

LES ZONES D'EXCEPTION FISCALE COMME INSTRUMENT DE L'AMENAGEMENT DU TERRITOIRE

Par Johary RAVALOSON
Doctorant à l'Université de La Réunion.

L'aménagement territorial est conçu pour corriger les déséquilibres créés par les polarisations des ressources autour de grandes métropoles. Il répond à l'exigence constitutionnelle d'égalité entre les citoyens où qu'ils soient sur le territoire national. A l'origine, de la part d'un Etat-providence qui n'avait pas de concurrents, dans une vision verticale et hiérarchique de l'organisation sociale, "aménager, c'était donc, selon les propos du professeur Yves Madiot, redistribuer et transférer"¹.

Malgré ou à cause de l'objectif défini par Claudius Petit, lors des premières impulsions ministérielles de l'aménagement de territoire, en 1950 (« la recherche dans le cadre géographique d'une meilleure répartition des hommes en fonction des ressources naturelles et des activités économiques »)², l'aménagement du territoire s'est toujours opposé au marché. Ce qui jetterait l'anathème sûrement ici, c'est l'adjectif "meilleure" : une meilleure répartition des ressources, une meilleure régulation des productions et de l'échange... que le marché. D'emblée, le *taxis* veut réformer le *kosmos*, l'ordre spontané cher aux libéraux et à Hayek³.

Depuis "la fin du territoire jacobin"⁴ cependant, le temps n'est plus où l'Etat, par DATAR interposée, pouvait imposer, orienter, diriger l'économie nationale ou même locale. D'une part, les responsabilités de mises en œuvre de l'aménagement du territoire relèvent désormais non seulement de l'Etat, mais aussi de différentes collectivités à l'intérieur de l'Etat, voire même à l'extérieur, l'Europe.

D'autre part, et surtout, la promotion des mécanismes du marché, la soumission des acteurs économiques publics et privés à une compétitivité accrue et la libéralisation générale des facteurs de production, le capital et le travail, tout cela ne pouvait rester sans conséquence sur l'action de l'Etat.

Le dirigisme économique de la puissance publique diminué, la décentralisation en marche, l'Etat pour aménager toujours le territoire, peut, entre autres, favoriser l'adhésion des acteurs économiques à ses propres objectifs, qui sont par définition, d'intérêt général.

1 MADIOT (Yves), *Aménagement du territoire*, 3^e éd., Armand Colin, 1996, p. 146.

2 CLAUDIUS-PETIT (Eugène), *Pour un plan national d'aménagement du territoire*, 1950.

3 HAYEK (Friedrich A.), *Droit, législation et liberté*, coll. Libre Echange, P.U.F., 1980, t. 1, p. 41s., chap. 2 intitulé : "Kosmos" et "Taxis".

4 BALLIGAND (Jean-Pierre) et MAQUART (Daniel), *La fin du territoire jacobin*, Albin Michel, 1990. Voir aussi, BADIE (Bertrand), *La fin des territoires*, Fayard, 1997.

Ainsi, à l'égard des collectivités locales, il institue, entre autres, le mécanisme de péréquation financière solidaire et égalitariste. Pour le secteur privé, il établit des zones d'exception fiscale.

En effet, l'Etat par des mesures fiscales dérogatoires au droit commun favorise la localisation d'entreprises privées dans les espaces soumis aux risques de la désertification ou du déséquilibre social.

La paternité du concept, qui remonte à la fin des années 70, revient à Peter Hall, professeur d'économie à l'Université de Reading (Berkshire), et spécialiste des questions d'urbanisme. Il suggère de créer des périmètres nouveaux s'inscrivant dans la fameuse "*loi des 3D*" qui signifie déréglementation, défiscalisation, et débureaucratisation. Ainsi, les aires désignées sont libres de tout contrôle douanier et de taxe ; elles échappent autant que possible aux réglementations, administratives et sociales. Il s'agit, préconise-t-il, "de recréer le Hong Kong des années 1950 et 1960 à l'intérieur de Liverpool ou de Glasgow"¹.

L'idée sera reprise par Sir Geoffrey Howe, devenu Chancelier de l'Echiquier en 1978, et appliquée avec quelques modifications. Ainsi, les mesures adoptées recouvrent certains aspects essentiels du plan Hall : exonération d'impôts locaux, de la taxe sur les terrains à bâtir, déduction totale des investissements immobiliers du bénéfice imposable, exonération des dispositions de la réglementation professionnelle, traitement prioritaire et simplifié des formalités administratives et douanières.

S'inspirant des exemples britanniques, les autorités belges décident en 1983, la création de zones d'entreprises appelées "Zones d'emplois".

De même, la France a créé en 1986 trois bassins d'emplois : Dunkerque, La Ciotat et La Seyne, dans des secteurs géographiques disposant de bonnes infrastructures d'accueil et offrant des possibilités d'implantation pour une gamme très large d'activités. L'Ordonnance du 15 octobre 1986 prévoyait une convention entre l'Etat et les collectivités territoriales, les chambres de commerce, pour l'institution de ces zones d'entreprises et offrait une exonération de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 du C.G.I., l'exonération de l'impôt sur les sociétés durant 10 ans, et aussi de la taxe professionnelle lorsque la collectivité d'implant en a décidé ainsi².

Dans la même veine, des avantages fiscaux sont accordés pour tout investisseur dans les DOM par la Loi de finances rectificatives (Loi Pons) du 11 juillet 1986. Cette dernière a été modifiée à plusieurs reprises et en dernier lieu par

1 HALL (Peter), Discours au Royal Town Planning Institute, 15 juin 1977, cité par LOROT (Pascal) et SCHWOB (Thierry), *Les zones franches dans le monde*, La documentation française, Paris, 1987, p.87.

