

LA FISCALITE DE L'AMENAGEMENT :
ETAT DES LIEUX ET QUESTIONS PREALABLES A UNE REFORME

Yves JEGOUZO ¹
Avec la collaboration d'Agnès SARAH

A l'aube d'une réforme du système de financement de l'aménagement qui avait été à peu près stabilisé par la loi du 18 juillet 1985, un certain nombre de définitions et de concepts doivent être préalablement rappelés. Les grands débats qui animent, depuis la fin de la seconde guerre la question du financement de l'aménagement doivent être également évoqués avant que ne soient mises en valeur les questions que le législateur va avoir à résoudre.

1 – L'aménagement –

A priori, on peut se baser sur la définition que le droit français donne de l'aménagement à l'article L 300-1 du Code de l'urbanisme qui dispose que « les actions ou opérations d'aménagement ont pour objets de mettre en œuvre une politique locale de l'habitat, d'organiser le maintien, l'extension ou l'accueil des activités économiques, de favoriser le développement des loisirs et du tourisme, de réaliser des équipements collectifs, de lutter contre l'insalubrité, de permettre la restructuration urbaine, de sauvegarder ou de mettre en valeur le patrimoine bâti ou non bâti et les espaces naturels ».

Même en faisant l'impasse pour le moment sur les problèmes que cette notion d'aménagement a soulevés (v. P. Danna, La notion d'opération d'aménagement, regard sur l'insertion d'un concept substantiel dans l'ordre juridique positif », thèse Nice, sept. 1991) on doit constater qu'elle met en cause des mécanismes financiers très divers.

On ne réalisera pas les mêmes montages financiers selon que l'on projette de faire de la « restructuration des quartiers », du « renouvellement urbain » ou de la « rénovation urbaine », appellations diverses d'une politique de réaménagement des banlieues en difficulté ou bien, dans un contexte économique et social radicalement différent, de réaliser une opération d'aménagement touristique sur le littoral méditerranéen ou une extension du quartier de la Défense. Dans ces derniers cas il sera aisé de faire appel à des financements privés. Dans le cas des politiques de la ville il est évidemment impossible de demander à des propriétaires

¹ Ce texte reprend les résultats du séminaire organisé par le GRIDAUH en novembre 2009 dans le cadre du programme de recherche sur la « réforme du financement de l'aménagement » qui lui a été confié par le MEEDDAT

sans ressources et à une population défavorisée de financer des investissements vers lesquels les investisseurs privés ne se tournent pas spontanément.

De la même façon, le financement de l'aménagement ne peut se concevoir de manière identique selon qu'il concerne l'habitat ancien où l'urbanisation nouvelle. Dans le premier cas (V. E. Fatôme et JP. Lebreton, Opération d'aménagement et tissu urbain existant, DAUH 2000, n° 4, p. 129), rechercher un financement privé pourra conduire à demander aux propriétaires des immeubles existants de financer les investissements dont ils vont bénéficier. Dans le second cas, le financement est généralement plus l'affaire des constructeurs et des aménageurs que des propriétaires fonciers (généralement des agriculteurs).

Or toutes ces opérations entrent dans le champ de l'aménagement au sens du livre III du code de l'urbanisme.

2 – Les dispositions fiscales ayant un impact direct sur l'aménagement.

Une seconde remarque préalable s'impose : un certain nombre de dispositions fiscales ou financières qui ne sont pas rattachées directement à l'aménagement ont des incidences considérables sur l'urbanisation. Il en est ainsi, pour ne citer que cet exemple, de la taxe foncière sur les propriétés non bâties ou de l'imposition au titre de l'impôt sur le revenu des plus-values immobilières. A première vue, ces impôts n'ont pas l'aménagement comme objet mais visent principalement à procurer des ressources aux collectivités publiques, ce qui est l'objet premier de l'impôt. Mais, replacés dans le cadre de l'interventionnisme fiscal, ces impôts généraux ont fait l'objet d'adaptations dont l'objet même est l'aménagement qu'il s'agisse d'inciter à la construction des terrains à bâtir (Taxe foncière) ou de réguler le prix des terrains et des immeubles concernés par des politiques publiques d'aménagement (fiscalité sur les plus-values immobilières). On ne peut certes inclure ces impôts dans la fiscalité de l'aménagement dans la mesure où ils n'ont pas comme objet direct de financer l'aménagement : leur produit n'est pas directement affecté à cet objet. Mais, il est difficile de procéder à une réforme d'ensemble du financement de l'aménagement sans tenir compte de cette fiscalité.

Les réformes passées ont d'ailleurs souvent donné à ces impôts une place primordiale dans le cadre du débat, un peu apaisé aujourd'hui, sur la fiscalité foncière et l'imposition des plus-values.

Voir sur ces points, notamment, GILLI J.P. Redéfinir le droit de propriété, CRU 1975
GUIGOU J.L. LEGRAND J.M. Fiscalité foncière, analyse comparée des pays de l'OCDE, Economica 1983,

3 – Le financement de l'aménagement sur les budgets des collectivités publiques

Si on se limite à l'aménagement tel qu'il est défini par l'article L 300-1, le premier système de financement qui est apparu a consisté à financer les investissements publics de l'aménagement sur les budgets des collectivités publiques c'est à dire par la fiscalité générale. Ce modèle est celui qui a prévalu en France au lendemain de la guerre, notamment, pour la reconstruction : les propriétaires ne pouvant faire face à l'ampleur des actions nécessaires à la reconstruction des villes sinistrées, l'aménagement était financé par l'Etat sur le budget général. Cet effort a d'ailleurs été considérable puisque la fonction « urbanisme et logement » du budget de l'Etat (budget fonctionnel de l'Etat) qui représentait 3 % des

dépenses de l'Etat avant-guerre atteignit 11 % dans les années 1950 avant de retomber ensuite.

