

UNION GENERALE TUNISIENNE DU TRAVAIL

DEPARTEMENT DES ETUDES ET DE LA DOCUMENTATION

**LA FISCALITE EN TUNISIE
ET LA QUESTION
DE LA COHESION SOCIALE**

Novembre 2006

Table des matières

□ Introduction	7
□ I- La place de l'impôt sur le revenu en Tunisie et à l'étranger	13
A- Evolution et structure des prélèvements obligatoires.....	14
B- structure et évolution des recettes budgétaires.....	18
C- Structure des Impôts indirects.....	22
□ II - Evolution de la Législation	23
A- Les principales mesures.....	23
B- Enseignements tirés de la structure et évolution des impôts directs.....	26
□ III - Le recouvrement de l'impôt	34
□ IV - Mesures dérogatoires	36
A- coûts des avantages.....	37
B- coûts des évasions par la loi.....	39
□ V- Recommandations	41
A- Les contraintes internes du système.....	42
B- La mondialisation de l'économie.....	44
C- Le seuil du revenu imposable.....	45
□ Annexes	49
- Annexe 1.....	49
- Annexe 2.....	55
- Annexe 3.....	61
□ Références	63

Préface

Le Pari du Département des Etudes et de la Documentation de l'UGTT, en lançant cette étude sur la fiscalité en Tunisie, était de mettre entre les mains des syndicalistes (direction et militants), un document de référence, fruit d'un travail scientifique effectué par une équipe de chercheurs, universitaires et spécialistes. Il s'agit du professeur Habib AYADI, considéré par tous les spécialistes, comme le père de l'école fiscale Tunisienne, de Fathi SELLAOUTI, économiste, universitaire et samir TAIEB juriste universitaire.

Le Pari consiste surtout à briser un tabou, celui qui considère qu'il y a difficulté à appréhender la fiscalité car c'est une affaire de techniciens, celui également qui attribue aux seuls patrons et hommes d'affaires l'intérêt pour une matière qui leur permet de profiter des avantages et des « dépenses fiscales » de l'Etat tout en cherchant à minorer leur contribution aux « recettes fiscales » de l'état.

A l'UGTT, nous donnions raison à ces préjugés, car nous avons toujours approché la fiscalité dans des études passées en termes vagues, généraux voir désintéressés. Qu'avons-nous à gagner, nous autres salariés en nous attaquant en profondeur à l'étude du système fiscal tunisien ? nous savions de par l'intuition et notre vécu que nous supportons un poids

important de la charge fiscale, pas plus. Nous avons toujours proclamé cette vérité sous forme de slogans et de mots d'ordre.

Ici, dans cette étude, il s'agit au contraire, d'une tentative d'évaluation documentée et chiffrée des résultats obtenus dans les domaines de réformes qui ont touché les impôts directs et indirects, les incitations à l'investissement, ainsi que les recommandations conséquentes. Elles sont d'ordre ponctuel et non structurel et peuvent donc servir en vue de négociations prochaines sur la fiscalité.

Cette première tentative, sera certainement suivie par d'autres dans le domaine de la fiscalité, mais aussi dans le domaine des finances publiques.

Le Département des Etudes et de la Documentation, tout en appréciant l'effort fourni par chacun des professeurs précités, tient à signaler qu'une partie des analyses et des commentaires contenus dans cet ouvrage traduit des points de vue personnels qui étoffent l'étude et n'engage pas forcément l'UGTT.

Mohamed SHIMI

Le Secrétaire Général Adjoint

Responsable des Etudes et de la Documentation

Introduction

- **1** Cette étude a pour objet principal de déterminer la part de l'impôt sur le revenu des personnes physiques supportée par chaque catégorie socioprofessionnelle et notamment la catégorie des salariés, d'évaluer, dans la mesure du possible, l'évolution de cette part, compte tenu de la situation économique et sociale de la catégorie concernée.
- **2** Les recherches pour l'élaboration de cette étude ont fait apparaître une série de difficultés.
 - D'une part, en se référant au seul classement des personnes physiques selon la catégorie socioprofessionnelle dont elles font partie, l'étude, en l'absence de statistiques et d'études appropriées, ne pouvait pas rendre compte de la répartition de la charge de l'impôt entre les diverses catégories de redevables que la législation fiscale distingue. En effet, l'ensemble des données disponibles (rapports de l'administration, budget de l'Etat...) sont trop générales pour permettre de telles conclusions.
 - D'autre part, l'impôt sur le revenu ne représentant qu'une part de la charge fiscale acquittée par les contribuables, il paraissait souhaitable que le constat puisse également porter sur toutes les autres impositions concernant les personnes physiques et notamment la T.V.A. et les taxes sur les carburants, etc.).

- **3** Au niveau des sources, les statistiques annuelles publiées par le ministère des finances dans ses rapports annuels (principalement les rapports 2002 et 2003) n'apportent pas de renseignements exhaustifs sur la population imposée et ne classent pas les contribuables en fonction de leur revenu.

Ces rapports contiennent, cependant, de précieux renseignements relativement aux indicateurs se rapportant à l'évolution des recettes de l'Etat par catégorie d'impôts et selon les modalités de recouvrement (retenue à la source notamment).

Ces rapports contiennent également des informations sommaires sur la répartition des ressources fiscales selon les secteurs et la contribution de chaque catégorie fiscale dans la charge fiscale globale.

Il s'agit, néanmoins, de renseignements trop sommaires, pour qu'ils puissent aider à déterminer le nombre et la proportion des foyers fiscaux imposés, le montant global des revenus imposés, la répartition des revenus imposables par catégorie socioprofessionnelle, etc.. Pourtant, les rapports élaborés par le ministère des finances reposent certainement sur l'exploitation exhaustive des déclarations émanant des personnes imposées. L'administration a dû tirer une série de conclusions se rapportant au montant global des bases d'imposition, à leur répartition par catégorie fiscale de revenu, par catégorie socioprofessionnelle, etc..

Tous ces renseignements ne figurent pas sur ces rapports. L'étude se trouve ainsi privée de renseignements précieux et essentiels aux conclusions à tirer.

- **4** Par ailleurs et s'agissant de la catégorie des salariés, la

nomenclature généralement utilisée est la suivante : cadres supérieurs, cadres moyens, employés, ouvriers, ouvriers agricoles, inactifs (surtout, retraités).

Les statistiques publiées par l'administration fiscale où les chiffres figurant sur la loi de finances retracent les impôts sur les revenus payés par l'ensemble des salariés (sous forme de retenue à la source) sans distinction entre les divers salariés composant cette catégorie socioprofessionnelle, alors qu'en raison de la progressivité de l'impôt, l'écart entre les montants moyens d'impôt les plus faibles (pour les employés et les ouvriers) et les montants moyens des plus élevés (cadres supérieurs et moyens) est supérieur, en principe, à celui constaté en matière de revenus moyens dans cette catégorie socioprofessionnelle.

En plus clair, le montant moyen d'impôt sur le revenu mis à la charge de la catégorie socioprofessionnelle des salariés est à priori calculé pour l'ensemble des personnes (ayant souscrit une déclaration) qu'ils aient été fortement ou faiblement imposés.

Dans ces conditions, la différence est d'autant plus grande entre le montant moyen de l'impôt à la charge de l'ensemble des salariés et le montant moyen à la charge des personnes fortement ou moyennement imposés que la proportion des salariés imposés dans l'ensemble des personnes imposées de la catégorie est faible (ouvriers, salariés agricoles, inactifs). L'absence de statistiques fiables en la matière rend la comparaison entre les diverses composantes de cette catégorie difficile.

On devrait donc normalement disposer au niveau de cette catégorie socioprofessionnelle d'une part, du rapport de l'impôt aux revenus imposables des divers salariés de l'ensemble de la

catégorie et d'autre part, du rapport de l'impôt aux revenus des seuls salariés fortement ou moyennement imposés.

C'est au vu de ces chiffres, qu'on pourrait savoir si les taux moyens calculés pour l'ensemble des salariés imposés sont différents des autres catégories socioprofessionnelles (indépendants, commerçants, agriculteurs...). Mais, aussi bien pour les salariés que pour les autres catégories socioprofessionnelles, ces chiffres font défaut; ce qui rend difficile toute comparaison de la charge fiscale subie par les diverses catégories socioprofessionnelles.

- **5** L'article 4 du code des droits et procédures fiscaux précise "il est créé un Conseil National de la Fiscalité chargé de l'évaluation du système fiscal et sa conformité aux objectifs fixés, notamment en matière d'équilibre des finances publiques, d'efficacité économique et d'équité fiscale".

Ce conseil a dû procéder à des enquêtes sur l'imposition des diverses catégories et la part des impôts sur le revenu supportée par chaque catégorie socioprofessionnelle afin d'en mesurer l'évolution, compte tenu des données économiques et sociales. On n'a pu, cependant, avoir aucune information sur cette question.

- **6** Les statistiques établies, à la suite des diverses enquêtes sur la consommation des ménages, sont les seules sources, en l'état actuel des données, qui permettent de connaître le nombre de foyers (et plus particulièrement les foyers fiscaux). Le constat est que ces statistiques ne sont pas significatives au niveau fiscal et ne peuvent être retenues pour cette étude.
- **7** Les études menées à l'Institut des Etudes Quantitatives, sur la

base des données de l'Institut National de la Statistique, sont importantes et constituent la seule source, en l'état actuel des données disponibles, qui permette de connaître l'évolution de l'impôt sur le revenu, la place de cet impôt en Tunisie et à l'étranger, l'évolution de la pression fiscale sur une longue durée. Toutefois, ces études ne permettent pas de connaître les proportions des personnes imposées dans l'ensemble de la population fiscale, la part des revenus imposés dans le montant total des revenus imposables et surtout la charge fiscale par catégorie socioprofessionnelle.

- **8** Le constat est que l'étude envisagée, compte tenu des statistiques et des données disponibles, sera de portée assez limitée. Ces données ne permettent pas de connaître le nombre de foyers imposés (classés par catégorie socioprofessionnelle), le montant global de leurs revenus imposables; quel que soient les revenus catégoriels souvent multiples, qui constituent ce montant global.

Cette étude coïncide également avec une période de changement économique et social suite à la mondialisation qui conduira à terme nécessairement à une restructuration des systèmes fiscaux y compris le système fiscal tunisien.

- **9** En attendant cette réforme d'envergure qui touchera toutes les catégories socioprofessionnelles, les recommandations de l'étude seront d'ordre ponctuels et non structurels.

Pour prévenir toute interprétation erronée des résultats de cette étude, nous rappelons qu'elle a été réalisée pendant une période très limitée et à partir de statistiques et études souvent sommaires.

