



LA FISCALITE LOCALE DANS LA PERSPECTIVE DU ZAN

Synthèse

Octobre 2022

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).

Des objectifs de sobriété foncière ont été introduits dans le droit français pour la première fois par la loi du 13 décembre 2000 dite loi SRU. Depuis lors, ces objectifs ont été précisés et rendus plus contraignants. L'objectif de ZAN est ainsi apparu pour la première fois dans le plan biodiversité de 2018 avant d'être consacré par la loi du 22 août 2021 dit loi « Climat et résilience ». Ce texte fixe des objectifs contraignants 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 consommation réelle de ces espaces observée sur les dix années précédentes ;
- d'ici à 2050, la France doit atteindre l'objectif de zéro artificialisation nette des sols.

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'inscrire dans le cadre d'une politique d'aménagement du territoire qui devra intégrer les conséquences de la rupture des continuités écologiques, de l'altération des paysages et de l'accroissement des émissions de carbone liées à l'activité humaine.

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

- la fiscalité locale va-t-elle modifier les recettes de la fiscalité des collectivités territoriales et de leurs groupements et si oui, quels ajustements peuvent être envisagés ?

- La fiscalité locale peut-elle envoyer un signal-prix aux acteurs économiques pour faciliter l'atteinte de l'objectif ZAN ?

Il est à noter que le CPO a fait le choix de traiter principalement des effets directs du ZAN sur la fiscalité locale, sans aborder les problématiques spécifiques à certains secteurs économiques comme le commerce et l'agriculture. Il a également concentré son raisonnement sur les impôts et taxes locales qui lui semblaient le mieux en mesure de présenter un intérêt au regard de l'objectif ZAN, soit : taxes foncières, cotisation foncière des entreprises, taxe d'aménagement, droits de mutation à titre onéreux, taxe d'habitation sur les logements vacants, majoration de la taxe d'habitation sur les résidences secondaires, taxe sur les friches commerciales.

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

Ces prélèvements représentaient en 2021 un total de recettes de 65 Md€, soit un peu moins de la moitié de l'ensemble des recettes fiscales des collectivités locales.

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

Les constats sur l'artificialisation

La France artificialise en moyenne 24.000 hectares par an, en très grande majorité pour construire des logements nouveaux.

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 européenne, en dépit de disparités relativement fortes d'un Etat membre à l'autre.

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. Des travaux confiés à l'INRA et à l'IFSTTAR ont ainsi 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* ». Ce rapport conclut que la densification des villes pourrait être un levier essentiel pour limiter la périurbanisation résultant d'un étalement urbain diffus et discontinu, forte source d'artificialisation des sols. Par ailleurs, 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.

La fiscalité locale, un déterminant marginal dans les décisions d'artificialisation des sols

Si les constats sur l'artificialisation commencent à être documentés, la question de l'impact de la fiscalité, et notamment de la fiscalité locale, sur les comportements d'artificialisation des sols reste très peu abordée et mal documentée.

Le rapport INRA-IFSTTAR précédemment cité figure parmi les rares travaux à avoir abordé cette question. Il conclut que la fiscalité locale ne joue qu'un rôle marginal dans les 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. Les élus locaux interrogés par le CPO confirment cette conclusion : la fiscalité n'explique pas les décisions des maires d'accorder des permis de construire et de développer les zones à urbaniser.

Au total, si la fiscalité locale n'apparaît pas artificialisante, elle ne comporte pas davantage 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.

Des dispositifs fiscaux peuvent favoriser la mise en œuvre du ZAN

La mise en œuvre de l'objectif ZAN peut s'appliquer à court terme à des dispositifs fiscaux ciblés existants qui concernent notamment les logements vacants, les résidences secondaires et les opérations de recyclage urbain.

Concernant les logements vacants, le Commissariat général au développement durable (CGDD) estime que si 80% du stock de logements vacants étaient occupés (sur un total de 2,15 millions de logements vacants), l'économie en termes d'artificialisation atteindrait 50.000 ha, soit plus de deux ans d'artificialisation au rythme actuel. Il apparaît donc utile d'envoyer un signal-prix grâce à la fiscalité locale pour encourager la vente des logements vacants, essentiellement dans les secteurs où le marché est sous tension. De même, l'augmentation du nombre des résidences secondaires, de 30% au cours des trente dernières années, plaide supprimer le critère du nombre d'habitants (villes de plus de 50.000 habitants) pour la majoration de la taxe d'habitation pour les résidences secondaires.

A la lumière de ces constats, le CPO formule deux recommandations :

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.*

Concernant les opérations de recyclage urbain, les outils fiscaux existants apparaissent aujourd'hui peu sollicités et souvent moins incitatifs que les instruments budgétaires. Pour autant, le CPO préconise de maintenir l'ensemble des outils fiscaux d'urbanisme à la main des maires et des présidents d'EPCI dans la mesure où ceux-ci seront amenés à jouer un rôle plus important dans le cadre du ZAN.

Afin d'améliorer la connaissance de ces outils fiscaux et pour encourager les collectivités à mettre en place une politique fiscale de 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.*

Des exonérations et abattements appliqués à la fiscalité locale qui devraient être réservés aux opérations non artificialisantes

Plusieurs taxes locales prévoient des dispositifs dont l'effet se révèle artificialisant. Ainsi, la taxe d'aménagement prévoit des dispositifs d'abattement d'assiette et d'exonérations au bénéfice de nombreux aménagements artificialisants. A cet égard, on peut mentionner les locaux d'habitation financés par le prêt à taux zéro (PTZ), les locaux à usage industriel et commercial, et, pour une large part, les logements individuels en prévoyant un abattement sur les 100 premiers mètres carrés d'une résidence principale. 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 construire.