Ce mode de financement fait peser la charge de l'aménagement sur l'universalité des contribuables et non sur ceux qui en bénéficient directement, les constructeurs et les utilisateurs, vers. Ce modèle de financement reste légitime lorsqu'il s'agit de répondre à des besoins non solvables ou peu solvables telles que les constructions à caractère social, etc. Mais il est moins justifié dans d'autres hypothèses, par exemple, lorsqu'il s'agit d'aménagements touristiques, à moins que cela s'inscrive dans le cadre de politiques de développement économique.

Ce type de financement a disparu du code de l'urbanisme. Dans le Titre III « Dispositions financières » du Livre III sur l'aménagement, le seul chapitre consacré à ce mode d'intervention de l'Etat, le chapitre I intitulé Fonds national d'aménagement foncier et d'urbanisme (FNAFU) a été vidé de tout contenu depuis la loi du 13 décembre 2000 (loi SRU) après avoir été préalablement privé de toute réalité depuis la disparition du FNAFU. Les nouvelles dispositions relatives, notamment, à l'ANRU, n'ont pas été codifiées ce qui en traduit bien le caractère provisoire.

Cela ne veut pas dire que le financement par les budgets publics ait disparu. Mais, depuis la décentralisation opérée de 1977 à 1983 ce mode de financement a changé de nature : il incombe principalement aux collectivités territoriales et beaucoup moins à l'Etat. Ce qui n'est pas sans poser problème dans la mesure où les besoins de financement de l'aménagement sont très inégalement répartis entre les collectivités : les communes périurbaines ou celles qui ont des quartiers à restructurer doivent alors supporter des coûts d'urbanisation sans commune mesure avec leurs ressources. Ceci explique le maintien d'une intervention résiduelle de l'Etat. Si même on met à part, le logement social qui reste financé majoritairement par l'Etat, l'aménagement proprement dit, continue à faire l'objet de politiques dites contractuelles, c'est à dire de financements conjoints entre l'Etat et les collectivités locales qui s'associent par contrat autour d'objectifs communs (contrats de ville, contrats d'agglomérations, conventions ANRU, etc.). Ce mode de financement qui fut la règle au lendemain de la guerre peut également ressurgir dans des circonstances exceptionnelles telles que des catastrophes naturelles (bien que le jeu des assurances régisse largement le problème de la reconstruction) ou des crises économiques (le rachat par l'Etat ou par des organismes qu'il contrôle de programmes de constructions dont les promoteurs sont en difficulté en est la démonstration).

Ce type de financement ne sera pas approfondi dans cette étude mais il doit être rappelé dès lors que l'objectif est une réforme complète du financement de l'aménagement.

4 - Le financement de l'aménagement par les bénéficiaires

Un second modèle de financement de l'aménagement consiste à le faire peser sur les bénéficiaires. La question est alors de savoir lesquels. Il peut s'agir :

- des propriétaires qui peuvent être simplement apporteurs de foncier ou de bâti à rénover ou propriétaires aménageurs ou/et propriétaires-constructeurs ;
- des aménageurs qui apportent les équipements transformant les terrains nus en terrains à bâtir ou retraitant des terrains bâtis dont l'affectation change (traitement de friches industrielles, rénovation urbaine, etc.) ou enfin restructurant des immeubles bâtis dont la structure et l'affectation demeurent (restauration, restructuration, etc.). Ces

- des constructeurs :
- et enfin, des acquéreurs de logements ou de locaux d'activité et des utilisateurs (les deux qualités peuvent se confondre) sur lesquels, la charge est finalement répercutée sauf dans l'hypothèse où l'opération rencontre des difficultés au stade de la commercialisation. On notera qu'il est alors fréquent, lorsque les garanties bancaires ne jouent pas leur rôle, que la charge du financement de l'aménagement retombe sur les collectivités publiques soit du fait des garanties d'emprunt consenties, soit en raison de l'importance du coût du non achèvement de l'opération (pour se référer à l'actualité récente, on peut se poser la question de savoir sur qui retombera exactement la charge des équipements liés à la réalisation des 30 000 logements qui viennent de faire l'objet d'un plan de sauvetage ?).

Bien évidemment, si on met à part la question de la charge finale du financement de l'aménagement, le choix qui se présente entre le propriétaire, l'aménageur ou le constructeur n'est pas neutre quant aux échéanciers du financement.

Ce processus de financement par les bénéficiaires de l'aménagement présente l'avantage d'être indolore pour les finances publiques : l'opération s'autofinance, tout au moins en partie. Par ailleurs, en attirant les capitaux privés vers l'aménagement, on permet de mieux ajuster les choix d'urbanisme à la demande du marché. Enfin, ce mode de financement est mieux adapté à un système de décentralisation de l'aménagement.

En contrepartie, il présente l'inconvénient d'ignorer les besoins non solvables et, d'une manière générale, les catégories d'équipements et d'utilisations de l'espace qui sont délaissées par le marché, logements sociaux mais aussi espaces naturels ouverts au public dès lors, tout au moins, qu'ils ne correspondent pas à des stratégies de commercialisation.

Une remarque doit toutefois être faite ici, l'opposition entre les deux systèmes de financement de l'aménagement n'est pas toujours aussi nette que l'on veut bien le dire. Si on prend l'exemple à la taxe départementale des espaces naturels sensibles. Celui qui paie est le constructeur puisque la taxe est assise sur la SHON et que le fait générateur est le permis de construire. Mais, le produit de cette taxe finance l'acquisition de terrains, ou la gestion des espaces naturels achetés par le département ou par le conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres ou par des communes éventuellement.

Or, on voit qu'ici il n'y a pas de lien direct entre celui qui finance et l'équipement qui est ainsi financé (en considérant ici que l'espace naturel est un équipement, conception qui est généralement admise). Le constructeur peut être éloigné des espaces naturels réalisés par sa contribution et n'en avoir aucun usage. Si on a adopté ce système, c'est sur la base du raisonnement selon lequel le développement de l'urbanisation dans un département génère en règle générale une pression foncière et donc une pression sur les espaces naturels. D'où l'idée de proportionner les moyens de protection à la menace qui pèse sur ceux-ci. Mais, il est difficile de dire qu'en l'espèce le bénéficiaire finance des équipements dont il a principalement l'usage. .