Les mesures de réformes en matière de fiscalité en Tunisie ont touché les impôts directs et indirects, les incitations à l'investissement, ainsi que le contrôle et le contentieux fiscal. Nous envisageons, dans ce qui suit, de procéder à une analyse de ces mesures et à une tentative d'évaluation des résultats obtenus dans ces trois domaines des réformes, ainsi que les recommandations conséquentes.

I - LA PLACE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU EN TUNISIE ET A L'ETRANGER

On peut définir les revenus imposables comme les revenus nets globaux de l'ensemble des personnes imposables; que ces personnes soient imposées ou non. En effet, un revenu imposable peut ne pas être imposé si son montant est inférieur au seuil d'imposition ou s'il bénéficie d'une exonération résultant de l'application d'incitations fiscales.

Par ailleurs, et dans le langage de l'OCDE, on regroupe, sous le vocable de “recettes fiscales”, non seulement le produit des impôts de toutes natures perçus par l'Etat et les collectivités locales, mais également les cotisations de sécurité sociale. Les dépenses sociales sont financées, selon les pays, soit par le budget de l'Etat, soit par des cotisations versées directement à des établissements publics ou à des organismes distincts de l'Etat.

Il y a donc des difficultés certaines dans la comparaison en matière fiscale, des structures des prélèvements obligatoires en Tunisie et dans d'autres pays.

Une comparaison internationale, pour être significative, suppose ainsi que les cotisations sociales obligatoires soient assimilées à des impôts. D'où la nécessité de commencer par étudier les prélèvements obligatoires.

A- Evolution et structure des prélèvements obligatoires

Les prélèvements obligatoires sont constitués par les impôts perçus par l'Etat et les collectivités locales ainsi que les cotisations sociales.

La structure des prélèvements obligatoires peut-être analysée en fonction des différentes catégories de prélèvements et en fonction des agents économiques sur lesquels pèse la charge des prélèvements. L'indisponibilité de données relatives à cette dernière nous a amenés à nous limiter à la structure basée sur les catégories de prélèvements.

Le tableau 1 donne l'évolution de la répartition des prélèvements obligatoires entre quatre grandes catégories : impôts directs, impôts et taxes indirects impôts locaux et cotisations sociales.

Les impôts directs comprennent l'ensemble des impôts prélevés sur le revenu des personnes physiques et sur les bénéfices des entreprises, y compris les gains en capital (plus-value). La distinction entre impôts sur le revenu et impôts sur les bénéfices des sociétés est fondée sur le fait que les seconds sont

perçus sur l'entreprise en tant qu'entité et non sur les personnes qui en sont les propriétaires.

Les impôts indirects couvrent les taxes perçues sur la production, la vente, la location et la livraison des biens et des services. Cette catégorie comprend les taxes sur les chiffres d'affaires et sur les ventes (notamment la T.V.A.), les droits de douane ainsi que les droits de consommation auxquels on ajoute les droits d'enregistrement (les impôts de toutes natures portant sur le patrimoine notamment les mutations, les mutations par décès, les donations, les droits sur l'enregistrement des actes).

Les cotisations sociales comprennent tous les versements légalement imposés ou contractuellement obligatoires, en vertu de la loi ou d'un texte réglementaire, effectués par les salariés et les employeurs et affectés à des institutions fournissant des prestations sociales (retraites, maladie, invalidités). Ni les cotisations volontaires payées à certains organismes (notamment les assurances), ni les prestations sociales versées directement par les employeurs à leurs salariés ou anciens salariés, ne sont comptabilisées sous cette rubrique.

Les impôts locaux sont constitués par tous les prélèvements obligatoires effectués au profit des collectivités locales (taxes sur les ensembles à usage d'habitation, à usage professionnel ou touristique, autres prélèvements...).

Tableau 1 : Structure des prélèvements obligatoires (en %)

	1977	1987	1990	1997	2000	2002	2004
Impôts directs	19.0	16.0	14.4	19.6	21.1	23.6	24.9
Impôts indirects	65.0	66.1	64.0	55.0	54.6	51.3	48.3
Impôts locaux	2.6	2.1	1.9	2.0	2.3	2.3	2.4
Cotisations sociales	13.4	15.8	19.8	23.3	21.9	22.8	24.4

L'analyse de la structure des prélèvements obligatoires montre un accroissement des parts de l'impôt direct et des cotisations sociales. Parallèlement, on enregistre une baisse continue de recettes douanières, principalement en raison des démantèlements tarifaires consécutifs à l'adhésion de la Tunisie à l'OMC et la mise en oeuvre de l'accord d'association avec l'Union européenne.

L'évolution de la structure des prélèvements obligatoires montre un accroissement continu des parts des impôts directs et des cotisations sociales au détriment de celle des impôts indirects, alors que celle des impôts locaux est restée stable. Il est toutefois à noter que la part des impôts directs a d'abord baissé entre 1977 et 1990 (de 19 à 14.4%), puis elle s'est accrue de manière continue jusqu'à atteindre 24.9% en 2004. Cette variation est principalement liée aux augmentations continues des impôts sur le revenu et notamment salarié, comme nous le verrons plus loin. Quant à la part des cotisations sociales, elle a connu un mouvement continu à la hausse.

Cette structure diffère largement de celle des pays de l'Union européenne où les prélèvements obligatoires sont caractérisées par un équilibre entre les trois composantes (cotisations sociales : 32.9%, impôts directs : 33% et impôts indirects : 34.1%) et ce

sur la période 1995-2002; alors qu'en Tunisie les impôts indirects représentent à eux seuls environ 55% des prélèvements obligatoires (Karboul, 2005).

En pourcentage du PIB, les prélèvements obligatoires se sont accrus de 23.5% en 1976 à 27.9% en 2004. Cet accroissement est dû essentiellement à l'augmentation, surtout depuis la réforme de 1990, du taux de certains impôts, à l'élargissement de l'assiette, à l'élargissement du procédé de la retenue à la source et des avances, à l'amélioration du recouvrement et au relèvement des taux des cotisations sociales.

Cette évolution de la part des prélèvements obligatoires dans le produit intérieur brut est un phénomène général depuis les années 60. Il s'est effectué en Tunisie à un rythme sensiblement plus élevé à partir de 1990.

Toutefois, cette évolution demeure inférieure à la moyenne des pays européens où la part dans le PIB de la charge fiscale (impôts + cotisations sociales) est stable depuis 1985 (autour de 40%) après s'être fortement accrue de 12% entre 1965 et 2002 (contre 5% pour la Tunisie, sur la période 1976-2002); comme le montre le tableau suivant :

Tableau 2 : Prélèvements obligatoires en % du PIB

	1976	1985	1995	2002	2004
Tunisie	23.5	26.7	27.2	28.7	27.9
Impôts directs	5.0	4.7	4.7	6.8	6.9
Impôts indirects	14.8	17.5	15.7	14.7	13.6
Impôts locaux	0.6	0.4	0.6	0.7	0.6
Cotisations sociales	3.1	4.0	6.2	6.5	7.0
Union européenne	36.1	40.3	40.6	40.5	-

B- Structure et évolution des recettes budgétaires

Les recettes budgétaires sont largement dominées par les recettes fiscales qui ont représenté, sur la période 1986-2005, environ 55% en moyenne par an contre 29.2 et 15% respectivement pour les ressources d'emprunt et les recettes non fiscales. Il faut signaler, toutefois, que la structure des recettes budgétaires a connu une modification sensible en faveur des ressources d'emprunt et au détriment des ressources non fiscales.

Tableau 3: Structure des recettes budgétaires (en %)

	1986	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Recettes									
fiscales	53,7	51,4	54,5	57,1	57,2	58,2	57,4	56,9	59,9
Recettes non									
fiscales	20,9	20,3	15,4	12,0	8,0	11,2	10,3	11,5	10,4
Ressources									
d'emprunt	25,4	28,3	30,1	30,8	34,8	33,2	32,3	31,6	29,7

En termes d'évolution, sur la période 1986-2005, les recettes budgétaires ont augmenté de 8.2 % en moyenne par an grâce à une croissance soutenue des recettes fiscales (8.9%) et des ressources d'emprunt (8.9%) et ce malgré un taux relativement faible des recettes non fiscales (4.5%).

Il est à noter que le rythme de croissance annuel moyen des recettes budgétaires n'a cessé de baisser puisqu'il n'est que de 4.6% entre 2000 et 2005, après avoir été de 9.5 et 7.8% respectivement sur les périodes 1986-1996 et 1997-2000. Cette décélération résulte d'une baisse significative du rythme de croissance des ressources d'emprunt qui n'a été que de 0.4% en

moyenne par an pendant les années 2000⁽¹⁾, après avoir été de 13.6% en moyenne sur la période 1986-1996 et ce malgré un rythme de progression relativement rapide des recettes non fiscales ; comme le montre le tableau 2 de l'annexe 3.

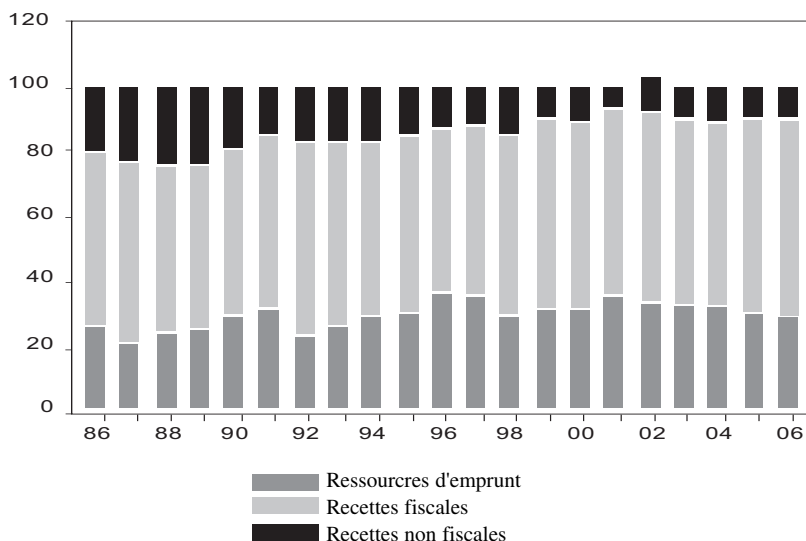
Tableau 4 : Evolution des ressources budgétaires (en MD)

	1986	1990	1995	2000	2002	2003	2004	2005
Recettes								
fiscales	1632	2169.2	3492.4	5678.4	6429.2	6630.8	7253.9	7770
Recettes								
non fiscales	635.9	855.1	988	1194.1	1240.7	1190.2	1462.3	1346
Ressources								
d'emprunt	771.4	1195.2	1925.5	3063.5	3668.1	3738.9	4024.5	3846
Total								
ressources	3039.3	4219.5	6405.9	9936	11038	11559.1	12740.7	12962
Pression								
fiscale	22.8	20.1	20.5	21.3	21.5	20.6	20.7	20.9

Les recettes fiscales ordinaires sont marquées par la prédominance des impôts indirects qui ont représenté environ 75% en moyenne par an sur la période 1986-2005, contre 25% pour les impôts directs. Il est à signaler que la part de ces derniers connaît un accroissement sensible depuis le début des années 90, en raison de la mise en œuvre de la réforme fiscale. C'est ainsi que les impôts directs ont représenté environ 32% en moyenne par an durant la période 2000-2005, alors que cette part n'a été que de 21% entre 1986 et 1990.

