



AL BAWALA



LE PROJET
DE LOI DE FINANCES 2019
.....
SOUS LES PROJECTEURS DE
L'ÉQUITÉ FISCALE

INTRODUCTION

Depuis Janvier 2011, la Tunisie connaît un processus de transition démocratique tumultueux. Les avancées réalisées ne doivent pas occulter les défis importants à venir notamment sur l'aspect institutionnel.¹ En réalité, la transition démocratique est un long chemin dont la réalisation requiert des préalables tenant à un niveau minimum de développement économique et social, car une société transcendée par les inégalités et la pauvreté est un terrain peu fertile pour l'enracinement de la démocratie et menace l'ordre public. A contrario, il ne peut y avoir d'ordre public possible, ni même souhaitable, sans justice sociale.

Dans ce cadre, la fiscalité demeure l'un des enjeux majeurs pour réussir la transition démocratique et inverser la tendance de l'accroissement continue des inégalités régionales et de la précarité sociale. Le consentement du peuple à l'impôt, fait historique générateur des démocraties parlementaires occidentales dès le XVIIIème, suppose que les citoyennes et les citoyens définissent, par eux-mêmes ou par leurs représentants, les termes du pacte républicain que représente l'impôt, d'en déterminer la politique et d'en suivre l'emploi. La citoyenneté, composante indissociable du système démocratique, passe nécessairement par la croyance au devoir fiscal. Le Doyen George Vedel² va plus loin en affirmant que « ce n'est pas le contribuable qui est sorti du citoyen, c'est le citoyen qui est sorti du contribuable ».

La transition démocratique se heurte à la réalité du rejet de l'impôt par les tunisiens. Les termes du contrat social que représente l'impôt n'ont jamais été véritablement définis et souverainement discutés par le peuple depuis l'indépendance du pays. Bourguiba a fait preuve de la plus grande prudence dans le maniement de l'impôt et a reconduit le système fiscal hérité du protectorat français. Ben Ali a signé la première véritable "réforme" fiscale qui traduisait les recommandations des institutions financières internationales façonnées par le plan d'ajustement structurel (PAS) de 1986. Cette "réforme" a été conçue par des technocrates, loin de toute participation politique des citoyens et de la société civile. La nature dictatoriale de l'ancien régime et l'émergence des politiques néolibérales traduisaient la confiscation de la question fiscale, la prévalence de son aspect technique sur son aspect politique et de son aspect comptable sur son aspect social.³

Le modèle de développement porté par le PAS a échoué avec l'éclatement de la révolution tunisienne. Comme l'affirme le doyen Néji Baccouche, « La révolution tunisienne du 14 janvier 2011 a

1 Rapport annuel 2018 de l'Observatoire de l'ARP, Al Bawsala, <https://www.albawsala.com/uploads/documents/rapportmajles18.pdf>

2 George Vedel fut un célèbre professeur de Droit public français dont l'apport théorique considérable en la matière lui a valu le titre de « fondateur du droit public » que ses confrères lui attribuaient.

3 La bureaucratisation de l'impôt sous la dictature d'une part, et une administration fiscale accusée, souvent à raison, de tous les maux: abus, corruption, complexité de ses textes, langage volontairement indigeste, lourdeur de ses procédures ... d'autre part, sont des facteurs qui expliquent en partie le rejet de l'impôt par les tunisiens. L'ancien régime utilisait le FISC pour réprimer ses opposants politiques, octroyait une immunité fiscale pour les gens qui se situaient dans sa périphérie et utilisaient les amnisties fiscales comme des cadeaux cycliques octroyés à l'occasion des grands événements politiques (cinquantième de l'indépendance, élections politiques ...).

été provoquée par l'accumulation d'injustices multiples parmi lesquelles l'injustice fiscale a été probablement la plus déterminante dans le déclenchement du processus qui a mis fin au règne d'une dictature impitoyable »⁴. En effet, les protestations populaires de 2010-2011 puisent leur origine dans une politique fiscale injuste qui s'est traduite par une redistribution inéquitable des richesses et des inégalités sociales et régionales qui en découlent. L'impôt est toujours lié de près ou de loin aux crises économiques et sociales et aux mouvements contestataires qu'elles engendrent.

D'ailleurs, la crise de la démocratie est étroitement liée à une crise de l'impôt comme en témoigne le départ forcé du premier ministre grec et du président du conseil des ministres italien au cours de la même année 2011 suite aux contestations des programmes d'austérité qui ont été également observées en Espagne, au Portugal ou encore en Irlande. En témoigne également l'actualité du moment en France avec le déploiement d'un demi-million de protestataires appelés "les gilets jaunes" qui manifestent leur colère face à l'augmentation des impôts et l'injustice fiscale. Dans ce cadre, il serait judicieux de s'attarder sur les enseignements de l'histoire longue de la fiscalité pour appréhender le contexte international de globalisation des politiques néolibérales marqué par l'affaiblissement du consentement à l'impôt.

Le système fiscal tunisien a conduit historiquement à des révoltes fiscales célèbres. Depuis le 9^{ème} siècle déjà, la révolte d'Abou Yazid, plus connue sous l'appellation de la révolte de l'homme à l'âne, signait la révolte des berbères contre l'arbitraire fiscal des Aghlabides. Quelques siècles plus tard, c'est au tour de Ali Ben Gdhehim de se soulever contre le doublement de la Mejba imposé en 1858. **Le dénominateur commun entre ces révoltes est qu'un impôt perçu comme injuste est rejeté par le contribuable.** D'ailleurs, le soulèvement de Ali Ben Gdhehim contre la surtaxation de la paysannerie et les privilèges fiscaux monarchiques n'est pas sans rappeler le déclenchement de la révolution française de 1789 qui, à son tour, signait le soulèvement populaire des français contre les injustices fiscales caractérisées par les privilèges fiscaux octroyés par l'ancien régime aux plus aisés et la surtaxation des pauvres. L'abolition des privilèges, décrétée la nuit du 4 Août 1789, fut d'abord celles des privilèges fiscaux. L'exemption des deux ordres privilégiés, le clergé et la noblesse, était devenue insupportable. Ainsi, la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen dispose dans son article 13 que « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». L'obligation de la contribution commune sur la base de l'équité sera consacrée dans le sommet de la hiérarchie des normes en Tunisie dès le pacte fondamental de 1857, passant par la constitution de 1861, celle de 1959 et finalement la constitution de la deuxième république de 2014. En même temps que l'on proclame l'obligation de la contribution commune pour tous les citoyens, il est fait référence à l'accomplissement de ce devoir « conformément à un régime juste et équitable »

4 BACCOUCHE (N), « Impôt, révolution, et démocratisation du système politique tunisien », Revue Tunisienne de Fiscalité, n°18, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, 2012, p. 14 et 15.

(L'article 10 de la constitution). La corrélation systématique entre la nécessité de l'impôt et l'équité fiscale traduisait historiquement l'idée selon laquelle la répartition équitable des contributions communes entre les contribuables est la condition préalable et de fond pour l'adhésion volontaire des citoyens au système d'imposition. Le sacrifice fiscal que consent le contribuable doit être équitable et doit répondre à une nécessité sociale, sans quoi l'impôt sera rejeté.

Ramené dans le champ fiscal, l'équité constitue « la (juste) répartition des contributions fiscales » et par extension, elle participe de « l'objectif de la politique fiscale visant à modifier la répartition du revenu dans le sens de la justice »⁵. L'équité fiscale suppose deux impératifs théoriques et cumulatifs très simples :

L'équité horizontale :

« À situations semblables, règles identiques »⁶.

Cela suppose l'égalité de traitement fiscal entre les contribuables ayant les mêmes possibilités financières et moyens économiques, en somme selon les mêmes facultés contributives (ability to pay). L'égalité des citoyens devant la loi, consacrée dans plusieurs dispositions de la constitution, ne trouve d'application en matière fiscale, que dans le cadre de l'équité horizontale. Si l'article 10 de la constitution applique l'équité en matière en lieu et place de l'égalité, c'est précisément en raison du deuxième impératif de l'équité fiscale.

L'équité verticale :

« À situations différentes, règles différentes. »⁷.

Cela signifie que les contribuables n'ayant pas les mêmes moyens économiques ne doivent pas être soumis au même taux d'imposition. Ce dernier doit croître selon que les facultés contributives augmentent. L'impôt doit donc être établi de manière à ce que chaque personne contribue aux charges publiques selon ses facultés contributives pour qu'il soit conforme au principe de l'équité fiscale.

Il est donc judicieux de s'attarder sur l'équité du système fiscal tunisien à l'aune des discussions sur le projet de la loi de finances pour l'année 2019 (PLF 2019), car au-delà de sa constitutionnalité, ce principe offre un prisme important pour la compréhension du rejet de l'impôt par les tunisiens et par conséquent, des solutions qui permettront d'amorcer les pistes de réflexions sur le défi majeur de la réconciliation des tunisiens avec l'impôt, nécessaire à la pérennisation de la démocratie naissante en Tunisie.

Le PLF 2019 s'insère dans un contexte où le projet de la réforme fiscale initié en mai 2013 verra ses recommandations injectées progressivement dans les lois de finances successives et qui marque la

5 Laure Agron : « Histoire du vocabulaire fiscal » (thèse), Paris, LGDJ, 2000, p 416.

6 Conseil Constitutionnel Français, décision DC n° 112-79 du 9 janvier 1980, rendue à propos de la loi portant aménagement de la fiscalité directe locale ; in « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », (ouvrage collectif rédigé par Cyrille David, Olivier Fouquet, Bernard Plagnet, Pierre-François Racine) 4ème édition, Dalloz, 2003.

7 Idem.

continuation, voire l'aggravation des mêmes politiques fiscales qui prévalaient sous l'ancien régime et dont le PLF 2019 est porteur.

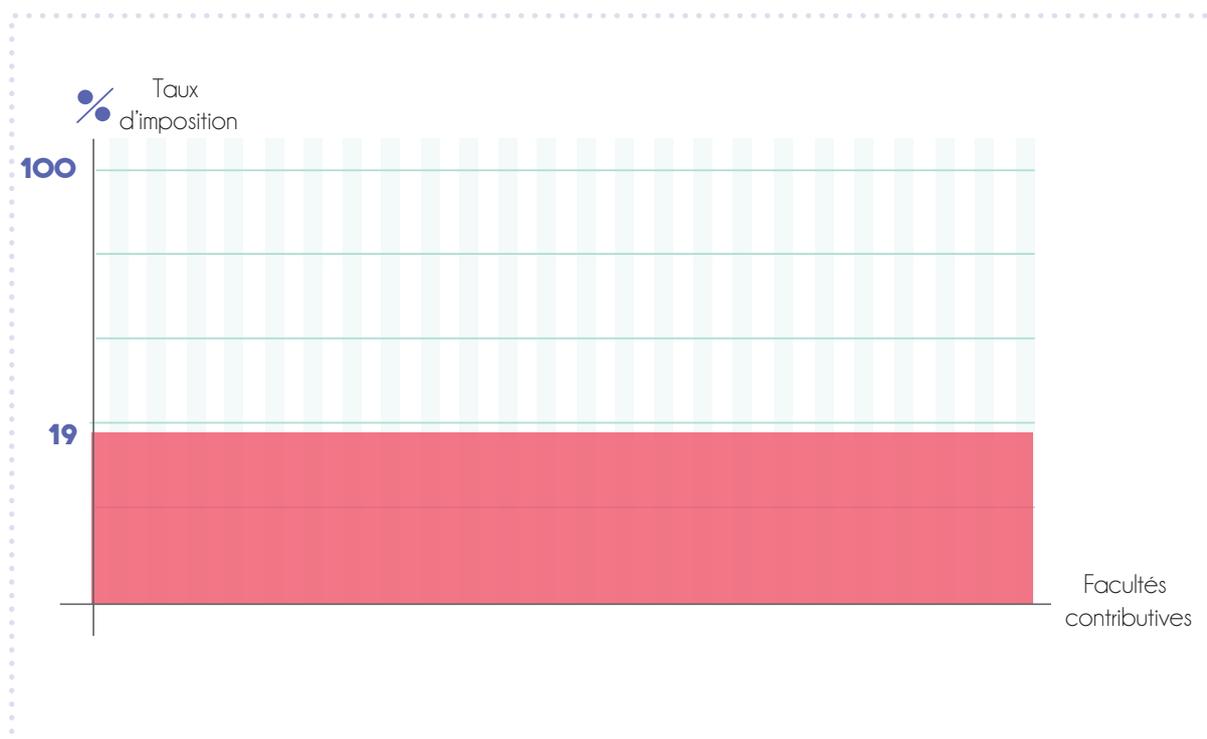
Il serait alors intéressant dans le cadre de ce rapport d'apprécier la politique fiscale proposée par le PLF 2019 sous le prisme de l'équité.

I- LE PLF 2019 : UN RECOURS PRÉDOMINANT AUX TECHNIQUES FISCALES INÉQUITABLES

La transposition des impératifs de l'équité sur le plan des techniques fiscales requiert d'abord de distinguer entre deux sortes d'impôt selon la forme d'imposition.