4 – Evolution des dispositifs de financement de l'aménagement

Si dans les cinquante dernières années, la France a oscillé entre ces deux systèmes de financement, leurs mérites et leurs limites respectifs sont tels que les deux continuent de coexister de manière durable (voir supra).

Toutefois, depuis 1958, le droit français de l'aménagement est marqué par la priorité donnée aux mécanismes de financement par les aménageurs et constructeurs.

Ce système de financement a été admis pour la première fois par la loi du 7 août 1957 et les décrets du 31 décembre 1958. Ces textes permettaient de subordonner la délivrance des autorisations de construire ou d'urbanisme au versement d'une contribution au financement des équipements publics nécessités par la construction concernée.

L'inconvénient de ce système est vite apparu. Il permettait à l'administration de négocier librement la participation financière du constructeur. Ce pouvoir discrétionnaire a conduit à des inégalités considérables entre les communes, certaines exigeant des contributions considérables dès lors que le marché leur permettait de le faire et que le constructeur avait la possibilité de répercuter cette taxation sur les acquéreurs. Les abus de ce mécanisme ont été tels que, dans les années 1960, on a dénoncé l'«urbanisme de l'escopette » que pratiquaient certaines collectivités publiques dans un domaine où régnait l'arbitraire le plus complet. Ce qui explique qu'il faille être très prudent à l'égard de tout dispositif qui reproduirait les mêmes défauts tels que pourrait l'être le projet urbain partenarial.

La loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967 s'efforça de corriger ce système. Elle se fixait comme objectif de fiscaliser les participations financières : celles-ci ne pouvaient plus être exigées que dans le cadre de taxes dites d'urbanisme dont les modalités étaient fixées par la loi. La principale de ces taxes est la taxe locale d'équipement. Parallèlement, la loi instituait les ZAC, zones d'aménagement concerté, dans lesquelles les participations financières pouvaient être négociées contractuellement. La loi de 1967 a ainsi posé les principes de base du système français actuel :

- La règle est le financement de l'aménagement par un impôt payé par les constructeurs. Le financement par l'impôt spécifique est indiscutablement le système qui offre le plus de garantie au constructeur. Le principe de légalité de l'impôt protège celui-ci contre l'arbitraire de l'administration et assure la transparence des coûts de l'aménagement puisque le taux de l'impôt est connu par l'investisseur préalablement à la décision qu'il est conduit à prendre
- L'exception est le recours à des participations financières des constructeurs ou des aménageurs négociées ou non.

En fait, la réforme de 1967 s'est heurtée très vite à divers obstacles. La rentabilité insuffisante de la taxe locale d'équipement conduisit les communes à développer des pratique illégales de financement par les constructeurs (notamment dans les zones d'urbanisation future qui ménageaient certaines possibilités de dérogation) et ces illégalités se sont révélées très difficiles à sanctionner pour diverses raisons techniques.

Le législateur lui-même (L. du 16 juillet 1971, L. du 31 décembre 1975, L du 31 décembre 1981) a institué à nouveau des participations financières additionnelles pouvant être perçues de manière cumulative avec la TLE. Ces participations ont contribué à obscurcir le dispositif

du financement de l'urbanisme. Cette critique jointe au développement du contentieux en ce domaine a conduit à une réforme en profondeur du système du financement de l'aménagement par la loi du 18 juillet 1985 qui, en même temps qu'elle procédait à une large décentralisation des procédures de l'aménagement urbain, a restauré les deux principes de la loi de 1967. Le financement par l'impôt redevient le principe, les participations étant l'exception. Ces principes ont encore été renforcés par les lois du 29 janvier 1993 et du 9 février 1994 en vue de prévenir les phénomènes de corruption que générait le mécanisme des participations. Ils ont toutefois, été partiellement remis en question par les diverses réformes qui se sont développées depuis.

C'est au regard de cette architecture d'ensemble du système actuel de financement de l'aménagement mais aussi des objectifs généraux fixés par la réforme projetée en 2009, simplification et aménagement durable, qu'il convient de dresser l'état des lieux du système actuel.

Celui-ci repose sur la taxe locale d'équipement et les taxes additionnelles payées par le constructeur. C'est la solution la plus simple et la plus logique puisque le constructeur, premier bénéficiaire des équipements et des opérations d'aménagement.

Mais cela laisse alors au propriétaire foncier le bénéfice de la plus-value générée par l'aménagement. Cela explique les efforts (souvent infructueux) du législateur pour instaurer une fiscalité foncière de l'aménagement.

I – LE DROIT COMMUN DE LA FISCALITE DE L'AMENAGEMENT : L'IMPOSITION DE LA CONSTRUCTION

La taxe locale d'équipement constitue le principal impôt destiné à financer l'aménagement. Mais, le législateur a greffé sur la TLE d'autres taxes qui pèsent également sur le constructeur et qui, affectées à des objectifs parfois assez différents de ceux qui ont motivé l'institution de la TLE en ont troublé la logique et rendent sa simplification et, d'une manière plus large, sa réforme d'autant plus difficile. .

A – La Taxe locale d'équipement

Il ne s'agit pas ici de reprendre l'étude détaillée de la TLE mais de relever les problèmes que pose le dispositif actuel et, pour cela, de répondre notamment, à trois questions principales 1°) le champ d'application, l'assiette et le taux de la TLE sont-ils adaptés à l'objectif du financement de l'aménagement 2°) qui la paye et qui la supporte ? 3°) La TLE permet-elle de financer l'aménagement ?

1 – Le champ d'application et l'assiette de la TLE sont-ils adaptés à l'objectif du financement de l'aménagement ?

L'objectif de la taxe locale d'équipement étant de financer les équipements rendus nécessaires par la décentralisation, son application devrait pouvoir varier en fonction des besoins en équipements des territoires concernés. Or cette adéquation n'est pas évidente compte tenu d'une part, de ce que la TLE est peu modulable et, d'autre part, de son assiette.

1-1- Une taxe peu modulable –

La TLE a fait l'objet d'une certaine décentralisation mais celle-ci reste limitée. Ce qui explique largement qu'elle soit difficilement modulable en fonction des besoins en équipements publics.

