque des écarts de taux existent, mais ne prouvent pas pour autant que la fiscalité locale joue un rôle déterminant dans la définition de leur projet immobilier.

Lors des échanges menés avec les représentants des entreprises du bâtiment, il a surtout été mis en avant que le véritable facteur de décision d'un ménage, d'un aménageur ou d'une entreprise pour décider de lancer un projet de construction sur une zone non artificialisée tient à la différence de prix entre le foncier vierge et le foncier déjà artificialisé devant être réhabilité. Le poids de la fiscalité locale appliquée à ce type d'opération est minoritaire, et il n'y a pas aujourd'hui de signal prix fort envoyé aux acteurs économiques via la fiscalité locale pour réduire cet écart de prix (en taxant davantage les opérations artificialisantes et en exonérant les opérations de réaménagement). A l'inverse, plusieurs dispositions fiscales viennent réduire la charge fiscale que supporte la construction de logements neufs (l'application de taux de DMTO réduit dans le neuf, l'abattement de taxe d'aménagement pour les 100 premiers m² d'une résidence principale). Elles sont appliquées indifféremment aux espaces artificialisés et non artificialisés.

¹⁶ [*L'impôt de développement en France comme outil de captation de la valeur foncière et d'équité sociale* | Lincoln Institute of Land Policy](#)

Concernant plus particulièrement le foncier non bâti, il apparaît que la taxe foncière pourrait inciter à l'artificialisation compte tenu des rendements négatifs obtenus après impôt par les propriétaires de terrains non bâtis. Cette situation aboutirait ainsi à un écart de rentabilité entre les terrains nus et les terrains constructibles, liés en partie au statut du fermage, qui incite les propriétaires à changer l'usage de leur terrain et à le céder à des fins de construction. Cette problématique relevant autant de la lutte contre l'artificialisation des sols que du modèle économique du monde agricole, toute modification de la règle fiscale, et notamment de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, implique une évaluation d'ensemble de ses effets.

Au total, il apparaît bien que la fiscalité locale joue un rôle marginal dans le choix des acteurs économiques et n'envoie pas particulièrement de signaux, ni en faveur de l'artificialisation, ni en faveur de la désartificialisation des sols.

2 - Le point de vue des exécutifs locaux

Du point de vue des exécutifs locaux, l'approche est différente mais aboutit à un constat similaire : la plupart des personnes entendues par le CPO confirment que ce n'est pas la fiscalité locale qui à elle seule explique les décisions du maire d'accorder des permis de construire et de développer les zones à urbaniser.

La dynamique de la fiscalité locale dépend, au premier chef, de la revalorisation des paramètres d'assiette et de taux. Elle résulte également de l'accueil, par la collectivité, de nouveaux contribuables, habitants et entreprises, qui génèrent de nouvelles recettes fiscales. En cela la fiscalité locale incite la collectivité, pour accroître ses recettes, à être attractive et à s'inscrire dans un projet de développement démographique et économique, le plus souvent sous forme d'étalement urbain, modèle de développement qui s'est accéléré depuis l'ère industrielle.

Chercher à comprendre si la fiscalité locale est « artificialisante » revient à vérifier si elle favoriserait l'étalement urbain ou découragerait la densification de l'existant, voire cumulerait ces biais. Il ne s'agit donc pas de savoir si une commune, lorsqu'elle vote un document d'urbanisme et détermine le volume et/ou l'emplacement des parcelles à urbaniser, est influencée par les recettes fiscales additionnelles que ces opérations sont susceptibles de lui rapporter. Tout projet procure des recettes nouvelles, qu'elles soient assises sur du foncier (TF, CFE) ou sur d'autres bases

(CVAE), au moment de la construction (fiscalité de flux, type TA) et sur la durée (fiscalité de stock, ou rendement type TASCOT). Un projet d'urbanisme entraîne mécaniquement des nouvelles recettes fiscales, mais d'autres paramètres entrent en ligne de compte (réglementation supérieure, attentes des habitants, nature des projets économiques, disponibilité des terrains) et participent de la décision finale d'une collectivité lorsqu'elle vote un document d'urbanisme.

La question du caractère artificialisant ou non de la fiscalité locale est donc plutôt de savoir si, pour accueillir de nouveaux habitants et de nouvelles activités économiques, la commune est incitée, via la fiscalité, à favoriser l'artificialisation d'une parcelle nouvelle plutôt que de réutiliser une parcelle existante. De ce point de vue, la réponse apparaît globalement négative : la taxe d'aménagement couvre les coûts d'infrastructure liés à l'aménagement de nouveaux espaces, et comme elle ne comporte aucun critère lié à l'artificialisation, le rendement coût/bénéfice est normalement plus avantageux pour des projets en recyclage/réhabilitation, pour lesquels une partie des coûts d'aménagement (voirie, eaux/assainissement) a déjà été financée. De même, s'agissant de la densification des villes, la TFNB étant très sensiblement inférieure à la TFPB, une commune a tout intérêt à encourager les mouvements dits de BIMBY (de l'acronyme anglais « build in my backyard », c'est-à-dire « construire dans mon jardin ») ou de division des parcelles existantes. Ce processus permet de densifier un espace déjà artificialisé.

Le seul biais fiscal clairement identifié est lié au maintien de la taxe d'habitation sur les seules résidences secondaires, qui a pu encourager certains maires à chercher à attirer ce type de résidence en délivrant l'autorisation d'urbaniser de nouvelles parcelles à la construction. C'est notamment ce qui s'est passé dans les communes du littoral.

En conclusion, ce n'est pas l'impôt qui contraint un maire à artificialiser, mais le modèle économique dans lequel le foncier vierge est moins coûteux à aménager que le foncier à réhabiliter ainsi que la préférence sociale en faveur du modèle pavillonnaire au détriment d'un habitat densifié et du modèle de l'habitat collectif. *A contrario*, la fiscalité locale comporte peu d'incitations en faveur de la désartificialisation et la question qui peut se poser est de savoir si l'instrument fiscal pourrait être davantage utilisé pour tendre vers l'objectif ZAN.

C - Des dispositifs fiscaux ciblés peuvent favoriser la mise en œuvre du ZAN

La loi « Climat et Résilience » prévoyait que le Gouvernement remette au Parlement dans un délai de six mois à compter de sa promulgation un rapport proposant les modifications réglementaires et fiscales en vue de favoriser la mise en œuvre du ZAN. Ce rapport n'a pas été publié à date, et le CPO dans son enquête s'est appuyé sur de nombreux échanges avec les élus pour identifier les outils fiscaux qui pourraient leur être utiles. La rédaction de ce rapport n'en est pas moins nécessaire et pourrait être utilement préparée par un groupe de travail associant les administrations concernés et les élus locaux afin d'identifier les leviers réglementaires et fiscaux qui manquent aux exécutifs locaux pour atteindre le ZAN¹⁷.

Les échanges conduits au cours de l'enquête du CPO ont permis d'identifier aux moins trois enjeux prioritaires auxquels sont confrontés les maires lorsqu'ils s'inscrivent dans une trajectoire ZAN :

- optimiser l'occupation du bâti existant en luttant contre les logements vacants (1) ;
- inciter à la densification urbaine, sans recourir à l'étalement urbain (2) ;
- reconvertir des friches commerciales afin de leur redonner une affectation (3).

¹⁷ « Dans un délai de six mois à compter de la promulgation de la présente loi, le Gouvernement remet au Parlement un rapport proposant les modifications nécessaires en matière de délivrance des autorisations d'urbanisme, à la fiscalité du logement et de la construction ainsi qu'au régime juridique de la fiscalité de l'urbanisme, des outils de maîtrise foncière et des outils d'aménagement à la disposition des collectivités territoriales pour leur permettre de concilier la mise en œuvre des objectifs tendant à l'absence d'artificialisation nette et les objectifs de maîtrise des coûts de la construction, de production de logements et de maîtrise publique du foncier. Ce rapport dresse également une analyse des dispositifs de compensation écologique, agricole et forestière existants, du dispositif de compensation prévu au 3° du V de l'article L. 752-6 du code de commerce et de l'opportunité de les faire évoluer ou de développer de nouveaux mécanismes de compensation de l'artificialisation contribuant à l'atteinte des objectifs prévus à l'article 191 de la présente loi. »

Pour l'ensemble de ces sujets, il s'est agi de vérifier si la fiscalité pouvait être mobilisée et s'il était nécessaire de faire mieux connaître les instruments fiscaux qui existent et d'encourager leur utilisation (4).

1 - Limiter la vacance et réguler les résidences secondaires pour répondre à la demande croissante de logements

Le commissariat général au développement durable (CGDD) estime que si 80% du stock de logements vacants étaient occupés (2,15 millions de logements vacants), l'économie en termes d'artificialisation équivaldrait à 50 000 ha¹⁸. Il apparaît donc important d'envoyer un signal-prix, grâce à la fiscalité locale, pour encourager la remise en vente des logements vacants essentiellement dans les secteurs où le marché de l'immobilier est en tension, et ainsi optimiser l'occupation du bâti existant. C'est d'autant plus souhaitable que la croissance attendue du nombre de ménages, la décohabitation et la rareté du foncier pèseront de plus en plus sur la demande.

Cela découle également de la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Lors de l'examen de la loi du 25 juillet 1998 relative à la lutte contre les exclusions qui a créé par son article 51 la taxe sur les logements vacants¹⁹, il a formulé plusieurs réserves d'interprétation. Il a considéré que la taxe ne pouvait s'appliquer aux logements dont la vacance était imputable à une cause étrangère à la volonté du bailleur, aux logements nécessitant des travaux importants et aux logements meublés affectés à l'habitation et, comme tels, assujettis à la taxe d'habitation. C'est pour cette raison qu'une proposition de loi relative à la *lutte* contre le *logement vacant* et à la *solidarité nationale* pour le *logement* a été déposée en septembre 2009. Elle visait à permettre aux maires d'engager une procédure de déclaration de logements en état de vacance anormalement

¹⁸ Théma « Objectif ZAN », CGDD, octobre 2018.

