Fondation Jean Jaurès

Environnement

RESTONS ZAN : VERS UNE FISCALITÉ RÉCOMPENSATOIRE

Jean Burkard

12/03/2025

Alors que le Sénat doit adopter une loi qui supprimerait les échéances intermédiaires du zéro artificialisation nette (ZAN) tout en en multipliant les exceptions, l'urgence de la lutte contre l'artificialisation des sols devrait autant porter sur les objectifs que la France se fixe que sur les moyens qu'elle se donne pour les atteindre. Selon Jean Burkard, directeur du plaidoyer de WWF France, l'adaptation de la fiscalité du bâti, pour les particuliers comme pour les entreprises, permettrait à la fois de corriger le signal-prix en faveur de la densification et de financer l'effort des collectivités qui sont prêtes à repenser la place de la nature dans leur aménagement du territoire.

Introduction

Les prises de position, parlementaires et gouvernementales, se sont tellement multipliées à propos de la proposition de loi pour une trajectoire de réduction de l'artificialisation concertée avec les élus locaux (TRACE) qu'il est difficile de voir à quoi elle finira par ressembler. Une seule certitude : il s'agit de détricoter l'objet du « zéro artificialisation nette » (ZAN).

Si d'un point de vue économique et stratégique, la disparition des espaces naturels, agricoles et forestiers (ENAF) est déjà une préoccupation à balancer avec les bénéfices supposés de nouveaux logements, de nouvelles usines ou de nouveaux commerces, les conséquences de l'artificialisation sont à sens unique d'un point de vue écologique. Quand ces bâtiments (et avec eux les routes, parkings et réseaux nécessaires pour les desservir) s'installent sur des espaces naturels, ils détruisent nécessairement ces derniers, contribuant à la fois à y perturber la biodiversité (en fragmentant ou en détruisant les habitats des espèces animales et végétales) et à y diffuser toutes sortes de pollutions. L'artificialisation accélère aussi le réchauffement climatique puisque, en réduisant la surface des espaces naturels (forêts, prairies, zones humides…), elle réduit d'autant la capacité du territoire à séquestrer le carbone et crée à l'inverse des îlots de chaleur, celle-ci étant emmagasinée par le béton et l'asphalte et rediffusée dans l'air ambiant, l'absence de végétaux ne fournissant plus ni ombrage ni évapotranspiration pour le rafraîchir. Enfin, l'imperméabilisation des

sols empêche l'infiltration de l'eau de pluie, ce qui rend le territoire plus vulnérable aux inondations comme aux sécheresses. Tous les territoires sont de plus en plus confrontés à ces conséquences écologiques de l'artificialisation, qui ont pour eux des effets très directs sur leur économie et leur attractivité[1].

L'architecture du « ZAN », telle qu'elle découle de la loi « Climat et résilience » de 2021, est loin d'être parfaite. En limitant les droits à construire en France à 125 000 hectares d'ici à 2031 sur la base des 250 000 hectares artificialisés dans la décennie précédente, elle s'inscrit dans une logique purement comptable et passablement arbitraire : un hectare vaudrait un hectare, sans prise en compte des fonctions et des écosystèmes de chaque sol ; un territoire en vaudrait un autre, sans prise en compte des besoins ou des contraintes de son développement. Néanmoins, aucune des propositions de réformes émises jusqu'à maintenant ne prétend résoudre ces difficultés : au contraire, elles aboutissent toutes à les perpétuer, que ce soit en décalant le calendrier d'application, en multipliant les dérogations (pour les *data centers*, l'industrie, le logement…) ou en appauvrissant la définition de l'artificialisation des sols. Aucune ne répond surtout à la question que se posent toutes les collectivités qui seront quoiqu'il advienne finalement tenues de réduire l'artificialisation : avec quel argent ?