* **Une taxe décentralisée** - La loi du 30 décembre 1967 qui a créée la TLE dispose que la TLE est instituée de plein droit dans les communes de plus de 10 000 habitants et dans les communes de la région Ile-de-France énumérés dans le décret n° 72-988 du 5 octobre 1972.

En dépit de cette institution de plein droit, il s'agit toutefois d'une taxe décentralisée dans son principe puisque les conseils municipaux peuvent à la fois supprimer la TLE dans ces communes par une délibération valable pour une durée de trois ans ou, au contraire, l'instituer dans les communes qui n'ont pas 10 000 habitants (CGI Art. 1585 A CGI)

* **Une taxe en principe communale.** La TLE est en principe une taxe communale puisque ce sont les conseils municipaux qui l'instituent et les communes qui en bénéficient.

Toutefois – et ceci est à souligner dans l'hypothèse d'une réforme de la taxe – l'article 1635 bis du CGI dispose que lorsqu'un EPCI a « dans sa compétence la réalisation d'équipements publics d'infrastructure », il peut exercer les pouvoirs appartenant aux conseils municipaux en vertu des articles 1585 A (institution ou suppression de la taxe) et du II des articles 1585 C (exonérations facultatives) et 1585 E (majoration de la TLE au taux de 5 %) et percevoir la taxe à son profit. La taxe est en principe perçue selon un taux uniforme dans toutes les communes adhérentes à l'intercommunalité sauf si par une délibération à la majorité des 2/3 l'organe délibérant a adopté des taux différenciés.

On doit toutefois noter que, sauf disposition statutaire affectant la taxe à l'EPCI, ce transfert du pouvoir de prélever la taxe ne peut être exercé « qu'avec l'accord des conseils municipaux concernés », accord qui doit être prorogé tous les trois ans. Il n'en va autrement que pour les communautés urbaines qui sont compétentes de plein droit en matière de TLE.

Cette décentralisation se traduit aussi par le fait que les communes peuvent choisir le taux de la taxe dans la fourchette de 1 à 5 % de la base d'imposition. Elle résulte enfin – comme cela sera examiné plus loin – du fait que les communes peuvent non seulement voter des exonérations au profit de certaines constructions et, notamment des logements sociaux, mais encore opter (sous certaines conditions) entre le système de la TLE et des mécanismes alternatifs de participation directe des constructeurs ou des aménageurs au financement en créant des ZAC ou en adoptant un programme d'aménagement d'ensemble (PAE).

* **Une décentralisation limitée**- La décentralisation de la TLE est toutefois limitée par le fait qu'il s'agit d'un impôt. En application de l'article 34 de la Constitution de 1958, il ne peut donc être instauré, calculé et perçu que dans les conditions définies par la loi.

Il en est ainsi, notamment, des taux. La fourchette des taux fixée par le Code général des impôts (de 1 à 5 %) s'impose aux communes qui ne peuvent fixer ni des taux supérieurs, ni des taux inférieurs.

De même, la commune ne peut faire varier les taux de la TLE en fonction des différentes parties de son territoire. L'article 1585 F du CGI précise ainsi que : "pour une même catégorie de construction, le taux est uniforme pour l'ensemble du territoire communal". Si la commune peut faire varier les taux selon les catégories, elle ne peut les différencier en fonction des besoins en équipements propres à telle ou telle partie de son territoire.

La seule exception est celle de l'article 1585 F du CGI qui précise que "(...) lorsqu'une partie du territoire d'une commune est incluse dans une zone d'agglomération nouvelle, la taxe locale d'équipement peut, pour une même catégorie de constructions, être perçue, sur cette fraction du territoire, à un taux différent de celui qui est applicable à l'extérieur de la dite zone". Les parties de communes situées en agglomération nouvelle sont donc les seules exceptions au principe de l'application d'un taux uniformisé par catégorie de construction à tout le territoire communal.

Il en va de même de certaines exonérations telles que celles dont bénéficient les constructions destinées à être affectées à un service public ou à but d'utilité publique. Celles-ci s'imposent aux conseils municipaux.

La décentralisation de la TLE est enfin limitée par le fait qu'elle reste très liée aux priorités de l'Etat. C'est ainsi que la loi solidarité et renouvellement urbain du 13 décembre 2000, en vue de lutter contre l'étalement des villes, a redéfini les bases d'imposition de telle manière que la TLE pénalise les constructions individuelles et favorise les logements collectifs. L'Etat conserve ainsi un puissant moyen d'action sur les politiques urbaines décentralisées.

* **Remarques** - Plusieurs remarques peuvent ici être faites au sujet du dispositif actuel.

La première est que la TLE, lorsqu'elle est en vigueur, s'applique sur tout le territoire de la commune, alors que l'on aurait très bien pu concevoir que le conseil municipal puisse faire varier l'application de la TLE selon le niveau des équipements publics présents dans les secteurs concernés. Or, comme cela a été souligné plus haut, il est impossible, à l'exception des agglomérations nouvelles, de moduler les taux en fonction des différentes zones et d'aboutir à une véritable « territorialisation » de l'impôt.

Il faut souligner, notamment, que la TLE n'est pas articulée avec les documents d'urbanisme et, notamment, le zonage alors que ceux-ci sont fondés sur le niveau d'équipement des territoires, c'est à dire sur un critère qui est au cœur de la fiscalité de l'urbanisme. Dans les zones à aménager, les zones AU (ou les anciennes zones NA), par définition, les besoins en équipements sont beaucoup plus importants que dans les zones urbaines où, le plus souvent, existent tous les équipements nécessaires. Or, actuellement – et en dehors des ZAC – le coût fiscal de la construction n'a aucun effet incitatif ; les communes ne peuvent se servir de la TLE en vue de densifier les centre-villes plutôt que d'étendre l'urbanisation périphérique alors que le coût en équipements publics varie considérablement selon que l'on construit dans une dent creuse en centre-ville ou dans un secteur où il faut réaliser la voirie, les réseaux et apporter les transports en commun.