1) Cette baisse au niveau du recours à l'emprunt s'explique par des opérations de privatisation qui sont venues alimenter les recettes du Trésor.

Structure des ressources budgétaires



Quant à la part des recettes non fiscales, elle est passée d'une moyenne de 21.8% entre 1986 et 1991 à 16.4 et 11.3 % respectivement pour les périodes 1992-1996 et 1997-2005. Cette évolution est essentiellement liée à la conjonction de deux effets qui ont agi en sens opposés :

- d'abord, une baisse substantielle des recettes pétrolières qui sont passées, en pourcentage du PIB, de 5% en 1987 à 0.1% au début des années 2000 ;
- ensuite, une augmentation des produits de privatisation et de la redevance gaz (droit de passage des gazoducs traversant le territoire tunisien). C'est ainsi que la période 1997-2001 a connu notamment la cession de quatre cimenteries qui ont rapporté 775 MD ; alors que les années 2003-2005 ont enregistré des recettes de l'ordre de 302 MD provenant essentiellement du produit de cession de Téléphonie mobile GSM ainsi que du produit de la cession de la participation de

l'Etat au capital social de la SOTACIB (27 MD) et de la banque du sud (4.7 MD). Cette tendance est certainement en train de se consolider en 2006, suite à la cession de 35% du capital de Tunisie Télécom pour une valeur record (plus de 3000 MD).

En pourcentage de PIB, les recettes budgétaires ont connu une décélération continue passant de 42.4% en 1986 à 34.8% en 2005. Ceci est le résultat d'une baisse du ratio des recettes fiscales au PIB, mais surtout de celui des recettes non fiscales qui n'était plus que de 3.6% en 2005 après avoir atteint 9.9% en 1989.

Tableau 5 : Ressources budgétaires en % du PIB

	1986	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Recettes fiscales	22.8	20.1	20.5	21.3	21.6	21.5	20.6	20.7	20.9
Total impôts directs	5.3	3.7	4.8	6.0	6.4	6.8	6.8	6.8	7.8
Impôts sur revenus	3.1	1.9	2.7	3.8	4.0	4.3	4.1	4.1	4.1
IR salariaux	1.8	1.5	2.1	2.8	2.9	3.2	3.1	3.1	3.1
Impôts sur sociétés	2.2	1.9	2.1	2.2	2.4	2.4	2.7	2.7	3.7
Tot. impôts indirects	17.5	16.3	15.7	15.3	15.3	15.3	13.8	13.9	13.5
Recettes non fiscales	8.9	7.9	5.8	4.5	3.0	4.1	3.7	4.2	3.6
Ressources d'emprunt	10.8	11.1	11.3	11.5	13.2	12.3	11.6	11.5	10.3
Total ressources	42.4	39.0	37.6	37.2	37.8	36.9	35.9	36.4	34.8

Il est à constater une tendance à la hausse des différents types d'impôts directs en pourcentage du PIB; ce qui a permis de limiter l'impact de la baisse continue au niveau des parts des impôts indirects et des recettes non fiscales. C'est ainsi qu'en pourcentage du PIB, les impôts sur les revenus salariaux, par exemple, sont passés de 1.5% en 1990 à 3.1% en 2005; alors que celle des impôts sur les sociétés est passée de 1.9 à 3.1% au cours de la même période.

Tableau 6 : Structure des recettes fiscales (en %)

	1986	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Impôts directs	23,1	18,6	23,2	28,1	29,3	30,7	32,8	32,9	36,5
Impôts sur le revenu	13,4	9,3	13,2	18,0	18,5	19,6	19,7	19,8	19,3
Impôt sur sociétés	9,7	9,3	10,0	10,1	10,9	11,1	13,1	13,1	17,2
Impôts indirects	76,9	81,4	76,8	71,9	70,7	69,3	67,2	67,1	63,5
Droits de douanes	17,0	22,8	22,1	11,3	10,5	10,3	8,3	7,7	6,4
TVA	26,6	29,0	25,7	31,6	31,2	31,9	30,3	31,1	29,1
Droits de consommation	6,3	15,0	17,1	16,1	16,4	15,7	16,2	15,9	15,3
Autres Impôts et taxes	10,6	12,7	8,9	6,8	6,6	6,8	12,4	12,4	12,8
Recettes Fiscales affectées	16,3	1,8	3,0	6,1	6,0	4,6	0,0	0,0	0,0

C- Structure des impôts indirects

L'évolution de la structure des impôts indirects est fortement marquée par une baisse sensible de la part des droits de douane qui est passée d'environ 19.6% en 1996 à 6.4% seulement en 2005. Cette évolution résulte des démantèlements tarifaires suite à l'adhésion de la Tunisie à l'Organisation Mondiale du Commerce (1994) et à la mise en œuvre de l'Accord d'Association avec l'Union européenne (1996) qui ont engendré la suppression de certains droits de douane et la réduction d'autres. Si l'on ajoute à cela, la baisse substantielle des recettes pétrolières, l'impact sur les finances publiques a été de grande ampleur; ce qui a conduit les pouvoirs publics à combler ce manque à gagner, notamment par le renforcement de la fiscalité intérieure. C'est ainsi que la TVA et les droits de consommation ont vu leurs parts respectives passer de 35.6 à 45.5% et de 17.8 à 23.5% entre 1989-1996 et 2001-2005.

Tableau 7 : Structure des impôts indirects (en %)

	1986	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Droits de douane	22,1	28,1	28,8	15,7	14,9	14,9	12,4	11,4	10,1
TVA	34,5	35,6	33,5	43,9	44,1	46,0	45,0	46,4	45,7
Droits de consommation	8,3	18,4	22,2	22,4	23,2	22,7	24,1	23,6	24,1
Autres Impôts et Taxes	13,8	15,6	11,5	9,4	9,3	9,8	18,4	18,5	20,1
Recettes fiscales affectées	21,2	2,3	3,9	8,5	8,5	6,7	0,0	0,0	0,0

II - EVOLUTION DE LA LEGISLATION

Bien qu'au cours de la période 1990-2002 de nombreuses dispositions législatives aient apportées des modifications souvent importantes aux règles de détermination de l'assiette de l'impôt, aucune réforme fondamentale et d'envergure n'est intervenue à cet égard depuis l'entrée en vigueur du code de l'impôt sur le revenu (IR) et de l'impôt sur les sociétés (IS).

A- Les principales mesures

Les développements qui suivent n'ont pas pour objet de dresser une liste exhaustive des mesures intervenues dans ce domaine, mais seulement d'indiquer les plus significatives.

1- La déduction de l'assiette de l'IR des dons et subventions accordés au profit du fonds national de l'emploi (21-21), du fonds de solidarité nationale (26-26), du fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires.

2- L'extension du droit de déduction de l'assiette soumise à l'IR des primes d'assurance vie, aux primes payées dans le cadre des contrats collectifs d'assurance vie.

La déduction des primes peut être opérée au niveau de l'assiette de la retenue à la source. La cotisation de l'employeur au titre desdits contrats est exonérée de l'IR de l'employé. Cette cotisation est également considérée comme étant une charge déductible de l'assiette de l'IR ou de l'IS au niveau des employeurs.

Les montants déductibles sont de 800 D pour l'assuré, 400 D pour le conjoint et 200 D pour chacun des enfants fiscalement à charge.

3- L'octroi d'une déduction supplémentaire de 500 D aux salariés payés au SMIG.

4- Le relèvement du plafond de l'impôt minimum prévu respectivement par les articles 44 et 49 du Code de l'IRPP/IS comme suit :

- de 500 à 1000 dinars pour les personnes physiques soumises à l'IR au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux et des bénéficiaires non commerciaux et pour les personnes morales soumises à l'IS au taux de 10%.

- de 1000 à 2000 dinars pour les personnes morales soumises à l'IS au taux de 35%.

5- L'institution d'un régime fiscal pour les groupements d'intérêt économique semblable à celui applicable aux sociétés de personnes et assimilé.

- la soumission des groupements au paiement de l'avance prévue par l'article 51 du code l'IRPP/IS est fixée à 25 % des bénéfices réalisés.

- l'imposition des membres des groupements personnellement à l'IR ou à l'IS sur la base de leurs parts dans les bénéfices réalisés par les groupements.
- 6- L'extension du champ d'application de l'IR et de l'IS pour les non résidents et non établis en Tunisie à tous les revenus de source tunisienne. Les revenus autres que ceux des capitaux mobiliers, les intérêts des prêts bancaires, les salaires, les pensions et rémunérations similaires, sont soumis à une retenue à la source de 15% de son montant brut ; cette retenue est libératoire de l'IR ou de l'IS.
- 7- L'institution d'une retenue à la source au titre de l'IS dû par les personnes morales non résidentes et non établies au taux de 15% du prix de cession des immeubles bâtis ou non bâtis sis en Tunisie. Cette retenue est libératoire ou déductible de l'impôt sur la plus-value et ce au choix de la société cédante.

On peut également mentionner d'autres mesures telles que la suppression de la réévaluation du bilan, l'imposition de la plus-value sur les actions, l'extension des provisions pour stocks, l'institution d'une plus-value de cession des fonds de commerce, le déclassement du régime réel des forfaitaires suite à un contrôle fiscal, les avantages accordés au secteur des nouvelles technologies, le relèvement du montant déductible au titre des enfants infirmes de 500 DT à 750 DT.

A cet égard, Béatrice Hiboux 2005 constate que "la succession de mesures et de contre mesures, d'amendements et d'interprétations administratives a eu tendance à voiler les lignes de la rationalité économique de l'impôt. La fiscalité est avant tout conçue comme un instrument financier, variant largement en

fonction des besoins budgétaires de l'Etat, de la conjoncture nationale et internationale ainsi que des accords internationaux".