2 Cf. HEURTREUX (Claude), "La genèse des zones d'entreprises en France", in Colloque Institut de Droit des Affaires d'Aix-en-Provence, *Les zones franches et les zones d'entreprises*, Presse Universitaire d'Aix-Marseille, 1989, p.11-18.

la loi des finances pour 1998. Le régime de défiscalisation qu'elle accorde est valable jusqu'au 31 décembre 2001¹.

Si les incitations fiscales constituent un moyen d'intervention publique pour orienter l'activité des particuliers ou des entreprises, ces instruments se systématisent à partir de 1991 dans l'aménagement du territoire.

La Loi d'orientation pour la ville (LOV) du 13 juillet 1991² offre ainsi des exonérations de la taxe professionnelle pour une durée pouvant aller jusqu'à cinq ans aux entreprises s'installant ou étendant leurs activités dans les grands ensembles et quartiers d'habitats dégradés.

La Loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire (LOADT) du 5 février 1995³, en son article 42, crée trois *zones prioritaires d'aménagement du territoire* :

- les zones d'aménagement du territoire (ZAT),
- spécifiquement en milieu rural, les territoires ruraux de développement prioritaire (TRDP), qui comprennent les zones de revitalisation rurale (ZRR),
- et en milieu urbain, les zones urbaines sensibles (ZUS), qui comprennent les

La loi relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville du 14 novembre 1996¹ institue à l'intérieur des zones de redynamisation urbaine (ZRU), elles-mêmes comprises dans les ZUS, les zones franches urbaines (ZFU).

1 Cf. par exemple Aide fiscale à l'investissement outre-mer. Les aménagements nouveaux, *in Revue de droit fiscal*, n° 4-5, 21-28 février 1998, p. 157 et s. Mieux encore, Une loi-programme du 31 décembre 1986 institue la possibilité de créer une zone franche où "les droits de douane, taxes sur le chiffre d'affaires et droits indirects, y compris l'octroi de mer et le droit additionnel à l'octroi de mer" pour les produits destinés à l'exportation seront suspendus. Le Règlement communautaire autorise par ailleurs leur perfectionnement actif. Cette idée de zone franche proprement dite subit une période de flottement. Le décret d'application autorisant la création d'une zone franche industrielle d'exportation sur la zone portuaire de Gillot, à La Réunion, est signé le 29 janvier 1993 ; la Chambre de commerce et d'industrie de La Réunion a été désignée comme le concessionnaire de cette opération et celle-ci se réalise en partenariat avec le Conseil régional et la commune de Sainte-Marie. Depuis, la zone franche n'a jamais vu le jour, malgré quelques résurgences de démarrages de travaux.

Cependant, de par les lois de défiscalisation successives (Loi Pons, Loi Perben et les différents aménagements prévus par les Lois de finances), les départements d'outre-mer représentent déjà des zones fiscales de très larges exceptions. Le système, dans les secteurs de l'industrie, le tourisme, la pêche, l'agriculture, l'artisanat, le bâtiment et les travaux publics, ainsi que la production audiovisuelle et cinématographique, prévoit en effet diverses incitations fiscales qui le rendent très proche d'un régime offshore :

- exonération de l'impôt sur les sociétés pendant 10 ans pour les sociétés nouvelles ou qui entreprennent une activité nouvelle ;
- pour les autres, déduction de la totalité de l'investissement productif de l'assiette imposable ;
- exonération totale de la TVA sur l'outillage industriel et agricole, les matériaux de construction et équipements destinés à l'hôtellerie ainsi que sur les matières premières destinées à l'exportation.

2 Loi n° 91-662 du 13 juillet 1991 d'orientation pour la ville, *Journal officiel*, 19 juillet 1991, p. 9521.

3 Loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire, *Journal officiel*, 5 février 1995, p. 1973 s.

A tous ces territoires dont la caractéristique commune est le faible niveau de développement économique seront appliquées "des politiques renforcées et différenciées"², généralement des exonérations d'impôts et de charges sociales aux entreprises qui s'y implantent.

Les zones d'exception fiscale semblent ainsi mettre en cause non seulement le principe d'égalité des contribuables devant l'impôt par les privilèges fiscaux qu'elles octroient, mais aussi le principe d'indivisibilité de la République par la fragmentation du territoire sur laquelle elles reposent. La prise en compte de la jurisprudence constitutionnelle nous évitera cependant d'enfoncer de telles portes fermées à l'ardeur jacobine.

Les développements qui suivent consistent à analyser l'adéquation juridique de ces instruments, les zones d'exception fiscale, par rapport à la fonction d'aménagement et de développement annoncée afin d'en démontrer le mécanisme et d'en délimiter les risques induits.

Deux questions se posent lorsqu'on examine les concepts en cause :

- Comment les zones d'exception fiscale, de nature libérale affichée, peuvent contribuer à la réalisation de politique publique, d'intérêt général, de l'aménagement du territoire ?

- Comment les zones d'exception fiscale, dérogatoires donc provisoires, peuvent contribuer à une politique générale d'équilibre des territoires ?

Les zones d'exception fiscale représentent un pari de l'Etat sur le marché, par la loi du marché, pour réaliser ses objectifs. Ses mises sont lourdes et risquées. La gageure est d'influencer suffisamment le marché sans se laisser entraîner sous l'emprise du marché que l'on veut réformer. Si (I) les zones d'exception fiscale peuvent contribuer à l'aménagement du territoire, (II) ce faisant, elles risquent de contaminer la politique de l'Etat par la logique empruntée. Leur nature dérogatoire et provisoire constitue alors la limite mais aussi la protection de l'action publique.