L'examen des travaux préparatoires de la loi ne fait pas apparaître les raisons de cette déconnexion si ce n'est que lorsque la TLE fut instituée par la loi du 30 décembre 1967, la planification urbaine contemporaine fondée sur l'adéquation entre la construction et le niveau d'équipements n'était pas en place puisque c'est la même loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967 qui a institué les POS. Depuis, on est resté au statu quo. Il y a à cela deux

explications semble-t-il. Tout d'abord le souci de ne pas rendre trop complexe les opérations d'assiette et de calcul de la TLE, souci que l'on peut comprendre puisque c'est l'Etat qui a la charge de son recouvrement alors qu'il n'en a pas le bénéfice. La bonne explication semble toutefois être que, dans les secteurs nécessitant des investissements importants, il existe des systèmes de financement alternatifs, le plan d'aménagement d'ensemble (PAE) ou la ZAC. C'est en même temps le constat de l'insuffisance de la TLE.

L'examen des exonérations et des exceptions prévues quant à l'application de la TLE ne fait pas non plus apparaître une corrélation très précise entre cette ressource et les besoins du financement des équipements publics. Certes, il est logique que ne soit pas assujettie à la TLE la reconstruction d'un immeuble sinistré : elle est exemptée car elle ne nécessite, en principe, aucun équipement nouveau. Il en va de même de la construction des immeubles qui constituent des équipements publics de superstructure : ce sont le complément nécessaire de l'urbanisation. Mais, toutes les constructions publiques n'ont pas cette fonction alors qu'elles bénéficient toutes d'une exonération de plein droit dès lors qu'elles présentent un caractère d'utilité générale et ne sont pas productrices de revenus. C'est le cas, par exemple, des locaux pénitentiaires, des caisses de sécurité sociale, des mutuelles, des constructions des Etats étrangers. On ne saisit pas non plus l'explication de l'exonération qui peut être accordée aux constructions agricoles au regard de la logique d'une taxe destinée à favoriser l'équipement des collectivités.

1-2- L'assiette

La base d'imposition de la TLE est constituée par la valeur de la construction calculée selon un système forfaitaire. Cette valeur prend en compte la surface construite calculée à partir de la SHON (surface hors œuvre nette). Cette surface est multipliée par une valeur forfaitaire au mètre carré arrêtée chaque année en fonction de l'évolution du coût de la construction. Cette valeur varie selon les catégories de constructions, le CGI classant celles-ci en 9 catégories, constructions agricoles, logements sociaux, etc.

A première vue, ce dispositif paraît bien conçu en vue de proportionner la contribution fiscale des constructeurs à la fois à leurs capacités contributives (les logements résidentiels sont plus imposés que les logements sociaux) et à l'importance des équipements publics qu'ils nécessitent (plus une surface est importante plus elle est présumée exiger une forte densité d'équipements publics). En réalité cette présomption est très sommaire. La construction d'une construction individuelle en zone rurale entraîne un coût en équipement bien supérieur à la réalisation d'une surface identique voire supérieure dans une zone urbaine suréquipée qui peut ne nécessiter aucun équipement nécessaire, voire même contribuer à optimiser l'utilisation des équipements existants (par exemple, permettre de maintenir l'ouverture de classes en cas de vieillissement de la population) . Or, ceci n'est pas suffisamment pris en compte par le dispositif actuel de la TLE en dépit des modifications apportées par la loi SRU du 13 décembre 2000.

Il faut ajouter à cela que le mécanisme de la SHON, lui-même, ne joue pas dans le sens du développement durable. En effet, la SHON étant calculée hors œuvre, ce dispositif ne joue pas dans le sens du développement durable. La SHON, en effet, taxe toutes les « doubles peaux », les murs, les parois isolantes, etc., Plus on isole, que ce soit par l'extérieur ou par l'intérieur, plus on est taxé. Or les techniques actuelles d'isolation peuvent conduire à réaliser des systèmes de double paroi, triple paroi, avec circulation d'air, à

l'exemple des pays nordiques. Il y a là un problème qui n'est pas du tout marginal au regard du pourcentage de la surface de bâti si on veut inciter à l'isolation,

2 - Un impôt payé en principe par le constructeur.

La TLE est un impôt perçu sur les constructeurs. Le fait générateur de l'impôt sera l'acte qui autorise la construction et qui définit la surface et la nature de l'immeuble. Ce principe pose à la fois un problème technique qui a été accru par la réforme des autorisations d'urbanisme opérée en 2005 et 2007 et un problème tenant à la date du financement ainsi assuré.

La première question peut être dissociée d'une éventuelle réforme de la taxe. Elle réside dans le fait que l'opération d'assiette est plus complexe lorsque l'autorisation est délivrée de façon tacite, ou lorsque le permis de construire est remplacé par une décision de non opposition ou encore, lorsqu'est autorisé non pas une construction mais un changement de destination. Or, ces hypothèses se sont multipliées depuis la réforme de 2005-2007 qui a à la fois réduit le champ du permis de construire et posé le principe selon lequel le silence de l'administration vaut autorisation.

Surtout, le problème posé par le principe du financement par le constructeur tient au délai ainsi laissé au contribuable pour participer au financement d'équipements dont l'existence conditionnent la délivrance des autorisations d'urbanisme. Dans les faits, ceci contraint la collectivité publique à préfinancer les équipements publics.

On comprend ainsi que les collectivités publiques aient tendance, compte tenu de la structure de la TLE, à rechercher d'autres mécanismes de financement plus rapides visant faire payer dès l'aménagement, tels que la ZAC pour ne citer que le mécanisme le plus utilisé. Là résidait également l'intérêt de la TLE forfaitaire pouvant être utilisée dans les lotissements puisque d'une part, elle assurait le financement dès le départ de l'opération d'aménagement et que, d'autre part, elle assurait un sur-financement par rapport au droit commun de la TLE puisque ce dispositif reposait sur l'idée que la totalité de la SHON serait utilisée ce qui n'est pas toujours le cas dans les faits.

3 – Un impôt dont l'affectation au financement de l'aménagement n'est pas garanti

L'affectation du produit de la TLE pose enfin quelques questions.