Les impôts proportionnels :

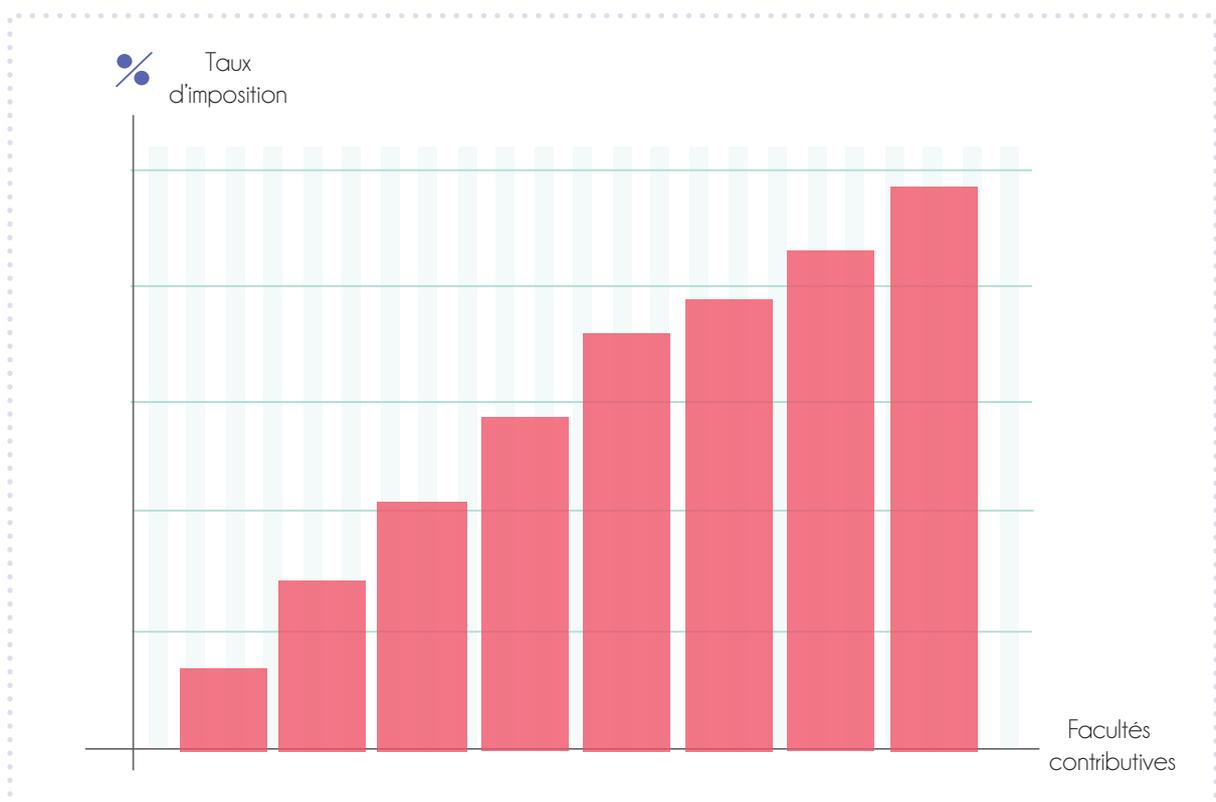
L'impôt proportionnel se traduit par l'application d'un taux invariable sur une base d'imposition.



Il en ressort clairement que cette forme d'imposition ne répond pas aux impératifs de l'équité fiscale du fait qu'elle est aveugle aux facultés contributives. Les impôts proportionnels se traduisent par l'application du même taux aussi bien sur les ménages pauvres que les ménages riches.. Ce sont donc les mêmes règles fiscales qui s'appliquent sur des situations économiques différentes des contribuables.

Les impôts progressifs :

A la différence de l'impôt proportionnel, l'impôt progressif se traduit par l'application d'un taux d'imposition qui croît selon que le volume imposable augmente. Plus la valeur de l'élément à taxer augmente, plus le taux d'imposition augmente.



Redistribution de la richesse par la norme progressive

Cette forme d'imposition est en harmonie avec les impératifs de l'équité fiscale étant donné qu'elle permet une adaptation croissante des taux d'imposition selon les facultés contributives. Elle permet donc de participer à l'objectif de redistribution équitable des richesses par la norme fiscale.

Le PLF 2019 reconduit une politique fiscale qui n'exploite pas le potentiel des techniques qui répondent aux impératifs de l'équité fiscale, à la faveur des techniques fiscales les plus inéquitables.

1- Un recours affaibli à l'imposition des revenus/bénéfices préjudiciable à l'équité fiscale

Cette partie sera consacrée aux impôts directs, c'est à dire, les impôts qui sont prélevés directement sur les revenus des personnes physiques ou sur les bénéfices des entreprises.

A- L'impôt sur le revenu des personnes physiques : un impôt progressif peu et mal utilisé

● Comment fonctionne l'impôt sur le revenu des personnes physiques ?

L'impôt sur le revenu des personnes physiques (l'IRPP) est un exemple illustratif des techniques progressives en matière d'imposition.

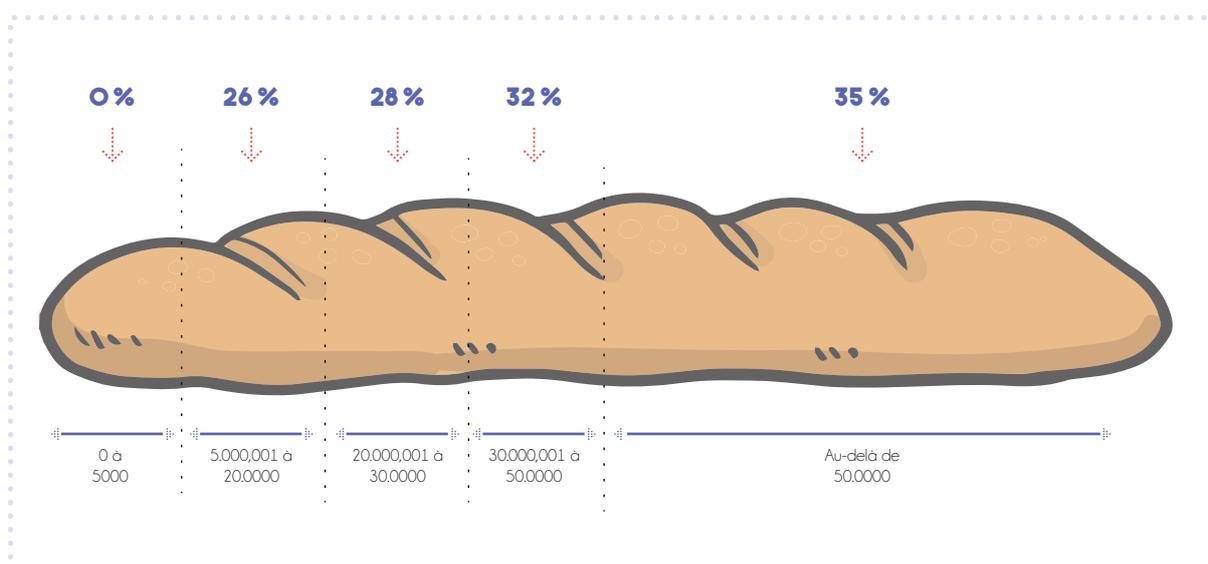
En effet, le taux de l'IRPP augmente au fur et à mesure que les revenus imposables du contribuable augmentent.

TRANCHES D'IMPOSITION EN DINARS	TAUX MARGINAUX	TAUX EFFECTIF À LA LIMITE SUPÉRIEURE
De 0 à 5.000	0 %	0 %
De 5.000,001 à 20.000	26 %	19,5 %
De 20.000,001 à 30.000	28 %	22,33 %
De 30.000,001 à 50.000	32 %	26,20 %
Au delà de 50.000	35 %	—

Avant d'aller plus en avant dans la description de la politique fiscale tunisienne en matière d'imposition du revenu, il convient d'abord de rappeler brièvement le mode de fonctionnement de cet impôt.

En effet, il est nécessaire d'écarter une idée reçue largement répandue selon laquelle : le contribuable situerait l'ensemble de son revenu dans « l'intervalle » correspondant dans le barème ci-haut et appliquerait le taux qui lui est affecté pour ainsi obtenir le montant de l'IRPP à payer. Autrement dit, selon cette idée reçue, un contribuable générant un revenu annuel imposable de 100.000 dinars par exemple se verrait imposé à hauteur de 35%. Ce contribuable payerait ainsi un impôt sur le revenu égal à 35% de 100.000 dinars, c'est-à-dire, 35.000 dinars.

En réalité, il s'agit d'une idée fausse car le calcul de l'IRPP suggère que le revenu du contribuable soit « découpé » en tranches, fixées par le barème de l'IRPP. A chacune de ces tranches, le contribuable applique le taux d'imposition correspondant. Ainsi, le montant total de l'IRPP est la somme des tranches de revenu après application des taux d'imposition. Pour reprendre l'exemple du revenu annuel de 100.000 dinars, le montant de l'IRPP correspond ainsi à 5000 dinars exonérés, 26% de 15.000 dinars, 28% de 10.000 dinars, 32% de 20.000 dinars et 35% de 50.000 dinars soit un montant total de 29.000 dinars. Dans cet exemple, le taux effectif qui s'applique à tout le revenu est de 29% qui n'est pas à confondre avec le taux marginal supérieur⁸ de 35%, qui ne taxe que la tranche de revenu dépassant les 50.000 dinars. Ce dernier est l'un des paramètres clés dans l'appréciation de l'équité de l'impôt sur le revenu comme cela sera exposé dans le développement de ce paragraphe.

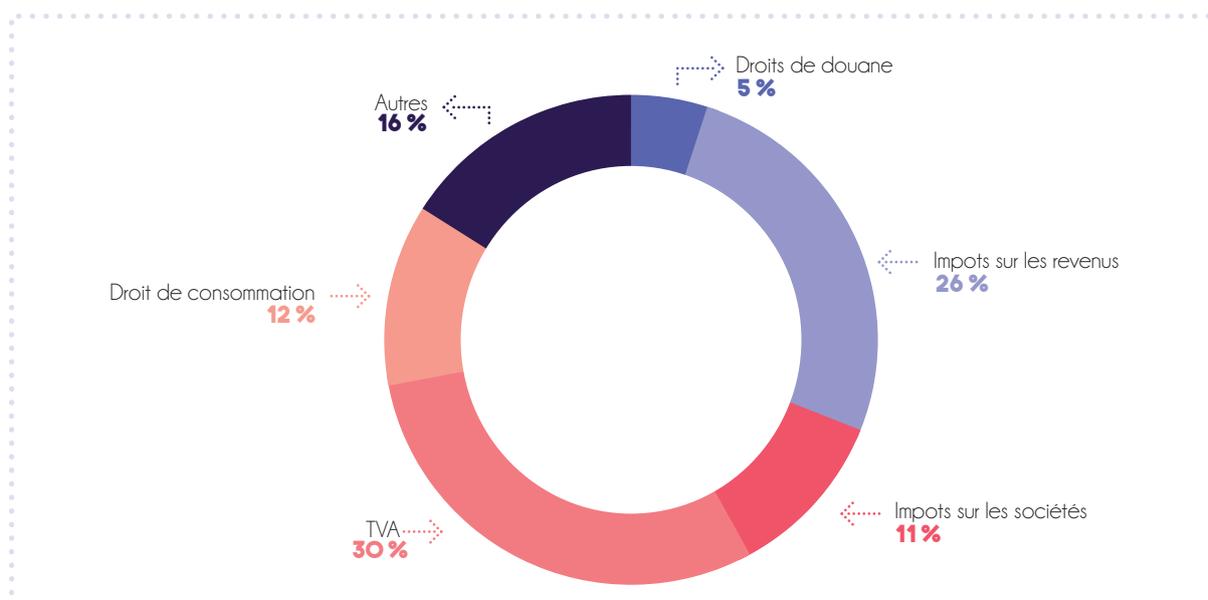


Il apparaît donc que cette technique d'imposition du revenu répond de prime abord aux impératifs de l'équité fiscale, étant donné qu'elle permet une adaptabilité des taux en fonction des facultés contributives des citoyens et en l'occurrence, leurs revenus.

• L'impôt sur le revenu des personnes physiques dans le PLF 19

D'abord, il serait judicieux de constater la place de cet impôt dans l'architecture du système fiscal et son importance du point de vue des recettes qu'il génère. Plus il est important, plus la politique fiscale s'appuie sur des techniques progressives et par conséquent, la part des richesses redistribuées est importante, et donc, in fine, la politique fiscale favorable à l'équité.

⁸ Le taux marginal supérieur est le taux qui s'applique à la tranche supérieure d'imposition.



Graphique 1 : répartition des recettes des principaux impôts (PLF 2019)

Auteur : Al Bawsala
Source : Ministère des finances

Le PLF 2019 compte donc prélever 7003 milliards au titre de l'imposition des revenus des ménages. Il génère 26% du total des recettes prévues par le PLF 2019, moins que la TVA, 8303 Milliards et le droit de consommation, 3214 milliards, soit 11 517 Milliards qui seront collectés sur la consommation des ménages tunisiens et qui représentent, pour ces deux impôts réunis, 42% du total des recettes fiscales. L'impôt sur le revenu progressif est donc loin de constituer l'impôt le plus important dans la politique fiscale tunisienne.