¹⁹ La taxe est destinée à s'appliquer dans les agglomérations de Paris, Lyon, Lille, Bordeaux, Toulouse, Montpellier, Nice et Cannes-Grasse-Antibes, aux logements vacants depuis au moins deux années consécutives, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. La loi prévoit cependant un certain nombre d'exceptions : le parc locatif social, les résidences secondaires, les locaux dont la mise en état d'habitation nécessiterait des travaux importants, les logements mis en location ou en vente au prix du marché et ne trouvant pas preneurs ainsi que ceux qui ont été occupés plus de 30 jours consécutifs au cours de l'une des deux années de référence.

longue lorsqu'un logement est vacant depuis cinq ou huit années consécutives. Cette proposition de loi n'a pas prospéré.

S'agissant des résidences secondaires, leur nombre a augmenté de 30 % en 30 ans. Il existe un lien avec l'artificialisation dans la mesure où des habitants recherchent des habitations à titre principal sur des espaces fortement recherchés par les occupants, ce qui a conduit à l'étalement urbain. Il n'est pas démontré que la fiscalité locale joue un rôle majeur pour réguler cette croissance. En revanche elle peut représenter une source de revenu pour les collectivités, leur permettant de construire davantage de logement à destination de résidence principale.

Il existe aujourd'hui deux taxes sur les logements vacants : la taxe sur les logements vacants (TLV) proprement dite dont le produit est versé à l'Agence nationale de l'habitat (Anah) et la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV) qui peut être instaurée par toutes les communes où la TLV n'est pas appliquée, ce qui élargit considérablement le risque d'imposition pour les contribuables²⁰. Depuis 2012, les établissements publics de coopération intercommunale peuvent également instituer la THLV, à condition que les territoires de leurs communes n'aient pas mis en place cette taxe. Les communes concernées, la durée de la vacance et les montants diffèrent, mais la définition du logement vacant et les cas d'exonération prévus sont identiques. Dans les communes dans lesquelles s'applique la taxe annuelle sur les logements vacants, le conseil municipal peut voter l'application d'une majoration de 5 % à 60 % de la part de la taxe d'habitation lui revenant au titre des logements meublés non affectés à l'habitation principale²¹. Cette modulation de 5 % à 60 % du taux de la majoration, issue de l'article 97 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, remplace le taux uniforme de 20 % fixé jusqu'alors.

Les villes situées en zone tendue peuvent également appliquer une taxe sur les logements vacants pour limiter la location saisonnière. Il leur

²⁰ Le taux de THLV correspond au taux communal de la taxe d'habitation, auquel s'ajoute éventuellement le taux de la taxe Gemapi (prévention des risques aquatiques et des inondations). Des frais de gestion peuvent être ajoutés.

²¹ Cf ; CGI , art. 1407 ter modifié.

est ainsi possible de décider d'augmenter jusqu'à 60 % la taxe d'habitation sur les résidences secondaires, comme le permet l'article 1407 du CGI²².

Le périmètre d'application de la taxe sur les logements vacants (TLV) et de la majoration de la taxe d'habitation sur les résidences secondaires est aujourd'hui limité aux communes situées dans des zones d'urbanisation de plus de 50 000 habitants qui présentent un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements²³. Ces outils fiscaux pourraient être étendus à l'ensemble des communes en gardant le critère de tension sur le marché immobilier²⁴, car le problème d'attrition des résidences principales du fait de la vacance de logements et des résidences secondaires se pose aussi dans les communes touristiques de taille moyenne, notamment littorales et de montagne, qui peuvent être d'une taille inférieure à 50 000 habitants. Il pourrait être aussi envisagé de fusionner la taxe sur les logements vacants dont le rendement est de 94 M€ en 2020 avec la taxe d'habitation sur les logements vacants et d'en affecter le rendement au bloc communal, en veillant à assurer le maintien des ressources de l'Anah.

Recommandation n°1 : Supprimer le critère du nombre d'habitants (50 000 habitants), tout en conservant le critère de tension sur le marché immobilier, pour la taxe sur les logements vacants et la majoration de taxe d'habitation sur les résidences secondaires.

Recommandation n°2: Fusionner les deux taxes sur les logements vacants en une taxe unique et la transformer en impôt local.

²² Nombreuses sont les communes qui ont majoré leur la taxe d'habitation sur les résidences secondaires de 20 ou 30 %, mais certaines ont la main plus lourde (majoration de 40 %, de 50 %, voire de 60 %).

²³ La suppression du critère de 50 000 habitants, qui élargirait le périmètre à l'ensemble des zones tendues, conduirait à inclure 600 à 700 communes supplémentaires, pour un surcroît de recettes de 11,1 M€ de TLV (chiffrages DHUP).

²⁴ Ce sujet est fortement relayé par les élus locaux.

2 - Inciter à la densification urbaine pour loger un nombre plus grand d'habitants et libérer de l'espace pour le développement économique et commercial

Le versement pour sous densité (VSD) a été instauré, par la loi de finances rectificatives pour 2010, à compter de 2012, en même temps que la taxe d'aménagement. Il vise à limiter l'étalement urbain en taxant les nouvelles constructions qui n'atteignent pas un seuil minimal de densité de bâti. Il s'applique aux autorisations d'urbanisme déposées à compter du 1^{er} mars 2012 et du 1^{er} janvier 2014 à Mayotte et concerne les zones urbaines et les zones à urbaniser des plans locaux d'urbanisme (PLU) et des plans d'occupation des sols (POS). Le VSD est destiné à permettre une utilisation plus économe de l'espace et à lutter contre l'étalement urbain. Il ne peut être supérieur à 25 % de la valeur du terrain. Ce dispositif permet aux communes et EPCI compétents en matière de PLU qui le souhaitent d'instaurer un seuil minimum de densité par secteur (SMD). Ce seuil minimum est fixé pour une durée d'au moins trois ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la délibération l'ayant institué. La loi supprime par ailleurs le plafond légal de densité (PLD), à partir du 1^{er} janvier 2015.

En 2014, l'Inspection générale des finances a recensé le versement pour sous-densité parmi les 192 taxes à faible rendement qu'elle avait examinées²⁵. À l'inverse, le Comité pour la fiscalité écologique suggérait de systématiser le dispositif pour les zones d'activité commerciale, logistique, d'entrepôts.

Cette taxe, instaurée par un faible nombre de collectivités et de faible rapport, a été supprimée par l'article 155 de la loi de finances pour 2021. Sa suppression a été justifiée par la complexité du dispositif mis en place (établissement du seuil de densité, sectorisation, nombreuses exceptions possibles, plafond), par son caractère facultatif qui avait d'ailleurs été demandé par les associations d'élus et par l'absence de

²⁵ Cf. Rapport IGF, *Taxes à faible rendement*, février 2014. La mission avait estimé en effet : « La taxe pour sous-densité peut difficilement atteindre l'objectif de politique publique fixé (lutter contre l'étalement urbain). Ses modalités de détermination sont particulièrement complexes. L'existence d'un rendement élevé à l'avenir n'est pas certaine. En outre, la prescription par la règle d'urbanisme est sans doute plus pertinente que l'incitation par la fiscalisation pour atteindre l'objectif de politique publique. Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il est préconisé la suppression de cette taxe. ».

publicité faite à ce mécanisme. Dix-huit collectivités seulement y avaient recours en 2019. Plusieurs interlocuteurs rencontrés au cours de l'enquête ont indiqué que cette taxe, créée en 2012, était arrivée trop tôt. Or, une étude réalisée en 2014 avait modélisé ses effets en Ile-de-France et avait conclu à sa potentielle efficacité sur la réduction de la surface urbanisée²⁶.

S'il semble difficile de faire un bilan du VSD au regard du nombre limité des villes qui l'ont mis en place, l'étude sur l'instauration d'un versement pour sous-densité simplifié, dont l'assiette serait assise sur l'ensemble des constructions avec des exceptions réduites au minimum et la fixation d'un seuil de densité à une échelle plus vaste que celle de la commune (celle de l'intercommunalité ou du SCoT par exemple), paraît pertinente. Ce levier fiscal s'inscrirait en complémentarité de la loi ALUR du 26 mars 2014 qui a supprimé la possibilité de fixer des coefficients d'occupation des sols (COS) ou des superficies minimales des terrains constructibles dans les PLU. Le législateur a en effet cherché à décourager le mitage du territoire, à inciter au contraire à la densification des constructions et à la limitation de l'artificialisation des sols. Alors qu'auparavant un PLU pouvait fixer un COS et limiter fortement l'emprise au sol d'une construction sur un terrain, désormais, il ne pourra plus opposer un tel critère à un permis de construire, et la densification pourra être plus importante.

3 - Accompagner les opérations de recyclage urbain

Le coût de construction sur la ville, incluant les opérations de dépollution et la réhabilitation du bâti, est plus onéreux que celui d'une construction sur un terrain nu. Les échanges avec les élus locaux ont fait ressortir que le financement de ces opérations passait davantage par des subventions budgétaires directes, distribuées notamment par l'ANRU et l'ANAH, ou plus récemment par le fonds « Recyclage des friches » créé en 2021 et désormais intégré dans le « fonds vert ». Ces outils sont

²⁶ Avner P., Vigié V. et Hallegatte S., « Le versement pour sous densité : analyse d'un outil de densification urbaine et premiers retours d'expérience », Point Climat n° 36, CDC Climat recherche, 2014. L'étude conclut que l'application du VSD en Ile de France se serait traduite par une baisse de 4,3% de la surface urbanisée –ainsi qu'une augmentation de 1,2% de la surface de plancher bâti et une baisse des distances moyennes parcourues en voiture de 1,3%.

plébiscités par l'ensemble des acteurs interrogés, notamment les maires des villes moyennes.

Ainsi, il apparaît qu'en matière d'opérations de recyclage urbain (dépollution, réhabilitation des friches, opérations de démolition-construction), l'outil budgétaire est beaucoup plus efficace que l'exonération fiscale pour parvenir à un équilibre économique satisfaisant.

4- Une boîte à outils optionnelle évaluée périodiquement

Les instruments de fiscalité locale en matière d'urbanisme et d'aménagement du territoire sont nombreux. Ils sont pour la plupart à la main des élus locaux, mais sont dans de nombreux cas peu mobilisés. Ainsi 227 communes ont appliqué une majoration de taxe d'habitation des résidences secondaires (THRS) en 2020, et seulement 33 au plafond maximal de 60 %. Par ailleurs, le versement sous densité n'a quasiment pas été appliqué par les collectivités alors que toutes disposaient de cet outil.