Le principe est que la taxe locale d'équipement est là pour financer les équipements publics liés à l'aménagement.

Or, la seule chose que dit le code est que les ressources tirées de la taxe locale d'équipement sont affectées à la section d'investissement ; cela peut aussi bien couvrir l'amortissement de la dette que la réalisation d'un centre culturel qui n'aurait strictement aucun lien avec l'aménagement.

On a donc pris la notion de financement de l'aménagement au sens très large ; c'est là encore une question que l'on peut se poser : est-ce qu'il faut restreindre ceci, est-ce qu'il faut spécialiser l'affectation ?

Il n'est pas certain que les collectivités locales soient très demanderesses dans ce domaine ;

elles aiment bien avoir une ressource souple ; mais à la différence du PAE, où existe un financement qui correspond très précisément aux équipements décrits et réalisés, le lien existant entre la TLE et les dépenses qu'elle finance est souvent bien mince. Ce qui peut nuire à sa légitimité et donc à son acceptabilité.

La question se pose enfin de la désignation de la collectivité bénéficiaire du produit de la TLE.

Normalement, la taxe locale d'équipement est prélevée au profit de la commune alors que de plus en plus, les compétences concernant les équipements publics d'infrastructure, voirie, réseaux, etc. ou de superstructure ont été transférées à des communautés urbaines ou à des communautés d'agglomération.

L'article 1635 *bis* du CGI a partiellement pris en compte cette évolution : le bénéficiaire de la TLE peut être un établissement public de coopération intercommunale. Mais il faut que les conseils municipaux concernés aient voté dans ce sens ou que le bénéfice de la taxe soit directement prévu dans les statuts du groupement.

B – La fiscalité additionnelle

Le caractère assez simple et pratique du mécanisme de la TLE a conduit le législateur, suivant un habitude qui remonte à la Révolution française, à « additionner » des taxes satellites à la TLE. Le principe de ces taxes consiste à additionner à la TLE une autre taxe calculée selon les mêmes règles mais selon des taux différents et au profit de bénéficiaires qui peuvent être distincts.

Certaines de ces taxes additionnelles obéissent à la même logique que la TLE. Il en était ainsi de la participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols supprimée par la loi du 13 décembre 2000 (C. urb. Art L 332-1 ancien) qui conduit à exiger une participation financière d'un constructeur autorisé à bâtir des superficies qui excèdent celles que prévoient les règles d'urbanisme. Cette taxe est proportionnelle aux surfaces excédentaires et répond au même objectif que la TLE. Il s'agit de demander au constructeur un financement qui corresponde aux dépenses d'équipement qu'il génère par la réalisation de nouvelles surfaces construites.

Par contre, le législateur a institué d'autres taxes additionnelles qui servent à financer des actions qui n'ont pas toujours un lien direct avec l'aménagement. C'est le cas, par exemple, de la taxe départementale des espaces naturels sensibles (C. Urb. Art. L 142-2) qui constitue plutôt un impôt lié à la protection de l'environnement puisque le produit de cette taxe, affecté au département, doit servir à acquérir les espaces naturels menacés et à les entretenir en vue de leur ouverture au public ou/et de leur protection. Il en va de même de la Taxe additionnelle prélevée pour le financement des CAUE.

La raison principale du choix d'une fiscalité additionnelle à la TLE pour financer ces actions semble principalement le souci de la simplicité et de l'économie du recouvrement. Il existe toutefois une certaine logique entre ce type d'action et l'aménagement. Ainsi s'agissant de la TDENS, son assiette trouve sa justification dans le fait que la réalisation d'aménagements supplémentaires dans une région a pour effet d'accroître les risques pour la protection des espaces naturels. Il peut donc être considéré comme normal que les constructeurs participent au financement d'actions que leurs interventions rendent nécessaires. La même remarque peut être faite pour la taxe pour le financement des conseils d'architecture d'urbanisme et

d'environnement (CAUE). Cette taxe est prélevée sur les constructeurs pour financer des organismes institués en vue d'améliorer la qualité architecturale des constructions.

C – Les insuffisances de la fiscalité de base de l'urbanisme

L'imposition des constructeurs en vue du financement de l'aménagement a fait l'objet de nombreuses critiques.

La première a été développée plus haut. Elle vise le caractère forfaitaire de la TLE et des taxes additionnelles qui comporte tous les inconvénients que l'on prête généralement à ce type de mécanisme et, notamment, son inadaptation à la réalité du financement nécessaire à l'aménagement des secteurs concernés.

Par ailleurs, la complexité et le coût de perception de ces diverses taxes au regard de leur produit ont également fait l'objet de nombreuses critiques. Pour ne prendre que cet exemple, le produit de la participation pour dépassement de COS était tombé à 86 millions en 1996, 87 % de cette taxe étant essentiellement recouverts à Paris et dans quelques communes de la banlieue parisienne. Ce qui est très peu compte tenu de la lourdeur du système et des dépenses qu'implique son calcul et sa perception. C'est ce qui explique que la loi de décembre 2000 ait supprimé cette taxe complexe et peu rentable. Des remarques identiques peuvent être adressées au versement pour dépassement du PLD.

Mais, surtout, le problème posé par la TLE et les taxes additionnelles vient de ce que dans le cas des opérations d'aménagement d'ensemble, le coût des équipements publics nécessaires excède de beaucoup ce que rapportent ces impôts.

. Ce qui rend nécessaire soit le recours au système des participations directes, soit la recherche d'autres recettes fiscales.

II – LE FINANCEMENT PAR LA FISCALITE FONCIERE : TENTATIVES ET UTOPIES

L'imposition des terrains à aménager est, en France, l'objet d'un débat ancien. Celui-ci est d'autant plus vif que toutes les tentatives visant à obtenir des propriétaires fonciers une participation au financement de l'aménagement ont, jusqu'ici échoué. La plus ambitieuse mais aussi la plus ambiguë a été la création du versement pour dépassement du PLD.