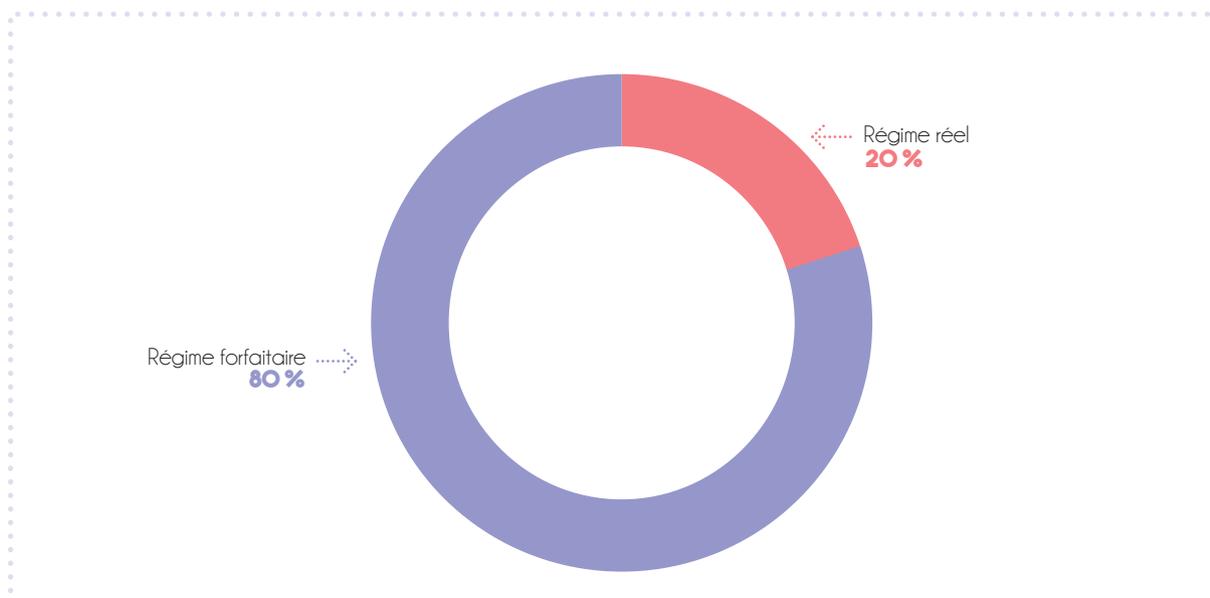
En réalité, si on analyse de plus près cet impôt, on s'aperçoit qu'il est peu et mal utilisé, du point de vue de l'équité fiscale. En effet, le législateur tunisien consacre d'abord un traitement différent selon les catégories de revenus soumises à l'IRPP qui se traduit par de graves atteintes à l'équité fiscale.

• Inéquités entre les catégories de revenus

L'IRPP s'applique à différentes catégories de revenus parmi lesquelles les bénéfices non commerciaux (BNC), qui concernent les revenus des professions libérales telles que les avocats, médecins, architectes ... ; les bénéfices agricoles, les salaires etc.

Pour étayer l'inéquité de l'impôt sur le revenu tunisien, nous ferons le focus sur deux catégories de revenus qui sont illustratives des injustices fiscales provoquées par le traitement fiscal différentiel selon les catégories de revenus. Il s'agit des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et des revenus du capital.

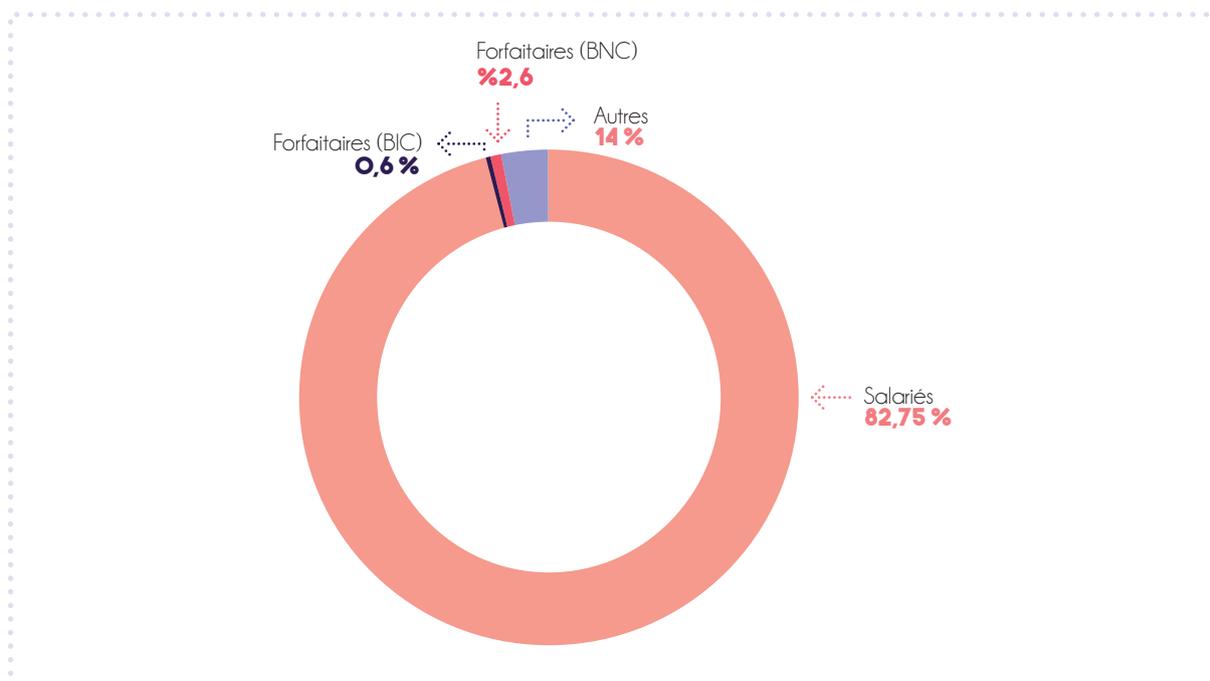
Si l'on se réfère aux travaux de réforme fiscale, la catégorie des BIC concerne plus d'un demi millions de contribuables. Ces derniers ont le choix entre deux régimes d'imposition, le régime réel et le régime forfaitaire.



Graphique 2 : Répartition des contribuables appartenant à la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) par régime d'imposition

Auteur : Al Bawsala
Source : Ministère des finances

Si les contribuables assujettis au premier régime posent un certain nombre de problèmes du point de vue de l'équité fiscale, les 80% des contribuables logés dans le régime forfaitaire ne contribuent que d'une manière dérisoire dans l'effort fiscal.



Graphique 3 : Contribution des forfaitaires dans les recettes fiscales au titre de l'IRPP

Auteur : Al Bawsala
Source : Ministère des finances

En effet, la contribution des 400.000 forfaitaires au titre des BIC a fournis à l'État 23,4 millions de dinars en 2012, soit en réalité, une contribution moyenne annuelle de 55 dinars par contribuable.⁹ 50% de ces contribuables ne déclarent même pas leurs revenus au FISC. 10% le font après notification de l'administration fiscale en dehors des délais légaux.¹⁰ Bien entendu, pour les autres, on peut aisément parler d'un large phénomène de sous-déclaration, c'est-à-dire, déclarer au FISC un revenu qui est bien moins important de ce qui a été effectivement enregistré. Un autre indicateur qui rend compte de l'ampleur de ce phénomène a été révélé par les travaux de réforme fiscale : le FISC intervient auprès de 45 000 forfaitaires, soit un peu plus de 10% seulement d'entre eux, et parvient à générer 12 millions de dinars, soit plus de 50% du total de la contribution des forfaitaires.¹¹

S'il est tout à fait concevable pour les petits exploitants de ne pas détenir une comptabilité et de bénéficier d'une faible taxation (3% du chiffre d'affaires) dans le cadre du régime forfaitaire, il est complètement injustifié que s'incrustent dans ce régime les faux forfaitaires, c'est-à-dire, les contribuables générant des bénéfices importants comme les cafés et salons de thé de première ligne. Le PLF 2019 ne prévoit aucune mesure pour remédier à cette situation scandaleuse du point de vue de l'équité fiscale. De la même manière, il reconduit également la même politique de faveurs fiscales pour les BNC. 60% des contribuables sous cette catégorie bénéficie d'un forfait d'assiette non moins nuisible à l'équité fiscale et dont la contribution est dérisoire comme le révèle une enquête réalisée par Inkyfada.¹²

Le régime forfaitaire est une source de frustration pour les contribuables qui apportent honnêtement leur part dans les contributions fiscales. Il s'apparente à une véritable prime à la fraude et témoigne qu'au-delà du mécanisme progressif souhaitable du point de vue de l'équité fiscale, l'impôt sur le revenu tunisien souffre d'iniquités profondes comme en témoigne également l'imposition marginale des revenus du capital.

Les revenus du capital, une imposition de faveur pour les ménages aisés

Un autre traitement fiscal de faveur et préjudiciable à l'équité fiscale est octroyé aux revenus du capital. Il s'agit des revenus générés par la détention d'un capital, comme par exemple les intérêts bancaires dont bénéficient les contribuables qui placent leur argent dans des comptes bancaires ou encore, les actionnaires qui génèrent des revenus suite à la distribution de dividendes, du simple fait de la détention d'actions dans une entreprises quelconque. Il ne s'agit donc pas de revenus issus du travail, comme c'est le cas pour les autres catégories de revenus, mais de revenus du capital à qui

9 Les travaux de réforme fiscale, « L'administration fiscale », mai 2013, site du ministère des finances, lien : <http://www.finances.govtn/images/%D9%88%D8%A7%D9%82%D8%B9.pdf>, page 12.

10 Les travaux de réforme fiscale, « Révision du régime forfaitaire », juillet 2013, site du ministère des finances, lien : http://www.finances.govtn/images/presentation_revision_du_r%C3%A9gime_forfaitaire.pdf, page 4.

11 Idem.

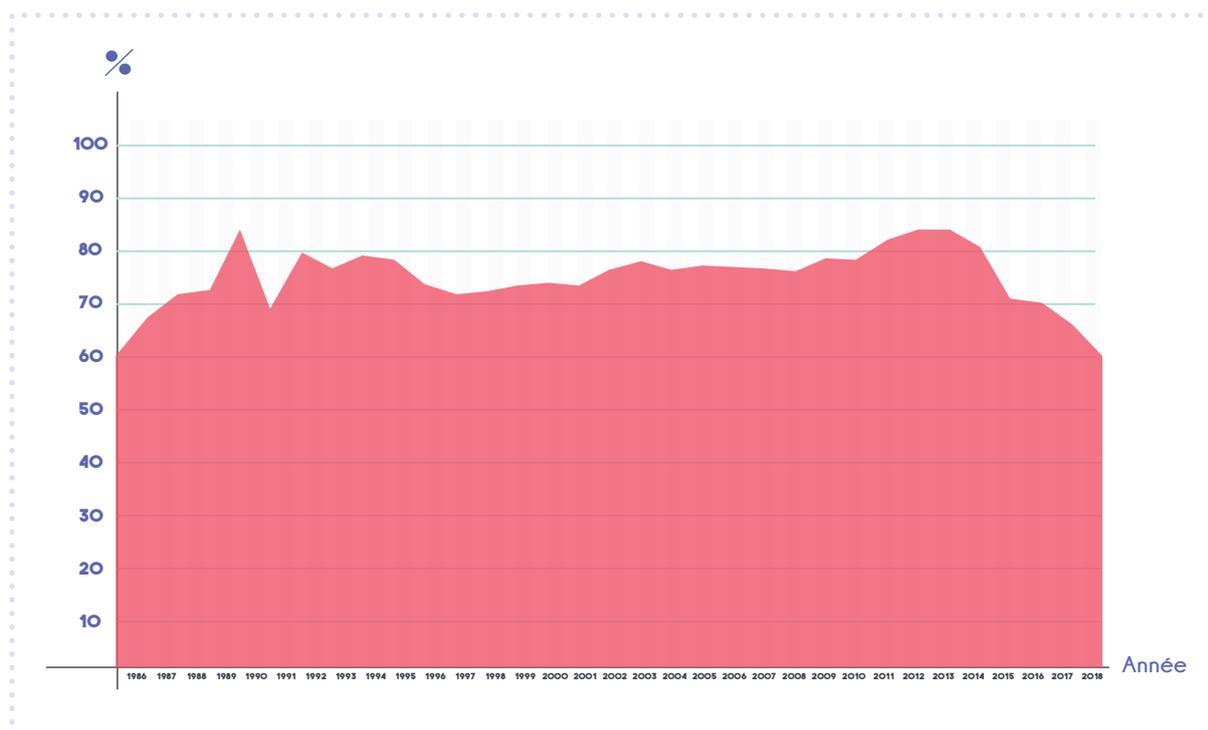
12 Ben Hamadi (M), Khadhraoui (M), « Professions libérales, la fraude fiscale en chiffres », Inkyfada, lien : <https://inkyfada.com/2016/11/tunisie-fraude-fiscale-professions-liberales-loi-finances-medecins-architectes-avocats/>

on n'applique pas le barème progressif de l'impôt sur le revenu mais une imposition proportionnelle à hauteur de 10% seulement. Il est à noter que ces revenus étaient totalement exonérés de l'impôt sur le revenu jusqu'à 2013. Le principe d'équité fiscale est encore une fois violé par la politique fiscale tunisienne, car l'équité horizontale, « revenus semblables, règles identiques », ne trouve pas application selon que le revenu est issu du travail ou du capital. Quand bien même le gouvernement actuel a augmenté l'imposition de ces revenus de 5 à 10% dans le cadre de la LF 2018 dans une démarche décrite par lui de « rapprochement de la taxation du capital à celui du travail », le PLF 2019 reconduit une politique fiscale qui fait que des ménages aisés se voient donc attribuer un traitement fiscal différent, à un taux extrêmement avantageux.