Atteindre le ZAN par une réforme de la fiscalité locale : un horizon lointain

De façon flagrante, le phénomène d'artificialisation en France correspond historiquement aux lois de décentralisation de 1983 qui transfèrent la responsabilité de l'urbanisme de l'État aux communes. En une quarantaine d'années, les terres artificialisées sont passées de 2,9 à 5 millions d'hectares (+72%) en France métropolitaine, soit une croissance plus de trois fois supérieure à celle de la population (+20%)[2]. Le phénomène n'est donc pas tant dû à une évolution démographique qu'à des évolutions politiques, sociales et sociétales, avec l'augmentation du nombre de ménages mais surtout des choix en faveur de la maison individuelle, d'une sous-exploitation du bâti existant au profit de l'étalement urbain et du mitage[3]. Ces choix se traduisent dans la forte baisse de la densité de l'espace urbain, qui comptait 400 habitants au km^2 en 2010… contre 600 en 1962[4].

Devenu responsable de l'attribution des permis de construire, le maire dispose depuis lors d'un important outil pour développer sa ville, l'installation des particuliers et des entreprises étant de plus liée à des revenus fiscaux : c'est ainsi que de nombreuses communes peuvent avoir une préférence pour l'installation de lotissements ou de centres commerciaux, et donc

l'artificialisation. À l'inverse, le maire a peu d'incitations, qu'elles soient fiscales ou financières, à densifier, sans même parler de désartificialiser ou de renaturer – deux opérations beaucoup plus coûteuses. Comme le relève un rapport du Sénat de juin 2022[5], il est aujourd'hui beaucoup moins coûteux de construire une maison de plain-pied (entre 740 et 1020 euros hors taxes par mètre carré habitable en 2018) qu'un immeuble collectif urbain dense de quatre à huit niveaux (entre 1430 et 3100 euros hors taxes par mètre carré habitable).

Ce problème s'est encore aggravé, sous l'effet de premiers assouplissements du « ZAN » et de la situation des finances publiques. En effet, la loi offrant désormais à chaque commune une « garantie » qui lui donne de manière indiscriminée (quelle que soit sa densité, sa localisation, la nature des sols…) un hectare à artificialiser, un maire n'a aucun bénéfice financier à ne pas le faire. Plus récemment, le fonds vert, dont certaines enveloppes visent spécifiquement le recyclage des friches ou la renaturation, a été victime de restrictions budgétaires, réduisant encore les moyens pour un maire d'utiliser cette précieuse réserve foncière[6]. Alors que l'Ademe a calculé qu'au maximum 30% de la surface des friches existantes pourraient satisfaire l'ambition d'un PIB industriel porté à 15%, le gouvernement envisage d'exclure tous les projets industriels du décompte du « ZAN ».

Il sera difficile d'imaginer un aménagement du territoire où la nature a enfin sa place tant qu'il sera moins cher pour un acteur d'artificialiser plutôt que de densifier et c'est le rôle de la fiscalité que de réorienter le signal-prix dans le sens de l'intérêt général. Toutefois, cette perspective semble encore lointaine. Souvent proposée, la réforme en profondeur de la fiscalité locale se heurte à des difficultés inhérentes aux réformes structurelles : les perdants seraient nombreux, les gagnants incertains et en tout état de cause les bouleversements sur les finances publiques de chaque commune seraient trop importants pour envisager de façon réaliste une mise en œuvre immédiate. C'est ainsi que la révision des valeurs cadastrales, qui permet de calculer la taxe foncière, est sans cesse ajournée alors que sa base est restée bloquée sur les valeurs locatives des années 1970. Mises à jour de façon trop rapide, celles-ci amèneraient dans de nombreux cas à renchérir la valeur du foncier en centre urbain et à renforcer l'effet d'aubaine vers les territoires périphériques. Il s'agira donc d'anticiper ces effets lors de la révision en intégrant de nouveaux paramètres correctifs. Cette situation est d'autant plus vraie avec la dotation globale de fonctionnement, pour laquelle il est généralement privilégié de la compléter par de nouvelles dotations (comme la dotation pour aménités rurales) plutôt que de la réformer directement.

Dans le même ordre d'idées, la révision des droits de mutation à titre onéreux (DMTO) proposée par la Cour des comptes, intégrant une réorientation de ces droits au bloc communal et la surtaxation des opérations artificialisantes, nécessiterait un important temps d'adaptation pour définir des

paramètres pertinents capables de refléter les caractéristiques sociales et économiques des territoires ainsi que le degré d'artificialisation des opérations immobilières. Mais l'accélération de l'artificialisation – et l'aggravation de ses conséquences – empêche d'attendre une réforme en profondeur de la fiscalité locale. Il est possible dès à présent de renchérir le coût des projets les moins justifiés au regard de cet objectif de sobriété foncière, en attendant que l'artificialisation soit définitivement plus coûteuse que la densification.