I/ LES ZONES D'EXCEPTION FISCALE SEMBLENT CONSTITUER UN INSTRUMENT ADAPTE A L'AMENAGEMENT DU TERRITOIRE

L'instrument repose sur un pari de l'Etat qui incite les entreprises à adhérer à ses objectifs en rompant le principe d'égalité pour arriver à l'équilibre recherché. Après avoir analysé ce pari dans un premier temps, nous en exposerons la justification.

1 Loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville, *Journal officiel*, 15 novembre 1996, p. 1656 s.

2 Article 42 de la loi de 1995.

A/ De la rupture du principe d'égalité à l'objectif de retour à l'égalité

Détaillons tout d'abord les différentes zones exceptionnelles et les incitations exorbitantes qui, établies par le législateur, constituent les mises du pari.

1° Les différentes zones et les différents privilèges y afférents

- *Les zones d'aménagement du territoire* sont des zones caractérisées par leur faible niveau de développement économique et par l'insuffisance de leur tissu industriel ou tertiaire. Elles ont été définies par le décret n° 95-149 du 6 février 1995.

Les entreprises qui s'y implantent peuvent bénéficier des mesures suivantes :

- *l'exonération de la taxe professionnelle*, subordonnée à une délibération des collectivités locales concernées qui fixe :

- la durée, qui ne peut excéder cinq ans,
- le taux de l'exonération qui ne peut être que partielle
- la nature des opérations exonérées

- les seuils à prendre en compte pour bénéficier de l'avantage quant aux emplois créés et les montants investis.

- *l'exonération de l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu* : elle est totale pendant deux ans et ensuite, dégressive pendant trois ans.

- *l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie* : celles-ci pour les entreprises nouvelles pendant deux ans

- *la majoration de certaines dépenses ouvrant droit au crédit impôt recherche.*

- *Les territoires ruraux de développement prioritaire* sont des zones rurales caractérisées par un faible niveau de développement économique. La liste des TRDP a été arrêtée par le décret n° 94-1139 de 26 décembre 1994. Les entreprises qui s'y implantent peuvent bénéficier :

- *des mêmes exonérations qu'un Z.A.T.*

- *avec une exonération des droits de mutations sur les fonds de commerce* pour les entreprises localisées dans les communes de moins de 5000 habitants, non touristiques ni thermales.

- *Les zones de revitalisation rurale* sont des communes appartenant aux TDRP et situées dans des arrondissements ou dans des cantons marqués démographiquement par une densité faible et une population en déclin ou par un taux de la population active agricole supérieur au double de la moyenne nationale. Une liste a été arrêtée par le décret n° 96-119 du 14 février 1996. Les entreprises y situées peuvent bénéficier, *en sus des mesures s'appliquant déjà au titre des TRDP* :

- *d'une exonération des charges sociales des employeurs au titre des assurances sociales, allocations familiales et accident du travail* pour un an sur les embauches dans la limite de 1,5 fois le SMIC et tant que l'effectif reste inférieur à cinquante salariés

- *d'une exonération de cotisations d'allocations familiales*

- *d'amortissement exceptionnel de 25% du prix de revient*, à l'achèvement des constructions nouvelles.

- **Les zones urbaines sensibles** sont caractérisées par la présence de grands ensembles ou de quartiers d'habitat dégradés, et par un déséquilibre entre l'emploi et l'habitat. Le décret n° 96-1156 du 26 décembre 1996 en fixe la liste(750). Les entreprises qui s'y implantent bénéficient uniquement de *l'exonération de la taxe professionnelle* de la même façon que dans un Z.A.T.

- **Les zones de redynamisation urbaine** sont des quartiers appartenant à des Z.U.S., confrontés à des difficultés particulières liées à la situation dans l'agglomération, à des caractéristiques économiques et commerciales, et marqués d'un indice synthétique tenant en compte le taux de chômage, la proportion de jeunes de moins de 25 ans, la proportion de personnes sorties du système scolaire sans diplôme. Deux décrets, le n° 96-1157 pour la France métropolitaine et le n° 96-1158 pour les DOM, du 26 décembre 1996 en fixent la liste (416). Les entreprises qui s'y implantent bénéficient en sus de *l'exonération de la taxe professionnelle* des Z.U.S. :

- *d'une exonération de l'impôt sur les sociétés et sur le revenu* en totalité pendant deux ans et dégressive sur les trois années à venir,

- *d'une exonération des charges sociales des employeurs au titre des assurances sociales, allocations familiales et accident du travail* pour un an sur les embauches dans la limite de 1,5 fois le SMIC et tant que l'effectif reste inférieur à cinquante salariés,

- *de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie* : celles-ci pour les entreprises nouvelles pendant deux ans

- *de l'exonération des droits de mutations sur les fonds de commerce.*

- **Les zones franches urbaines** sont créées dans les quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés au regard des critères retenus pour les Z.R.U. Leur liste a été arrêtée par le décret n° 96-1154 du 26 décembre 1996 (44 = 38+6). Les entreprises qui s'y installent, ou dans certains cas, qui sont déjà installées, bénéficient en sus des avantages au titre de Z.R.U. :

- *de l'exonération des charges patronales de Sécurité sociale* pendant 60 mois dans la limite de 50 salariés, exonération liée à une obligation exceptionnelle de "réserver 20% des nouveaux postes créés, à l'embauche de personnes domiciliées" dans la zone,

- *de l'exonération des charges personnelles d'assurance maladie maternité des artisans et commerçants* pendant 60 mois,

- de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie : celles-ci pour les entreprises nouvelles pendant cinq ans.

Ces différents territoires prioritaires s'emboîtent ainsi comme des poupées russes, ou si l'on veut dans un cadre pyramidal, où l'intensité des dérogations fiscales est fonction des handicaps territoriaux.

