



المرصد التونسي للإقتصاد
Observatoire Tunisien de l'Economie

briefing paper | N°4

Equité fiscale et système d'imposition en Tunisie

Observatoire Tunisien de l'Economie

22/11/2017.

Introduction

Auteur:

Amine Bouzaïene

Policy Research Officer

amine.bouzaïene@economie-tunisie.org

Le mois de Mai de l'année 2013 a été marqué par le lancement des travaux de réforme fiscale par les autorités tunisiennes. Le pays entame alors sa deuxième réforme depuis son indépendance, visant la refonte du système fiscal, après celle réalisée à l'aune du Plan d'Ajustement Structurel de 1986. Tous les rapports nationaux attestent de l'incapacité du système fiscal hérité de la dictature et toujours en vigueur, d'accomplir ses fonctions traditionnelles, financière (la collecte de ressources), économique (l'appui des programmes et des plans de développement) et sociale (la redistribution de la richesse au sens de la justice fiscale)¹. Même les rapports des institutions financières internationales partagent le même constat d'échec, alors même qu'elles ont joué un rôle central dans la refonte du système fiscal tunisien dans le cadre du Plan d'Ajustement Structurel de 1986 conduisant à l'impasse fiscale actuelle. C'est sur la base de ce constat qu'un projet de réforme fiscale a été initié en mai 2013 où d'ailleurs ces mêmes institutions financières internationales jouent un rôle tout aussi important avec la présence d'agences gouvernementales nord-américaines telles que l'USAID (U.S. Agency for International Development) ou encore le MCC (Millennium Challenge Corporation). L'objectif annoncé est de réformer structurellement le système fiscal afin de le rendre plus rentable, plus équitable et plus simple. Dans ce sens, 6 principes généraux ont été définis pour encadrer le travail des équipes chargées de la réforme fiscale : l'équité du système fiscal, la simplicité du système fiscal, la neutralité du système fiscal, la transparence du système fiscal, la modernisation de l'administration fiscale, la décentralisation et la fiscalité locale. L'équité fiscale a alors été annoncée comme un axe important de la réforme de notre système d'imposition.

Par ailleurs, historiquement, le système fiscal a souvent conduit au cours de l'histoire à des révoltes populaires massives contre les injustices fiscales parmi lesquelles la révolte de l'homme à l'âne (Abou Yazid) et celle d'Ali Ben Ghdhehim en Tunisie. La première signait la révolte des berbères qui étaient soumis à l'arbitraire fiscal des Aghlabides. Pour vaincre ces derniers, les Fatimides s'étaient appuyés sur des promesses fiscales qu'ils n'avaient pas tenues, déclenchant la révolte populaire conduite par le berbère de la tribu Zénète, Abou Yazid. Quelques siècles plus tard, Ali Ben Gdhehim se soulevait contre la surtaxation des pauvres et les privilèges fiscaux monarchiques. Le doublement de la Mejba (un impôt de capitation) déclencha la révolte populaire de Ben Gdhehim contre des impôts supportés essentiellement par la paysannerie et exonérés pour les privilégiés. Le mécontentement des contribuables a également déclenché des révolutions célèbres, à l'image de la révolution américaine de 1776 et la révolution française de 1789². Cette dernière a donné naissance à l'un des textes fondateurs de la démocratie contemporaine, la déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. Ce texte a imprégné jusqu'à nos jours la notion d'équité fiscale. En effet, l'article 13 de ladite déclaration dispose 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. ». En Tunisie, la première consécration officielle de l'équité fiscale remonte à 1857, à l'occasion de la proclamation du pacte fondamental³. Elle est ensuite reprise et renforcée dans la constitution de 1861. La constitution tunisienne de 1959 a pleinement consacré le principe de l'équité fiscale dans son article 16 « le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, constitue un devoir pour chaque personne ». Idem pour la constitution de 2014. En effet, l'article 10 dispose que « Le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques constituent un devoir, conformément à un régime juste et équitable ». Ayant toujours été consacrée dans le sommet de la hiérarchie des normes et en l'occurrence dans la nouvelle constitution de 2014 et annoncée comme un axe important dans la réforme fiscale en cours, nous nous attarderons dans le cadre de ce papier sur la notion même d'équité fiscale (I) avant de constater les moyens techniques de son application dans le système fiscal (II) .