Ce constat peut s'expliquer par plusieurs facteurs : la complexité de la fiscalité, le déficit d'ingénierie, notamment des communes rurales, pour élaborer une politique fiscale cohérente avec le projet d'urbanisme, le dévoiement de la finalité de l'outil fiscal, tantôt appliquée comme fiscalité de rendement (THRS et TA majorée) pour financer les projets d'équipement, tantôt mise en sommeil à des fins d'attractivité et de concurrence fiscale avec les autres collectivités.

Pour autant, le CPO préconise de maintenir l'ensemble des outils fiscaux d'urbanisme à la main des maires ou des présidents d'EPCI pour deux raisons.

D'une part, le législateur a fait le choix de faire reposer le ZAN sur les élus locaux, compétents en matière d'urbanisme. Ils doivent donc disposer de l'ensemble des outils pour mettre en œuvre cet objectif. D'autre part, la lutte contre l'artificialisation de sols peut conduire à la mise en œuvre de stratégies fiscales qui diffèrent en fonction d'une typologie de territoires. En effet, les zones urbaines, déjà confrontées à la contrainte d'espace et à la densification, sont déjà outillées et calibrées financièrement pour les opérations de requalification urbaine et d'optimisation du foncier et sont engagées, pour la plupart, dans des opérations de reconquête d'espaces naturels.

En revanche, les villes moyennes et périurbaines, dont le modèle de développement repose davantage sur l'étalement, disposent de capacités de densification et de requalification plus limitées. Alors que sur la période 1954-1975, les villes moyennes ont connu une croissance démographique soutenue qui s'inscrit dans un processus plus général d'urbanisation du pays, les mutations économiques qui surviennent au cours des années 1970 ébranlent les bases industrielles sur lesquelles était fondé le développement des villes moyennes et remettent en cause leur place dans le processus de production national. Or elles représentent plus de 25 % de la population de l'ensemble des aires urbaines. Elles cherchent donc à compenser leur déclin par des opérations d'urbanisme qui se traduisent par un étalement urbain. À l'échelle locale, les villes moyennes sont directement confrontées à la problématique de la périurbanisation et à celle de l'économie résidentielle.

Les communes rurales sont à ce stade mal armées, en ingénierie et au plan financier, pour mettre en œuvre le ZAN et ne perçoivent pas encore comment poursuivre leur développement dans une logique de sobriété foncière, d'autant plus que l'habitat collectif y est très faiblement présent. L'inquiétude de ces deux catégories de collectivités est manifeste. Il faut y répondre.

Parallèlement, il paraît nécessaire d'agir sur les leviers qui incitent les maires à se saisir de l'outil fiscal. Cela passe par une plus grande communication de la part des administrations compétentes, la simplification de la règle fiscale, le renforcement de l'ingénierie des maires, notamment ruraux, et la mise à disposition de moyens financiers pour mener à bien les projets de développement compatibles avec la sobriété foncière (réhabilitation de friches, construction sur les dents creuses...).

Pour inciter plus fortement les collectivités à mettre en place une politique fiscale qui promeuve la sobriété foncière, le CPO recommande d'inscrire à l'ordre du jour des assemblées municipales et communautaires, dans le cadre du rapport triennal sur l'artificialisation des sols prévu au code général des collectivités publiques, un débat portant sur le recours aux instruments fiscaux concourant à l'objectif ZAN.

Recommandation n°3 : Inscrire à l'ordre du jour des assemblées municipales et communautaires, dans le cadre du rapport triennal sur l'artificialisation des sols, un débat portant sur le recours aux instruments fiscaux concourant à l'objectif ZAN.

Ces différents leviers à la disposition des collectivités ont pour objectif de leur donner des moyens complémentaires à leurs pouvoirs réglementaires, pour faire face à des difficultés bien identifiées. Ils ne modifieront pas profondément les équilibres des finances locales. La révision de l'ensemble des exonérations existantes pour les concentrer sur les opérations non artificialisantes est un autre moyen, plus structurel, pour réduire l'étalement urbain.

D - Les exonérations et abattements appliqués à la fiscalité locale devraient être réservés aux opérations non artificialisantes

1 - De premières mesures d'ajustement limitées à l'occasion du PLF 2023

Dans son article 7, le projet de loi de finances (PLF) pour 2023 prévoit des mesures d'adaptation de la fiscalité locale « *aux exigences de la transition énergétique* », en particulier à l'objectif du ZAN. Outre l'actualisation et la rationalisation du champ d'application du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 5,5 % pour les travaux de rénovation énergétique des logements, il est proposé d'adapter la taxe d'aménagement de deux manières :

- d'une part, en réévaluant de 50 % sur deux ans les valeurs forfaitaires servant à calculer l'assiette de la taxe pour les aménagements les plus artificialisants (aires de stationnement extérieures), puis en les indexant sur le coût de l'indice de la construction²⁷, enfin en réévaluant le

²⁷ Ces valeurs forfaitaires n'avaient pas été réévaluées depuis 2011, alors que la valeur forfaitaire du m² servant à calculer l'assiette de la taxe d'aménagement est ajustée tous les ans sur l'indice des prix à la construction (indice 1554 en 2011 et 1948 aujourd'hui).

plafond dans la limite duquel la collectivité peut augmenter cette valeur forfaitaire ;

- d'autre part, en autorisant les communes et EPCI à mettre en place des exonérations de taxe d'aménagement pour des opérations de dépollution.

Ces propositions prolongent l'inflexion du Gouvernement, initiée dans la LFI pour 2021²⁸, pour donner à la fiscalité de la construction, et notamment à la taxe d'aménagement, un caractère incitatif en orientant les décisions d'aménagement vers les comportements vertueux en matière de sobriété foncière tels que la construction de parkings verticaux ou les opérations de dépollution²⁹.

Le choix de ce type de constructions par rapport à d'autres opérations également artificialisantes dont l'assiette forfaitaire n'a pas été actualisée depuis 2011 se discute³⁰. Si on peut aisément comprendre pourquoi les aménagements liés aux énergies renouvelables (panneaux photovoltaïques, éoliennes) ont été exclus des dispositions de l'article 7 du PLF 2023, d'autres aménagements qui bénéficient de cette règle fiscale favorable, notamment les piscines, pourraient également faire l'objet d'une actualisation de leur assiette forfaitaire, au même titre que les parkings extérieurs³¹.

Il s'agit donc d'une mesure de rattrapage avec lissage de son effet sur les contribuables pendant deux ans.

²⁸ La loi de finances pour 2021 exonère à compter du 1^{er} janvier 2022 les parkings verticaux (construits en dessous ou au-dessus d'un immeuble).

²⁹ La taxe d'aménagement porte sur les constructions nouvelles et ne vise pas le stock.

³⁰ L'article L. 331-12 du code de l'urbanisme est ainsi rédigé : Un abattement de 50 % est appliqué sur ces valeurs pour : 1° Les locaux d'habitation et d'hébergement ainsi que leurs annexes mentionnés aux articles [278 sexies](#) et [296 ter du code général des impôts](#) et, en Guyane et à Mayotte, les mêmes locaux mentionnés aux mêmes articles 278 sexies et 296 ter ; 2° Les cent premiers mètres carrés des locaux d'habitation et leurs annexes à usage d'habitation principale, cet abattement ne pouvant être cumulé avec l'abattement visé au 1° ; 3° Les locaux à usage industriel ou artisanal et leurs annexes, les entrepôts et hangars non ouverts au public faisant l'objet d'une exploitation commerciale et les parcs de stationnement couverts faisant l'objet d'une exploitation commerciale.

³¹ À noter que les « tentes, caravanes, mobile home » bénéficient aussi de la règle de calcul favorable de l'assiette forfaitaire.

Ces pistes d'évolution amorcent une inflexion, mais c'est bien une révision plus générale des dispositifs applicables en matière de fiscalité locale qu'il faut initier, pour les mettre en cohérence avec l'objectif ZAN.

2 - Le besoin d'une révision plus systémique des dispositifs d'abattement, d'assiette et d'exonérations de la fiscalité locale

La taxe d'aménagement prévoit des dispositifs d'abattement d'assiette et d'exonérations au bénéfice de nombreux aménagements artificialisants³². Outre ceux déjà cités, on peut mentionner les locaux d'habitation financés par le prêt à taux zéro (PTZ), les locaux à usage industriel et commercial³³, et, pour une large part, les logements individuels en prévoyant un abattement sur les 100 premiers mètres carrés d'une résidence principale³⁴). La taxe foncière sur les propriétés bâties prévoit des exonérations temporaires pour les constructions neuves (deux ans), et les logements sociaux sous conditions. La taxe communale sur les plus-values de cessions de terrains nus devenus constructibles exonère quant à elle les terrains classés par un document d'urbanisme depuis plus de 18 ans en zone à construire³⁵.

La méthode qui consiste à adapter les niches fiscales existantes par petites touches, comme le font la LFI pour 2022 et le PLF 2023, a un inconvénient majeur. Elle retarde la réflexion à engager sur l'adaptation de la fiscalité à l'objectif ZAN. Au contraire de cette approche sectorielle et progressive, certains rapports préconisent la suppression pure et simple de l'ensemble de ces dispositifs car ils n'incitent pas *a priori* à la sobriété foncière³⁶. Il semble toutefois nécessaire en amont de toute suppression de niche fiscale : (i) d'évaluer l'efficacité de la dépense fiscale, notamment

³² Article L. 331-7, L. 331-9, L. 331-12, L. 331-13 du code de l'urbanisme

³³ Exonérations accordées à la suite d'une délibération de l'exécutif local, article L. 331-9 du code de l'urbanisme.

³⁴ Abattement de 50% de la valeur forfaitaire par m² retenue pour calculer la taxe d'aménagement, 2^{ème} alinéa de l'article L. 331-12 du code de l'urbanisme.

³⁵ Article 1529 du CGI. Les terrains dont le prix de cession est inférieur au triple du prix d'acquisition sont également exonérés.