2°/ Le pari de l'Etat sur le marché pour aménager le territoire

Cette politique de zonage non seulement témoigne de la volonté de l'Etat d'aménager le territoire mais marque sa volonté de réguler l'économie, malgré la tendance au désengagement évoqué plus haut. Le professeur Christian Louit, dans sa conclusion lors d'un colloque de 1989 organisé par l'Institut de droit des affaires d'Aix-Marseille, sur les zones franches en a déjà fait la réflexion. Ces zones, rappelle-t-il justement, "se parent du drapeau du libéralisme. En réalité, s'agissant d'une fiscalité incitative, elles sont exactement à l'opposé de celui-ci"¹. Et c'est là le pari de l'Etat en établissant des zones d'exception fiscale : l'emprise du politique sur l'économique.

Le mécanisme utilisé relève de l'utilisation de la loi du marché par l'Etat pour la réalisation de ses objectifs. Les exonérations ou allègements d'impôt sont autant d'*offres* fiscales aux investisseurs, contribuables potentiellement défiscalisables. La perte de recettes consécutive à ces offres, appelée dépense fiscale constitue la mise de l'Etat, les incitations étant d'autant plus perçues comme offres réelle que si la différence est importante entre le droit commun et le droit dérogatoire. Il est évident que ces mesures entrent en concurrence directe avec des avantages fiscaux non différenciés territorialement accordés aux nouvelles entreprises². Ainsi, des privilèges fiscaux plus importants sont accordés à des entreprises investissant dans des zones soumis au risque de désertification ou de déséquilibre social. Ces dernières se faisant, participent à la création d'emplois et concourent à la réalisation d'intérêt général. "L'objectif ultime de l'aménagement du territoire, précise justement le sénateur Jean François-Poncet, étant une répartition géographique égale de création d'emplois, sa réalisation dépendra dans une large mesure des entreprises"³.

En effet, si en son article premier, la loi LOADT du 4 février 1995 affirme l'objectif "d'assurer à chaque citoyen, l'égalité des chances sur l'ensemble du territoire et de créer les conditions de leur égal accès au savoir". Elle fixe par ailleurs, "des dispositions dérogatoires au droit commun en vue de compenser les

1 LOUIT (Christian), "Zone franche et zone d'entreprises", in Colloque Institut de Droit des Affaires d'Aix-en-Provence, *Les zones franches et les zones d'entreprises*, Presse Universitaire d'Aix-Marseille, 1989, p. 56.

2 Un régime d'exonération des bénéfices est par exemple accordé pour favoriser la création d'entreprise exerçant une activité commerciale, industrielle ou artisanale, où qu'il soit sur le territoire national (Art. 44 bis, ter, quarter, sextes et septies du Code général des Impôts).

3 FRANÇOIS-PONCET (Jean), Acquis et carence de la loi sur l'aménagement et le développement du territoire, *RFDA*, sept.-oct. 1995, p. 873.

handicaps économiques ou sociaux de zones prioritaires" pour les entreprises qui s'y implantent¹.

Que ce soit dans l'objet, l'aménagement territorial, que ce soit dans les bénéficiaires des avantages fiscaux, "le citoyen" de l'article 1 disparaît ou plutôt passe au second rang. L'Etat accorde des privilèges, rompt le principe d'égalité devant les charges publiques en faveur d'entreprises qui elles, vont assumer la mission d'intérêt général que l'Etat s'est attribué au départ.

Cette disparition singulière du destinataire nécessite alors une justification exceptionnelle du dispositif.

B/ Une illustration territoriale des discriminations positives

Généralement, aux yeux de la jurisprudence, la théorie de la différence de situations suffit à justifier l'inégalité de traitement. Le Conseil constitutionnel dans une décision de 1983, après avoir relevé que des dispositions législatives différenciées sont justifiées par des différences de situations, conclut qu' "il n'y a pas lieu de rechercher si l'intérêt général pouvait justifier une atteinte au principe d'égalité"². M. F. Mélin-Soucramanien a pu ainsi caractériser la référence à l'intérêt général de "subsidaire"³.

Cependant, pour fortifier sa décision sur l'aménagement du territoire, la haute juridiction a rappelé cette considération externe : la prééminence d'un intérêt général. Comme si la théorie de la différence de situations chancelait devant les privilèges exorbitants accordés aux entreprises et la place de second plan laissée aux populations en difficulté dans les zones concernées.

Ainsi, il fallait donc inscrire les zones d'exception fiscale dans ce que la doctrine a convenu d'appeler "les discriminations positives". On peut en rappeler ici la définition proposée par M. Mélin-Soucramanien : C'est "*une différenciation juridique de traitement, créée à titre temporaire, dont l'autorité normative affirme expressément qu'elle a pour but de favoriser une catégorie déterminée de personnes physiques ou morales au détriment d'une autre afin de compenser une inégalité de fait préexistante entre elles*"⁴. Pour le Conseil d'Etat, "*la discrimination positive est une catégorie particulière de discrimination justifiée, mise en œuvre par une politique volontariste et dont l'objectif est la réduction d'une inégalité*"⁵.

1 Article 1 § 3 de la Loi de 1996.

2 Décision n° 83-182 DC des 19-20 juillet 1983, Loi sur la démocratisation du secteur public, p.49.

3 MELIN-SOUCRAMANIEN (Ferdinand), *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Thèse de doctorat en droit, Université d'Aix-Marseille, 1996, p. 215.

4 Documents provisoires, XIIIème table ronde internationale (12-13 septembre 1997) sur ce thème du Groupe d'études et de recherches sur la justice constitutionnelle de l'Université d'Aix-Marseille, p.91. Voir aussi MELIN-SOUCRAMANIEN (Ferdinand), *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Economica, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1997.