Recevez chaque semaine toutes nos analyses dans votre boîte mail

Abonnez-vous

Les leviers pour décourager l'artificialisation des sols

Cibler les abattements dont les propriétaires bénéficient

Décourager l'artificialisation suppose tout d'abord de décourager la transformation d'ENAF en zones immobilières. C'est dans cet esprit de lutte contre la spéculation foncière qu'avait été instituée **une taxation des plus-values réalisées par les propriétaires de terrains nus** qui, devenus constructibles à la faveur d'une décision de la commune, étaient revendus dans un contexte de forte hausse du prix du foncier. En effet, les prix des terrains à bâtir ont presque triplé entre 2000 et 2018, avant même les effets du ZAN[7]. Un terrain constructible valant plus de 920 000 euros/ha (92 euros/m^2) contre environ 6000 euros/ha pour un terrain agricole, leur intérêt s'est singulièrement renforcé, engendrant des pressions croissantes des propriétaires sur les municipalités pour que leur terrain devienne constructible.

Aujourd'hui, **deux taxes (une nationale, une locale) sur les plus-values** existent afin de limiter les bénéfices qu'un propriétaire pourrait tirer de la revente de son terrain devenu constructible. Néanmoins, la taxe nationale ne s'applique que si le prix de la cession est supérieur à dix fois le prix d'acquisition. Pire, l'assiette de la taxe est réduite de un dixième par an à partir de la neuvième année suivant le classement du terrain en zone constructible, la taxe étant donc totalement effacée au bout de dix-huit ans. Son taux est enfin extrêmement modeste (5% de la plus-value comprise entre dix et trente fois le prix d'acquisition, 10% quand elle le dépasse trente fois), ce qui explique la faiblesse de son revenu pour l'État : 24 millions d'euros en 2024[8]. Une taxe

complémentaire peut être décidée à la discrétion des communes, avec des exonérations amoindries : l'exonération est applicable au bout de dix-huit ans de détention mais sans abattement successif ; celle sur le montant des plus-values ne s'applique que si le prix de cession est inférieur à uniquement trois fois le prix d'acquisition de celui-ci. Au 31 décembre 2024, elle n'avait été instaurée que par 6691 communes et 2 établissements publics de coopération intercommunale (EPCI)[9].

Cette taxation des plus-values pourrait être rendue facilement plus performante et dissuasive **en fusionnant la taxe nationale sur les plus-values de cessions de terrains nus devenus constructibles et la taxe dite forfaitaire** que peuvent pratiquer les collectivités. Celles-ci pourraient être généralisées sur la base du plus grand dénominateur pour ce qui concerne la plus-value, c'est-à-dire dès qu'elle est supérieure ou égale à deux fois le prix d'acquisition. Cette fusion des taxes serait également l'occasion de supprimer le critère de la durée de détention. Les abattements successifs dont bénéficie le vendeur (pour la taxe nationale) à partir de la neuvième année de détention jusqu'à exonération totale au bout de dix-huit ans de possession (pour les deux taxes) incitent aujourd'hui à la rétention foncière de ces terrains afin de maximiser la plus-value.

Sur la base du revenu actuel de ces taxes (24 millions d'euros en 2024), la modulation de ces paramètres générerait quelques dizaines de millions d'euros pour les finances publiques mais de plus amples revenus peuvent être attendus d'**une modification de la taxe d'aménagement** qui concerne aujourd'hui toutes les opérations qui nécessitent un permis de construire. Depuis sa création en 2012, cette taxe s'est avérée extrêmement dynamique pour atteindre près de 2 milliards d'euros en 2023[10]. Conçue comme un outil de financement des équipements publics nécessaires aux nouvelles constructions, elle donne la possibilité aux collectivités d'appliquer un taux majoré sur certains secteurs de leur territoire dès lors que l'importance des constructions nouvelles qui y sont édifiées rend nécessaire la réalisation de travaux d'infrastructures urbaines substantiels. Afin de décourager l'étalement urbain ou le mitage, cette majoration aurait ainsi tout intérêt à être généralisée.