La démarche souhaitable dans une perspective d'équité fiscale est l'alignement de l'imposition du capital sur celle du travail sur la base du même barème d'imposition.

Les salariés supportent l'essentiel des contributions communes sur le revenu :

Conséquence de cette politique fiscale, la seule catégorie des salariés supportent à elle seule l'essentiel de l'effort fiscal au titre de l'impôt sur le revenu.



Graphique 4 : L'évolution de la structure des recettes de l'IRPP

Auteur : Al Bawsala
Source : Ministère des finances

Comme le montre le graphique, les salariés contribuent, depuis 1986 au moins, avec une moyenne qui avoisine les 75% des recettes de l'impôt sur le revenu en moyenne. Le faible rendement des autres catégories de revenus d'une part, et le mécanisme de retenue à la source appliqué aux salaires d'autre part, expliquent cette situation insupportable sur le plan de l'équité fiscale.

Les inéquités mentionnées entre les catégories de revenus montrent que l'impôt sur le revenu progressif est peu et mal utilisé du fait que les uns supportent tout pendant que les autres ne contribuent que dérisoirement à l'effort fiscal. Beaucoup de ménages et notamment les plus aisés parviennent à se soustraire de leurs obligations de contributions communes. De la même manière, il convient de signaler que l'impôt sur le revenu tunisien n'est que partiellement progressif puisque de larges franges de contribuables et d'importants revenus échappent à l'application progressive de l'impôt sur le revenu et se voient appliqués une imposition proportionnelle comme c'est le cas pour les deux catégories évoquées ci-haut. Ces iniquités frappent donc de plein fouet le principe minimal d'équité horizontale, fondement essentiel du consentement à l'impôt, et sans lequel il ne peut donc exister d'impôt juste et accepté par tous.

Au-delà du traitement inéquitable entre les catégories de revenus, la faible progressivité de l'impôt sur le revenu tunisien concentre l'effort fiscal principalement sur les ménages modestes et la classe moyenne.

- **La faible progressivité de l'IRPP**

Si le mécanisme progressif est assurément plus compatible avec l'équité fiscale que les mécanismes proportionnels, c'est le niveau de progressivité qui est, en dernière analyse, le paramètre déterminant dans l'appréciation de l'équité de l'impôt sur le revenu.

Le fondement historique de l'imposition progressive du revenu :

A quelques exceptions près, la plupart des pays au monde ont adopté le mécanisme progressif dans l'imposition des revenus. Or cette forme d'imposition est assez récente dans l'histoire longue de la fiscalité. Elle a commencé à émerger au 19^{ème} siècle. Il serait très utile dans le cadre de ce papier de parcourir rapidement le fondement et l'évolution historique de cet impôt pour mieux comprendre la politique fiscale reconduite par le PLF 2019 et pouvoir mieux apprécier son équité.

Pour comprendre l'origine historique de l'instauration de l'impôt sur le revenu progressif, il est impératif de revenir à la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789. En effet, la « ... prise en

considération des facultés contributives des personnes assujetties à l'impôt implique une adaptation de la charge fiscale à la situation personnelle du contribuable ; ce que l'on désigne par le terme de « personnalisation » de l'impôt, dont l'origine historique remonte à l'article 13 précité de la Déclaration des Droits de l'Homme et du citoyen ».¹³

C'est donc pour traduire les idéaux révolutionnaires d'équité et de justice fiscale sur le plan des techniques d'imposition que la progressivité a commencé à se mettre en place dans les systèmes fiscaux.

L'évolution historique de l'impôt sur le revenu progressif :

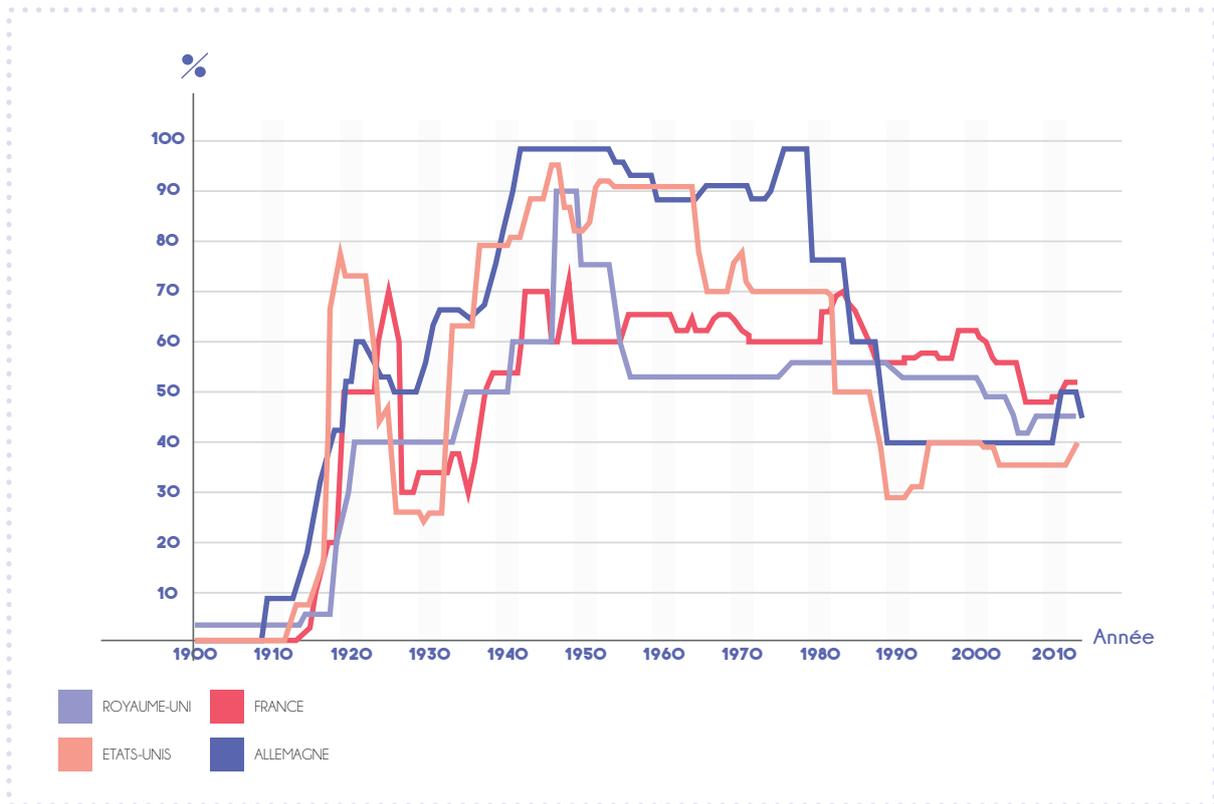
L'instauration de l'imposition progressive des revenus a eu lieu au 19^{ème} siècle avec notamment la Grande-Bretagne dès 1842, la Suède en 1861, l'Italie en 1864, les Pays-Bas en 1893, la France en 1914... Après une naissance mouvementée, la progressivité de l'impôt sur le revenu a évolué d'une manière favorable à l'équité fiscale dans un premier temps¹⁴ et a reculé d'une manière significative, dans un deuxième temps, avec les réformes néolibérales¹⁵.

Le nombre de tranches d'imposition et les taux marginaux ont évolué de manière significative dans ces pays comme le montre si bien l'évolution du taux marginal supérieur durant le 20^{ème} siècle dans 4 pays aux orientations économiques libérales, les États-Unis, la Grande-Bretagne, la France et l'Allemagne.

13 Chikhaoui (L), « l'équité fiscale », contribution au colloque « Les fondements constitutionnels du droit fiscal tunisien », FSJEC, Jendouba, 10-11 Avril 2007.

14 L'âge de la stabilité de l'impôt sur le revenu (1950-1980) Après une naissance mouvementée, l'impôt sur le revenu a connu son âge d'or durant les « trente glorieuses », c'est-à-dire, les 30 années qui ont suivi la fin de la deuxième guerre mondiale où ces pays ont connu une prospérité économique et sociale. Durant cette période, le nombre de tranches et les taux marginaux conféraient une forte progressivité à l'impôt sur le revenu. En France, entre 1949 et 1974, le barème possédait 8 à 9 tranches avec une progression simple et quasi-arithmétique des taux marginaux : 0 %, 10 %, 15 %, 20 %, 30 %, 40 %, 50 % et 60 %. Entre 1975 et 1986, la progressivité a été étalée sur 13 à 14 tranches avec des taux échelonnés par pas de 5 points entre 0 % et 65 %. Sous l'impulsion de Roosevelt, la logique de progressivité chez les nord-américains a été encore plus marquée avec un impôt sur le revenu comportant 25 à 26 tranches et une évolution des taux par pas de 3 à 4 points jusqu'à atteindre un taux marginal supérieur de 91%. Ce dernier frôlait le 100% chez les britanniques.

15 Le déclin de l'impôt sur le revenu progressif (1980-aujourd'hui) Lesdites « réformes » néolibérales ont été enclenchées par Reagan et Thatcher aux États-Unis et en Grande-Bretagne. Ces « réformes » se sont vite répandues, notamment dans les pays en développement, à travers des plans d'ajustement structurels façonnés par les institutions financières internationales. Les systèmes fiscaux ont alors subi des changements majeurs, notamment dans l'imposition des revenus. Comme le montre le graphique 4, le taux marginal supérieur a fortement baissé. Il est par exemple passé de 70% aux États-Unis en 1980 à 28% seulement en 1988. La forte baisse des taux a été accompagnée par une forte baisse du nombre des tranches. Ces dernières sont désormais recentrées sur les classes populaires et moyennes. La baisse d'impôts pour les plus riches est justifiée par la logique suivant laquelle si on impose moins les plus riches, on les inciterait à investir et à créer de l'emploi. Ce fondement idéologique a justifié le démantèlement de la progressivité de l'impôt qui ne reposait pas seulement sur un fondement « généreux » où il s'agit de taxer davantage les riches et réduire accessoirement les inégalités, mais avait également un fondement économique selon lequel l'imposition selon les facultés contributives, et notamment l'allègement des impôts sur les classes populaires, permettait de soutenir la consommation et par voie de conséquence la production. Par ailleurs, même les institutions financières internationales sont obligées de reconnaître dans leurs rapports que les inégalités constituent un frein pour la croissance. Une vision qui a été abandonnée au profit de la logique néolibérale.



Graphique 5 : L'évolution du taux marginal supérieur (1900-2013)

Auteur : Thomas Piketty

Source : Piketty (T), « le capital au XXIème siècle », édition du Seuil, Paris, 2013.

Durant son âge de stabilité, l'impôt sur le revenu avait la structure d'un barème d'imposition composé d'un nombre important de tranches et de taux marginaux évolutifs, allant du bas de l'échelle jusqu'à un niveau important des revenus, et qui permettait de répartir l'effort fiscal équitablement sur toutes les classes sociales. La noble idée de l'équité verticale a prospéré avec un impôt sur un revenu qui traduisait le souci d'une prise en compte effective des facultés contributives et d'une volonté de contenir les inégalités de revenus, avant de connaître le déclin avec les « réformes » néolibérales.