5 Conseil d'Etat, *Rapport public sur le principe d'égalité*, Documentation française, 1996, p. 87.

La notion exige donc pour justifier les inégalités de traitement non seulement des situations différentes mais aussi un objectif d'intérêt général, le rétablissement de l'égalité.

1°/ Pour des situations différentes, des règles différentes

Après le Conseil d'Etat¹, le Conseil constitutionnel a précisé dans une décision du 17 janvier 1979 que "le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce qu'une loi établisse des règles non identiques à l'égard de personnes se trouvant dans des situations différentes"². La haute juridiction réitère ce principe le 31 décembre 1981, en affirmant qu'"une situation différente peut justifier une règle différente". Cette entorse au principe s'inscrit définitivement dans la jurisprudence dans la décision du 7 janvier 1988, qui énonce que "le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes (...) pourvu que la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit"³.

Et c'est dans cette brèche que s'engouffre M. Hoeffel, ministre délégué à l'Aménagement du territoire, en présentant le projet de Loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire en 1995. Il affirme sans ambages devant le Sénat que "pour lutter contre l'inégalité des territoires, il faut recourir à l'inégalité devant l'impôt"⁴.

Soumis au contrôle de constitutionnalité, ce texte a été jugé, en ses dispositions essentielles, conforme à la Constitution. Décision qui somme toute exprime la continuité de la jurisprudence et rappelle la théorie de différence de situations. En l'espèce, l'objet de la loi est de permettre un aménagement et un développement équilibré du territoire, politique qui par définition implique que toutes les parties du territoire ne sont pas dans des situations comparables ; dès lors, les zones défavorisées peuvent bénéficier d'un traitement particulier et privilégié. Le Conseil va cependant plus loin en soulignant que le dispositif mis en place, "loin de méconnaître le principe d'égalité, constitue un moyen d'en assurer la mise en œuvre"⁵. Il confirme alors ici que c'est la "dynamique de retour à l'équilibre"⁶ qui rend acceptables les discriminations positives.

2°/ L'objectif d'intérêt général de l'aménagement du territoire

L'utilité commune qui justifie ici le contournement du principe d'égalité est celui défini à l'article 1 précité de la Loi de 1995. Le Conseil d'Etat le généralise en

1 Voir par exemple C.E., 13 juillet 1962, Conseil national de l'ordre des médecins, *Rec. Lebon*, p. 479 ou C.E., 29 avril 1966, Société d'affichage Giraudy, *Rec. Lebon*, p. 293. Pour une étude comparée des jurisprudences du Conseil d'Etat et du Conseil constitutionnel, voir BRAIBANT (Guy), "Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat", in *La déclaration des droits de l'homme et du citoyen et la jurisprudence*, Paris, PUF, 1989, p. 89 à 110.

2 Décision D.C. n° 78-101 du 17 janvier 1979, *Rec.*, p. 24 s.

3 Décision DC, 7 janvier 1988, *Rec.*, p. 17.

4 *JO Débats Sénat*, 8 novembre 1994, p. 5188.

5 Décision DC n° 94-358 du 26 janvier 1995, Aménagement du territoire, in *JO* du 1er février 1995.

6 Conseil d'Etat, Rapport public précité, p. 100.

"une chance nouvelle donnée à des zones en difficulté (...) de retrouver des atouts économiques et sociaux comparables à ceux des autres"¹. Autrement dit, c'est le concept même d'aménagement du territoire.

Selon la célèbre formule du Doyen Vedel², le principe d'égalité ne joue que toutes choses égales d'ailleurs. Le concept de zones d'exception fiscale s'appuie justement sur le différentiel de traitement des choses égales, les entreprises, pour être efficace, dans l'incitation à la localisation.

Le critère du territoire permet de substituer le destinataire original du dispositif législatif aux entreprises et ainsi de sauvegarder l'idée de non-discrimination entre entreprises et du même coup justifier le recours à la rupture d'égalité.

Ainsi le Conseil constitutionnel considère-t-il le 26 janvier 1995, lorsque le projet lui fut déféré que "le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitations au développement et à l'aménagement de *certaines parties du territoire* dans un but d'intérêt général"³.

La substitution faite, nous revenons à quelque chose de connu. Le but d'intérêt général est admis traditionnellement par le Conseil constitutionnel dans le cas d'une rupture d'égalité⁴. Ainsi dès 1984, affirme-t-il que : "*le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, de mesures d'incitation à la création et au développement d'un secteur d'activité concourant à l'intérêt général*"⁵.

De même, il réitère en 1993 que "*le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques et financières en appliquant des critères objectifs en fonction des buts recherchés*"⁶.

Ce qui nous permet de conclure avec le professeur Dominique Rousseau que "la décision *Aménagement du territoire*, du 26 janvier 1995, n'est donc pas une

1 Précité, p. 99.

2 VEDEL (Georges), préface à la thèse de DEVOLVE (Pierre), *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, L.G.D.J., Paris, 1969, p. XIII.

3 C'est nous qui soulignons.

Décision Aménagement..., précitée.

4 Le président Braibant soulignait qu'elle était déjà inscrite à l'article premier de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 selon lequel "les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune" ; cf. BRAIBANT (Guy), "Le principe d'égalité...", précité, p. 97.

5 Décision DC n° 84-184 du 29 décembre 1984.

6 Décision DC n° 93-320 du 21 juin 1993.

surprise. Elle confirme que le Conseil ne défend pas une conception égalitaire de l'égalité mais cherche à promouvoir une conception équitable de l'égalité"¹.