Par ailleurs, si son montant dépend bien de la surface de la construction, la taxe d'aménagement n'est pas une taxe d'imperméabilisation en cela qu'elle est assise sur la notion de surface close et couverte : une véranda est imposable, pas une terrasse. De plus, la taxe applique des taux forfaitaires en fonction des constructions sans que leur impact environnemental ne soit un critère : les piscines sont soumises à un taux forfaitaire relativement bas (environ 250 euros par mètre carré contre 3000 euros pour un emplacement de tente ou caravane, ou 10 000 euros par emplacement pour une habitation légère de loisir en 2024), quand elles ne sont pas entièrement exemptées si elles font moins de 10 mètres carrés. De même, les exemptions de la taxe

d'aménagement ne vont clairement pas dans le sens d'une limitation de l'artificialisation. C'est par exemple le cas de l'abattement de 50% sur les 100 premiers mètres carrés des résidences principales, qui s'applique de la même manière quel que soit le terrain concerné. Une révision en profondeur de ses exonérations et abattements à l'aune de leur impact sur l'artificialisation – révision réclamée par le Comité pour l'économie verte dès 2019, soit plus de deux ans avant le ZAN ! – donnerait ainsi à la taxe d'aménagement un rôle clé dans la transition écologique en orientant les nouvelles constructions. L'Inspection générale des finances (IGF) et l'Inspection générale de l'environnement et du développement durable (IGEDD) chiffrent à 400 millions d'euros le seul abattement de taxe d'aménagement sur les 100 premiers mètres carrés des résidences principales[11].

Cibler les abattements dont les entreprises bénéficient

Un autre levier consisterait à cibler également les entreprises. Si le logement est le premier moteur de l'artificialisation, la construction de bâtiments liés à des activités économiques a représenté un quart de la surface des sols artificialisés au cours de la dernière décennie, selon la Banque de France[12]. Cette part devrait s'amplifier dans les prochaines années au regard de la volonté de réindustrialisation et de la tension sur le foncier.

Or, **les entreprises bénéficient aujourd'hui, comme les particuliers, de nombreuses possibilités d'abattement de la taxe d'aménagement**[13] (pour les parcs de stationnement couverts ou les entrepôts et hangars), voire d'exonération partielle ou totale (à la discrétion des collectivités pour les locaux à usage industriel ou artisanal), dont nombre d'entre elles mériteraient d'être réexaminées dans un contexte de lutte contre l'artificialisation. De même, la cotisation foncière des entreprises (CFE), assise sur la valeur locative de ses biens immobiliers, prévoit des exonérations ou réductions de la base d'imposition qui se justifient difficilement au regard de l'objectif ZAN. C'est par exemple le cas pour de nombreuses installations portuaires qui sont exonérées de CFE alors que la consommation foncière qu'elles engendrent représente un coût pour la société dans son ensemble. De façon similaire, la réduction d'un tiers de la valeur locative pour les aéroports engendre une réduction de la base d'imposition de la CFE de ces infrastructures en dépit de leurs coûts environnementaux, qui ne se limitent d'ailleurs pas à l'artificialisation.

Un autre enjeu bien connu de l'emprise au sol des activités économiques concerne **la taxe sur les surfaces commerciales**, initialement conçue pour protéger le petit commerce de centre-ville contre l'implantation des hypermarchés en périphérie. Si ce combat a été largement perdu, il demande à être revisité à l'aune des problématiques environnementales. Ainsi, la taxe sur les surfaces commerciales (TaSCom) ne porte à cette heure que sur les magasins de détail dont la

surface de vente dépasse 400 m^2, ne prenant par exemple pas en compte les espace de stockage ni les parkings afférents. Au regard de l'artificialisation engendrée par ces surfaces extérieures, mais aussi de l'impact des entrepôts de sites de ventes en ligne, rien ne semble plus justifier ces exemptions.

L'extension de la TaSCom aux entrepôts ou aux parkings qui en sont aujourd'hui exemptés représenterait une manne très importante pour les finances publiques en même temps qu'elle obligerait les entreprises à considérer l'intérêt d'une extension plutôt qu'une densification des activités. À titre d'exemple, selon les estimations du WWF, une simulation de l'extension de la TaSCom aux entrepôts de plus de 10 000 m^2 générerait entre 500 millions et 3 milliards d'euros en fonction du tarif appliqué.