La Tunisie a connu le même sort à l'aune du plan d'ajustement structurel de 1986 avec le passage d'un impôt sur le revenu comportant 16 tranches d'imposition et un taux marginal supérieur de 68% à un impôt sur le revenu comportant 6 tranches uniquement et un faible taux marginal de 35% :

TRANCHES D'IMPOSITION EN DINARS	TAUX MARGINAUX
De 0 à 900 Dinars	0 %
De 900 à 1300 Dinars	5 %
De 1300 à 1500 Dinars	10 %
De 1500 à 2000 Dinars	15 %
De 2000 à 2500 Dinars	20 %
De 2500 à 3000 Dinars	25 %
De 3000 à 3500 Dinars	30 %
De 3500 à 4000 Dinars	36 %
De 4000 à 5000 Dinars	42 %
De 5000 à 6000 Dinars	48 %
De 6000 à 8000 Dinars	54 %
De 8000 à 10000 Dinars	56 %
De 10000 à 14000 Dinars	58 %
14000 à 25000 Dinars	60 %
De 25000 à 40000 Dinars	62 %
De 40000 à 60000 Dinars	64 %
De 60000 à 80000 Dinars	66 %
Au-delà de 80000 dinars	68 %

TRANCHES DE REVENUS IMPOSABLES EN DINARS	TAUX D'IMPOSITION
De 0 à 1500 Dinars	0 %
De 1500,001 à 5000 Dinars	15 %
De 5000,001 à 10000 Dinars	20 %
De 10000,001 à 20000 Dinars	25 %
De 2000,001 à 50000 Dinars	30 %
Au-delà de 50000 Dinars	35 %

Le plan d'ajustement structurel a constitué un vrai tournant dans la politique fiscale de la Tunisie avec le démantèlement de la progressivité de l'impôt sur le revenu. Dans une démarche clairement hostile à l'équité fiscale, la réduction du nombre de tranches et des taux d'imposition, particulièrement pour les ménages aisés, a affaibli drastiquement la prise en compte des facultés contributives et a largement avorté la capacité redistributive de l'impôt sur le revenu. Malgré la faillite du système fiscal hérité du PAS, et dans le cadre du processus de réforme fiscale post- révolution, le gouvernement tunisien a opté pour les recommandations des institutions financières internationales qui préconisent la continuité et l'aggravation des mêmes politiques. Dans ce cadre, la LF 2017 a « réformé » l'impôt sur le revenu hérité du PAS :

TRANCHES DE REVENUS IMPOSABLES EN DINARS	TAUX D'IMPOSITION
De 0 à 1500 Dinars	0 %
De 1500,001 à 5000 Dinars	15 %
De 5000,001 à 10000 Dinars	20 %
De 10000,001 à 20000 Dinars	25 %
De 2000,001 à 50000 Dinars	30 %
Au-delà de 50000 Dinars	35 %

TRANCHES DE REVENUS IMPOSABLES EN DINARS	TAUX D'IMPOSITION
De 0 à 5000 Dinars	0 %
De 5000,001 à 20000 Dinars	26 %
De 20000,001 à 30000 Dinars	28 %
De 30000,001 à 50000 Dinars	32 %
Au-delà de 50000 Dinars	35 %

Pourtant c'est sous l'égide de l'équité fiscale que cette modification de barème a été promue par le gouvernement et les institutions financières internationales. En effet, cette réflexion étrange vient du fait du léger allègement de l'impôt sur les revenus les plus modestes par l'élargissement de la tranche d'imposition exonérée de 1500 à 5000 dinars. Or, au moment de sa mise en place en 1990, la tranche exonérée de 1500 dinars était indexée au SMIC d'alors. Par l'élargissement de la tranche exonérée, la LF 17 n'a fait que rattraper un retard de plus d'un quart de siècle où la tranche exonérée de 1500 dinars est restée inchangée alors que le niveau d'inflation en 2017 n'a plus rien à avoir avec celui qui prévalait au début des années 1990. D'ailleurs, il est important de savoir qu'en droit comparé, le législateur révisé régulièrement les tranches d'imposition en fonction du niveau d'inflation. En France par exemple, cela se fait annuellement. Par ailleurs, le manque à gagner dû à la légère baisse d'imposition des très faibles revenus a été largement compensé, par la même loi de finances de l'année 2017 ainsi que la suivante, par des augmentations records au titre des impôts les plus injustes à l'égard de ces ménages pauvres, en l'occurrence, sur leurs consommations.

Pour le reste, et au-delà de la communication politique gouvernementale, cette « réforme » reconduit un barème d'imposition encore plus préjudiciable à l'équité fiscale que celui hérité du PAS.

Le nombre de tranches a été réduit de 6 à 5, le taux marginal supérieur reste à 35% pour les revenus dépassant la même tranche de 50.000 dinars seulement alors que tous les indicateurs montrent que les hauts revenus ont drastiquement augmenté. Ainsi, l'effort fiscal au titre de l'impôt sur le revenu demeure supporté par les classes populaires, la pression fiscale sur la classe moyenne s'est accentuée et les hauts revenus continuent de bénéficier de taux d'imposition faibles.

En conclusion, si le mécanisme progressif de l'impôt sur le revenu tunisien est plus compatible avec l'idée d'équité fiscale qu'un impôt sur le revenu proportionnel (la flat tax), c'est le degré de progressivité, déterminé par le nombre de tranches et les taux marginaux qui, en dernière analyse, permet d'apprécier son équité. L'idée d'un impôt sur le revenu taxant les contribuables selon leurs moyens, étalant l'effort fiscal sur toutes les couches de la société et permettant une redistribution équitable des richesses a été abandonnée à la faveur des politiques néolibérales peu inspirées par l'équité fiscale.

La faible progressivité de l'impôt sur le revenu et les iniquités flagrantes soulignées entre les catégories de revenus permettent d'affirmer que la politique fiscale du PLF 2019, en la matière, utilise peu et mal l'impôt sur le revenu progressif, qui avec un élargissement de son assiette, une harmonisation de ses régimes d'imposition et une bien meilleure progressivité pourrait faire figure du pivot d'une politique fiscale plus favorable à l'équité fiscale.

B- L'impôt sur les bénéfices des sociétés (l'IS) dans le PLF 2019

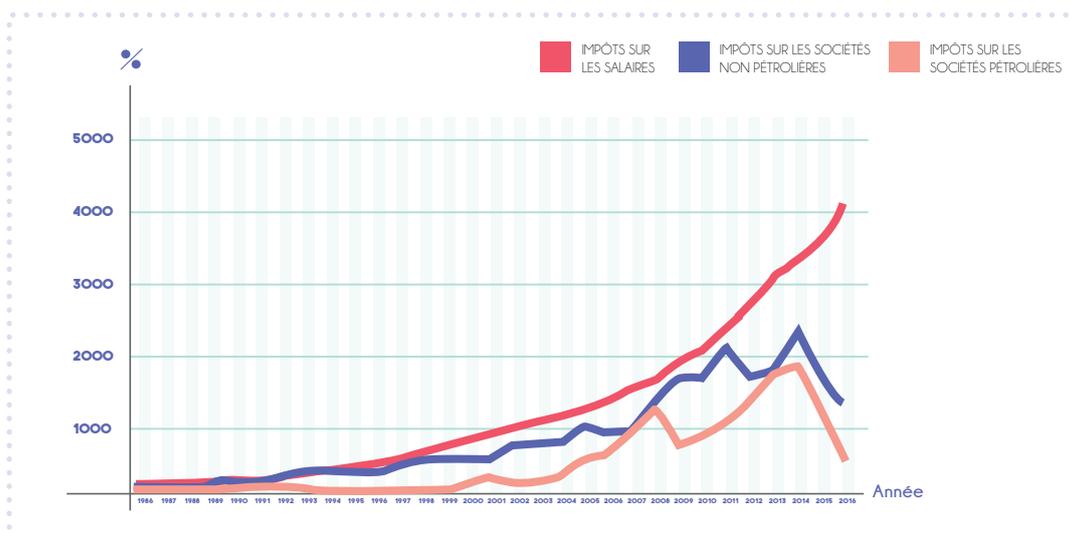
• La faible contribution des sociétés dans l'effort fiscal

L'État entend prélever 3044 milliards au titre des recettes provenant des bénéfices des sociétés. Ce montant représente 11% du total des recettes fiscales, loin derrière l'IR (26%), la TVA (30%) et même le Droit de consommation (12%) (Voir graphique 1).

Bien entendu, l'obligation constitutionnelle de la contribution commune sur la base de l'équité incombe à tous, personnes physiques et personnes morales, et suppose un équilibre entre la fiscalité des entreprises et celle des ménages. Cet équilibre est loin d'être recherché par le PLF 2019 qui reconduit une politique fiscale largement tournée vers les ménages.

• Moins d'impôts tue l'impôt

« Moins d'impôts tue l'impôt », c'est en ces termes que l'on peut décrire la politique fiscale en matière d'imposition des bénéfices des sociétés. En effet, depuis le plan d'ajustement structurel de 1986, le taux de l'IS ne cesse de diminuer contribuant à son faible rendement. L'impératif de la résorption du déficit budgétaire et de la dette publique, brandi pour justifier la hausse continue des impôts sur la consommation, n'est pas pris en compte lors de la baisse du taux de l'IS. En effet, après une première baisse de 35 à 30% en 2007, le taux de l'IS a encore une fois été baissé à 25% par la LF 2014, soit de 10% en à peine 7 ans. Il est même prévu de le baisser à 20% dans une deuxième phase selon les recommandations des travaux de réforme fiscale.¹⁶ Ces diminutions d'impôt sont justifiées par une idéologie qui a du mal à trouver une résonance dans la pratique. Ci-dessous un graphique qui montre l'évolution des recettes fiscales prélevées sur la seule catégorie des salaires, ainsi que celles prélevées sur les sociétés pétrolières et non pétrolières.



Graphique 6 : Evolution des principaux impôts directs en Tunisie (1986-2016)

Auteur : Observatoire Tunisien de l'Economie
Source : Ministère des finances

¹⁶ Travaux de réformes fiscales, « projet de réforme du système fiscal tunisien », les assises nationales de fiscalité, 12-13 novembre 2014, Tunis, site du ministère des finances, lien : http://www.finances.gov.tn/assises_fiscalite/pdf/projet_reforme_fiscale_FR.pdf, page 56.

La baisse du taux de l'IS est justifiée par une doctrine économique qui soutient que « trop d'impôt, tue l'impôt », que la baisse de l'IS permettrait l'augmentation de ses recettes. Or la réalité est toute autre. Comme le montre le graphique¹⁷, la baisse du taux de l'IS par la loi de finances 2014 ne s'est pas accompagnée par une hausse de ses recettes mais bien au contraire par leur baisse vertigineuse. De la même manière, cette même doctrine économique soutient que l'impôt serait un frein pour la croissance et que sa baisse, notamment pour les sociétés, permettrait l'augmentation de la croissance. En effet, si l'État prélève moins, il reste plus d'argent pour acheter et investir et par voie de conséquence, stimuler la croissance. La simplicité apparente de cette approche est d'ailleurs ce qui fait force. Il s'agit en fait d'une idée reçue qui ne trouve pas non plus application dans la pratique. Le taux de croissance de 2,3% enregistré en 2014 a reculé à 0,8% et à 1% respectivement en 2015 et 2016, après l'entrée en vigueur des baisses d'impôts en question. La recherche de l'équilibre entre la fiscalité des ménages et celles des entreprises n'est pas la priorité de la politique gouvernementale que ce graphique ne permet de montrer que partiellement vu que les ménages supportent, en plus de l'impôt sur le revenu, d'autres impôts parmi lesquels les impôts les plus lourds et les plus inéquitables : les impôts sur la consommation.

2- Un recours exacerbé à l'imposition de la consommation, préjudiciable à l'équité fiscale

Le manque à gagner dans les recettes à cause des politiques signalées précédemment mais également à cause du dispositif pharamineux d'incitations fiscales et de l'évasion et la fraude fiscales est partiellement compensé par un recours exacerbé aux impôts sur la consommation. Toujours dans une démarche de l'appréciation de l'équité de la politique fiscale portée par le PLF 2019, le focus sera mis ici sur deux impôts sur la consommation que ce sont la T.V.A (A) et le Droit de consommation (B).

A- La T.V.A, le principal instrument fiscal du PLF 2019

Avant d'aborder la politique fiscale que le PLF 2019 va adopter, il serait d'abord judicieux de comprendre le fonctionnement de la T.V.A et sa compatibilité avec les impératifs de l'équité fiscale.

• Comment fonctionne la T.V.A ?

La T.V.A est un impôt qui taxe la consommation des biens et services par les ménages. Le fonctionnement de cet impôt fait que les entreprises jouent uniquement le rôle de collecteur de la T.V.A et ne supporte aucune charge. C'est uniquement le dernier maillon de la chaîne de production, le consommateur final, qui la supporte. Tous les autres maillons ne font que collecter la T.V.A sur la vente de leurs marchandises ou services à leurs clients, et la versent à l'administration fiscale, après

¹⁷ L'Observatoire Tunisien de l'Economie, « une chute historique de la contribution des sociétés », datanalysis n°10, <http://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/infoeconomics/fiscalite-une-chute-historique-de-la-contribution-des-societes>

déduction de la T.V.A payée à leurs fournisseurs.

Concernant les taux de la T.V.A, la loi tunisienne prévoit une liste de biens et services exonérés de cet impôt, parmi lesquels quelques produits alimentaires de base tels que les pâtes alimentaires de qualité ordinaire, les journaux, les intérêts bancaires débiteurs ... Hormis cette liste restrictive, la T.V.A tunisienne comporte 3 taux :

- **Un taux réduit de %7** s'appliquant à certains biens et services parmi lesquels les prestations de services du cadre médical et paramédical, les services de transport ou encore les services rendus par les cafés de première catégorie.

- **Un taux intermédiaire de %13** qui s'applique par exemple aux services rendus par les professions libérales ou à la consommation de l'électricité.

- **Un taux général de %19** qui s'applique à la majorité des biens et services.

• Le caractère dégressif de la T.V.A

A la différence de l'impôt sur le revenu qui est progressif, la T.V.A est un impôt proportionnel qui taxe les contribuables par un taux invariable, indépendamment de leurs facultés contributives. Il est de ce point de vue incompatible avec l'équité fiscale car il ne permet pas l'adaptation du taux d'imposition en fonction des facultés contributives et ne participe aucunement à la redistribution des richesses par la norme fiscale. En réalité, appliquée à la consommation, cette proportionnalité est encore plus néfaste au principe de l'équité fiscale qu'à celle appliquée au capital ou aux revenus.