Il importe cependant, de rappeler que lorsque le Conseil constitutionnel est saisi pour contrôler la conformité au principe d'égalité de dispositions fiscales à caractère national, il effectue son contrôle en examinant "chaque imposition prise isolément"². Il demeure donc un risque de rupture d'égalité, compte tenu de l'ensemble de mesures favorables dont bénéficie une zone. Ainsi par exemple, l'accumulation de mesures fiscales exonératoires en Corse, accentuée par la création d'une zone franche³, a conduit le Conseil d'Etat, dans le cadre de son activité consultative, à estimer que l'égalité devant les charges publiques était rompue⁴. Il est regrettable que la juridiction constitutionnelle ne soit pas saisie à ce propos.

II/ LES ZONES D'EXCEPTION FISCALE CONSTITUENT UN INSTRUMENT RISQUE DE L'AMENAGEMENT DU TERRITOIRE

Le fait d'instituer des avantages fiscaux ciblés contribue certainement à la localisation des entreprises. Il est cependant à double tranchant. Ce "commerce juridique"⁵, comme dirait Hauriou, engage "l'institution politique" dans un engrenage susceptible d'enrayer la réalisation de l'objectif d'intérêt général. Dans une étude de la dialectique entre l'Etat et le marché, le professeur Jean-Arnaud Mazères souligne justement que "toute intervention publique à caractère économique ou, comme on le dit aujourd'hui, "sur le marché" s'est trouvée immédiatement placée sous l'empire de la loi du marché"⁶. Le pari de l'Etat est ainsi risqué. La nature dérogoire et provisoire des zones d'exception fiscale constitue à la fois la limite, et la protection de l'action publique.

A/ Les risques liés aux concepts en cause

1°/ Les zones d'exception fiscale et l'objectif à long terme

"L'aménagement du territoire, nous apprend M. Yves Madiot, ne peut se contenter du court terme. Il a besoin pour son efficacité, de se fixer sur des horizons larges et lointains"⁷. Les discriminations fiscales cependant, par essence, sont provisoires.

1 ROUSSEAU (Dominique), Les principes de libre administration locale et d'égalité à l'épreuve de l'aménagement du territoire, *RFDA*, sept-oct 1995, p. 881.

2 Conseil constitutionnel, décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Rec.*, p.85.

3 Loi n° 96-1143 du 26 décembre 1996 relative à la zone franche de Corse, journal officiel,

4 *Rapport 1996*, EDCE, n°47, La documentation française, 1996, p. 179 s.

5 HAURIU, *Principes de Droit public*, Sirey, 1ère éd., 1910, p. 268 s.

6 MAZERES (Jean-Arnaud), "L'un et le multiple dans la dialectique marché-nation", in *Marché et Nation : Regards croisés*, sous la direction de Brigitte STERN, CEDIN Paris I, Monchrestien, 1995, p. 137.

7 MADIOT (Yves), *Aménagement...*, précité, p. 51.

Dès l'adoption de la Loi de 1995, M. Madiot avait prévenu : "les exemples abondent de situations dans lesquelles des zones territoriales ont été sacrifiées à des actions à court terme dont la rentabilité immédiate semblait assurée et qui se sont révélées par la suite, catastrophiques"¹. Se réfère-t-il au concept de zone d'exception fiscale de Peter Hall, dont la politique fut abandonnée outre-manche dès 1991, en raison de son coût social et économique élevé ? Toujours est-il que pour retenir les entreprises, les zones doivent pérenniser les avantages offerts sous peine d'être désertées. Ainsi, les lois de défiscalisations pour l'Outre-mer sont régulièrement renouvelées depuis 1986. La défiscalisation est tellement considérée comme un acquis par les opérateurs des départements d'outre-mer que les gouvernements successifs ont beaucoup de mal à la démanteler².

De même, le pacte de relance sur la ville touchant à sa fin, un projet de Loi Solidarité et renouvellement urbain (SRU) visant le renouvellement des exonérations accordées est en discussion depuis mars dernier à l'Assemblée Nationale. Par ailleurs, une Association nationale des villes en zone franche urbaine (ANZFU) consciente de l'importance de ces exonérations dans la localisation des entreprises dans ses collectivités appuie fortement les exigences des opérateurs économiques.

On se trouve ici en présence d'un des phénomènes montrés par M. Bizeau de "contamination de la puissance publique par la logique fonctionnelle du marché"³. L'Etat initiateur d'un projet pour corriger les effets du marché se trouve coincé par le gouvernail de la rentabilité qu'il a emprunté.

2°/ L'aménagement du territoire et le zonage.

Nous avons observé dans la partie précédente, l'éphémère apparition du destinataire de l'aménagement du territoire qu'est le citoyen résident. Une fois les discriminations justifiées par sa présence cependant, le vœu pieux de la Commission sénatoriale sur l'aménagement du territoire d'élever le droit à l'aménagement du territoire, au rang de droit fondamental de la personne humaine⁴, se dilue dans la complexité des exonérations octroyées aux entreprises. La seule disposition concrète qui s'y réfère est dans le lien entre l'exonération des charges patronales dans les zones franches urbaines et l'embauche, dans au moins 20% des nouveaux postes créés, de personnes y domiciliées⁵. Toutes les autres aides sont accordées aux entreprises sans contrepartie directe en termes de création d'emplois. M. Gérard Cahin frôle cette réalité lorsqu'il oppose à l'*affirmative action* américaine, la discrimination positive "à la française" qui selon ses termes est "d'une efficacité très

1 MADIOT (Yves), Vers une "territorialisation" du droit, *RFDA* 5, 1995, p. 951.

2 Cf. le rapport Migaud, Commission du Budget de l'Assemblée Nationale, 1998.

3 BIZEAU (J.-P.), Le juge administratif n'est-il plus que le juge de la puissance publique ?, *A.J.D.A.*, 1992, p. 179 s.