B- Enseignements tirés de la structure et évolution des impôts directs

Il est à noter que les impôts directs sont prélevés sur les personnes physiques et sur les sociétés. La part des personnes physiques a été de 60% en moyenne sur la période 2001-2005, contre 40% pour les sociétés. L'augmentation des impôts sur les personnes physiques s'explique surtout par l'extention de la retenue à la source à certains autres revenus.

En plus, ce sont les salariés qui supportent la plus grande part puisque la retenue à la source sur les salaires représente, en moyenne par an, environ 45% des impôts directs au cours des années 2000. Cette part moyenne n'a cessé d'augmenter depuis 1986 où elle a été de 34% à 45.4% en 2004, avec un pic de 47.5% en 2002.

De même, les salariés supportent en moyenne 73% des impôts directs payés par les personnes physiques sur la période 1986-2005. Il est à signaler que cette part n'a cessé d'augmenter passant d'une moyenne annuelle de 69.7%, entre 1986 et 1991, à 74.2%, entre 1992 et 2005.

Ceci s'explique notamment par les augmentations périodiques des salaires, par l'accroissement du nombre de salariés et par le système de la retenue à la source systématique sur tous les traitements et salaires. A tout cela s'ajoute, l'incorporation, depuis 1990, dans l'assiette des salaires imposables, de certains indemnités et revenus jusque là non imposable.

Parallèlement, une hausse relative a été enregistrée au niveau de la part des impôts sur les sociétés au cours des années 2000 par rapport à la seconde moitié des années 90; comme le montre le tableau suivant :

Tableau 8 : Structure des impôts directs (en %)

	1986	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Impôt sur le revenu	58,0	50,0	56,8	64,0	63,0	63,9	60,1	60,2	52,8
- salarial	34,1	41,5	43,7	46,5	45,4	47,5	46,2	45,4	40,2
- non salarial	23,9	8,6	13,0	17,5	17,6	16,3	13,9	14,9	12,6
Impôt sur les sociétés	42,0	50,0	43,2	36,0	37,0	36,1	39,9	39,8	47,2
- Sociétés pétrolières	18,8	12,5	7,1	6,0	11,4	8,9	8,2	10,1	15,9
- Sociétés non pétrolières	23,2	37,5	36,1	30,0	25,7	27,2	31,7	29,7	31,3

Néanmoins, malgré cette hausse relative de la part de l'impôt sur les sociétés (IS), sa productivité est moins élevée que celle de pays à taux comparables et elle risque de se détériorer davantage dans le cas d'un ralentissement de la croissance. C'est ainsi que l'IS en Tunisie est moins performant que dans d'autres pays tels que le Maroc, l'Autriche, la France et l'Italie; comme le montre le tableau suivant :

Tableau 9 : Productivité de l'impôt sur les sociétés

	Taux maximal	IS / PIB	Productivité *
Autriche	34.00	2.47	0.073
France	34.33	3.16	0.092
Italie	33.00	3.26	0.099
Maroc	35.00	3.06	0.087
Tunisie	35.00	2.47	0.071

* la productivité est définie comme étant l'IS rapporté au produit du taux de l'IS et du PI.
Source FMI (2005)

Il s'en suit que l'apport actuel de l'impôt sur les sociétés est largement en deçà de ce qu'il devrait être et qu'une réforme de la politique fiscale est impérative en vue de préserver l'équilibre budgétaire et de réduire les inégalités manifestes en matière de contribution des différentes catégories sociales aux recettes fiscales.

En pourcentage du PIB, les impôts directs ont connu une forte augmentation passant de 3.7 en 1988 à 7.8 % en 2005 et ceci en raison :

- d'abord, d'un accroissement sensible de l'impôt sur les personnes physiques suite à l'élargissement de l'assiette de l'impôt, à l'extension des techniques de retenue à la source et aux augmentations de salaires;
- et ensuite, d'un accroissement du rendement de l'impôt sur les sociétés, lié à la réduction des taux, à l'élargissement de l'assiette et au renforcement du contrôle et du suivi des déclarations ;

Toutefois, en proportion du PIB, l'impôt sur le revenu a augmenté plus rapidement que l'impôt sur les sociétés puisque sa part est passée de 1.9% en 1990 à 4.1% en 2005; alors que celle des impôts sur les sociétés a évolué de 1.9 à 3.7%.

De même, il semble que la réforme de 1990 ait fait subir aux salariés une pression fiscale supérieure à celle des sociétés. En effet, en pourcentage du PIB, les impôts sur les revenus salariaux, et après avoir été inférieurs à ceux des sociétés avant la réforme (1.6 contre 1.7% en moyenne par an sur la période 1986-1991), sont devenus supérieurs après la réforme (2.5 contre 2.3% en moyenne par an entre 1992 et 2004).

Cette situation a été aggravée par la concentration de l'imposition des revenus, selon le barème d'imposition, sur les deux premières tranches imposables.

Tableau 10 : Ressources budgétaires en % du PIB

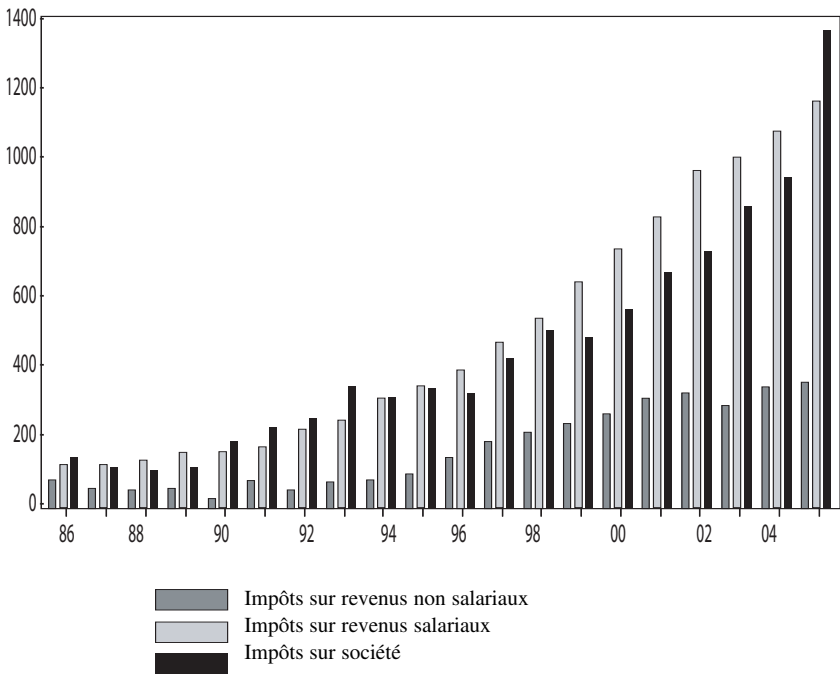
	1986	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Recettes fiscales	22,8	20,1	20,5	21,3	21,6	21,5	20,6	20,7	20,9
Impôts directs	5,3	3,7	4,8	6,0	6,4	6,8	6,8	6,8	7,8
Impôt sur revenu	3,1	1,9	2,7	3,8	4,0	4,3	4,1	4,1	4,1
- salarial	1,5	2,1	2,8	2,9	3,2	3,1	3,1	3,1	3,1
- non salarial	1,3	0,4	0,6	1,0	1,1	1,1	1,0	1,0	1,0
Impôt sur sociétés	2,2	1,9	2,1	2,2	2,4	2,4	2,7	2,7	3,7
Recettes non fiscales	8,9	7,9	5,8	4,5	3,0	4,1	3,7	4,2	3,6
Ressources d'emprunt	10,8	11,1	11,3	11,5	13,2	12,3	11,6	11,5	10,3
Total ressources	42,4	39,0	37,6	37,2	37,8	36,9	35,9	36,4	34,8

La réforme a également eu des conséquences défavorables sur les salariés en terme de rythmes de croissance des impôts sur les salaires par rapport à ceux des sociétés.

En effet, avant la réforme, sur la période 1986-1992, les impôts sur salaires progressaient à un rythme annuel moyen de 6.9% contre 8.6% pour les impôts sur les sociétés; alors que sur la période 1992-2005, ces taux de progression moyens sont devenus égaux (environ 13%).

En plus, les salariés ont vu leur charge fiscale aggravée du fait que les tranches du barème des impôts sur le revenu des personnes physiques n'ont pas été actualisées depuis 1990 et que les montants des déductions pour salaire unique, enfants et parents à charge n'ont pas été modifiés depuis 1983. Or, la prise en considération de l'inflation aurait élargi les tranches de revenu et aurait permis l'exonération de l'impôt sur le revenu de certaines catégories sociales et aurait fait bénéficier d'autres de réductions sur l'impôt.

Evolution des impôts directs



C'est ainsi que l'absence d'actualisation des tranches et des déductions et les augmentations annuelles au niveau des salaires a conduit à l'imposition des personnes touchant le SMIG, alors

qu'ils ne l'étaient pas en 1990⁽²⁾. Il est vrai que pour neutraliser les effets de cette mesure, il a été décidé d'octroyer une déduction supplémentaire de 500 dinars aux salariés payés au SMIG :

Tableau 11 : indexation des tranches du barème sur l'inflation

Tranches du barème en vigueur depuis 1990	Tranches du barème indexées sur l'inflation	Taux d'imposition
0 - 1500	0 - 2654	0%
1500 - 5000	2654 - 8846	15%
5000 - 10000	8846 - 17693	20%
10000 - 20000	17693 - 35385	25%
20000 - 50000	35385 - 88469	30%
50000 et plus	88469 et plus	35%

Ainsi, en 1990, un salarié touchant le SMIG ne payait pas d'impôts sur le revenu car il se plaçait dans la première tranche du barème, alors qu'avant l'application de la déduction des 500 D, il était soumis à l'impôt au taux de 15% sur le montant excédant 1500 D, du fait des augmentations successives du SMIG. Or, l'inflation fait que 1500 dinars perçus en 1990 sont équivalents à 2654 dinars perçus en 2005. De ce fait, la prise en considération de l'inflation aurait élargi la première tranche de 0-1500 D à 0-2654 D et aurait évité à ces salariés de payer des impôts en les faisant sortir des tranches imposables.

2) Un taux d'inflation de 5%, par exemple, réduit le pouvoir d'achat d'autant; auquel cas un dinar perçu en fin de période serait équivalent à 0.950 D perçus en début de période. C'est ainsi que le maintien de d'une somme S_0 constante sur n années, avec un taux d'inflation annuel moyen g la rendrait équivalente à $S_0(1+g)^n$ à la $n^{\text{ème}}$ année.