Afin d'éviter ce type de dispositifs, 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 artificialisantes ; des règles fiscales favorables aux opérations de densification et de recyclage urbain devraient être adoptées.

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

Les rentes engendrées par un foncier plus rare devront être mutualisées

L'objectif ZAN va concourir à augmenter la pression sur le foncier du fait de la raréfaction des terrains disponibles à la vente. Il en résultera une rente de situation pour les propriétaires de terrains constructibles. La question de renforcer les terrains nus devenus constructibles passe par une augmentation des taxes portant sur les plus-values de cession des terrains nus devenant constructibles et par une remise en cause des exonérations dont elles bénéficient lorsque le terrain est devenu constructible il y a plus de 18 ans. Par ailleurs, une fusion de ces taxes (l'une nationale, l'autre locale) pour en faire une taxe unique affectée aux communes serait à la fois une rationalisation et un moyen de donner des moyens supplémentaires aux communes dans la définition de leur politique d'urbanisme.

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 ».

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

Les effets de la mise en œuvre de l'objectif ZAN sur les recettes fiscales des collectivités locales sont encore difficiles à estimer. *A priori*, leur évolution globale ne devrait pas être affectée par la réforme ZAN. En revanche, des variations sensibles devraient apparaître entre collectivités. Le risque de distorsion ne concerne pas seulement les recettes fiscales, mais aussi les dotations de l'Etat, la

DGF au premier chef, prenant en compte des critères tels que le nombre de kilomètres de voirie ou le nombre d'habitants.

Afin de compenser ces effets, le CPO recommande d'intégrer les effets du ZAN dans les mécanismes de solidarité à destination des collectivités.

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

Le ZAN est une composante nouvelle d'un système de financement à bout de souffle

Les travaux effectués par la Cour des comptes pour tracer de nouveaux « scénarios de financement des collectivités locales » (2022) ont montré qu'une révision en profondeur de la structure de financement des collectivités était souhaitable à terme.

Dans le sillage de ces travaux, le CPO recommande que cette réforme en profondeur soit l'occasion d'intégrer à un certain nombre de prélèvements affectés aux collectivités des caractéristiques favorables à l'atteinte de l'objectif ZAN. Cette recommandation générale trouverait notamment à s'appliquer aux droits de mutation à titre onéreux et aux valeurs cadastrales qui constituent l'assiette des taxes foncières.

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.*

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 le cadre du ZAN

Une réforme dont il est encore difficile d'apprécier l'impact pour tous les acteurs économiques

Le chiffrage des impacts financiers liés au ZAN est encore largement à faire. Seule une évaluation du coût de réhabilitation des friches a été conduite par le cabinet Carbone 4 à la demande de la Fédération nationale des travaux publics (FNTP) ; elle aboutit à un montant compris entre 77 et 106 Md€. Cet aperçu partiel doit être complété par des travaux plus globaux qui permettront d'apprécier la manière dont les différents acteurs (collectivités, ménages, entreprises) seront affectés par la mise en œuvre de l'objectif ZAN. Ce travail qui nécessite de nombreuses données ainsi que des capacités de simulation devrait être réalisé par les administrations qui disposent des informations et des moyens nécessaires.

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.*

Une réflexion sur une « taxe ZAN » est encore très prématurée

De nombreuses voix se sont exprimées en faveur de la création d'une taxe dédiée au financement des charges nouvelles qui

pourraient résulter de la mise en œuvre de l'objectif ZAN. Dans la mesure où ces charges sont largement inconnues, une telle taxe apparaît toutefois très prématurée. En revanche, pour permettre la mise en œuvre d'une stratégie foncière plus ambitieuse, il pourrait être utile d'étendre à l'ensemble du territoire la couverture géographique des établissements fonciers et de la taxe spéciale d'équipement qui leur est affectée.

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*

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 comporte des caractéristiques intéressantes en termes d'incitation à l'objectif ZAN, comme le montrent plusieurs modifications récentes telles que la faculté d'appliquer un taux majoré de 20 % selon un zonage établi par la collectivité pour couvrir le coût d'équipements substantiels ou de pouvoir appliquer un taux majoré sans se référer au critère de proportionnalité en fonction des travaux nécessaires. Les maires ont pu ainsi 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 évolutions proposées en PLF 2023 prolongent cette logique incitative, en pénalisant les constructions artificialisantes (parkings extérieurs) et en encourageant les opérations de dépollution. Une telle logique pourrait être généralisée à travers un système de bonus-malus qui, prenant appui sur la taxe d'aménagement, favoriserait les opérations de dépollution ou de réaménagement et taxerait davantage les opérations artificialisantes.

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.

De manière plus large, l'extension de ce type de mécanisme à d'autres taxes locales apparaît possible, qu'il s'agisse des impôts de stock (taxes foncières) ou de flux (DMTO). Ces dispositifs restent toutefois à expertiser, ce que le CPO n'a pas pu faire dans le délai qui lui était imparti. En tout état de cause, ces évolutions devraient s'articuler avec la nécessité de préserver les ressources fiscales des collectivités.

*

Au terme de la présente étude, il apparaît que la fiscalité locale ne représente qu'un instrument parmi d'autres de la réforme ZAN, et qu'elle n'est pas forcément le plus important d'entre eux.

Toutefois, la crédibilité de l'objectif ZAN suppose que des mesures fiscales soient prises à des horizons différents.

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