³⁶ Le Comité pour l'économie verte préconise à terme et après évaluation des incidences budgétaires, économiques et sociales de ces suppressions, une suppression de l'ensemble des exonérations de la taxe d'aménagement, « Les instruments incitatifs pour la maîtrise de l'artificialisation des sols », p. 80.

lorsqu'elle poursuit un objectif de politique publique (soutien à la construction de logements sociaux par exemple), comme l'article 21 du projet de loi de programmation des finances publiques y invite³⁷ ; (ii) d'analyser les impacts socio-économiques de sa suppression.

Des lignes directrices en vue d'encadrer un travail de suppression des dépenses fiscales non justifiées pourraient être énoncées : la suppression des niches fiscales ne devrait concerner que les constructions nouvelles artificialisantes³⁸ ; des règles fiscales favorables aux opérations de densification et de recyclage urbain devraient être adoptées.

Cette suppression des exonérations appliquées aux opérations artificialisantes pourrait par ailleurs s'accompagner, le cas échéant, de mesures spécifiques, dûment justifiées, pour compenser les effets sur d'autres politiques publiques dont l'équilibre économique s'est construit sur ces règles fiscales spécifiques, notamment la construction de logements sociaux³⁹. Il doit y avoir le moins d'exceptions possibles à ce principe.

S'agissant de la fiscalité sur le foncier non bâti (TFNB), la revue des aides fiscales en faveur du secteur agricole (exonération des bâtiments agricoles par exemple) doit être menée par le ministère de l'agriculture en concertation avec le monde agricole⁴⁰.

³⁷ L'article 7 du projet de LPFP 2022-2027 prévoit une limitation dans le temps de tout dispositif de réduction, abattement et exonération fiscal, ainsi que leur prorogation sous condition d'évaluation préalable.

³⁸ Sous réserve de la faisabilité technique de la mesure.

³⁹ Dans le PLF 2023, les exonérations de taxes foncières au bénéfice des logements sociaux sont ainsi préservées, mais conditionnées à des critères de performance énergétique et environnementale accrus.

⁴⁰ Cf. rapport Bur Richard sur la refonte de la fiscalité locale : « La taxe foncière des propriétés non bâties (TFNB), d'un produit global proche de 1 Md€, justifierait un réexamen comparable à celui préconisé pour la TFPB. Cet impôt, qui représente un produit substantiel pour les plus petites communes, peut faire peser une charge importante sur certains types d'exploitations agricoles. La mission a estimé que la concertation engagée par le ministre de l'agriculture et de l'alimentation sur cette question était la plus apte à définir une priorité de réforme », p. 6.

Recommandation n°4 : Réserver les exonérations de taxes locales aux opérations sur zones déjà artificialisées, en particulier les opérations de recyclage urbain.

II - Un changement de paradigme pour la fiscalité locale du fait du ZAN

L'enquête a permis d'identifier au moins deux effets économiques et financiers à moyen terme particulièrement structurants, qui doivent être pris en compte dans l'adaptation de la fiscalité locale.

La raréfaction du foncier va induire un renchérissement de son coût et la création de rentes pour les propriétaires de terrains constructibles, qui doivent faire l'objet d'une mutualisation (A). La territorialisation des droits à artificialiser redistribuera entre collectivités la dynamique du produit de la fiscalité locale, nécessitant une révision des mécanismes de solidarité et de péréquations (B).

Ces effets interviendront alors que la révision des valeurs locatives cadastrales est en cours et que le système de financement des collectivités est à bout de souffle. Il importe donc d'intégrer le ZAN dans toute réforme de structure relative de la fiscalité locale (C).

A - Les rentes engendrées par un foncier plus rare devront être mutualisées

La fiscalité locale permet déjà de capter une partie de la plus-value issue de l'artificialisation, via la taxe locale sur les terrains nus devenus constructibles.

Actuellement, la taxe nationale sur les plus-values de cessions de terrains nus rendus constructibles peut en effet se cumuler, pour les communes couvertes par un PLU ou un document d'urbanisme, avec une taxe communale facultative ayant le même objet, prévue à l'article 1529 du CGI qui peut être instituée, sur délibération, par les communes disposant d'un plan local d'urbanisme, d'un document d'urbanisme en tenant lieu ou d'une carte communale. Les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) compétents pour l'élaboration des documents locaux d'urbanisme peuvent également instituer la taxe à leur profit en lieu et place des communes membres et avec leur accord. Cette délibération

s'applique aux cessions réalisées à compter du premier jour du troisième mois qui suit la date à laquelle elle est intervenue (CGI, art. 1529, VI). Toutefois, le conseil municipal ou l'organe délibérant peut choisir une date d'application différente, sous réserve qu'elle soit postérieure à celle prévue par la loi.

La taxe s'applique aux cessions réalisées à une date postérieure au 13 janvier 2010 :

- par les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI ;

- par les sociétés et groupements soumis à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI ;

- par les contribuables qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France, assujettis à l'impôt sur le revenu, soumis au prélèvement, dans les conditions prévues à l'article 244 bis du CGI.

Lorsque la commune ne dispose d'aucun de ces documents d'urbanisme ou que l'établissement public de coopération intercommunale compétent pour l'élaboration des documents d'urbanisme n'a pas exercé cette compétence, la décision du conseil municipal ou de l'organe délibérant, même régulière, n'a alors pas de portée pratique, dès lors que la taxe ne s'applique qu'aux cessions de terrains rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme ou un document en tenant lieu ou une carte communale.

La taxe est assise sur la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition stipulé dans les actes (ou à défaut de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties), actualisé en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques. L'assiette de la taxe est ensuite réduite d'un dixième par année écoulée à compter de la date à laquelle le terrain a été rendu constructible au-delà de la huitième année.

En cumulant la taxe communale et de la taxe nationale, la taxation la plus élevée est inférieure à 20% le poids de la taxe, par ailleurs peu appliquée pour sa part communale, reste faible au regard de la plus-value générée par la vente. Aussi, il serait possible d'élever le taux d'une taxe

unique affectée aux communes, sans pour autant procéder à une imposition confiscatoire, dans le respect de la jurisprudence du Conseil constitutionnel. La suppression de la clause permettant la non-application de la taxe aux terrains rendus constructibles depuis plus de 18 ans pourrait également être étudiée. Il serait enfin essentiel que les maires recourent davantage à cette taxe, qui pourrait par ailleurs dégager des recettes pour financer leurs projets de recyclage urbain (dépollution, réhabilitation).

La rente que vise à capter ces deux taxes est appelée à augmenter du fait du renchérissement du foncier induit par la mise en œuvre du ZAN. Les communes et intercommunalités vont en effet se doter de documents d'urbanisme visant à économiser le foncier, en définissant les zones constructibles et celles qui ne le sont pas. La rareté du foncier va se traduire par son renchérissement pour les acquéreurs. Les propriétaires de terrains constructibles qui cèdent leur terrain vont donc capter une rente liée directement au ZAN. La question de renforcer le dispositif actuel peut donc se poser, tout en tenant compte des autres dispositifs fiscaux nationaux qui s'appliquent aux plus-values.

Une fusion des deux taxes serait également pertinente pour en faire une taxe locale, tout en préservant le financement alloué aux jeunes agriculteurs sous forme d'une autre ressource - une partie du rendement de la taxe aujourd'hui nationale irait ainsi aux collectivités.

Recommandation n°5 : Augmenter le taux de la taxe locale sur les plus-values de cessions de terrains nus rendus constructibles et envisager la suppression de la clause « des 18 ans ».

B - Le ZAN peut générer une redistribution de la dynamique des recettes foncières qu'il faudra accompagner

Le second effet structurel concerne les recettes fiscales des collectivités territoriales : leur dynamique ne devrait pas souffrir de la mise en œuvre de l'objectif, mais sa distribution entre collectivités pourrait évoluer. Il appartiendra au gouvernement et à la représentation nationale de corriger ou non ces effets s'ils se vérifient.

1 - Des effets de la réforme encore difficiles à simuler en matière de fiscalité locale

La non artificialisation nette des sols pourrait avoir un impact sur la dynamique d'une partie des recettes des collectivités territoriales et de leurs groupements. C'est surtout le cas pour les recettes directement assises sur le foncier (taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et CFE) qui représentent 26 % des recettes totales du bloc communal, ou des recettes liées aux opérations immobilières (les DMTO qui représentent 3 % des recettes du bloc communal et 19 % des recettes des départements ; la taxe d'aménagement qui représente 0,8% des recettes du bloc communal comme des départements). C'est également le cas pour les dotations budgétaires dont la répartition est actuellement en partie calculée sur des critères liés à l'artificialisation des sols (critère de longueur de voirie pour la dotation globale de fonctionnement - DGF). Un examen du caractère plus ou moins « *artificialisant* » des dotations et subventions budgétaires serait d'ailleurs aussi pertinent que l'examen du caractère « *artificialisant* » des recettes fiscales locales.

À date, les effets potentiels de la mise en place du ZAN sur les recettes fiscales, qu'elles soient locales (taxes foncières et DMTO notamment) ou nationales (rendements de la TVA ou de l'IS liés au secteur de la construction neuve) n'ont pas été calculés. Cette situation est logique compte tenu du délai qui doit s'écouler entre le vote de la loi et son application pleine et entière en 2050 (près de trente ans).

Pour autant, cette perspective suscite d'ores et déjà des questionnements légitimes de la part des élus locaux, auxquels il apparaît nécessaire de répondre. Les collectivités territoriales représentent près de 60 % de l'investissement public, précisément 58,7 % de la formation brute de capital fixe des APU en 2021 en comptabilité nationale, ce qui renforce leur besoin de disposer d'une plus grande visibilité sur leurs ressources futures.