De même, un salarié dont le revenu annuel net, après toutes les déductions admises par le code, est de 7000 D, par exemple, paie, selon le barème actuel, un impôt sur la base de 15% sur la tranche 1500-5000 D et de 20% sur la tranche 5000-7000 D, soit 925 D; alors que l'indexation des tranches d'impôt sur l'inflation l'aurait placé dans la tranche allant de 2645 à 8846 D. Il en résulte un impôt de 652 D seulement (15% sur la tranche 2654-7000)

D'autre part, l'indexation des montants des réductions pour salaire unique et enfants à charge, en vigueur depuis 1983, aurait permis d'obtenir des baisses plus importantes au niveau des impôts payés, comme le montre le tableau suivant :

Tableau 12 : indexation des déductions sur l'inflation

	Montants en vigueur	Montants indexés sur l'inflation
Salaire unique	150	440
1 ^{er} enfant	90	264
2 ^{ème} enfant	75	220
3 ^{ème} enfant	60	176
4 ^{ème} enfant	45	132

C'est ainsi que l'indexation de ces montants sur l'inflation aurait permis de déduire 440 et 264 dinars, au lieu de 150 et 90 dinars, de la base imposable d'un contribuable avec salaire unique et un enfant à charge.

Appliqué à l'exemple précédent, et tenant compte de cette actualisation, ce salarié aura, en fonction du nombre d'enfants à charge et surtout si le conjoint ne travaille pas, à payer nettement moins d'impôt. Evidemment, cette actualisation, appliquée aux autres catégories socioprofessionnelles, aurait également réduit leur imposition.

D'autre part, la pression fiscale a évolué plus rapidement pour les ménages avec deux enfants et conjoint au foyer que pour les célibataires. Ceci résulte du fait que les montants des déductions pour salaire unique et enfants à charge, en vigueur depuis 1983, n'ont pas été actualisés par la réforme de 1990, comme l'illustre le tableau suivant :

Tableau 13 : Pression fiscale des ménages (en %)

	1990	1995	2000	2004
Célibataire	6.9	8.5	9.6	10.2
Marié, 2 enfants, conjoint travaille	6.2	8.0	9.1	9.9
Marié, 2 enfants, conjoint au foyer	5.6	7.5	8.8	9.5

Source : Karboul N. (2005)

A cela il faut ajouter que le système de retenue à la source fait que la fraude fiscale est limitée au niveau des fonctionnaires pour lesquels le salaire est la seule source de revenu, mais elle est probablement plus importante pour certaines catégories qui bénéficient de revenus catégoriels supplémentaires.

III - LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT

Si les sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu sont déterminées, sous contrôle de la direction générale du contrôle fiscal, sur la base des déclarations faites par les contribuables eux-mêmes, leur paiement est effectué auprès de la direction générale de la comptabilité publique.

Cette distinction entre agents d'assiette et agents de recouvrement, qui, en matière d'impôt sur le revenu et pour des raisons historiques, appartient ainsi à des services différents, traduit, en ce domaine, la séparation entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable, principe fondamental de la comptabilité publique.

Les comptables sont responsables personnellement et pécuniairement du recouvrement des recettes fiscales qu'ils prennent en charge.

Par rapport au système traditionnel de paiement de l'impôt, le régime de la retenue à la source présente certains avantages :

- en premier lieu, il comporte une simplification : le contribuable n'a pas à payer directement l'impôt, évitant ainsi toutes sanctions pour paiement en retard. Il est soumis seulement à une déclaration annuelle de régularisation,
- ce mode de recouvrement régularise la trésorerie du contribuable et de l'Etat.

Malgré l'inégalité qu'il fait peser sur la répartition de la charge fiscale entre les différentes catégories. Il a été étendu à d'autres domaines : honoraires, revenus des loyers, revenus de capitaux mobiliers, avance sur l'importation de certains produits, avance sur T.V.A. etc.

Le procédé de retenue à la source est un atout exceptionnel pour le système fiscal tunisien et dans un souci d'égalité il doit être, non seulement maintenu, mais généralisé à d'autres revenus.

Il faut noter qu'en matière de recouvrement d'impôt, la situation des arriérés fiscaux demeure assez critique. C'est ainsi que les restes à recouvrer ont connu une augmentation continue et à des rythmes de plus en plus rapides. Ils sont en effet, passés de 1620 millions de dinars (MD) en décembre 2002 à 1739 MD en décembre 2003 et à 1963 MD en décembre 2004; soit des augmentations respectives d'environ 7 et 13% comme le montre le tableau suivant :

Tableau 14 : Situation des arriérés fiscaux 2002-2003
(en millions de dinars)

	2003	2004
Arriérés sur exercices antérieurs		
au 1 ^{er} janvier	1620.4	1739.1
- Recouvrements sur exercices antérieurs	72.5	74.1
- Taux de recouvrement sur exercices antérieurs	(4.4%)	(4.2%)
Constatations sur exercices courants	396.3	385.1
- Recouvrements sur exercice courant	132.1	28.0
- Taux de recouvrement sur exercice courant	(31.0%)	(7.2)
Annulations	82.0	58.8
Arriérés nets	1739.1	1963.3

Source : FMI (2005)

IV- MESURES DEROGATOIRES

Le code d'incitation aux investissements et certains textes particuliers de l'IR édictent un certain nombre de mesures dérogatoires qui prennent la forme de dégrèvements fiscaux, d'exonérations temporaires, d'amortissement dégressifs ou également sous forme de primes, de subventions, de bonifications d'intérêts, de prise en charge par l'Etat des contributions patronales nationales de sécurité sociale, etc..

Ces développements sont consacrés à l'analyse sommaire et aux coûts de ces mesures dérogatoires que l'on convient d'appeler «dépenses fiscales».

Mais, indépendamment de ces mesures voulues par le législateur la minoration des recettes peut provenir de l'utilisation abusive de certaines dispositions de la loi notamment la minoration du chiffre d'affaire pour les forfaitaires.

La qualification de ces mesures de dépenses fiscales est maintenant générale et a acquis une valeur conventionnelle. Elle apparaît d'ailleurs à la fois le symétrique de l'expression «dépenses budgétaires» et comme le négatif de l'expression «recettes fiscales».

Il ne s'agit pas bien entendu de dépenses au sens ordinaire du terme mais plutôt de renonciation à des recettes par application de mesures fiscales à caractère dérogatoire.

Ces mesures dérogatoires sont également destinées à permettre la réalisation d'objectifs spécifiques de la politique économique, tels que la décentralisation, l'emploi et la promotion des exportations.

Dans la mesure où les dépenses fiscales ainsi définies viennent effectivement diminuer le montant des recettes fiscales et ont de ce fait une incidence financière analogue à celles de dépenses budgétaires, il y a donc lieu de mesurer cette incidence et d'en évaluer le coût.

A-Coûts des avantages

Les avantages accordés en vue d'inciter à l'investissement engendrent un coût au niveau du budget de l'Etat sous forme d'un manque à gagner. Ces incitations se sont élevées à environ 683 millions de dinars en moyenne par an sur la période 2000-2003; ce qui représente 2.3% du PIB.

Sur la même période, les avantages fiscaux ont représenté 7.2% des recettes fiscales en moyenne par an.

Tableau 15 : Coûts des incitations à l'investissement

	2000		2001		2002		2003	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Avantages financiers	144.3	26.1	154.3	22.1	163.5	20.3	157.1	23.3
Avantages fiscaux	407.1	73.9	543.3	77.9	642.3	79.7	521.3	76.8
Régime interne	244.4	60.0	311.3	57.3	405.7	63.2	353.6	67.8
Impôts sur sociétés	235.1	57.7	298.7	55.0	392.7	61.1	340.6	65.3
Impôts sur revenu	9.3	2.3	12.6	2.3	13.0	2.0	13.0	2.5
Suspension TVA sur achats internes	4.7	1.2	6.5	1.2	8.5	1.3	9.8	1.9
Droits et Taxes à l'importation	158.1	38.8	225.3	41.5	228.1	35.5	157.9	30.3
TVA	41.6	10.2	85.1	15.7	74.1	11.5	82.7	15.9
Total	551.4	100%	697.6	100%	678.0	100%	678.4	100%

Source : FMI (2005)

Au niveau des avantages fiscaux, leur structure montre la prédominance des réductions pour exportations (72%), suivies du développement régional et agricole (12%), des incitations communes (8%).

Il est à signaler que la contribution aux recettes fiscales des entreprises ayant bénéficié de ces incitations est restée constante (environ 150 MD) malgré un accroissement de leur chiffre d'affaires de 150% et de leur bénéfice de 63% entre 2000 et 2003 [FMI (2005)]. En plus, les entreprises qui bénéficiaient du code d'Incitation à l'Investissement ne contribuaient que pour 25% de l'impôt alors qu'elles réalisaient 50% du chiffre d'affaires et 40% des bénéfices comptables en 2003; comme le montre le tableau suivant:

Tableau 16 : Coût des incitations fiscales

	2000	2001	2002	2003
Nombre ⁽³⁾	1574	1751	2529	2891
	(en millions de dinars)			
Chiffre d'affaires	8488	10749	13014	21264
Sociétés totalement exportatrices	4959	6312	6530	7032
Part des sociétés totalement exportatrices	58.4	58.7	50.2	33.1
Bénéfices comptables	775	1111	1160	1268
Déductions CII	382	590	767	845
Bénéfices imposables	421	519	400	413
Impôt dû	151	183	140	145
Coût des incitations	134	206	268	296
	(en pourcent)			
Bénéfices comptables/chiffres d'affaires	9.1	10.3	8.9	6.0
Impôt dû sur bénéfices comptables	19.4	16.4	12.1	11.5
Coût des incitations en % du PIB	5.0	7.2	9.0	9.2

Source : FMI (2005)

3) Nombre d'incitation

Toutefois, l'impact de ces mesures incitatives ne peut être évalué de manière statique en terme de coût budgétaire. En effet, l'accroissement des investissements qui en résulte est de nature à générer des avantages en termes d'emploi, de recettes fiscales, de production, d'exportation, etc.. Dans ces conditions, une analyse objective doit consister à comparer les coûts de ces mesures avec les avantages générés par les investissements nouveaux et qui n'auraient pu se réaliser en l'absence d'incitations.

Il est à noter que, malgré tous les efforts fournis :

- la part des investissements privés dans l'investissement total n'a que peu augmenté,
- les exonérations temporaires d'impôts ont engendré la création d'entreprises qui, pour certaines, aussitôt la période d'exonération achevée, arrêtent leur activité.