En effet, la même quantité de nourritures ou de médicaments par exemple, consommée par un ménage pauvre et un ménage riche, est taxée du même taux.

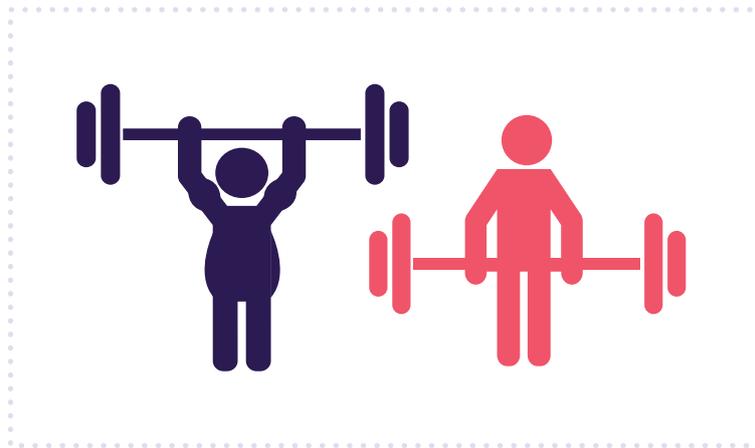
Prenons l'exemple de 3 familles qu'on nommera X, Y et Z et comparons l'effet de la T.V.A sur ces trois familles. Pour la simplicité du calcul, on prendra un taux unique de T.V.A à %20. Le tableau suivant indique le revenu mensuel des trois familles :

REVENU MENSUEL DE LA FAMILLE EN DINARS	CONSOMMATION DE LA FAMILLE	LA T.V.A REPRÉSENTE		ÉPARGNE DE LA FAMILLE	
		EN DINARS	EN % DU REVENU	EN DINARS	EN % DU REVENU
Famille X : 1000	Tout	200	20 %	Rien	Rien
Famille Y : 4000	3250	650	16,25 %	750	18,75 %
Famille Z : 10000	6500	1300	13 %	3500	35 %

La famille X consacre tout son revenu à la consommation. Elle est donc dans l'incapacité d'épargner. La T.V.A s'applique ainsi sur tout le revenu et représente %20 de celui-ci.

Ayant plus de revenu, **la famille Y** peut se permettre de consommer davantage. De son total de revenu représentant 4000 dinars, elle en consomme 3250. La T.V.A représente donc %16,25 du

revenu de la famille Y qui parvient à épargner %18,75 de son revenu. La famille Z mène un train de vie confortable et a consommé 6500 dinars du total de son revenu qui s'élève à 10000. La part de la T.V.A dans ce dernier représente %13. **La famille Z** épargne %35 de son revenu. "Plus le revenu s'élève, moins la TVA est lourde à payer. Les revenus étant inégaux, cela a aussi un effet sur la capacité d'épargne d'un ménage. Autrement dit, si on compare la TVA à un sac de ciment... Plus on a des gros bras, moins c'est lourd à porter. Et moins on use de force, d'énergie pour soulever ce poids, plus on peut investir l'énergie économisée ailleurs... (au lieu de s'arrêter pour se reposer)."¹⁸



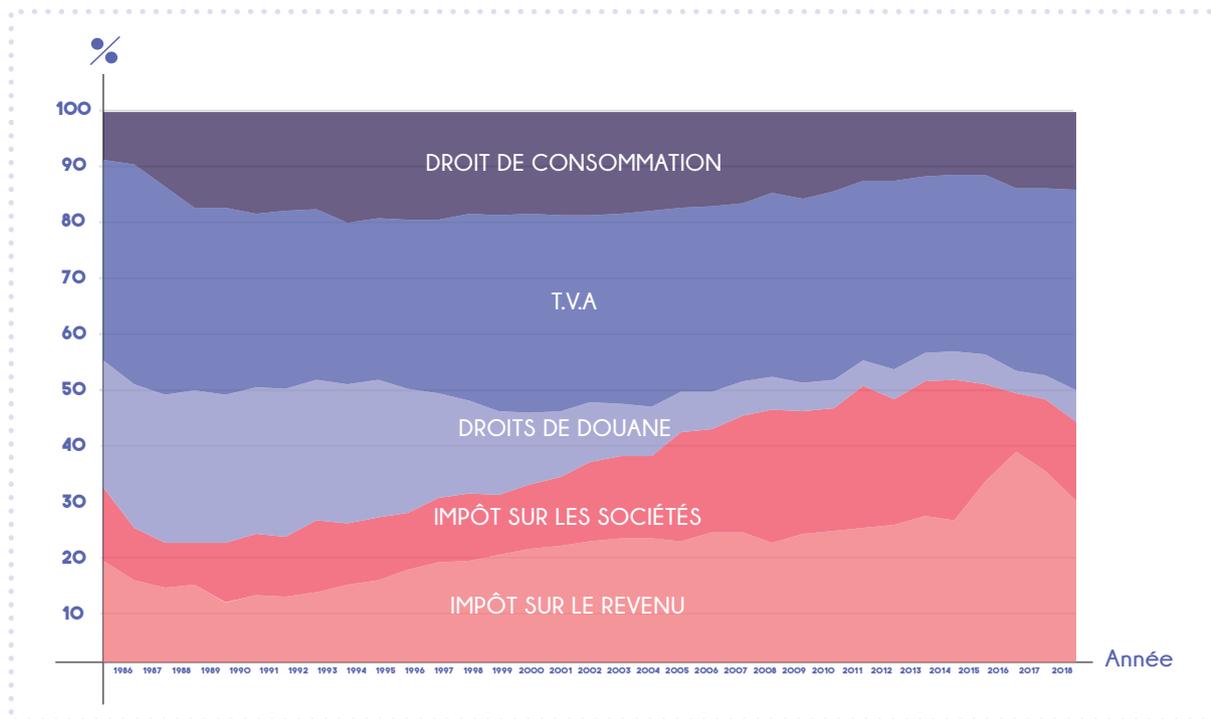
Le montant payé de la T.V.A représentera toujours une contribution plus importante pour le ménage pauvre que pour le ménage riche proportionnellement à leurs revenus. Plus le revenu des ménages est faible, plus la part consacrée à la consommation est importante et par conséquent, l'impôt greffant la consommation est plus élevé proportionnellement à ce revenu. C'est en ce sens que la T.V.A est qualifié d'impôt dégressif et représente donc incontestablement la forme d'imposition la plus inéquitable et injuste.

- **La T.V.A, instrument clé de la politique fiscale du PLF 19**

Le PLF 2019 compte prélevé 8030 Milliards sur la consommation des ménages tunisiens au titre de la T.V.A. Cet impôt génèrera %30 du total des recettes fiscales de l'État et constitue donc l'impôt le plus important du point de vue des recettes (voir graphique 1). La politique fiscale du PLF 2019 s'appuie donc largement sur cette forme d'imposition hostile à l'équité fiscale.

¹⁸ Michel (I), "Justice fiscale=justice sociale", Centre d'Éducation Populaire André Genot, septembre 2009, lien : http://www.cepag.be/sites/default/files/publications/brochure_justice_fiscale2-e_edition_0.pdf, page 26.

En réalité, depuis son instauration à l'aune du PAS, la T.V.A est de suite devenue le pivot de la politique fiscale en Tunisie :



Graphique 7 : Evolution des recettes des 5 principaux impôts (1986-2018)

Auteur : Al Bawsala
Source : Ministère des finances

Le recours excessif à cet impôt n'a pas été remis en question par les politiques publiques après 2011. Bien au contraire, sous l'impulsion des institutions financières internationales, ce recours s'est encore accru. En effet, dans le cadre du processus de réforme fiscale, ces dernières dénoncent « Une T.V.A à trois taux, à assiette fortement rétrécie par des exonérations (qui affectent entre autres les produits largement consommés) » et préconisent « la généralisation du taux normal et la limitation d'application des taux spécifiques à une liste réduite... ».¹⁹ Ces institutions internationales proposent ainsi le passage à deux taux (un taux général et un taux de 8 à %10 qui remplacerait les taux réduit et intermédiaire). Recommandations largement prises en compte par les pouvoirs publics avec notamment la LF 2016, la LF 2017 et LF 2018. Si la T.V.A tunisienne a gardé ses trois taux, il y a eu à travers ces lois de finances un transfert à grand échelle des produits et services exonérés ou soumis aux taux les moins élevés aux taux les plus élevés de la T.V.A. Ces mesures d'augmentation de la T.V.A ont été accompagnées par une augmentation d'un point sur tous les taux de la T.V.A par la LF 2018. Ces lois de finances successives ont donc massivement accentué le recours à la T.V.A si bien que les recettes qui en proviennent dans l'année en cours ont augmenté de %22,81 par rapport à 2017 et de %45,62 par rapport à 2016. **Il s'agit d'une augmentation record depuis l'instauration de la T.V.A** qui traduit la continuité et l'aggravation des politiques fiscales néolibérales en Tunisie.

¹⁹ Travaux de réformes fiscales, « projet de réforme du système fiscal tunisien », les assises nationales de fiscalité, 13-12 novembre 2014, Tunis, site du ministère des finances, lien : http://www.finances.gov.tn/assises_fiscalite/pdf/projet_reforme_fiscale_FR.pdf, page 25

La multiplicité des taux, correctif du caractère dégressif de la T.V.A :

Des correctifs peuvent être introduits pour diminuer le caractère dégressif de la T.V.A. Dans ce sens, il faudrait plutôt s'inscrire dans une démarche de multiplicité des taux afin de tendre vers la diminution de l'assiette du taux général de la T.V.A par l'exonération des produits de première nécessité et la soumission des produits largement consommés aux taux réduits et intermédiaire. Un taux élevé réservé aux produits de luxe peut également être institué afin de cibler d'une manière plus importante fiscalement, la consommation des ménages riches. D'ailleurs, ce taux existait en Droit tunisien, il était fixé à 29% et a été supprimé en 2007.

Fondamentalement, il faudrait diminuer le recours à cet impôt et promouvoir les impôts qui sont en harmonie avec ce principe et qui traduisent ses impératifs.

B- Le droit de consommation, instrument de surtaxation de la consommation

• Le droit de consommation dans le PLF 2019

La consommation des ménages tunisiens n'est pas seulement frappée par la T.V.A mais un nombre non négligeable de produits sont en plus soumis au droit de consommation. Ce dernier fournit des recettes importantes à l'État. En effet, le PLF 2019 compte prélevé 3214 milliards de dinars sur la consommation des ménages au titre du droit de consommation. Ce chiffre représente 12% du total des recettes fiscales ce qui fait du Droit de consommation le 3^{ème} impôt le plus important de ce point de vue, devant l'IS (11%). (Voir graphique 1.)

Dans les systèmes fiscaux comparés, le droit de consommation (s'il existe), tend à taxer les produits dont la consommation s'accompagne d'effets néfastes pour la santé publique. Le Tabac et les boissons alcoolisées sont par exemple souvent taxés à ce titre. L'article 2 de la loi tunisienne relatif au droit de consommation semble reprendre cet esprit.

En effet, l'article 2 énonce que :

- “ Sont assujettis au droit de consommation :
1. Les fabricants de bière ;
 2. Les embouteilleurs de vin ;
 3. Les fabricants de tout autre produit soumis au droit de consommation ;
 4. Les entrepositaires et les commerçants de gros de boissons alcoolisées, de vins et de bières ;
 5. La société tunisienne de l'électricité et du gaz au titre des ventes du gaz naturel destiné à l'utilisation en tant que carburant pour les véhicules automobiles. ”

La citation à titre indicatif de la bière, du vin et des boissons alcoolisées donne cette illusion que le droit de consommation concernerait principalement les produits à caractère néfaste pour la santé publique ; mais en réalité, c'est sous le 3^{ème} tiret, c'est-à-dire, "les fabricants de tout autre produit soumis au droit de consommation" que s'insère une diversité de produits soumis à celui-ci à des taux extrêmement variables allant de 10 à 334% et frappant indifféremment des produits soumis aux différents taux de la T.V.A. Le droit de consommation ne frappe les produits qu'au moment de leur fabrication ou importation et est répercuté au dernier consommateur qui en supporte la charge.

Le droit de consommation reprend donc les méfaits de la T.V.A du point de vue de l'équité fiscale. Cela se traduit par une imposition proportionnelle qui ne tient pas compte des moyens économiques des contribuables et vient alourdir la taxation dégressive de la consommation. Ceci montre encore une fois que l'imposition de la consommation est la voie privilégiée suivie par la politique fiscale en Tunisie puisque 42% des recettes fiscales sont collectées au titre de la T.V.A et du droit de consommation. Par ailleurs, le fait que le droit de consommation rapporte à lui seul plus que l'IS est un autre indicateur qui démontre le déséquilibre flagrant entre la fiscalité des ménages et la fiscalité des entreprises.