Pistes proposées par l'Association des maires de France

Les pistes proposées par l'Association des maires de France sont les suivantes :

- lancer un chantier de réflexion sur la fiscalité locale à mettre en place pour éviter les effets pervers induits sur les ressources des collectivités ;

- travailler sur l'évolution des dotations et proposer la pérennisation du fonds friche ;
- demander un accompagnement financier de l'Etat pour garantir l'équilibre financier des opérations d'aménagement ;
- mettre en place un observatoire national sur l'évolution du prix du foncier ;
- assouplir les outils d'appropriation foncière au-delà des opérations de revitalisation de territoires (biens sans maître et en l'abandon manifeste) ;
- flécher l'ensemble des catégories de terrain à reconquérir (friches, zones d'activité économique en déshérence, dents creuses, habitat vacant, dégradé et délaissé, habitat agricole etc.) ;
- proposer une majoration de la DGD et la révision de ses critères d'octroi au regard du degré d'opérationnalité, enfin que l'État participe au coût de l'ingénierie dans l'élaboration des documents de planification.

La convergence vers l'objectif ZAN s'étalera sur plusieurs décennies, et toute tentative de simulation de ses conséquences sur les recettes actuelles des collectivités intervient alors qu'il existe d'importantes inconnues sur ce que sera en 2050 l'économie générale des recettes des collectivités territoriales. Il serait hasardeux de réaliser un chiffrage à ce sujet. Toutefois, il est possible de décrire les principales dynamiques financières qui seront à l'œuvre.

S'agissant des impôts fonciers dits « de stock » (TFPB, TFNB, CFE), la mise en place de l'objectif ZAN ne signifie pas pour autant le gel de l'assiette foncière : la croissance attendue du nombre de ménages et les processus de décohabitation alimenteront toujours une demande de logements qui devra être satisfaite, par exemple via la densification de l'existant. Il en va de même pour les besoins des entreprises, *a fortiori* si les efforts de l'État et des collectivités territoriales en faveur de la réindustrialisation, tel le programme Territoires d'industrie, se traduisent par des résultats positifs. En conséquence, la dynamique des recettes foncières restera globalement positive puisque celle-ci est indépendante du volume d'espace artificialisé. En revanche, une collectivité qui disposerait de peu de foncier constructible et qui s'opposerait à toute forme de densification, serait confrontée à une stabilité de son assiette financière, indépendante de sa revalorisation.

S'agissant ensuite des recettes liées aux flux d'opérations d'aménagement (DMTO et taxe d'aménagement principalement) on peut imaginer plusieurs effets contraires :

- les transactions foncières sur terrains ayant vocation à être artificialisés seront moins nombreuses mais leur valeur se trouvera renchérie du fait d'une raréfaction des terrains disponibles, ce qui ne pénalisera pas les DMTO ;
- le rendement de la taxe d'aménagement diminuera du fait d'un nombre moins importants d'opérations de constructions neuves sur terrains précédemment non artificialisés, mais les coûts d'aménagement à la charge des collectivités concernées baisseront également dans des proportions qu'il est encore difficile de simuler.

Au regard de ces simulations, il n'est pas possible aujourd'hui d'affirmer que les recettes foncières locales sont appelées à se contracter globalement diminuer du fait du ZAN. En revanche, on peut s'attendre à ce que les impacts au niveau local soient très contrastés.

2 - Des effets vraisemblablement contrastés entre les collectivités

Pour les villes qui ont connu dans les années passées une forte extension fondée sur une artificialisation importante des sols, la baisse de la dynamique fiscale pourrait être plus marquée. Il n'est pas à exclure que certaines villes connaissent même une contraction de leurs recettes foncières, notamment si des acteurs économiques se trouvent contraints de quitter leur territoire faute de pouvoir s'y développer. Cette situation existe déjà, en cas de délocalisations ou de recul démographique.

Les communes ne sont, dans leur grande majorité, pas en mesure de simuler les effets de long terme du ZAN, et cela génère une inquiétude diffuse. Sans que cela soit un frein à la mise en place du ZAN dans les prochaines années, l'incertitude quant à ses effets fiscaux contribue à tendre le débat autour de cet objectif. La première réponse à ces inquiétudes peut être trouvée dans un travail commun réunissant l'Ademe, le CEREMA, le Commissariat général au développement durable (CGDD), la DGFIP, l'INSEE, l'Observatoire des finances et de la gestion publique locales (OFGL) et la DGCL afin de simuler plusieurs scénarios sur les impacts globaux de la trajectoire ZAN sur la fiscalité locale. Le CPO pourrait apporter son concours à ce travail. En parallèle, le CEREMA pourrait intégrer dans son outil de simulation un volet fiscal (voire un volet « *recettes* » si l'on inclut également les dotations budgétaires) afin que les collectivités puissent simuler les effets financiers de leurs choix d'aménagement.

Au-delà des effets directs du ZAN en termes de fiscalité, les collectivités n'auront pas les mêmes atouts pour poursuivre leur développement économique, selon qu'elles ont ou non sur leurs territoires des réserves foncières, des friches industrielles⁴¹ et selon qu'elles ont ou non une capacité d'épargne suffisante.

Sur les trente prochaines années, la capacité des collectivités à fonder leur développement démographique, économique et donc fiscal sur l'aménagement de nouvelles parcelles sera inégale, en fonction notamment des friches susceptibles d'être requalifiées sur le territoire, mais aussi de l'appétence des habitants pour la densification et l'habitat collectif ou encore de la manière dont les efforts pour réduire la consommation de terrains non artificialisés seront répartis. En 2050, toutes les collectivités seront confrontées à la même réalité, c'est-à-dire à l'obligation de non artificialisation nette des sols, mais elles n'auront pas les mêmes ressources pour concilier développement économique et recyclage du foncier existant.

On peut relever que des situations similaires existent déjà : c'est le cas pour les îles et plus largement tout territoire géographiquement ou physiquement contraint, à commencer par ceux qui sont soumis aux lois « Montagne » ou « Littoral » qui restreignent fortement les capacités d'aménagement. Dans ces cas, la densification de l'existant permet dans une certaine mesure de répondre à la demande foncière. Cette pression foncière joue par ailleurs sur la valeur des biens et permet une dynamique de la valeur de l'assiette fiscale foncière. Les tensions que l'on y voit apparaître relèvent d'ailleurs plutôt de conflits d'usage, ou de réticences de certains habitants, que d'enjeux fiscaux⁴². La mise en place du ZAN ne signifie donc ni stabilisation, ni *a fortiori* réduction du rendement des impôts fonciers, mais plutôt un écart de potentiel pour le développement futur.

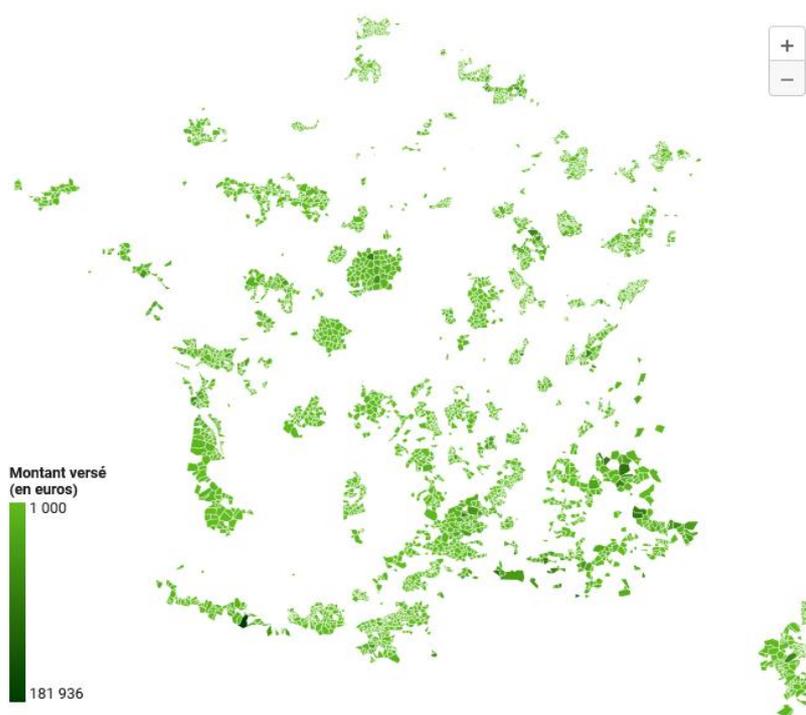
Le gouvernement et le Parlement peuvent choisir de contenir ou même de réduire ce différentiel de potentiel. C'est ce qui a été fait avec la

⁴¹ La loi du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets précise qu'il faut entendre par « friche » au sens du Code de l'urbanisme « *tout bien ou droit immobilier, bâti ou non bâti, inutilisé et dont l'état, la configuration ou l'occupation totale ou partielle ne permet pas un réemploi sans un aménagement ou des travaux préalables. Les modalités d'application du présent article sont fixées par décret* »

⁴²<https://revue-sesame-inrae.fr/territoires-du-littoral-1-lile-de-re-attractive-et-vulnérable/>

dotation budgétaire de soutien aux communes « *pour la protection de la biodiversité et la valorisation des aménités rurales* » créée en 2019, qui vise à soutenir financièrement les communes de moins de 10 000 habitants, situées en cœur d'un parc national, d'un parc naturel marin, et dans les zones Natura 2000. Elle représentait 10 M€ en LFI 2021, 24,3 M€ en LFI 2022 et il est prévu 30 M€ en PLF 2023. Elle bénéficie à 5 300 communes réparties dans toute la France.

Carte n°1 : dotation budgétaire de soutien aux communes « *pour la protection de la biodiversité et la valorisation des aménités rurales* »



Carte: La Gazette des communes • Source: DGCL • [Récupérer les données](#)

Cette dotation qui comporte quatre fractions⁴³, apparaît pertinente car elle matérialise une forme de rémunération des services rendus par la nature, en l'occurrence via les « *aménités rurales* »⁴⁴. Pour garantir sa pérennité, il serait préférable de la financer *via* des recettes structurelles des collectivités territoriales, car les dotations budgétaires *ad hoc* sont soumises à des aléas politiques et financiers qui les rendent peu aisées à prévoir et à garantir pour les collectivités.

S'il est décidé d'accompagner la période de transition vers le ZAN, plusieurs pistes peuvent être envisagées :

- intégrer le potentiel de développement foncier disponible dans les critères de calcul des dotations de péréquation verticale (DSR, DSU, DPV) si on souhaite un calcul *ex ante* ;
- rééquilibrer via les critères de péréquation horizontale (fonds de péréquation) appliqués aux recettes des collectivités les différentiels de croissance de l'assiette foncière si on souhaite procéder *ex post*.