A – L'échec du plafond légal de densité

Lors de sa création par la loi du 31 décembre 1975, le plafond légal de densité n'a pas été institué dans un but de financement de l'aménagement. L'objectif très ambitieux du législateur était principalement de réduire les inégalités que la réglementation d'urbanisme instaure entre les différents propriétaires selon qu'ils se voient ou non accorder des droits de construire et selon l'importance de ces droits. Le plafond légal de densité avait comme but de réduire la plus-value octroyée aux propriétaires bénéficiant de la possibilité de construire des densités importantes puisqu'au delà d'un certain plafond, dit plafond légal de densité (PLD), ils devaient racheter le droit de bâtir en payant aux collectivités publiques un versement pour acquérir ce droit de construire en dépassement du PLD. La portée du mécanisme était indirecte : en effet si le versement pour dépassement du PLD devait être acquitté par le

constructeur, la logique du VDPLD avait pour but de conduire l'acquéreur à refuser de payer des prix trop élevés à des vendeurs de terrains bénéficiant d'importants droits à construire puisque la taxe était calculée d'après le prix de vente et qu'elle devait être acquittée pour récupérer l'intégralité des droits à construire attachés au terrain. Plus le prix était élevé, plus la taxe l'était alors que le droit à construire était plafonné.

Ce premier objectif n'a pas été atteint car les tensions qui existaient sur le marché immobilier visé par la réforme, le centre des grandes agglomérations françaises, se sont révélées à l'époque trop fortes. Elles permettaient aux propriétaires de résister aux demandes des constructeurs. Le résultat du PLD a été ainsi de renchérir le coût de certains terrains à bâtir, ce qui allait à l'encontre du but recherché. Le législateur a donc assoupli le dispositif initial par deux lois du 27 décembre 1982 et du 18 juillet 1985 qui ont donné aux communes la possibilité de moduler le plafond légal de densité.

Cette réforme a eu pour résultat de changer totalement la signification du versement pour dépassement du PLD. Celui-ci est devenu une ressource nouvelle des communes en vue de financer l'aménagement. En fait, le mécanisme du PLD n'a pu fonctionner que dans les communes où étaient réunies deux conditions : 1°) la forme urbaine permettait de réaliser des constructions denses dépassant le PLD 2°) la demande de terrains constructibles était telle qu'il soit possible de répercuter le coût de ce prélèvement sur les constructeurs. Dans la pratique, ces communes sont peu nombreuses. En 1996, le versement pour dépassement de PLD ne rapportait que 497 millions de francs, dont 80 % environ étaient perçus dans une dizaine de communes de l'Ile-de-France situées principalement dans le département des Hauts-de-Seine.

La réforme de l'urbanisme réalisée par la loi du 13 décembre 2000, dans un but de simplification, de la fiscalité a organisé la suppression à terme du versement pour dépassement du PLD. Mais, la simplification est loin d'avoir été totale puisque, compte tenu de l'importance des ressources qu'elle apporte à un nombre limité de communes, il a fallu maintenir le versement dans les communes où il était déjà institué et qui ne souhaitent pas le supprimer.

2 – Les tentatives d'imposition des propriétaires bénéficiant d'opérations d'aménagement.

L'impôt foncier et l'imposition des propriétaires de terrains à bâtir en vue de les amener à contribuer au financement des équipements qui concernent leurs terrains ont été au cœur d'un autre grand débat.

L'idée de départ est simple. Elle consiste à considérer que les propriétaires de terrains qui bénéficient d'aménagements doivent participer au financement de ceux-ci, indépendamment du fait qu'ils construisent ou non. De ce fait, les propriétaires d'immeubles bâtis doivent participer au financement des aménagements au même titre que les propriétaires de terrains à bâtir. Les arguments en faveur de cette participation sont bien connus : on considère qu'il n'est pas équitable que ces propriétaires bénéficient d'équipements et de la plus-value qui en résulte alors qu'ils n'ont en rien contribué à leur réalisation. On invoque pour cela à la fois la théorie de l'enrichissement sans cause et le principe d'égalité devant les charges publiques.

A partir de cette analyse, la loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967 institua la taxe locale d'urbanisation. Cette taxe pesait uniquement sur les propriétaires de terrains à bâtir qui

devaient acquitter une taxe annuelle destinée à financer l'urbanisation. Aussi longtemps qu'ils ne construisaient pas. Cette taxe était calculée en fonction de la valeur du terrain déclarée par le propriétaire. La sanction des déclarations sous-évaluées était assez sévère. En cas d'expropriation, la valeur déclarée était opposable au propriétaire. En fait, le but véritable de la loi n'était pas principalement d'obtenir une participation des propriétaires au financement de l'aménagement. Il visait plutôt à inciter les propriétaires de terrains à bâtir à construire pour échapper à cette taxe annuelle et donc à accroître l'offre foncière.

Cette loi n'a jamais été appliquée puis a été officiellement abrogée. Il ne reste de cette tentative qu'une disposition beaucoup plus modeste de la loi du 10 janvier 1980 (article 1396 du Code général des impôts) qui permet aux conseils municipaux de majorer le taux de la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les terrains classés dans les zones constructibles des POS ou des PLU dans des conditions d'ailleurs assez complexes.²

3 – La participation aux voies nouvelles

La seconde tentative est plus récente puisqu'elle constitue l'un des volets de la réforme de l'urbanisme qu'opère la loi solidarité et renouvellement urbain de décembre 2000.

La loi s'est inspirée du système des participations des riverains qui existe en Alsace-Lorraine, les deux départements d'Alsace et le département de la Moselle étant encore régis par une loi du 21 mai 1879 adoptée alors que ces régions étaient possession allemande. Cette loi impose à tous les propriétaires de terrains et d'immeubles bâtis de contribuer aux frais de création des voies nouvelles, quelle que soit la date de construction de l'immeuble. Cette taxe permet également de financer les réseaux d'éclairage public. Il s'agit donc ici véritablement d'un mécanisme qui permet d'exiger des propriétaires fonciers qu'ils participent au financement de l'aménagement.