4 Commission sénatoriale, Refaire la France, Sénat, 1994, p. 100.

5 Le ministre Eric Raoult de l'intégration et de la ville, dans une conférence de presse à La Réunion en 1996, l'a qualifiée "de première nationale". "C'est la première fois dans la législation française depuis au moins vingt ans que l'on accorde une exonération sur contrepartie d'embauche", précise-t-il. Rapporté par le *Journal de l'île de La Réunion*, 12 décembre 1996, p. 12.

relative quant au rétablissement de l'égalité" ; car "justifiées non par la couleur de la peau ou l'appartenance ethnique de ses bénéficiaires, mais par leur localisation géographique sur le territoire national"¹. Si nous ne partageons pas entièrement son appréciation, il a le mérite de pointer du doigt ce qu'occultent les différentes lois sur l'aménagement du territoire : c'est-à-dire la "marchandisation" du droit cachée derrière son apparente "territorialisation".

L'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789 dispose qu' " une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre les citoyens en raison de leurs facultés". La conception française de l'impôt dérive constitutionnellement du principe de solidarité. Ainsi Gaston Jèze définit l'impôt comme " une prestation pécuniaire, requise des particuliers, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques"². Autrement dit la notion de *devoir social* est intrinsèque au droit fiscal français. Par les exonérations fiscales systématiques aux entreprises dans la politique de zonage cependant, le législateur renie ce principe en liant les charges (l'installation dans les quartiers défavorisés) et les avantages. La théorie de discrimination positive territoriale serait bien un des "processus de contournement du droit" évoqués par le professeur Jean-Arnaud Mazères lorsqu'il observe un investissement général de l'Etat par le marché³. Ce n'est pas seulement le principe d'égalité qu'elle rompt, c'est le principe de fraternité⁴ qu'elle évite en oubliant l'intérêt général "au profit de modalités réglées par la concurrence et le marché". La loi fiscale égale pour tous s'efface au profit d'une conception individualiste de l'impôt où "la régulation juridique est substituée par une régulation économique".

La "chasse aux aubaines fiscales" est la meilleure illustration de cette marchandisation du droit. La concurrence fiscale consécutive entre les différentes parties du territoire risque de rompre à jamais l'égalité fragilisée par la surenchère du marché. Les législateurs, sous la pression des lobbies, commencent à s'en méfier. Dans le cadre du projet de Loi SRU citée plus haut, un amendement a été adopté à l'unanimité visant à la protection des emplois en ZFU. Le dispositif voté a notamment pour objectif d'éviter les "chasseurs de primes" qui vont d'une zone franche à une autre. Concrètement, les entreprises ayant bénéficié d'exonérations fiscales ou de charges sociales du fait de leur implantation ne pourront plus prétendre une seconde fois à une telle exonération si elles se délocalisent dans une autre zone franche⁵.

1 CAHIN (Gérard), Les zones franches urbaines, *AFDA*, n°6, 20 juin 1999, p. 473.

2 Cité par GEST (Guy) et TIXIER (Gilbert), *Manuel de droit fiscal*, L.G.D.J., Paris, 1986.

3 MAZERES (Jean-Arnaud), "L'un et le multiple...", précité, p. 144.

Les citations qui suivent proviennent de la même étude.

4 Principe de fraternité qui, rappelle le professeur Dominique Rousseau, "est un des principes de la République énoncé à l'article 2 de la Constitution de 1958", in ROUSSEAU (Dominique), "Les principes...", précité, p. 881.

5 Zoom n° 24, 30 mars 2000. Sur le *net* : <http://www.etd.asso.fr/actualitees/zoom/zoom24.htm>.

Si le principe d'égalité devant les charges publiques peut fléchir localement devant la pression du marché, il ne doit fléchir que dans l'intérêt général. Des tempéraments doivent être apportés afin d'éviter la constitution des territoires en archipels urbains concurrentiels.

B/ Les tempéraments contre les risques du marché

1°/ A la recherche d'une régulation globale par le marché

Le risque de marchandisation du droit peut, sans doute, être contenu si on traite les discriminations fiscales comme elles sont, c'est-à-dire un élément potentiel de distorsion de la concurrence. Il faut en effet aller jusqu'au bout de la logique de marché adoptée par l'Etat. L'Etat, d'un côté, utilise la loi du marché pour inciter les entreprises à adhérer à ses objectifs, il doit aussi, d'un autre côté, réguler ce marché. Ce dernier, par ailleurs, a intérêt à maintenir les conditions de concurrence.

La limite des incitations sélectives serait alors leur proportionnalité avec le but annoncé ; idée déjà en germe dans la jurisprudence de 1988 de la Cour constitutionnel. N'est-ce pas ce qu'elle évoque lorsqu'elle s'attache à ce que "la différence de traitement (...) soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit"¹.

Il peut cependant être reproché à l'Etat, instigateur des discriminations et contrôleur de la concurrence sur le même marché, d'être juge et partie. Il peut alors s'avérer nécessaire, pour préserver la dynamique du droit (la force du *taxis*) et ne pas sombrer sous l'emprise du marché (l'inertie du *kosmos*), de se référer à un ordre juridique plus large. Il s'agit d'appliquer *la loi de dédoublement fonctionnel* définie par Georges Scelle, selon laquelle, "lorsqu'une société politique ne possède pas tous les organes nécessaires à réaliser l'effectivité de son ordre juridique particulier, (...) elle emprunte à un autre ordre juridique plus parfaitement évolué le secours de ses propres organes pour l'accompagnement des fonctions du sien propre"². Ce procédé technique trouve sa traduction moderne dans le principe de subsidiarité communautaire.