Des nouvelles recettes à faire redistribuer par l'État

La mise en cohérence de la fiscalité locale avec l'artificialisation réelle des sols engendrerait ainsi de nouvelles ressources pour les finances publiques. L'impact financier exact est difficilement quantifiable du fait du morcellement des dispositifs fiscaux et de l'incertitude inhérente à la prévisibilité des opérations foncières, sans parler de leur élasticité aux réformes envisagées. Toutefois, les premières estimations du WWF permettent d'évaluer, toutes choses égales par ailleurs, **un gain de 2 à 5 milliards d'euros supplémentaires**. Ce bénéfice semble très limité au regard des besoins de la lutte contre l'artificialisation mais également du potentiel financier que recouvre cet enjeu. Comparés aux montants que représentent la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) – près de 40 milliards d'euros en 2023[14] – ou la dotation globale de fonctionnement (DGF) – 27 milliards d'euros en 2023[15] –, les quelques milliards que rapporterait un renforcement de la fiscalité sur l'artificialisation semblent modestes.

Cependant, les besoins sont tels qu'il ne faut pas se priver dès à présent, à très court terme, **d'une part d'adapter, même un peu, le signal-prix et les anticipations des agents dans un sens moins favorable à l'artificialisation, d'autre part de dégager des marges de manœuvre, même mineures, en faveur d'un meilleur financement des opérations de préservation des sols et de désartificialisation** (déconstruction, dépollution, désimperméabilisation, renaturation…).

Évidemment insuffisantes, ces marges de manœuvre supplémentaires peuvent toujours être complétées par d'autres, comme **la mise à contribution des projets d'envergure nationale ou européenne** (PENE) qui bénéficient d'un régime dérogatoire au ZAN, **ou des projets industriels s'ils devaient aussi finalement bénéficier d'une exemption.** De nombreux autres leviers sont potentiellement mobilisables, par exemple les entreprises ou les particuliers qui font le choix de

s'étirer sur les équipements en s'installant à grande distance des transports publics ou même en imaginant, comme l'établissement public foncier d'Île-de-France, une « charge foncière verte » en fonction des projets les moins végétalisés[16].

La question qui demeure est celle de l'utilisation de ces nouveaux revenus. Car si les collectivités demeurent les bénéficiaires directes des opérations d'artificialisation qu'elles décident, la hausse des taxes proposée pourrait créer l'effet inverse à celui recherché en incitant encore plus fortement les collectivités à accorder davantage de permis de construire pour encore augmenter leurs ressources. En effet, cette hausse demeure somme toute modeste : elle ne renchérirait sans doute pas le coût de l'artificialisation au point de décourager toute opération[17], ce qui n'est d'ailleurs pas le but recherché. Pour éviter que la hausse des taxes sur l'artificialisation crée une incitation pour les communes à artificialiser davantage, **il est nécessaire de décorréler ces nouvelles recettes des territoires et des collectivités sur lesquelles elles sont générées. C'est à l'État de percevoir le surplus de ressources dégagées et de le redistribuer.**

Les idées ne manqueront pas pour décider de cette redistribution. Le rapport du WWF, *Restons ZAN : vers une fiscalité récompensatoire*, propose plusieurs pistes qui peuvent être envisagées, de la création d'une dotation redistribuée automatiquement aux communes qui ont fait l'effort de ne pas artificialiser à l'allégement de la fiscalité qui pèse aujourd'hui sur la densification, le foncier non bâti ou les aires protégées, en passant bien sûr par la création d'un nouveau fonds pour la renaturation. L'essentiel demeure de **tracer le chemin d'une fiscalité « récompensatoire »**, où ce sont ceux qui compensent l'artificialisation – et donc permettent de tenir l'objectif « ZAN » – qui sont récompensés.