• **L'imposition importante par le droit de consommation : une tendance longue**

Depuis 1986, le droit de consommation s'inscrit dans la tendance portée par le plan d'ajustement structurel de privilégier l'imposition de la consommation et a toujours représenté un outil important dans ce sens (voir graphique 6). Cependant, et à l'image de la T.V.A, le droit de consommation a connu des mesures d'augmentation drastique après la révolution. En effet, la LF 2018 à elle seule, a élargi l'assiette du droit de consommation par la soumission de 26 nouveaux produits et a augmenté les taux du droit de consommation sur 41 produits, si bien que ses recettes ont augmenté de 17,2% par rapport à 2017. L'augmentation record dans les recettes de la T.V.A s'est donc accompagnée par une augmentation drastique des recettes du droit de consommation²⁰ aggravant d'une manière significative le caractère inéquitable de la politique fiscale en vigueur.

Afin de tempérer son caractère inéquitable, les pouvoirs publics devraient plutôt diminuer l'assiette du droit de consommation en le limitant à une liste restrictive de produits de luxe et de produits néfastes à la santé publique. De la même manière, et dans un esprit de justice fiscale, il serait judicieux d'affecter l'ensemble de ses recettes au budget de la santé publique.

²⁰ Il s'agit de la deuxième augmentation la plus importante depuis 1986 après celle de la LF 2015 (22,6%).

Pour conclure cette première partie, on peut aisément affirmer le caractère inéquitable de la politique fiscale reconduite par le PLF 2019. Héritière de la logique néolibérale du plan d'ajustement structurel et aggravée par les conditionnalités de prêts des institutions financières internationales après la révolution, la politique fiscale actuelle s'inscrit dans un esprit de concurrence et compétition fiscale exacerbée. Les leviers de redistribution des richesses par les normes ont été fortement affaiblis avec notamment le démantèlement de la progressivité de l'impôt sur le revenu mais également la marginalisation de l'imposition du capital,²¹ à la faveur des impôts sur la consommation dont le caractère incompatible aux principes constitutionnels de l'équité et de la justice fiscale a été souligné précédemment. Cette logique de compétition fiscale s'accompagne également par un manque à gagner dans les recettes publiques du fait de la tendance à la baisse des impôts sur le capital et de la baisse drastique de l'imposition des hauts revenus et des bénéfices des entreprises. La libéralisation de l'économie tunisienne promue par les institutions financières internationales à l'aune du plan d'ajustement structurel s'est également traduite par un autre coût fiscal faramineux avec le démantèlement des droits de douanes. En effet, la signature des accords de libre-échange a eu raison d'un impôt important dans l'architecture du système fiscal tunisien qui générerait plus de 25% des recettes fiscales (voir graphique 6) et qui ne rapportera que 5% dans le PLF 2019 (voir graphique 1). L'équité fiscale a plus que jamais reculé avec les politiques fiscales en vigueur à la faveur d'une place toujours plus grandissante pour « l'impératif » de la compétitivité.

L'hémorragie du manque à gagner causée par cette dernière se traduit également par l'érosion de l'assiette fiscale avec notamment un arsenal de niches fiscales, l'évasion et la fraude fiscales et les amnisties fiscales à répétition.

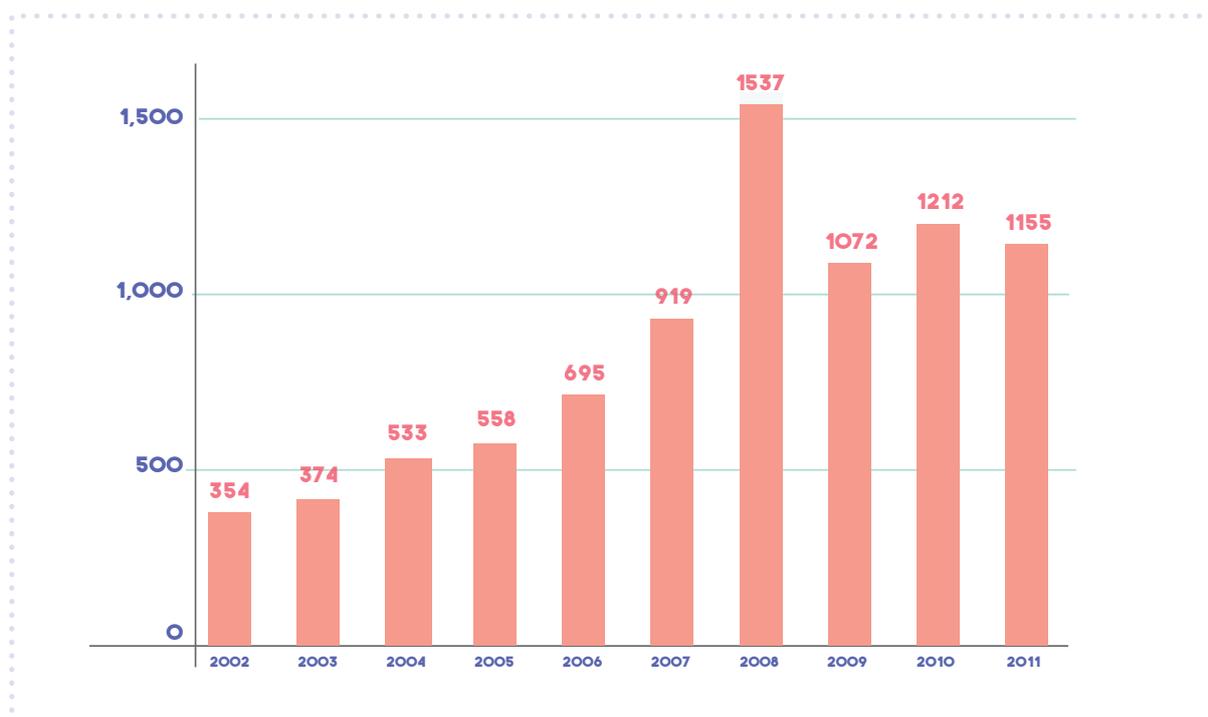
21 Un impôt sur le capital taxe la détention d'un capital. L'impôt foncier et les droits de succession sont des exemples d'impôts sur le capital du système fiscal tunisien. L'impôt sur la fortune est un autre exemple d'impôt sur le capital qui est adopté par certains systèmes fiscaux comparés. Ces impôts jouent un rôle de redistribution des richesses par la norme.

II- LE PLF 2019 : LA FAIBLESSE DES MESURES CONTRE L'ÉROSION DE L'ASSIETTE FISCALE

Beaucoup de phénomènes, légaux pour certains et illégaux pour d'autres, participent à l'érosion de l'assiette fiscale provoquant un manque à gagner pour l'État et une violation aux principes de l'équité et de justice fiscale. Il s'agit des niches fiscales (1), des amnisties fiscales (2) et de l'évasion et la fraude fiscales (3).

1- Le PLF 19 multiplie les niches fiscales

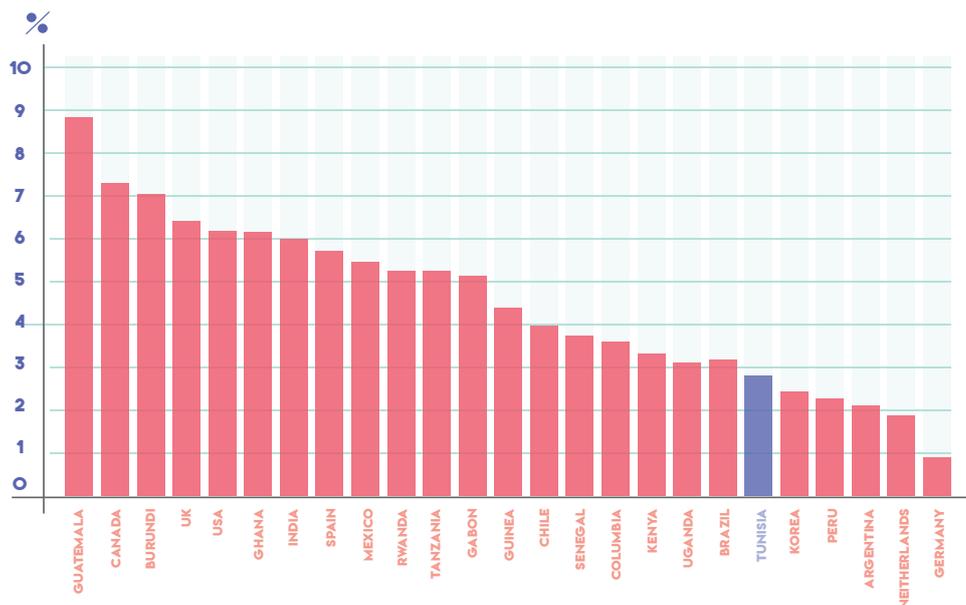
Une niche fiscale désigne les avantages fiscaux dont bénéficient une catégorie de contribuables et qui se traduisent par un allègement ou une exonération d'impôt. Elles constituent à ce titre une distorsion au principe d'équité fiscale, car à des situations semblables, on n'applique plus les mêmes règles fiscales. Les niches fiscales sont également appelées « dépenses fiscales » du fait du manque à gagner qu'elles provoquent pour les caisses de l'État. L'arsenal de niches fiscales que reconduit le PLF 2019 est en réalité extrêmement coûteux.



Graphique 8 : Le coût exorbitant des dépenses fiscales en millions de dinars

Auteur : FMI, « Tunisie : évaluation de la transparence des finances publiques », Rapport du FMI No. 16/339, Novembre 2016
Source : Observatoire Tunisien de l'Économie

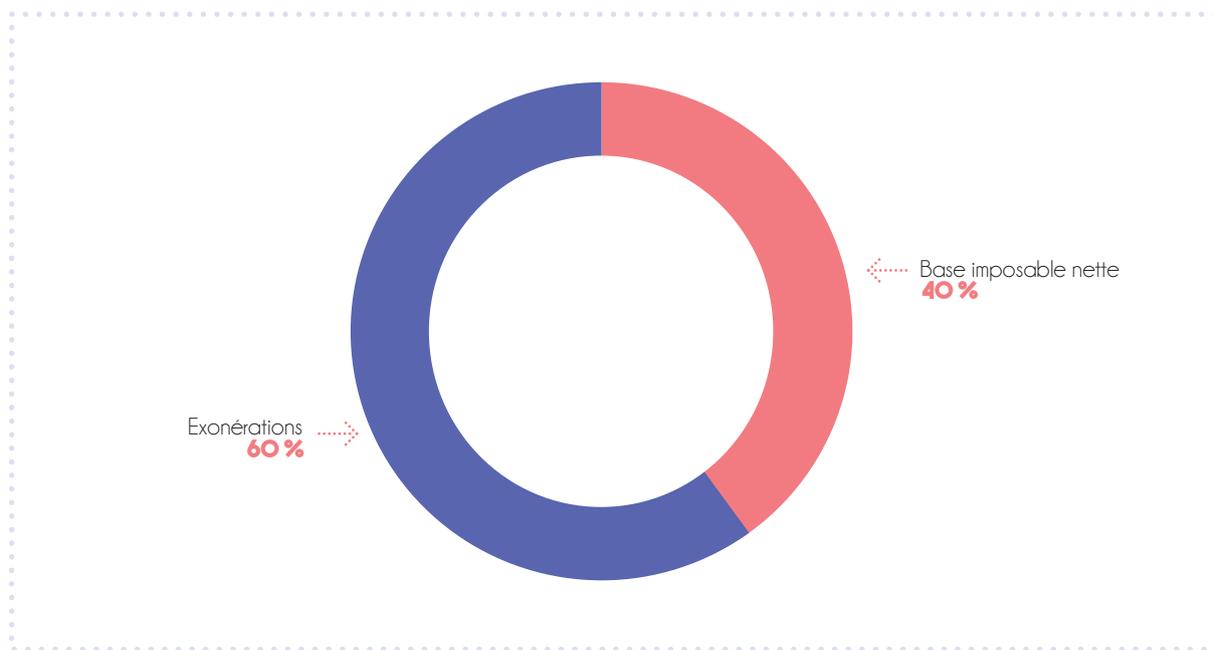
La rationalisation très marginale des dépenses fiscales à travers la loi portant refonte du dispositif des avantages fiscaux votée en début d'année 2017 n'est pas de nature à diminuer d'une manière significative ce coût exorbitant qui a atteint 1573 millions de dinars en 2008. Rapporté au PIB, le coût des niches fiscales place la Tunisie dans un classement avancé dans les pays les plus dépensiers à ce titre :



Graphique 9 : Coût des dépenses fiscales par pays

Auteur : FMI, « Tunisie : évaluation de la transparence des finances publiques », Rapport du FMI No. 16/339, Novembre 2016
 Source : Banque mondiale, « Effectiveness of tax incentives in developing countries - Evidence and policy implications ».