Concrètement, cette deuxième option reviendrait à mutualiser une partie des recettes nouvelles liées à l'artificialisation des sols et à les redistribuer à l'ensemble des collectivités. Les impôts concernés pourraient être la taxe additionnelle sur les plus-values de cessions appliquée aux terrains nus devenus constructibles et destinés à être artificialisés, les DMTO appliqués à ces opérations, voire la taxe foncière découlant d'emprises artificialisées. Si le renforcement de la péréquation semble nécessaire, au regard des inégalités en matière de foncier constructible et d'opérations de renaturation à financer, il conviendra d'en définir l'échelle pertinente, sachant que c'est au niveau de la région que le ZAN devra être atteint en 2050.

⁴³ Cf. article L. 2335-17 du CGCT.

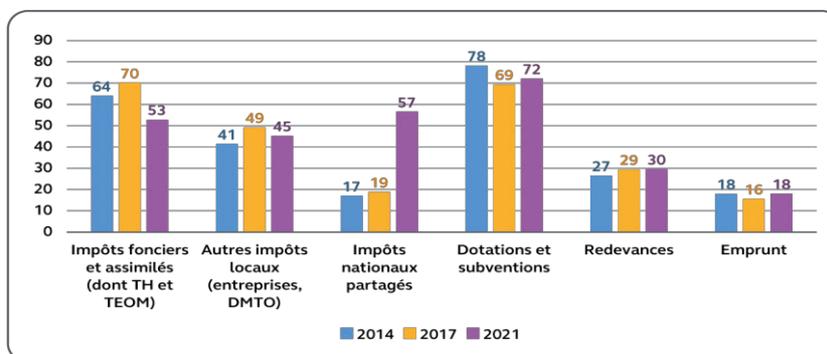
⁴⁴ Selon le [rapport](#) conjoint CGAER CGEDD et IGA consacré aux aménités rurales et à leur prise en compte dans l'action publique, « une aménité rurale est un agrément ou un avantage économique qui présentent un caractère marchand ou non directement marchand. Cet agrément est procuré par un paysage ou son environnement, au sens de caractéristiques géophysiques, biologiques, naturelles, ou résulte d'une action humaine, non nécessairement destinée à la produire, telle que les activités agricoles et forestières. » Parmi les principales aménités rurales recensées on peut mentionner l'eau, eau, la biodiversité, l'alimentation, l'énergie, l'espace et les paysages.

Recommandation n°6 : Intégrer les effets du ZAN dans les mécanismes de solidarité horizontaux et verticaux à destination des collectivités.

C - Le ZAN est une composante nouvelle d'un système de financement des collectivités à bout de souffle

La mise en œuvre du ZAN intervient alors que les années 2010-2020 ont été marquées par d'importantes réformes de la fiscalité locale (suppression de la taxe professionnelle en 2010, de la taxe d'habitation entre 2020 et 2022, suppression annoncée de la CVAE entre 2023 et 2024) qui ont fortement modifié la structure des recettes des collectivités, comme l'illustre le graphique ci-dessous.

Graphique n° 3 : Évolution de la structure des recettes des collectivités territoriales entre 2014 et 2021



Source : Cour des comptes d'après données DGFIP

1 - Les différentes options pour une réforme en profondeur des collectivités peuvent s'articuler avec l'objectif ZAN

La Cour a récemment travaillé à la demande du Sénat sur des options de refonte profonde de la structure du financement des collectivités. Ce travail, qui s'est appuyé sur des entretiens avec de nombreux interlocuteurs

locaux, a confirmé que le système de financement est à bout de souffle et nécessite d'être réformé. Même si cette réforme en profondeur n'est pas engagée dans un proche avenir, la refonte annoncée des valeurs locatives cadastrales peut être l'occasion de tester la robustesse de la fiscalité locale.

Sur le moyen terme, la question qui se dessine est donc moins de savoir si le ZAN va avoir des conséquences importantes sur la fiscalité locale que d'évaluer comment il va s'insérer dans une indispensable réforme du financement des collectivités territoriales.

La mise en place du ZAN s'inscrit dans un contexte où une refonte profonde du financement des collectivités apparaît souhaitable pour de nombreux acteurs, à commencer par les élus locaux et nationaux. A la demande du Sénat, la Cour des comptes a exploré différents scénarios d'évolution du financement des collectivités territoriales et montré que des solutions existent pour rendre le système plus lisible et prévisible qu'il ne l'est actuellement.

Parmi les pistes envisagées par la Cour, plusieurs concernent directement la fiscalité locale : celle-ci pourrait être intégralement recentrée sur le bloc communal avec des DMTO affectés au bloc communal et répartis sur la base de critères reflétant les caractéristiques sociales et économiques des territoires. En effet, outre leur très grande volatilité qui les rend peu compatibles avec le financement des dépenses des départements, les DMTO sont aujourd'hui un impôt dont le rendement par habitant est très inégal, variant de 1 à 7.

Ces pistes de réforme du financement des collectivités territoriales sont compatibles avec celles évoquées plus haut d'ajustement de la fiscalité locale, et pourraient même être accentuées : à titre d'exemple, une fois réaffectés au bloc communal, les DMTO pourraient comporter un taux additionnel, à la main des communes, pour surtaxer les opérations immobilières artificialisantes ou qui favorisent l'artificialisation. La question qui peut se poser est de savoir si la réforme du ZAN rend plus urgente, voire inéluctable une refonte de la fiscalité locale, notamment foncière.

Plusieurs interlocuteurs ont en effet signalé les limites de l'assiette de la fiscalité foncière actuelle au regard de l'objectif ZAN. La fiscalité foncière distingue essentiellement le foncier selon qu'il est bâti ou non, et ne prend donc pas en compte la « *densité* » de la construction, qu'il s'agisse du ratio entre la surface bâtie et la surface artificialisée (densité de l'occupation des sols), du nombre d'occupants rapporté à la surface

artificialisée. De même, il n'existe pas de taux marginaux d'imposition selon l'emprise au sol. Ces réflexions reviendraient à faire entrer davantage de paramètres dans l'assiette foncière, qui se verrait ainsi mise en cohérence avec l'objectif de sobriété foncière poursuivi par le ZAN.

L'assiette de la fiscalité foncière pouvait prendre en compte un petit nombre de paramètres dès lors que la taxe d'habitation, pour les locaux d'habitation et les locaux commerciaux, et la CVAE pour les activités économiques, intégreraient des paramètres de revenus ou de valeur créée. L'addition de ces paramètres au travers de plusieurs impôts garantirait un lien fiscal plus fin entre les usagers vivant sur un territoire et ce territoire. La suppression de ces impôts a abouti à une situation jugée insatisfaisante par la totalité des acteurs communaux rencontrés. Le ZAN en lui-même ne rendrait pas indispensable une réforme de la fiscalité foncière, mais ne fait que révéler un peu plus les limites de la situation actuelle.

En conclusion, le ZAN appelle donc à une réflexion préalable sur l'assiette de la fiscalité locale, qui doit intégrer les évolutions liées au changement climatique. Cette réflexion structurelle semble inévitable, mais n'est pas pour autant indispensable à la mise en œuvre du ZAN. En revanche, la réforme annoncée des valeurs locatives cadastrales est absolument indispensable à sa réussite, comme souligné *infra*.

Recommandation n°7 : Dans le cadre de la réflexion sur l'évolution du financement des collectivités, envisager l'affectation des DMTO au bloc communal et étudier la pertinence de taux variables de DMTO en fonction du caractère artificialisant des opérations immobilières.

2 - Les effets du ZAN doivent *a minima* être intégrés dans la mise en œuvre de la refonte des valeurs locatives cadastrales

Les valeurs locatives cadastrales sont établies en référence à des données remontant à 1961, pour le foncier non bâti, et à 1970 pour le foncier bâti. Elles servent de bases fiscales à plusieurs taxes locales (taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe foncière sur les propriétés non bâties, taxe d'habitation, cotisation foncière des entreprises, taxe d'enlèvement des ordures ménagères, etc.). Elles servent aussi à la territorialisation du produit de la CVAE entre les collectivités pour un tiers de la répartition. L'obsolescence des valeurs locatives cadastrales pose aujourd'hui des

difficultés en matière de lisibilité, d'équité fiscale et de rendement des impôts locaux. Leur révision s'est avérée être une nécessité impérieuse.

Lors de la concertation entre le Gouvernement et les associations d'élus en 2010, certains représentants des collectivités territoriales avaient émis le souhait que la réforme soit effectuée sur la base des valeurs vénales. Cependant, le choix a été fait de faire la réforme sur la base des valeurs locatives, ce qui exclut une révision au fil de l'eau, qui interviendrait au fur et à mesure des changements de propriétaires. Les bases d'imposition devant refléter les loyers du marché, leur évaluation nécessitait une collecte exhaustive, auprès des propriétaires, d'informations sur les caractéristiques des locaux et le niveau des loyers.

La révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP), prévue à l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2010 du 29 décembre 2010, a été engagée début 2017. S'agissant des locaux d'habitation, la refonte des valeurs locatives cadastrales est prévue dans l'article 146 de la loi de finances pour 2020, et devrait trouver à s'appliquer également en 2026. Pour mémoire, une réforme similaire avait été annoncée en 2009, puis ajournée en 2015⁴⁵.

La préparation de ces deux réformes à venir n'a pas particulièrement intégré la problématique du ZAN, à la fois parce qu'elles ont été votées avant que celui-ci ne soit lui-même adopté dans la loi « Climat et Résilience » de 2021, mais aussi parce que ces deux révisions visent à asseoir les impôts directs locaux des professionnels et des habitations sur des bases reflétant la réalité du marché locatif et son évolution.

Dans ces conditions, si le ZAN a un impact sur l'évolution du marché locatif, les impôts directs locaux refléteront ces variations. En d'autres termes, la raréfaction progressive du foncier constructible devrait aboutir au renchérissement de sa valeur d'acquisition et de sa valeur locative, ce qui aura un impact positif sur les recettes fiscales locales correspondantes (respectivement DMTO et taxes foncières).