B - Coûts des évasions par la loi

La législation fiscale dérogatoire a encouragé la constitution d'entreprises de type "personne physique", pour bénéficier des avantages fiscaux ainsi que l'augmentation du nombre de ceux qui sont soumis au régime forfaitaire. C'est ainsi qu'en 2000, les entreprises de type "personne physique" représentaient 88%; alors que celles de type "sociétés anonymes" et "société à responsabilité limitée" ne représentaient que 12%. Ceci résulte du fait que l'impôt sur les bénéfices de ces dernières varie entre 10 et 35%; alors que celui sur les bénéfices des personnes physiques est progressif de 0 à 35%⁽⁴⁾.

4) N. Karboul (2005)

Parallèlement, on a assisté à un doublement du nombre de forfaitaires en l'espace de 10 ans; soit cinq fois le nombre des soumis au régime réel et ceci en raison du fait que la législation fiscale prévoit un montant fixe d'impôt pour les forfaitaires.

C'est ainsi que, sur un échantillon de 271000 contribuables, parmi lesquels 80% sont des commerçants et des industriels, relevant du système du régime forfaitaire, l'impôt payé a été de 53 dinars en moyenne par an sur la période 1997-2001 (Femise, 2005, p.75).

Cette situation s'est aggravée en 2004, même si le nombre de "forfaitaires" ne représente plus que 4.2 fois celui de ceux qui relèvent du régime réel. C'est ainsi que le nombre des forfaitaires s'est élevé à 310000, soit 80.5% des entreprises, ayant déclaré 620 millions de dinars (1.1% du total des déclarations) et payés 12.8 MD, soit 1.7% du total de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de l'impôt sur les sociétés. Ainsi, en moyenne en 2004, chaque forfaitaire a payé 42.3 dinars d'impôt, contre 9845 dinars en moyenne pour ceux qui relèvent du régime réel (FMI, 2005).

Tableau 17 : Répartition des contribuables BIC (bénéfices industriels et commerciaux) et IS (Impôts sur les sociétés) en 2004
(en millions de dinars)

	Nombre	Chiffres d'affaires déclarés	Impôt dû
Forfaitaire	310000	620	12.8
Réel	74637	55373.1	734.8
Total	384.6	55993.1	747.6

Source : FMI

V - RECOMMANDATIONS

Le débat sur le système fiscal idéal, auquel est trop souvent ramenée la réforme fiscale, comporte une part de rêve. Mais il répond aussi à une nécessité : celle d'adapter le système fiscal aux nouveaux besoins nés de l'évolution de l'économie, de la société, des idées et des mœurs.

La réforme fiscale est une affaire politique dans laquelle il appartient aux techniciens seulement d'éclairer les autorités responsables. Sur le plan technique, il n'y a pas de réponse toute faite ni de recettes miracles.

Par ailleurs, une réflexion de fond sur l'impôt dans la société nouvelle de la communication et de l'information apparaît comme inévitable, dès lors que les structures nouvelles conduiront dans l'avenir à reconsidérer les systèmes fiscaux dans leur ensemble car on ne peut isoler la fiscalité de son contexte et on doit même s'efforcer de ne pas l'isoler de l'évolution de celui-ci. On doit cependant comprendre, d'une part que toute réflexion sur l'impôt doit être associée à une réflexion plus globale sur l'Etat, son organisation et ses missions, d'autre part, toute réforme de la fiscalité ne peut plus être décidée comme auparavant dans les commissions d'experts, mais dans le cadre d'un débat national, c'est-à-dire une réflexion au sens fort portant corrélativement sur les transformations de l'Etat et du système fiscal.

Autrement dit, les réformes de système fiscal devraient être repensées à la lumière des transformations de l'Etat et dans la perspective de leur harmonisation et de leur réintégration dans les structures composant la société nouvelle.

L'expérience montre, néanmoins, que la conduite de la

réforme fiscale doit comporter une démarche adaptée et surtout prendre en compte les contraintes essentielles qui pèsent sur l'adaptation du système fiscal.

La confrontation des expériences dans plusieurs pays montre qu'il existe, actuellement, en matière d'imposition du revenu, principalement trois contraintes essentielles : les contraintes internes au système, la mondialisation et le seuil du revenu imposable.

A- Les contraintes internes du système :

L'examen des recettes fiscales des dernières années révèle un changement dans leur structure qui est marquée par la baisse des droits des douanes et autres taxes et un accroissement des recettes au titre des impôts directs et des cotisations sociales. Cette situation pousse à un réexamen de cette structure en vue de son rééquilibrage. D'où la nécessité pour l'Etat de combattre les inexactitudes des déclarations et la fraude.

Les inexactitudes des déclarations et la fraude aboutissent pour le Trésor à des minorations de recettes qui s'ajoutent à celles qui résultent des mesures dérogatoires.

De plus, ces manquements à l'obligation fiscale sont de nature à entraîner des inégalités dans la répartition de la charge effective de l'impôt entre les contribuables. L'Etat peut être tenté d'y remédier à la fois par un effort d'information et de prévention auprès des contribuables, par l'exercice d'un contrôle efficace et par l'application de sanctions.

Jusqu'à présent, et en l'absence d'enquête ou d'études appropriées, l'insuffisance des revenus déclarés par rapport au

revenu imposable, pour cause d'erreur, d'omission ou de fraude, ne peut-être évalué qu'à partir d'une seule source : les rapports annuels du ministère des finances qui fournissent des statistiques sur le nombre d'opération de contrôle et de redressement.

A ce niveau un certain nombre de réformes peuvent être proposé.

En plus de l'utilisation massive des technologies de l'information qui est déjà mises en place par l'administration fiscale, d'autres réformes doivent être envisagées. En effet, un des principaux constats dans les pays développés réside dans la prise de conscience qu'il existe un lien entre le respect des lois par l'administration et le niveau d'observation des obligations fiscale, d'où le culte dans les pays développés du respect volontaire de la loi fiscale par toutes les parties en présence, d'où la nécessité :

- d'associer le contribuable au consentement de l'impôt et à la mise en œuvre des garanties et droits.
- d'améliorer la qualité de la norme fiscale en modernisant les procédures d'élaboration et en renforçant la sécurité juridique.
- de respecter le principe de sécurité juridique en évitant les lois rétroactives.
- d'améliorer les relations des contribuables avec l'administration.
- de moderniser le contrôle fiscal
- de s'adapter à la gestion du changement, du fait du rythme de transformation de l'impôt et de l'administration.

B- La mondialisation de l'économie

Dans un contexte de mondialisation, tout se passe comme si les systèmes fiscaux des Etats étaient plus ou moins directement mis en concurrence par les divers acteurs qui cherchent à minimiser leurs impôts. Pour éviter la fuite d'assiettes, les Etats sont obligés de réagir pour retenir les bases d'imposition. Il en résulte que les choix de la politique fiscale, à l'origine souverain, sont aujourd'hui mutuellement dépendants. Toute proposition de réforme, qui se traduit généralement par une réduction des recettes, est une réduction des dépenses publiques. On ne peut ignorer cette évidence.

Confrontés à cette perte, les Etats n'ont que trois possibilités : l'accroissement de l'efficacité de leurs dépenses publiques, la réduction de ces dépenses, avec les conséquences en découlent, ou encore le report de cette charge sur des assiettes moins mobiles. Il est donc nécessaire d'identifier les mécanismes de cette concurrence fiscale et l'ampleur de ses manifestations, de se poser un certain nombre de question : quels sont les actions concernées par la concurrence fiscale ? quelles sont les paramètres fiscaux concernés par cette concurrence. Il faut également avoir un tableau comparatif de la fiscalité tunisienne et celles de nos partenaires. Il est évident que le système tunisien en matière de fiscalité de l'entreprise présente des dispositions défavorables (amortissement, provisions, déficit, taux etc...) une réflexion en profondeur doit être faite préalablement à toute réforme dans l'avenir.

Par notre pays, et dans le plus bref délai, une réflexion d'ensemble doit être conduite en vue de la restructuration du système fiscal. Cette restructuration doit en principe distinguer

entre les assiettes mobiles (notamment l'impôt sur les sociétés, l'imposition de certains éléments du capital, voire même la T.V.A.) et les assiettes moins mobiles” : l'impôt sur le revenu des personnes physiques domiciliées en Tunisie, l'impôt sur les sociétés travaillant pour le marché interne, et surtout les droits d'enregistrement (droits sur les successions, sur les donations).

Eu égard à ces deux contraintes précédentes et les choix politiques qui peuvent être à la base, il nous paraît prématuré de pouvoir proposer des réformes structurelles; les recommandations s'inscrivent exclusivement au niveau de la contrainte : seuil du revenu.

C- Le seuil du revenu imposable

Partant du principe que l'imposition ne peut toucher que l'excédent du revenu par rapport au minimum vital du contribuable, il en résulte, qu'à moins de risque de création de tensions sociales intolérables, toute personne dont le revenu est en dessous de ce minimum ne peut pas subir une imposition au titre de son revenu. C'est ce constat qui va servir de base à nos propositions.

L'évolution du montant de l'impôt sur le revenu au titre les salaires et pensions (et les retenues à la source qui en résultent) est caractérisée par la poursuite à un rythme régulier (pendant la période 1990-2005) de l'extension de l'imposition des salaires.

Ainsi, contrairement à ce qui a été observé dans beaucoup d'autres pays, il n'y a pas eu depuis 1990 une actualisation du barème et encore moins des déductions au taux de l'inflation. A ce stade de l'étude, il nous paraît possible de formuler quelques conclusions sur certaines réformes à introduire :

1- L'actualisation périodique du barème et des déductions

Cette actualisation doit être périodique et viser trois aspects :

- **l'augmentation du nombre de tranches** : les tranches doivent s'échelonner de 5 en 5% entre 0 et 35%. Cette structure rend le barème de l'impôt mieux adapté à l'évolution du revenu. En effet, pour le contribuable dont le revenu s'accroît, le passage à une tranche supérieure d'imposition devient plus rapide et en même temps plus modéré que dans le système actuel. Précisément, ce dernier a concentré l'essentiel de l'impôt sur les trois premières tranches avec un taux très élevé pour tranche allant de 1500 à 5000 D (15%) et de 5000 à 10000 D (20%), alors que les tranches qui leur sont supérieures sont plus espacées
 - **Actualisation des tranches du barème au taux d'inflation (voir tableau 9)** : la prise en considération de l'inflation aurait élargi les tranches du barème et aurait fait payer moins d'impôts pour les différents contribuables.
 - **Actualisation des déductions (voir tableau 10)**
- ## 2- Actualisation de l'indemnité de transport: pour les salariés ne bénéficiant pas d'indemnité kilométrique ou de bons d'essence ou de voiture de service, l'augmentation des prix des carburants, constitue pour eux une charge supplémentaire et une forme d'injustice dans la mesure où ceux qui bénéficient de bons d'essence voient leur revenu augmenter après chaque augmentation des prix des carburants avec l'augmentation du prix des carburants, il est

juste et nécessaire d'accorder une indemnité de transport qui sera indexée sur les prix des carburants et représentant, selon les grades, un pourcentage minimum de l'indemnité kilométrique servie aux hauts cadres.