2°/ Les tempéraments de l'ordre juridique communautaire

D'une manière générale, les règles de concurrence contenues dans les articles 84 à 94 du Traité CEE sont pleinement applicables aux zones d'exception fiscale. Les avantages fiscaux en découlant sont en effet considérés par le droit communautaire comme des aides d'Etat. Et le principe, clairement posé par l'article 92 du Traité de Rome, en son alinéa 1, est la prohibition des aides d'Etat : "... *sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre les Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit, qui faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions*". Toutefois, l'article 92, dans ses alinéas 2 et 3, tolère les aides d'Etat, généralement à titre compensatoire au profit de zones ou d'activités sinistrées. Cette

1 Décision DC, 7 janvier 1988, Rec., p. 17.

2 SCELLE (Georges), *Le droit public et la théorie de l'Etat*, éd. Rousseau & Cie, Paris, 1951, p. 36.

tolérance est soumise à la procédure qui exige des Etats membres d'une part qu'ils informent la commission de leurs projets d'aide, d'autre part qu'ils aient obtenu l'autorisation préalable de la Commission avant d'introduire dans leur législation les mesures projetées¹.

En effet, tous les textes nationaux européens créant des zones d'exception fiscale ont été soumis, avant leur adoption, à la Commission de la Communauté européenne.

La réalisation d'un espace douanier est au centre du traité instituant la Communauté. L'établissement d'un marché commun, puis unique, demeure un objectif principal (art 2 CEE). Il n'est donc pas étonnant que le dialogue entre la Commission et les Etats membres vise fondamentalement sinon l'élimination progressive des régimes préférentiels, donc des zones d'exception fiscale, du moins l'application uniforme dans chaque Etat membre des régimes dérogatoires admis par la Communauté.

La jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européenne va dans ce sens et qualifie d'aides d'Etat toute mesure d'allégement de charges sociales et fiscales qui ne se justifie pas par la nature et l'économie du système dans lequel elle s'inscrit². Ainsi, la Cour a qualifié expressément d'aides d'Etat "une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'Etat, place les bénéficiaires dans une situation plus favorable que les autres entreprises"³. La connexion des charges (l'installation dans des quartiers difficiles) et des avantages (les exonérations d'impôts et de charges sociales) dans les zones d'exception fiscale doit prémunir les dispositifs français de l'aménagement du territoire des foudres de la Commission européenne. Ainsi, la Commission a fait preuve d'ouverture et de bienveillance à l'égard d'aides à l'emploi notamment pour les catégories les plus défavorisées des chômeurs ou pour les zones urbaines difficiles. A la suite de la notification par la France de son pacte de relance pour la ville, la Commission a exprimé une position de principe favorable dans sa décision du 27 mars 1996⁴.

Le sommet de Luxembourg (20-21 nov. 1997) indique par ailleurs, une interprétation souple du traité en assignant un rôle inattendu à la politique de concurrence, principalement dans le domaine des aides d'Etat. Le paragraphe 27 des lignes directrices définies par le Conseil européen affirme en effet qu'il convient de "s'orienter vers des régimes d'aides qui favorisent l'efficacité économique et l'emploi sans pour autant entraîner des distorsions de concurrence". M. Eric CUZIET de la Commission de la concurrence peut ainsi marteler : "contrairement à une idée reçue,

1 Cf. Commission européenne, Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, 98/ C 384/03, *JOCE*, n° C 384, 10 décembre 1998, p.3-9.

2 CJCE 23 février 1961, *De Gesamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c/ Haute Autorité*, 30/59, *Rec.* p. 3, point 39 ; CJCE 2 juillet 1974, *Italie c/ commission*, 173/73, *Rec.*, p. 709.

3 CJCE 15 mars 1994, *Banco do Credito Industrial SA*, C-387/92, *Rec.* p. I-902, point 14.

4 Décision du 27 mars 1996, n° 159/96, France, *JOCE* C 215 du 25 juillet 1996.

la mise en œuvre d'une politique de concurrence est compatible avec une action en faveur de l'emploi"¹.

Parallèlement, le code de conduite, adopté par une résolution conjointe du Conseil de l'Union européenne et des représentants des Etats membres en décembre 1997 tient compte des tendances actuelles à faire souvent jouer à la fiscalité un rôle économique ou social : pour cette raison, il est précisé (§ G) que "dans la mesure où les mesures fiscales en cause servent au développement économique de régions particulières, une évaluation doit être faite quant à savoir si les mesures sont *proportionnées* et destinées aux buts poursuivis".

Si un "préjugé favorable" marque donc les aides d'Etat limitées à certaines entreprises situées dans des zones prioritaires d'aménagement du territoire, leur pérennisation ainsi que la déconnexion des avantages fiscaux et des charges (la création d'emplois pour les habitants des zones en difficulté) pourront être sanctionnées par la commission, dans la mesure où elles entraîneraient une distorsion de la concurrence.

En conclusion, à condition de les prendre dès le départ pour ce qu'elles sont, un élément de rupture du principe d'égalité et, corrélativement, de distorsion de la concurrence, les zones d'exception fiscale peuvent contribuer à "amorcer la pompe" de la redynamisation d'une zone en difficulté. D'autres mesures doivent cependant les accompagner pour que les discriminations mises en œuvre profitent finalement aux destinataires de la politique d'aménagement du territoire. De fait, l'aménagement du territoire passe forcément par un nouveau "contrat social", un renouvellement du désir de vivre ensemble.

¹ CUZIET (Eric), La politique de concurrence, une politique en faveur de l'emploi in *Competition Policy Newsletter* de juin 1998.