Sans doute impopulaire vis-à-vis des communes, cette nécessaire décorrélation de la fiscalité peut néanmoins être compensée en réorientant d'autres taxes aujourd'hui perçues par l'État mais qui pourraient l'être par les communes. L'habitat représentant plus des deux tiers du flux de consommation d'ENAF entre 2009 et 2020[18], le **renforcement de la fiscalité sur les résidences secondaires et les logements vacants** aurait ainsi la vertu de détendre l'offre de logements sans augmenter l'artificialisation. La taxe d'habitation sur les résidences secondaires pourrait ainsi être majorée en fonction du nombre de résidences détenues par un même propriétaire, sachant qu'il en existe 3,6 millions (trois fois plus qu'il y a cinquante ans – 1,2 million en 1968 –, représentant environ 10% du parc immobilier)[19]. Quant à la taxe annuelle sur les logements vacants (TLV), aujourd'hui perçue au profit de l'État dans les seules communes en tension, elle pourrait être généralisée (et reversée) à toutes les communes, en fusionnant donc avec la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV) actuellement à la discrétion de toutes les communes où la TLV n'est pas appliquée. Ce renforcement de la fiscalité sur les logements vacants inciterait les propriétaires à s'en séparer,

soit pour être remis sur le marché soit pour être transformés ou renaturés, éventuellement avec des aides publiques.

La lutte contre l'artificialisation des sols ne peut se limiter à une approche purement comptable et uniforme. Parce que l'objectif du zéro artificialisation nette est essentiel pour préserver la biodiversité et limiter l'empreinte écologique de l'aménagement du territoire, il doit s'accompagner de moyens concrets et adaptés aux réalités locales. La concertation accrue avec les élus pour allier sobriété foncière et développement territorial équilibré demeurera inopérante si elle ne s'accompagne pas d'une adaptation de la fiscalité du bâti et d'un soutien aux collectivités engagées.

Cette note est issue du rapport de WWF *Restons ZAN : vers une fiscalité récompensatoire*, de février 2025.

1. Voir notamment cette étude de l'Inra et de l'IFSTTAR de 2017.
2. Agreste, *L'occupation du sol entre 1982 et 2018*, Les dossiers, n°3, avril 2021 ; *Évolution de la population (années 1982 à 2018)*, Insee, 2020.
3. Prolifération anarchique des constructions.
4. *Le découpage en unités urbaines de 2010*, Insee Première, n°1364, août 2011.
5. Jean-Baptiste Blanc, *Rapport d'information sur les outils financiers pour soutenir l'atteinte de l'objectif de zéro artificialisation nette*, Sénat, juin 2022.
6. Rose Amélie Becel, « Budget 2025 : l'écologie, première victime de la réduction des dépenses publiques ? », Public Sénat, 6 février 2025.
7. Notaires de France, *Marché des terrains à bâtir : les prix ont presque triplé entre 2000 et 2018*, Statistiques immobilières, Analyse détaillée, avril 2020.
8. Voir le projet de loi de finances prévisionnel, p. 185.
9. Voir impots.gouv.fr ici.
10. Annuaire statistique annuel de la Direction générale des collectivités locales (DGCL), *Les collectivités locales en chiffres 2024*.
11. Inspection générale des finances, Inspection générale de l'environnement et du développement durable, *Le financement de la stratégie nationale pour la biodiversité (SNB) pour 2030*, novembre 2022.
12. Étienne de L'Estoile, Mathilde Salin, *Quels secteurs économiques contribuent à l'artificialisation des sols en France ?*, Banque de France, 30 juillet 2024.
13. Voir la liste des exonérations.
14. Voir *Les taxes foncières en 2023*, DGFiP, mai 2024. Hors taxes annexes et frais de gestion, la TFPB s'élève à 39,8 milliards d'euros en 2023.
15. *Répartition de la dotation globale de fonctionnement (DGF) pour 2023*, ministère de la Transition écologique, de la Biodiversité, de la Forêt, de la Mer et de la Pêche, 31 mars 2023.
16. Voir Gilles Bouvelot, « Pour nous, la transition écologique est un atout, pas une contrainte », *Le journal du Grand Paris*, 15 novembre 2020.

17. Dans son rapport d'octobre 2022, la Cour des comptes note déjà que « la fiscalité locale joue un rôle marginal dans le choix des acteurs économiques ».
18. Voir Cerema, *Rapport d'étude Analyse de la consommation des espaces. Période du 1er janvier 2009 au 1er janvier 2022*, septembre 2023.
19. *Logement en 2021, France entière*, Insee, 27 juin 2024.