- 3- Instauration d'une déduction de frais de garde d'enfants de moins de cinq ans : cette déduction doit être accordée aux femmes, mais aussi aux hommes veuf, qui ont à garder des enfants et qui exercent une activité salariale.

Annexe 1

Tableau 1 : Evolution des recettes budgétaires
(en millions de dinars)

	Recettes fiscales	Pression fiscale	Recettes non fiscales	Ressources d'emprunt	Total ressources
1986	1632	22.8	635.9	771.4	3039.3
1987	1666.8	20.7	737	619.7	3023.5
1988	1772.1	20.5	859.2	790.9	3422.2
1989	1946	20.3	951.4	938.1	3835.5
1990	2169.2	20.1	855.1	1195.2	4219.5
1991	2464	20.5	709.4	1443	4616.4
1992	2809.5	20.5	860.3	1094.2	4764
1993	3080.5	21.0	966.5	1432	5479
1994	3283.5	20.8	1073.4	1722.1	6079
1995	3492.4	20.5	988	1925.5	6405.9
1996	3780.2	19.8	1016.6	2750.3	7547.1
1997	4231	20.2	977.6	2733	7941.6
1998	4762.7	21.1	1327	2431	8520.7
1999	5208	21.1	924.3	2750.7	8883
2000	5678.4	21.3	1194.1	3063.5	9936
2001	6221.5	21.7	874.1	3783.7	10879.3
2002	6429.2	21.5	1240.7	3668.1	11038
2003	6630.8	20.6	1190.2	3738.9	11559.1
2004	7253.9	20.7	1462.3	4024.5	12740.7
2005	7770	20.9	1346	3846	12962
2006	8282	20.5	1460	3910	13652

Tableau 2 : Structure moyenne des recettes budgétaires (en %)

	1986-1996	1996-2000	2001-2005
Recettes fiscales	53.6	56.4	57.9
Recettes non fiscales	19.4	11.7	10.3
Ressources d'emprunt	27.0	31.9	32.3

Tableau 3 : Structure moyenne des recettes fiscales (en %)

	1986 1996	1997 2000	2001 2005	1986 2005
Impôts directs	20.9	27.0	32.4	25.0
Impôts sur le revenu	11.9	16.8	19.4	14.7
Impôts sur les sociétés 9.1	10.2	13.1	10.3	
Impôts indirects	79.1	73.0	67.6	75.0
Droits de douane	21.8	14.0	8.6	17.0
TVA	28.1	30.1	30.7	29.2
Droits de consommation	14.1	16.5	15.9	15.0
Autres Impôts et Taxes 11.7	7.2	10.2	10.4	
Recettes fiscales affectées	3.3	5.1	2.1	3.4

Tableau 4 : Structure moyenne des impôts indirects (en %)

	1986	1997	2001	1986
	1996	2000	2005	2005
Droits de douane	22.2	27.6	19.2	12.7
TVA	39.2	35.6	41.3	45.5
Droits de consommation	20.2	17.8	22.6	23.5
Autres Impôts et Taxes	13.9	14.7	9.9	15.2
Recettes fiscales affectées	4.5	4.3	7.1	3.0

Tableau 5 : Structure moyenne des impôts directs (en %)

	1986	1997	2001	1986
	1996	2000	2005	2005
Impôts sur le revenu	56.8	62.4	60.0	58.7
- Salarial	41.1	44.7	44.9	42.8
- Non salarial	15.7	17.7	15.1	15.9
Impôts sur les sociétés	43.2	37.6	40.0	41.3
- Sociétés pétrolières	12.5	4.5	10.9	10.5
- Sociétés non pétrolières	30.7	33.1	29.1	30.8

Tableau 6 : Structure des impôts directs (en %)

	Impôts sur revenu			Impôts sur les sociétés		
	Impôts sur revenus salariaux	Impôts sur revenus non salariaux	Total impôts sur revenus	Sociétés pétrolières	Sociétés non pétrolières	Total impôt sur sociétés
1986	34.1	23.9	58.0	18.8	23.2	42.0
1987	40.5	20.7	61.2	16.0	22.8	38.8
1988	44.2	18.4	62.6	17.3	20.1	37.4
1989	45.8	18.3	64.1	15.7	20.1	35.9
1990	41.5	8.6	50.0	12.5	37.5	50.0
1991	35.7	16.8	52.5	16.2	31.3	47.5
1992	41.2	11.4	52.6	13.3	34.2	47.4
1993	36.8	12.0	48.9	9.8	41.4	51.1
1994	43.3	12.3	55.6	5.4	39.0	44.4
1995	43.7	13.0	56.8	7.1	36.1	43.2
1996	45.1	17.2	62.3	5.2	32.5	37.7
1997	43.0	17.9	61.0	5.6	33.4	39.0
1998	42.6	17.4	60.0	4.0	36.0	40.0
1999	46.5	17.9	64.5	2.4	33.1	35.5
2000	46.5	17.5	64.0	6.0	30.0	36.0
2001	45.4	17.6	63.0	11.4	25.7	37.0
2002	47.5	16.3	63.9	8.9	27.2	36.1
2003	46.2	13.9	60.1	8.2	31.7	39.9
2004	45.4	14.9	60.2	10.1	29.7	39.8
2005	40.2	12.6	52.8	15.9	31.3	47.2

Tableau 7 : Evolution des ressources budgétaires en % du PIB

	Recettes fiscales	Recettes non fiscales	Ressources d'emprunt	Total ressour- ces	Impôts sur revenu	Impôts sur revenu salarial	Impôts sur les sociétés	Total impôts indirects
1986	22.8	8.9	10.8	42.4	3.1	1.8	2.2	5.3
1987	20.7	9.2	7.7	37.6	2.5	1.6	1.6	4.1
1988	20.5	9.9	9.1	39.5	2.3	1.6	1.4	3.7
1989	20.3	9.9	9.8	40.0	2.4	1.7	1.4	3.8
1990	20.1	7.9	11.1	39.0	1.9	1.5	1.9	3.7
1991	20.5	5.9	12.0	38.4	2.2	1.5	2.0	4.2
1992	20.5	6.3	8.0	34.8	2.2	1.7	1.9	4.1
1993	21.0	6.6	9.8	37.4	2.3	1.8	2.4	4.8
1994	20.8	6.8	10.9	38.4	2.6	2.0	2.1	4.7
1995	20.5	5.8	11.3	37.6	2.7	2.1	2.1	4.8
1996	19.8	5.3	14.4	39.6	2.9	2.1	1.8	4.7
1997	20.2	4.7	13.1	38.0	3.2	2.3	2.1	5.3
1998	21.1	5.9	10.8	37.8	3.4	2.4	2.3	5.7
1999	21.1	3.7	11.1	36.0	3.6	2.6	2.0	5.6
2000	21.3	4.5	11.5	37.2	3.8	2.8	2.2	6.0
2001	21.6	3.0	13.2	37.8	4.0	2.9	2.4	6.4
2002	21.5	4.1	12.3	36.9	4.3	3.2	2.4	6.8
2003	20.6	3.7	11.6	35.9	4.1	3.1	2.7	6.8
2004	20.7	4.2	11.5	36.4	4.1	3.1	2.7	6.8
2005	20.9	3.6	10.3	34.8	4.1	3.1	3.7	7.8

Tableau 8 : Evolution des recettes fiscales (en millions de dinars)

	Impôts sur les revenus	Impôts sur les sociétés	total impôts directs	Droits de douane	TVA	Droits de consommation	Autres Impôts et Taxes	Recettes Fiscales Affectées	total impôts indirects	Recettes fiscales totales
1986	219.1	158.4	377.5	277.8	433.4	103.6	173.7	266	1254.5	1632
1987	199.6	126.7	326.3	348.8	532.6	128.5	303	27.6	1340.5	1666.8
1988	200.3	119.7	320	398.8	561.4	200.1	280.3	11.5	1452.1	1772.1
1989	231.9	129.6	361.5	458	554.6	287.8	247.2	36.9	1584.5	1946
1990	201.7	201.4	403.1	495.6	628.7	325.7	276.2	39.9	1766.1	2169.2
1991	264.5	239.1	503.6	570.1	678.8	400.9	271.4	39.2	1960.4	2464
1992	296.2	267.1	563.3	660.5	799.9	443.4	298	44.4	2246.2	2809.5
1993	342.3	358.3	700.6	697	842.7	479.2	314.8	46.2	2379.9	3080.5
1994	410	327.7	737.7	735.4	854.8	589.3	314.1	52.2	2545.8	3283.5
1995	460.3	350.5	810.8	773	898.9	596.2	309.3	104.2	2681.6	3492.4
1996	555.7	336.3	892	741	1007.7	641.9	313.9	183.7	2888.2	3780.2
1997	676.7	433.2	1109.9	704.3	1169.6	722.4	329.9	194.9	3121.1	4231
1998	771.8	514	1285.8	714	1437	774.8	341.2	209.9	3476.9	4762.7
1999	892.7	492.3	1385	687.1	1625.2	857.8	369.5	283.4	3823	5208
2000	1021.8	575	1596.8	641.6	1792.3	916.3	384	347.4	4081.6	5678.4
2001	1152.8	677.8	1830.6	655.2	1945.5	1022	411.9	374.6	4409.2	6239.8
2002	1290	730	2020	680	2100	1035	445	304	4564	6584
2003	1309	867.8	2176.8	553.6	2006.3	1073.1	821	0	4454	6630.8
2004	1436.8	948.8	2385.2	556.7	2257.8	1150.4	901.9	0	4866.8	7252
2005	1524.2	1361.9	2886.1	505.9	2301.1	1211.6	1012.1	0	5030.7	7916.8

Annexe 2

Description sommaire des impôts directs en Tunisie

Les impôts directs comprennent l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) et l'impôt sur les sociétés (IS).

C'est fonction de la forme juridique qu'on soumet les revenus d'une personne physique ou les bénéfices des personnes morales, soit à l'IRPP, lorsque le bénéficiaire du revenu est une personne physique ou une société de personnes, soit à l'IS, lorsque la personne morale est une société de capitaux.