En réalité, la guerre sans merci que se livrent les pays sur le terrain de la concurrence fiscale opère un dumping fiscal et un nivellement par le bas de la fiscalité des pays. Le sacro-saint principe de compétitivité se traduit par un manque à gagner qui ne se limite donc pas aux politiques fiscales soulignées ci-haut : de démantèlement des droits de douanes, de marginalisation des impôts sur le capital, des baisses d'impôts pour les hauts revenus et les bénéficiaires des entreprises mais également par des niches fiscales qui ciblent généralement les mêmes catégories de contribuables. Par exemple, la baisse continue du taux de l'IS s'opère sur une assiette qui est déjà ébranlée par les avantages fiscaux comme le montre ce graphique :



Graphique 10 : L'assiette de l'IS

Auteur : Al Bawsala,
Source : Ministère des finances.²²

La politique fiscale proposée s'appuie sur la logique suivant laquelle, plus elle est généreuse, plus les investisseurs investiront. Les retombées socio-économiques souhaitées de ce « manque à gagner » pour l'État sont plus que incertaines au regard du rôle très secondaire des incitations fiscales dans l'attractivité des investissements, de l'absence de préalables plus déterminants à l'image de la qualification de la main d'œuvre et la qualité des infrastructures, et compte tenu également du contexte régional et mondial de concurrence fiscale.²³

2- L'amnistie fiscale, une prime à la fraude octroyée par l'État

L'amnistie fiscale consiste à effacer par la loi un fait punissable en matière fiscale pour les contribuables concernés. Elle se traduit par l'alignement de la situation d'un contribuable qui s'acquitte honnêtement de ses impôts à la situation d'un contribuable réfractaire. L'amnistie viole à ce titre tous les piliers de l'équité fiscale. Si elle est justifiée principalement par des considérations financières²⁴ et parfois même économiques²⁵, le recours à l'amnistie fait systématiquement l'objet de controverses quant à sa capacité à atteindre ses objectifs. En réalité, la pratique et la littérature ont démontré qu'en l'absence de certaines conditions, l'amnistie fiscale est vouée à l'échec et joue dans ce cas le rôle de prime à la fraude. Ces conditions sont au nombre de trois :

²² Lancement des travaux de réforme fiscale, « les entreprises », site du ministère des finances. Lien: http://www.finances.gov.tn/images/Presentation_louti.pdf

²³ Bouzäïene (A), « les avantages fiscaux, une perte de revenus pour un bénéfice incertain », Observatoire Tunisien de l'Économie, lien: http://www.economie-tunisie.org/sites/default/files/20170217-pb-loi-incitations-fiscales-ab-fr-bap_0.pdf

²⁴ Par la régularisation d'une partie des des contribuables adhérant au programme d'amnistie.

²⁵ Pour soutenir la croissance économique.

- **Accompagner l'amnistie par un programme de réforme** : Car si l'amnistie fiscale est proposée c'est qu'il y a un niveau de fraude important qui traduit une défaillance structurelle dans la politique fiscale. Le recours à l'amnistie envoie cet effet de signal aux contribuables, qui, en l'absence d'un programme de réforme corrigeant ces défaillances, n'adhéreront pas à cette amnistie fiscale.

- **Accompagner l'amnistie par un renforcement du contrôle fiscal** : Pareillement, si ce dernier jouait efficacement son rôle dans l'acquittement des contribuables réfractaires de leurs dus, l'amnistie fiscale n'aurait pas lieu d'être. L'amnistie envoie aux contribuables le signal d'une sous administration fiscale et d'une incapacité à faire respecter la loi fiscale. Elle doit être donc conjointement accompagnée d'un renforcement significatif des moyens administratifs voir légaux du contrôle fiscal. Sans cela, l'amnistie est également vouée à l'échec.

- **La non récurrence du recours à l'amnistie** : Cette dernière doit se présenter comme une opportunité unique pour les contribuables réfractaires de régulariser leur situation et non pas comme une opportunité récurrente. Le recours par le passé d'une manière récurrente à l'amnistie la condamne à l'échec.

Le PLF 2019 propose une amnistie fiscale pour un impôt local, la taxe sur les immeubles bâtis, frappant donc le principe constitutionnel d'équité fiscale. Cette amnistie ne réunit aucune des conditions de réussite soulignées. Cette amnistie peut non seulement s'avérer improductive²⁶, mais peut également avoir de nombreux effets néfastes. Elle risque d'affaiblir encore plus la crédibilité de l'État, de plomber l'équité fiscale, de jouer, en définitif, le rôle de prime à la fraude fiscale.²⁷

3- L'insuffisance des moyens de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales

Il est d'abord judicieux de distinguer ces deux notions qui sont souvent employées pour signifier la même chose. En effet, la fraude fiscale se caractérise par l'utilisation de moyens illégaux pour échapper à l'impôt en dissimulant une partie des revenus ou des bénéfices au FISC. Par contre, l'évasion fiscale désigne les méthodes qui consistent à contourner le texte de la loi fiscale en adoptant une interprétation biaisée de celle-ci en vue de dénicher les défaillances législatives permettant de payer moins d'impôts ou parfois de s'en soustraire totalement. L'évasion se situe dans la frontière très fine entre la légalité et l'illégalité mais l'atteinte grave à l'équité fiscale est frappée de la même manière aussi bien par la fraude que l'évasion fiscale si bien que la constitution tunisienne engage l'État tunisien à mettre en place « les mécanismes à même de garantir le recouvrement de

²⁶ La réforme de la fiscalité locale aurait dû d'ailleurs avoir lieu au moment de l'adoption du code des collectivités locales qui a octroyé aux autorités locales des prérogatives importantes sans les munir des moyens de leur exercice et en l'occurrence les impôts locaux qui demeurent insuffisants et qui souffrent d'un très faible rendement, à l'image de la taxe sur les immeubles bâtis.

²⁷ Bouzaïene (A), « l'amnistie fiscale, outil de réconciliation ou prime à la fraude ? », Observatoire Tunisien de l'Economie, lien : <http://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/analyseconomics/amnistie-fiscale-tunisie-outil-de-reconciliation-ou-prime-fraude>

l'impôt et la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ». Une telle disposition est d'ailleurs une nouveauté de la constitution de la deuxième république qui traduit une certaine prise de conscience de l'accentuation de ces phénomènes et leurs effets dévastateurs sur l'équité et la justice fiscale.

Pour autant, les pouvoirs publics en Tunisie ne sont même pas livrés à une étude officielle sur le manque à gagner de l'État dû à l'évasion et la fraude fiscales comme c'est le cas dans d'autres pays.

La commission européenne affirme que plus de 1000 Milliards d'Euros échappent aux FISCs des 28 pays de l'Union Européenne.

Si tous les indicateurs montrent que la fraude fiscale est importante, toutes les catégories de contribuables ne sont pas concernées de la même manière. En effet, il y a matière à distinguer par exemple entre l'impôt sur le revenu des salariés et les impôts payés par les ménages sur leur consommation d'une part, et les impôts payés par les sociétés ou simplement collectés par elles. En effet, la fraude fiscale touche d'une manière très différente les uns et les autres. Si concernant les premiers, elle est très minimale du fait du verrouillage du système (mécanisme de retenue à la source entre autres), la fraude fiscale est beaucoup plus importante chez les seconds. Le taux de déclaration dans les délais ne dépasse pas les 40% dans les délais légaux et ne dépassent pas les 57% après intervention de l'administration fiscale. 30.000 déclarations de T.V.A néants²⁹ dont un certain nombre cachent que, l'impôt payé par le ménage est détourné par le collecteur par des manœuvres frauduleuses et une sous-déclaration de la T.V.A. L'État tunisien consacre des moyens administratifs et matériaux extrêmement faibles pour contenir l'ampleur de l'évasion et la fraude fiscales. Ce diagnostic a été fait lors des travaux de réforme fiscale.

En effet, à peine 1650 agents sont chargés du contrôle fiscal avec un ordinateur pour 3 et une voiture pour 16 agents.³⁰

Avec les faiblesses criantes des ressources humaines et matérielles de l'administration fiscale, le gouvernement est non seulement incapable de contenir l'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscales, mais il enfreint la constitution qui l'engage plutôt à mettre en place « les mécanismes à même de garantir le recouvrement de l'impôt et la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales », ce qui indique, une fois de plus, l'urgence de mettre en place la cour constitutionnelle.

28 Site officielle de la commission européenne, lien: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/a-huge-problem_fr

29 Les travaux de réforme fiscale, « L'administration fiscale », mai 2013, site du ministère des finances, lien : <http://www.finances.gov.tn/images/%D9%88%D8%A7%D9%82%D8%B9.pdf>, page 15.

30 Idem, pages 5 et 6.

CONCLUSION

La cour constitutionnelle pourrait également avoir à se prononcer sur les mesures d'amnisties fiscales octroyées par les gouvernements successifs comme celle proposée par le PLF 2019 et qui sont de nature à encourager la fraude plutôt que de la combattre. D'une manière générale, le souci de la conformité au principe constitutionnel de l'équité fiscale demeure marginalisé par la politique fiscale proposée par le PLF 2019. Car au-delà de la faiblesse des moyens déployés pour la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, il propose d'augmenter des dépenses fiscales déjà extrêmement coûteuses à l'État et néfastes à l'équité. Malgré la faiblesse de la contribution du secteur privé dans l'effort fiscal (11%), le PLF propose la baisse de taux de l'IS de 25% à 13,5% pour de nombreux secteurs d'activités et affectera les recettes fiscales pour le gouvernement issu des prochaines élections dont le premier budget constatera l'entrée en vigueur des baisses d'impôts proposées. Il propose également de renouveler une politique fiscale qui ne dépend qu'à hauteur de 26% des impôts progressifs dont les capacités redistributives demeurent largement inhibées par l'érosion de l'assiette de l'impôt sur le revenu par les niches fiscales et la fraude, d'une part, et par la faiblesse de son niveau de progressivité, d'autre part. D'un autre côté, la politique fiscale s'appuiera massivement (42%) sur les impôts les plus injustes (T.V.A et droit de consommation). Touchant à sa fin, ce premier mandat gouvernemental après l'adoption de la nouvelle constitution tunisienne aura manqué l'occasion de proposer un projet de réforme du système d'imposition dans son ensemble, d'animer un débat public de fond sur le sujet et d'enclencher un processus réellement participatif et souverain sur l'impôt. A la place, les gouvernements successifs ont préféré diluer les effets escomptés de la réforme en introduisant graduellement des recommandations dans les différentes lois de finances.

BIBLIOGRAPHIE

- Agron (L) : « Histoire du vocabulaire fiscal » (thèse), Paris, LGDJ, 2000.
- Baccouche (N), « Impôt, révolution, et démocratisation du système politique tunisien », Revue Tunisienne de Fiscalité, n°18, Centre d'Études Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, 2012.
- Coutrot (T), Harribey (J-M), Plihon (D), Drezet (V), « 15 idées reçues sur la fiscalité », Attac, Éditions Les Liens Qui Libèrent, 2012.
- Bedoui (A-), « Le système fiscal tunisien et son rôle dans l'instauration de la justice sociale », Forum Tunisien des Droits Économiques et Sociaux.
- Bouzaïene (A), « les avantages fiscaux, une perte de revenus pour un bénéfice incertain », Observatoire Tunisien de l'Économie, lien : http://www.economie-tunisie.org/sites/default/files/20170217-pb-loi-incitations-fiscales-ab-fr-bap_0.pdf
- Bouzaïene (A), « l'amnistie fiscale, outil de réconciliation ou prime à la fraude ? », Observatoire Tunisien de l'Économie, lien : <http://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/analyseconomics/amnistie-fiscale-tunisie-outil-de-reconciliation-ou-prime-fraude>
- Chikhaoui (L), « l'équité fiscale », contribution au colloque « Les fondements constitutionnels du droit fiscal tunisien », FSJEC, Jendouba, 10-11 Avril 2007.
- Drezet (V), « Une société sans impôts ? », Éditions Les Liens Qui Libèrent, 2014.
- FMI, « Tunisie : évaluation de la transparence des finances publiques », Rapport du FMI No. 16/339, Novembre 2016.
- Ben Hamadi (M), Khadhraoui (M), « Professions libérales, la fraude fiscale en chiffres », Inkyfada, lien: <https://inkyfada.com/2016/11/tunisie-fraude-fiscale-professions-liberales-loi-finances-medecins-architectes-avocats/>
- L'OCDE, « Flux financiers illicites : L'économie du commerce illicite en Afrique de l'Ouest », lien : <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264285095-fr.pdf?expires=1537885605&id=id&accname=guest&checksum=F7AFA25AA50A03E721D4B9D37F1B3D9>
- Ben Rouine (C), « une chute historique de la contribution des sociétés », Observatoire Tunisien de l'Économie, datanalysis n°10, <http://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/infoeconomics/fiscalite-une-chute-historique-de-la-contribution-des-societes>
- Michel (I), « Justice fiscale = justice sociale », Centre d'Éducation Populaire André Genot, mai 2009, lien: http://www.cepag.be/sites/default/files/publications/brochure_justice_fiscale-2e_edition_0.pdf
- Piketty (T), « le capital au XXIème siècle », édition du Seuil, Paris, 2013.
- Rapport annuel 2018 de l'Observatoire de l'ARP, Al Bawsala, <https://www.albawsala.com/uploads/documents/rapportmajles18.pdf>

- Travaux de réforme fiscale, site du ministère des finances, lien :
http://finances.gov.tn/index.php?option=com_content&view=article&id=77:reforme-fiscale&catid=28&Itemid=577&lang=fr



AMINE BOUZAÏENE
Chercheur
amine.bouzaiene@albawsala.com