La loi du 13 décembre 2000 modifiée par la loi Urbanisme et Habitat du 2 juillet 2003 s'inscrit dans cette logique en prévoyant que les conseils municipaux peuvent « **instituer une participation pour voirie et réseaux en vue de financer en tout ou en partie la**

² CGI Article 1396

La valeur locative cadastrale des terrains constructibles situés dans les zones urbaines délimitées par une carte communale, un plan local d'urbanisme ou un plan de sauvegarde et de mise en valeur approuvé conformément au code de l'urbanisme, peut, sur délibération du conseil municipal prise dans les conditions prévues au premier alinéa du I de l'article 1639 A bis, être majorée d'une valeur forfaitaire comprise entre 0 et 3 €/par mètre carré, pour le calcul de la part revenant aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale sans fiscalité propre.

La superficie retenue pour le calcul de la majoration est réduite de 1 000 mètres carrés.

La majoration visée au deuxième alinéa ne peut excéder 3 % d'une valeur forfaitaire moyenne au mètre carré définie par décret et représentative de la valeur moyenne du terrain selon sa situation géographique.

Les dispositions des deuxième à quatrième alinéas ne sont pas applicables :

- a. aux terrains appartenant aux établissements publics fonciers visés aux articles L. 321-1 et L. 324-1 du code de l'urbanisme ;
 - b. aux terrains classés depuis moins d'un an dans une des zones visées au deuxième alinéa ;
 - c. aux terrains situés dans le périmètre d'une zone d'aménagement concerté ou pour lesquels un permis de construire, un permis d'aménager ou une autorisation de lotir a été obtenu ; toutefois, la majoration est rétablie rétroactivement en cas de péremption du permis de construire, du permis d'aménager ou de l'autorisation de lotir
- La liste des terrains constructibles concernés est dressée par le maire. Cette liste, ainsi que les modifications qui y sont apportées, sont communiquées à l'administration des impôts avant le 1er septembre de l'année qui précède l'année d'imposition. En cas d'inscription erronée, les dégrèvements en résultant sont à la charge de la commune ; ils s'imputent sur les attributions mentionnées à l'article L. 2332-2 du code général des collectivités territoriales.

construction des voies nouvelles ou l'aménagement des voies existantes ainsi que l'établissement ou l'adaptation des réseaux qui leur sont associés » (nouvel art. L 332-11-1 du Code de l'urbanisme)³ Et le législateur énumère précisément les équipements publics ainsi concernés (voies, réseaux d'eau, d'assainissement, de gaz et d'électricité). Le coût de ces équipements peut ainsi être mis à la charge des propriétaires riverains situés à moins de 80 mètres de la voie nouvelle réalisée.

Mais, en fait, cette participation ne concerne que les propriétaires constructeurs. En effet, elle est répartie au prorata des droits à construire et, surtout, elle n'est due, en principe, qu'à compter de la construction des bâtiments pouvant être réalisés sur les terrains ainsi valorisés. Ce n'est qu'exceptionnellement qu'il est prévu que les propriétaires peuvent conclure avec la commune une convention par laquelle ils versent cette participation avant la délivrance d'une autorisation de construire. Dans ces cas, les propriétaires bénéficieront de garanties quant au maintien de la constructibilité des terrains dont ils auront ainsi payés par avance l'équipement. En fait, cette nouvelle participation vise non pas le propriétaire passif, c'est à dire celui qui est propriétaire d'immeubles bâtis qu'il n'envisage pas de moderniser ou le propriétaire de terrains à bâtir qui entend geler son patrimoine. Elle ne concerne que le propriétaire constructeur et donc s'inscrit bien dans la tradition du système français de financement de l'urbanisme qui épargne le propriétaire en tant que tel.

Les tentatives d'obtenir un financement de l'aménagement par le biais de la fiscalité foncière ont donc échoué en France, tout au moins jusqu'ici.

³ Article L332-11-1

Le conseil municipal peut instituer une participation pour voirie et réseaux en vue de financer en tout ou en partie la construction des voies nouvelles ou l'aménagement des voies existantes ainsi que l'établissement ou l'adaptation des réseaux qui leur sont associés, lorsque ces travaux sont réalisés pour permettre l'implantation de nouvelles constructions.

Pour chaque voie, le conseil municipal précise les études, les acquisitions foncières et les travaux à prendre en compte pour le calcul de la participation, compte tenu de l'équipement de la voie prévu à terme. Peuvent être financés les études, les acquisitions foncières et les travaux relatifs à la voirie ainsi que les réseaux d'eau potable, d'électricité et d'assainissement. Les études, les acquisitions foncières et les travaux relatifs à la voirie comprennent l'éclairage public, le dispositif d'écoulement des eaux pluviales et les éléments nécessaires au passage des réseaux souterrains de communication.

Seuls les études, les acquisitions foncières et les travaux à réaliser, définis par le conseil municipal, sont mis à la charge des propriétaires. Lorsqu'une voie préexiste, si aucun aménagement supplémentaire de la voie n'est prévu par le conseil municipal, ces travaux peuvent ne concerner que les réseaux. Dans ce cas, le conseil municipal peut prévoir, avec l'accord du ou des établissements publics de coopération intercommunale ou syndicats mixtes compétents pour ces réseaux, que la participation leur sera versée directement.

Le conseil municipal arrête la part du coût mise à la charge des propriétaires riverains. Cette part est répartie entre les propriétaires au prorata de la superficie des terrains bénéficiant de cette desserte et situés à moins de quatre-vingts mètres de la voie. Le conseil municipal peut, en fonction des circonstances locales, modifier la distance de quatre-vingts mètres sans que celle qu'il fixe puisse être supérieure à cent mètres ni inférieure à soixante mètres. Le conseil municipal peut également exclure les terrains qui ne peuvent supporter de constructions du fait de contraintes physiques et les terrains non constructibles du fait de prescriptions ou de servitudes administratives dont l'édition ne relève pas de la compétence de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale. Lorsque, en application de l'alinéa précédent, le conseil municipal n'a prévu aucun aménagement supplémentaire de la voie et que les travaux portent exclusivement sur les réseaux d'eau et d'électricité, la commune peut également exclure les terrains déjà desservis par ces réseaux.