Dans la pratique, un report de l'application de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels a été annoncé à l'occasion de la présentation du PLF 2023. Parmi les sujets d'inquiétude est notamment

⁴⁵ Une précédente tentative avait été votée dans la loi du 30 juillet 1990 et également abandonnée

remonté le fait que la révision pouvait aboutir à ce que des commerces de centre-ville voient leur valeur locative (et donc la fiscalité associée) augmenter, tandis que les centres commerciaux en périphérie verraient leur valeur locative et la fiscalité associée diminuer, allant à rebours de politiques de revitalisation des centres-villes, soutenue par exemple par le dispositif « Action cœur de ville » ou « Petite ville de demain »⁴⁶.

Une évolution similaire peut être attendue pour les locaux d'habitation. Si les ménages choisissent de s'installer en périphérie des centres urbains, c'est notamment parce que le foncier y est disponible et peu cher et cela pourrait se traduire dans une valeur locative cadastrale relativement plus faible. Du fait de l'importance de la réforme des valeurs locatives, déjà plusieurs fois reportée, il apparaît essentiel que des simulations précises soient réalisées dès à présent et que si des contradictions entre les résultats de la réforme et l'objectif de ZAN apparaissent, elles soient identifiées le plus en amont possible pour éviter un nouveau report de la réforme des VLC.

La logique consistant à asseoir la fiscalité des biens immobiliers sur leur valeur locative ne fait pas débat, et le ZAN n'implique pas d'y revenir. En revanche, une prise en compte de l'articulation entre ZAN et mise en œuvre opérationnelle de la réforme des VLC apparaît indispensable, en premier lieu parce que le ZAN aura très vite des conséquences directes sur la valeur de certains biens. Dans les simulations à venir, la prise en compte de la raréfaction du foncier dans certains territoires doit être projetée, voire intégrée par les commissions départementales compétentes et, le cas échéant, corrigée pour éviter un renchérissement global de la fiscalité foncière ou pour prévoir un mécanisme global d'abaissement des taux en parallèle.

D'autre part, le ZAN étant une politique volontariste, destinée à freiner une consommation d'espace directement liée à une défaillance de marché (la non prise en compte des aménités environnementales ou externalités économique du sol), il y aura sûrement des situations contradictoires, comme cela a pu être relevé pour les locaux commerciaux.

Deux options sont envisageables. La première consiste à privilégier une stricte logique de marché. Sans revenir sur le mécanisme des VLC,

⁴⁶<https://www.banquedesterritoires.fr/locaux-commerciaux-lactualisation-des-valeurs-locatives-pourrait-etre-reportee>

il apparaît donc souhaitable de s'interroger sur les mesures correctrices qui devront être prises pour éviter des contradictions avec d'autres objectifs de politiques publiques. Une autre voie consisterait à conserver la valeur locative des biens pour l'assiette fiscale foncière d'un bien, et de corriger cette assiette en tenant par exemple compte du ratio surface foncière/surface artificialisée ou du nombre d'habitants sur la surface. Cette réflexion préfigurerait, à l'occasion de la réactualisation des valeurs locatives cadastrales, une réforme de plus grande ampleur de la fiscalité foncière.

Recommandation n°8 : Intégrer les conséquences de l'objectif ZAN dans les projections réalisées pour la réforme des valeurs locatives cadastrales et envisager des mesures de correction ou de compensation si les résultats vont dans un sens contraire à cet objectif.

III - Des travaux complémentaires sont nécessaires avant de donner un rôle plus important à la fiscalité locale dans la mise en œuvre du ZAN

A - Le ZAN : une réforme dont il est encore difficile d'apprécier l'impact pour les différents acteurs économiques

1 - Un chiffrage des impacts financiers liés au ZAN qui reste à réaliser

L'étude d'impact de la loi résilience et climat « Climat et Résilience » a bien identifié un potentiel de renchérissement de

l'aménagement territorial du fait de la mise en place du ZAN. Toutefois, elle ne mentionne pas de coût associé⁴⁷.

S'agissant plus particulièrement des collectivités, l'étude indique que « *Dans la mesure où les objectifs fixés à l'article L. 101-2 du code de l'urbanisme doivent être poursuivis et atteints par l'action des collectivités publiques en matière d'urbanisme, les collectivités territoriales, dans l'exercice de leurs compétences, ont nécessairement un rôle majeur à jouer pour y parvenir, en particulier pour l'élaboration et le suivi des documents de planification ou encore dans l'instruction des autorisations du droit des sols. Néanmoins, ces mesures en tant que telles n'entraînent pas de coûts directs d'investissement ou de fonctionnement pour les collectivités territoriales* ».

Il importe pourtant d'affiner la connaissance des impacts financiers du ZAN pour voir comment et par quels acteurs d'éventuels coûts pourraient être pris en charge, en particulier par les bénéficiaires de cette politique. Si ce débat n'a pas lieu, la mise en place de la réforme risque d'être fragilisée.

Le cabinet Carbone 4, mandaté par la Fédération nationale des travaux publics (FNTP) a estimé le coût de la réhabilitation des friches actuellement recensées entre 77 et 106 Md€. Ce chiffre repose sur une hypothèse de coût de réhabilitation des friches de l'ordre de 900 000 € par hectare en moyenne. Des travaux plus fins ont par ailleurs été réalisés par l'administration en étudiant les dossiers déposés dans le cadre du fonds friches. Ces premières évaluations ne correspondent pas à un chiffre d'ensemble des impacts financiers liés au ZAN. C'est pourquoi il est

⁴⁷ « La lutte contre l'artificialisation des sols de manière générale et la priorisation des espaces déjà urbanisés, peuvent rendre plus onéreuses les actions et opérations d'aménagement et immobilières, nécessitant de reconstruire la ville sur la ville plutôt que d'aménager plus classiquement en étalant le tissu urbain. Le foncier devenant une ressource plus rare, elle peut également conduire à des phénomènes de spéculation foncière, particulièrement en zone tendue (encourageant notamment le recours à des outils de maîtrise foncière, de mobilisation du foncier public pour le logement, ou de dissociation du foncier et du bâti). Toutefois, l'étalement urbain représente un surcoût pour la collectivité (construction de réseau, de voiries, d'équipements publics ...) et pour les ménages (coûts de déplacement en cas d'éloignement des commerces et de l'emploi). En ce sens, la lutte contre l'artificialisation des sols a un impact positif quant à la forme de la ville et au cadre de vie. »

essentiel que l'État réalise une estimation des impacts financiers de cette réforme en distinguant le cas échéant différents scénarios. À cet égard, le CGDD avait réalisé un modèle en 2019 qui identifiait un scénario tendanciel et quatre scénarios alternatifs. Ces scénarios doivent aujourd'hui être actualisés, notamment pour tenir compte de l'évolution de la prévision de la croissance attendue du nombre de ménages, réalisée par l'Insee, et parce que ces scénarii reposaient sur des hypothèses parfois contestables⁴⁸.

Plusieurs acteurs sont susceptibles d'être affectés par les coûts résultant de la mise en œuvre du ZAN : les propriétaires de terrains dont la valeur va augmenter très fortement, les usagers finaux (ménages et entreprises), les collectivités territoriales, notamment le bloc communal, au titre de leur stratégie foncière, enfin l'État, pour garantir la réussite de cette politique.

Les dépenses supplémentaires auxquelles les collectivités devront faire face auront pour objet de soutenir la dynamique de leur territoire et de répondre aux attentes exprimées par les usagers. Il ne s'agira pas de dépenses obligatoires mais ces charges nouvelles pourront prendre la forme d'achats de terrain, de logements, de réhabilitations de terrains, mais aussi peut-être à terme d'achats de droits à artificialiser. Les collectivités territoriales n'aborderont pas toutes cette problématique avec les mêmes potentiels : celles qui détiennent actuellement des espaces déjà artificialisés mais non aménagés ou peu denses ou des friches à réhabiliter seront dans une situation plus favorable et pourront activement participer à l'aménagement de leur territoire sous contrainte ZAN.

Recommandation n°9 : Confier aux administrations compétentes le chiffrage de l'impact économique et financier lié à la mise en œuvre du ZAN (y compris les incidences fiscales pour les collectivités) et identifier les pistes de financement et de mutualisation envisageables.

⁴⁸ consommation d'espace est supposée augmenter de 30 à 40 % entre 2016 et 2022, sans que les sous-jacents de cette évolution plus que bizarre ne soient documentés. Cela placerait l'année 2022 au-dessus du haut de la figure 1 Page 1 de la publication, c'est vraiment incompréhensible

2 - Une réflexion sur une « taxe ZAN » encore très prématurée

De nombreuses parties prenantes au débat sur la mise en œuvre du ZAN s'interrogent sur la pertinence de la création d'une taxe dédiée au financement des charges nouvelles qui résulteront de la mise en œuvre de cet objectif. Cette réflexion sur une « taxe ZAN » apparaît toutefois très prématurée aujourd'hui.

En effet, les coûts associés à la mise en œuvre du ZAN ne sont ni connus ni certains. La création d'un outil destiné à financer ces coûts éventuels n'apparaît donc pas nécessaire. Par ailleurs, dans un souci de clarté et de stabilité fiscales, il ne paraît pas pertinent d'envisager une taxe au profit du ZAN qui serait déconnectée d'un fait générateur artificialisant. *A contrario*, imposer à toutes les entreprises de remettre en état naturel les sites qu'elles occupent, à l'issue de leur utilisation, et de provisionner le montant correspondant est une manière économiquement plus efficace qu'une taxe additionnelle pour faire payer à des acteurs le coût de la désartificialisation. Ce type de mécanisme ne relève néanmoins pas du périmètre du CPO et aucune recommandation n'est donc proposée en ce sens.