1- L'IS comporte deux cas d'imposition : 10% et 35%.

Le taux de 10% s'applique notamment aux sociétés exerçant une activité artisanale, agricole de pêche, les sociétés d'armement de bateaux de pêche. Les bénéfices réalisés par des sociétés dans le cadre de projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du FONAPRAM....

Le taux de 35% est un taux de droit commun qui s'applique aux autres cas.

Le régime réel d'imposition appliqué pour l'IS implique la tenue d'une comptabilité régulière telle que définie par la législation comptable des entreprises. Le résultat fiscal de l'entreprise est déterminé en partant du résultat comptable. Les ajustements fiscaux permettent le passage du résultat comptable au résultat fiscal.⁽⁵⁾

5) Voir R.. Yaich, "Théorie fiscale", Editions R.Y., Sfax 2002, p. 159 et s.

2- L'IRPP est un impôt annuel qui s'applique aux personnes physiques. C'est un impôt qui sur le revenu net global du contribuable et ce par le regroupement des différents revenus catégoriels, chacun ayant ses propres règles de détermination et par la déduction de charges communes. L'IRPP est un impôt progressif. Le barème compte des taux par tranche de revenu avec un taux maximum de 35%.

L'IRPP est un impôt liquide par voie de déclaration annuelle faite par le contribuable et soumise au droit de contrôle de l'administration. Cependant, une grande partie de cet impôt est recouvrée par voie de la retenue à la source opérée sur les salaires ou le chiffre d'affaires lors du règlement par l'employeur ou le client.

Les personnes imposables au titre de l'IRPP sont celles ayant leur résidence habituelle en Tunisie. Elles sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus de sources tunisienne ou étrangère. Les personnes non résidentes en Tunisie sont soumises à l'IRPP sous certaines conditions si elles réalisent des revenus de source tunisienne.

Le code de l'IRPP/IS distingue 8 catégories de revenus soumises à l'IR. Il s'agit des :

- bénéfices industriels et commerciaux (BIC)
- bénéfices des professions non commerciales
- bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche
- traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères
- revenus fonciers
- revenus des valeurs mobilières

- revenus des capitaux mobiliers
- les revenus de source étrangère.

Chacune de ces catégories bénéficie de déductions propres; c'est-à-dire des charges qui ont contribué à l'acquisition et à la conservation du revenu catégoriel. Des revenus nets catégoriels, il est déduit des charges dites déductions communes relatives à la situation personnelle du contribuable.

Le revenu net global ainsi obtenu est le revenu imposable auquel on applique le barème progressif prévu à l'article 44-1 du code de l'IRPP/IS.

Ce rapide parcours de l'imposition directe fait, nous allons à présent nous consacrer à l'étude de l'imposition qui concerne la catégorie des salariés, objet de notre étude, en laissant de côté les pensions et rentes viagères co-locataires de la catégorie.

3- L'impôt sur les traitements et salaires

Cet impôt concerne la majorité des contribuables. Les traitements et salaires concernant les rémunérations perçues en contrepartie de l'exercice d'une profession publique ou privée ce qui inclut les primes, gratifications et avantages en nature. Est de ce fait salarié toute personne liée à un employeur par un contrat de travail ou celle qui est tenue par un lieu de subordination. Le calcul de l'impôt se fait sur la base du revenu net : du montant du revenu, on déduit :

- les retenus effectuées par l'employeur au titre des cotisations destinées à financer les régimes de protection sociale. Pour être admis en déduction, ces prélèvements doivent être effectués à titre obligatoire.

- les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi : ils sont fixés forfaitairement à 10% du montant du revenu après défalcation des retenues obligatoires en vue de la constitution de rente, pension, retraites ou pour la couverture des régimes obligatoires de sécurité sociales.

- Les déductions communes :

Le revenu net catégoriel obtenu, il convient, pour obtenir le revenu net global imposable, de déduire certaines charges limitativement définies par la loi.

Il s'agit des :

- arrévages des rentes payées à titre obligatoire ou gratuit,
- primes d'assurance vie,
- franchise sur les intérêts de l'épargne et des obligations,
- déduction forfaitaire de 150D au titre de chef de famille,
- déductions pour enfant à charge qui se présentent comme suit :

Moins de 20 ans	Etudiants non boursiers (- 25 ans)	Enfants infirmes
- 1 ^{er} enfant : 90D	300 D par enfant poursuivant des études supérieures non boursier	750 D pour enfant infirme (augmenté par la loi des finances pour l'année 2005)
- 2 ^{ème} enfant : 75D		
- 3 ^{ème} enfant : 60D		
- 4 ^{ème} enfant : 45D		
Plafond : 270D		

- déduction pour parents à charge : 150D par parent à charge
- déduction pour les dons donnés au 26-26, 21-21, et au fonds de soutien et d'entretien des établissements scolaires.

- déductions des sommes payées au titre de remboursement.

Les salariés touchant le SMIG bénéficient d'une déduction supplémentaire de 500D de leur revenu annuel net (L.F. pour 2005).

Ces déductions fixées en 1983 et maintenu dans le code de 1989 n'ont connu depuis aucun changement exceptée déduction pour enfant infirme.

Cette situation grève le revenu disponible des ménages et notamment des salariés dont l'impôt est retenu à la source⁽⁶⁾.

En Europe les déductions évoluent au cours du temps étant donné qu'elles sont calculées pour la base du salaire de l'ouvrier moyen.

-Le calcul de l'impôt : on applique au revenu net global ainsi obtenu le barème progressif de l'art. 44-1 du code l'IRPP/IS. Ce barème, institué en 1990, est resté sans changement; alors que dans certains pays de l'Union européenne, les tranches de revenus du barème sont relevées pour compenser la hausse des prix. D'autres pays procèdent à des réductions des taux d'imposition.

- La progressivité du barème

L'analyse de l'évolution de la charge fiscale doit prendre en compte de nombreux éléments : d'une part les changements affectant les tranches du barème de l'impôt et les taux d'imposition applicables aux revenus compris à l'intérieur de chaque tranche d'imposition, d'autre part, les dispositions relatives aux limites d'exonération et aux divers abattements et déduction.

6) Voir Karboul (2005).

C'est cet ensemble qui détermine la charge fiscale par personne (ou également par foyer) imposé.

a) Evolution du barème

Le plus remarquable c'est que le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques n'a pas changé depuis l'entrée en vigueur du nouveau code de l'IR et de l'IS .

Le nombre de tranches d'impositions du barème est de cinq, il n'a pas varié depuis. Les limites des tranches n'ont pas évolué et le taux appliqué à la pression tranche est surévalué (15%). Par ailleurs, les limites des deux premières tranches d'imposition sont très serrées. Il en a résulté un alourdissement de l'imposition avec comme conséquence une concentration de l'imposition sur ces tranches.

b) La retenue à la source

Le paiement de l'impôt se fait par retenue à la source. Cette dernière est opérée sur la base du revenu brut constitué par les traitements et salaires y compris les avantages en nature (estimés en tenant compte de leur valeur réelle) à l'exclusion de tous les remboursements de frais réels.

Le montant de la retenue, calculé selon le barème, est divisé par le nombre de mensualités.

Annexe 3

LA FRAUDE FISCALE EN TUNISIE

Extraits de la thèse de Béatrice HIBOUX

« Economie politique de la servitude volontaire en Tunisie »

IEP, Paris 2005, p. 332- 335.

« A la fin des années 90, le nouveau directeur général du contrôle fiscal a fait publiquement savoir qu'il estimait la fraude fiscale à 50% des recettes...

Au milieu des années 80 déjà le FMI avait estimé la fraude fiscale à plus de la moitié des recettes attendues (Données du FMI de 1985)... Le cumul de l'absence de déclaration, de déclarations minorées et d'un faible taux de recouvrement est estimé par le fisc à la moitié des recettes...

Les contrôles fiscaux se sont intensifiés depuis les années 1997/1998 pour compenser le manque à gagner découlant de la baisse des recettes pétrolières et de l'accord de libre échange avec l'Europe, évalué par les autorités tunisiennes à 70% des recettes douanières environ, soit 18% des recettes fiscales. Grâce à l'importance de l'évasion, l'administration a transformé les redressements en un instrument fiscal comme un autre, selon une logique financière et non de justice ou de droit...

...Bien que cela ne soit évidemment jamais dit, la fraude

fiscale, pratique courante de la très grande majorité des entrepreneurs, continue à être tolérée et même favorisée...

La montée en puissance de l'exécutif dans des domaines théoriquement législatifs et le développement des interprétations abusives des textes expliquent aussi cette facilité à frauder, consciemment ou non...

Par ailleurs, et surtout, les textes fiscaux peuvent être si flous qu'« il arrive que des réponses données à des questions similaires et à des dates proches soient contradictoires », créant de facto de réels encouragements à la fraude. Tel est le cas par exemple de la TVA.... Tel est le cas aussi du système d'imposition forfaitaire pour lequel, il y a eu de la part du législateur, volonté manifeste de laisser les petits entrepreneurs et l'immense vivier des PME dans un système laxiste et inégalitaire qui les favorise. La moyenne d'imposition des 260 000 contribuables au régime forfaitaire est de l'ordre de 50 D par an (en 1997) alors qu'un instituteur par exemple paie chaque année 500 D (en 1997).

Cette tolérance de l'évasion est également illustrée par la très faible proportion des contribuables soumis origine forfaitaire qui paient effectivement leur impôt...

La réforme du régime forfaitaire en 2000 ne semble pas avoir changé la donne, elle l'aurait même aggravé, puisqu'en 2002, 65% des contribuables seraient encore soumis au régime forfaitaire, payant en moyenne 73 D d'impôt par an, alors qu'à la même date les salariés en paieraient 72 D par mois ».

REFERENCES

- Conseils des Impôts (France), «L'imposition des revenus», Dix huitième Rapport au Président de la République, 2000.
- Fonds Monétaire International, Tunisie, septembre, 2005.
- Hiboux (Béatrice), «Economie politique de la servitude volontaire en Tunisie», Thèse, IEP de Paris, 2005.
- Karboul (Nefissa), «Evolution des prélèvements obligatoires», Institut d'Economie Quantitative, Tunis, février 2005.
- Ministère des Finances (Tunisie), «Rapport annuel sur la fiscalité pour 2002».
- Ministère des Finances (Tunisie) «Rapport annuel sur la fiscalité pour 2003».

MEDIA HORIZON

Tél. : 71 802 557

Fax : 71 841 399