Enfin, il existe déjà aujourd'hui des instruments fiscaux dont le but est de soutenir une stratégie foncière. Ainsi, les taxes spéciales d'équipement qui sont des taxes additionnelles aux deux taxes foncières (sur les propriétés bâties et non bâties), à la taxe d'habitation et à la cotisation foncière des entreprises ont précisément pour but de financer les établissements publics fonciers, dont la mission est de « mettre en place des stratégies foncières afin de mobiliser du foncier et de favoriser le développement durable et la lutte contre l'étalement urbain ». Certes, ces taxes s'appliquent aux mêmes assiettes que les taxes foncières, la taxe d'habitation et la CFE et ne concernent pas spécifiquement les opérations artificialisantes. Toutefois, les établissements publics fonciers apparaissent comme un instrument ayant vocation à jouer, dans le cadre de la mise en œuvre du ZAN, un rôle qui reste encore à expertiser et à préciser. Dans un premier temps, il apparaît utile de s'assurer de la couverture totale du territoire national par ces établissements publics (manquent actuellement BFC et CVDL) et de mettre en place les taxes spéciales d'équipement qui les financent.

Recommandation n°10 : Etudier l'extension de la couverture géographique des établissements publics fonciers à l'ensemble du territoire national et la taxe spéciale d'équipement affectée à leur financement

B - Faire de la fiscalité locale le vecteur d'incitations en faveur du ZAN

L'ensemble de la fiscalité locale n'a pas vocation à être mise au service du ZAN. Toutefois, la taxe d'aménagement présente des caractéristiques qui pourraient en faire un instrument adapté à cet objectif (1). Toute adaptation plus large de la fiscalité locale en vue d'en améliorer les effets incitatifs doit veiller à rester compatible avec les besoins de financement des collectivités (2).

1 - La taxe d'aménagement présente des caractéristiques adaptées à la mise en œuvre d'incitations favorables à l'objectif ZAN

La taxe d'aménagement, qui impose le flux de constructions nouvelles, a été créée en 2012 en remplacement de cinq taxes (taxe locale d'équipement, taxe départementale des espaces naturels et sensibles, taxe départementale pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement, taxe spéciale d'équipement du département de la Savoie et taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement en région Ile-de-France)⁴⁹. Elle a connu de nombreuses modifications par des lois de finances successives, dans le but notamment de faciliter son articulation avec un objectif de sobriété foncière ou d'encourager les opérations de renaturation⁵⁰.

⁴⁹ Article 28 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010

⁵⁰ Evolutions introduites dans les LF 2021 évoquées supra (exonération des surfaces annexes, à usage de stationnement, aménagées au-dessus ou en-dessous des immeubles ou intégrées au bâti, dans un plan vertical, 9° de l'article L. 331-7 du code de l'urbanisme).

Plusieurs évolutions récentes de la taxe d'aménagement ont initié sa transformation en un instrument au service de l'objectif ZAN. Ainsi la faculté d'appliquer un taux majoré de 20 % selon un zonage établi par la collectivité pour couvrir le coût d'équipements substantiels de même que celle de pouvoir appliquer un taux majoré sans se référer au critère de proportionnalité⁵¹ en fonction des travaux nécessaires ont permis aux maires d'y recourir plus aisément aussi bien dans une logique de rendement que d'influence du choix des aménagements, grâce au zonage de son taux.

Les caractéristiques de son assiette sont déjà favorables aux opérations de requalification : par exemple, une construction sur une friche ou un terrain déjà bâti ne sera quasiment pas taxée dans la mesure où la construction ne comportera peu ou pas de surface de plancher au sol supplémentaire. Les évolutions proposées en PLF 2023 prolongent cette logique incitative, en pénalisant les constructions artificialisantes (parkings extérieurs) et en encourageant les opérations de dépollution. Il est encore trop tôt pour mesurer l'impact des taux additionnels de la taxe d'aménagement sur le rythme des constructions et sur la localisation des constructions.

En tout état de cause, la taxe d'aménagement présente les caractéristiques d'un outil potentiellement efficace pour orienter les comportements économiques dans un sens favorable à l'objectif ZAN. En effet, elle peut être modifiée en fonction d'un zonage établi par la commune, ce qui permet d'influer sur la localisation des aménagements. Sa fourchette de taux est large (de 1 % à 20 %), ce qui permet de discriminer les constructions selon leur sobriété foncière. Au contraire des autres taxes de flux telles que les DMTO ou de stock telles que les taxes foncières, son assiette est déterminée par une valeur qui est fonction de la « surface de plancher close et couverte au sol », et ne repose pas sur la valeur locative du bien. Cette dernière caractéristique de la taxe d'aménagement peut d'ailleurs introduire une déconnexion entre le rendement de la taxe qui est fonction de la surface bâtie et le besoin de financement des équipements induits par le nouvel aménagement qui dépend de sa dimension (capacité d'accueil notamment). La taxe d'aménagement n'est donc pas une taxe d'équipement « pure ».

⁵¹ Principe supprimé dans la LF 2021.

Dans ce contexte, il pourrait être intéressant d'étudier la manière dont la taxe d'aménagement pourrait être rendue plus incitative, afin d'accompagner la mise en œuvre du ZAN. Ainsi, la fourchette de taux pourrait être élargie afin d'en renforcer les effets incitatifs. Il apparaît également possible, dans une logique de bonus-malus, d'accroître les modulations de taux sur la base du zonage défini dans le document d'urbanisme, pour donner un signal-prix cohérent aux aménageurs.

Recommandation n°11 : Étudier la pertinence d'introduire un système de bonus-malus dans le calcul de la taxe d'aménagement pour favoriser les opérations de dépollution/réaménagement et taxer davantage les opérations artificialisantes.

2 - L'extension à d'autres impôts locaux d'une logique d'incitations favorables au ZAN doit s'articuler avec la nécessité de préserver les ressources fiscales des collectivités

L'identification d'autres impôts locaux susceptibles de recevoir un objectif d'incitation à l'atteinte de l'objectif ZAN suppose de prolonger l'analyse sur les différents impôts ayant un lien avec le foncier, qu'il s'agisse des impôts de stock (taxes foncières) ou de flux (DMTO). Le CPO n'a pas été en mesure de réaliser cette étude de manière approfondie dans le temps qui lui était imparti pour le présent rapport mais reste à disposition du Sénat pour prolonger ce travail. Il est en effet essentiel de s'assurer que ces impôts seront des outils efficaces d'orientation des comportements.

Par ailleurs, la fiscalité locale doit continuer à contribuer au financement des services publics et aménagements locaux qui est sa fonction première. La prise en compte de cet objectif apparaît d'autant plus importante que la fiscalité locale a connu une forte instabilité dans la période récente (suppression de la TH, de la CVAE, baisse de la CFE et de la TFPB sur les locaux industriels...).

Il est à noter par ailleurs que la multiplication des objectifs assignés à un impôt peut aboutir à des conflits entre ces derniers. Cela est notamment le cas de la taxe additionnelle au bénéfice des communes sur les plus-values des terrains nus devenus constructibles. Initialement instituée pour ralentir les opérations artificialisantes, celle-ci s'est révélée dans certains cas une incitation à transformer un terrain en zone

constructible, la collectivité bénéficiaire ayant intérêt à ces opérations pour faire augmenter ses recettes fiscales.

Enfin, comme cela a été rappelé *supra*, la fiscalité locale joue un rôle relativement limité dans les choix immobiliers des agents économiques. En effet, selon les promoteurs immobiliers et professionnels du secteur du bâtiment interrogés au cours de l'enquête, elle représenterait environ 5 % du prix moyen d'un projet immobilier, ce qui constitue une dépense relativement limitée au regard des coûts d'acquisition du foncier et de construction (main d'œuvre, achat de matériaux, etc.). Une coordination de la fiscalité locale avec les signaux envoyés par la fiscalité nationale apparaît donc déterminante.

CONCLUSION

La question posée au CPO par la Commission des finances du Sénat, lui demandant d'étudier l'articulation de la fiscalité locale avec l'objectif ZAN, intervient dans un contexte plus global de réflexion sur la façon dont la fiscalité doit être mise au service des enjeux environnementaux. Dans son rapport publié en février 2021⁵², le CPO a fait un certain nombre de propositions à cet égard, soulignant notamment l'importance de concilier la fiscalité à visée environnementale avec les conditions de son acceptabilité par les contribuables.

L'objectif ZAN est un changement de paradigme important pour les politiques publiques, au même titre que la transition écologique et climatique dont il n'est pas détachable. Il suscite de ce fait même des inquiétudes multiples, tant de la part des élus que des ménages ou des entreprises. Ces inquiétudes sont particulièrement fortes dans les communes les plus petites, dont les exécutifs peinent à faire la synthèse entre des objectifs qui leur apparaissent parfois contradictoires, comme peuvent l'être par exemple les exigences de la loi SRU en matière de logement social et le ZAN.

La fiscalité locale ne représente qu'un instrument de la réforme parmi d'autres, et probablement pas le plus important. Toutefois, la crédibilité de l'objectif ZAN suppose que les premières mesures soient prises sans tarder. C'est pourquoi le CPO a pris le parti de distinguer dans ses recommandations celles qui peuvent recevoir une mise en œuvre immédiate de celles qui appellent des évolutions à plus long terme. Il lui est également paru important de rappeler que, sur un sujet de cette importance pour l'avenir de notre pays, une évaluation fine de l'impact économique et financier du ZAN doit précéder toute réflexion sur la création d'une taxe dédiée à cette politique. Comme le CPO l'a montré dans son « baromètre sur les prélèvements obligatoires »⁵³,

⁵² CPO, *Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire*, février 2022

⁵³ CPO, *Baromètre des prélèvements obligatoires, 1^{ère} édition*, février 2022

les prélèvements obligatoires sont d'autant mieux acceptés qu'ils financent des dépenses lisibles et perçues comme efficaces par les contribuables.

Au-delà des propositions d'ores et déjà formulées dans le cadre du présent rapport, le CPO poursuivra sa réflexion sur la fiscalité environnementale en général, sur la contribution des prélèvements obligatoires à l'atteinte de l'objectif ZAN en particulier, mais aussi plus largement sur la pertinence d'une fiscalité qui taxe la rente. Il se tient bien sûr à la disposition de la Commission des finances du Sénat pour approfondir les points qui n'ont pu l'être suffisamment dans le délai imparti pour le présent rapport, mais se réserve également la possibilité d'alimenter le débat public sur cette question essentielle, de sa propre initiative, dès les prochains mois.