¹ Lancement des travaux des équipes chargées de la réforme fiscale, 13 mai 2013, page 5. Lien : http://finances.gov.tn/images/Presentation_de_sy st%C3%A8me_fiscale_www.pdf

Résultat des travaux des équipes chargées de la réforme fiscale, le Conseil National de Fiscalité, le 28 Novembre 2013, page 5. Lien :

http://finances.gov.tn/images/Programme_de_R%C3%A9forme_Fiscale_Pr%C3%A9sentation_G%C3%A9n%C3%A9rale.pdf

² Le lien entre l'impôt et la représentation démocratique a été l'un des événements déclencheur de la guerre d'indépendance américaine. En effet, les colonies s'étaient révoltées contre la Grande Bretagne autour de l'exigence de relier la représentation parlementaire au paiement de l'impôt (No taxation without representation). De même, la révolution française a signé le soulèvement populaire des français contre l'injustice fiscale caractérisée par les privilèges fiscaux octroyés par l'ancien régime aux plus aisés et la taxation des pauvres. D'ailleurs, l'abolition des privilèges, décrétée la nuit du 4 Aout 1789, fut d'abord celles des privilèges fiscaux. L'exemption des deux ordres privilégiés, le clergé et la noblesse était devenue insupportable.

³ Article 2 du pacte fondamental de 1857 «Tous nos sujets sont assujettis à l'impôt existant aujourd'hui – ou qui pourra être établi plus tard – proportionnellement et quelle que soit la position de fortune des individus, de telle sorte que les grand ne seront pas exempts du Kanon à cause de leur position élevée et que les petits n'en seront point exempts non plus à cause de leur faiblesse. »

Laure Agron : «Histoire du vocabulaire fiscal» (thèse), Paris, LGDJ, 2000, p 16.

I. Le principe d'équité fiscale : trois piliers fondamentaux

Le champ d'étude de la notion d'équité est extrêmement vaste. Il concerne des domaines très variés et a donné lieu à des débats philosophiques et théoriques passionnants. Bien entendu, c'est son aspect fiscal qui sera étudié ici et c'est d'ailleurs dans ce domaine que l'équité acquiert une signification particulière. 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 »⁴.

A. Pilier 1 : l'obligation du paiement de l'impôt par tous

Que ce soit dans la constitution de 2014, de 1959, de 1861 ou même dans la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, 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 ». Les rédacteurs de ces textes traduisaient l'idée selon laquelle l'équité fiscale suppose en premier lieu l'obligation du paiement de l'impôt et l'abolition des exemptions fiscales à quelque titre que ce soit (appartenance sociale, religieuse ...)

Egalement, la consécration du principe de l'équité fiscale au sommet de la hiérarchie des normes juridiques émane de l'idée selon laquelle la répartition équitable de la charge fiscale entre les contribuables est la condition sine qua non 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.

La réforme du système d'imposition ne peut plus se faire dans les locaux de l'administration, loin de toute participation politique des citoyens et de la société civile mais dans le cadre d'un véritable débat national sur le rôle et les objectifs de l'impôt et sur le modèle de société et de développement à retenir. D'ailleurs, aussi bien l'expérience tunisienne que les expériences comparées montrent qu'en l'absence de l'adhésion du contribuable au système d'imposition, toute réforme fiscale est vouée à l'échec, quel que soit son bien fondé sur le plan technique. Or, la première condition de fond liée à l'adhésion du contribuable à l'impôt est l'équité et la justice fiscales⁵.

B. Pilier 2 : L'équité horizontale « À situations semblables, règles identiques »

« À situations semblables, règles identiques » : c'est l'expression qui a été employée par la doctrine et la jurisprudence constitutionnelle⁶ pour définir l'équité fiscale dans son aspect dit horizontal. L'équité horizontale suppose l'égalité de traitement fiscal entre contribuables se trouvant dans les mêmes situations économiques. Autrement dit, les contribuables ayant les mêmes moyens économiques doivent être soumis au même taux d'imposition. 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. En effet, si devant la loi tous les citoyens sont placés sur un pied d'égalité, devant la loi fiscale, les citoyens ne sont traités également que dans le cas où ils disposent des mêmes capacités économiques.

C. Pilier 3 : L'équité verticale « À situations différentes, règles différentes. »

« 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.

⁴ Laure Agron : « Histoire du vocabulaire fiscal » (thèse), Paris, LGDJ, 2000, p 416.

⁵ La transparence fiscale et plus généralement budgétaire est également primordiale pour l'adhésion volontaire des contribuables au système d'imposition. L'héritage de discrédit des pouvoirs publics et de défaut de confiance/méfiance des citoyens vis-à-vis des dirigeants et institutions étatiques nécessite un effort considérable pour remédier à cette situation et amorcer enfin un civisme fiscal, défaillant sinon absent en Tunisie.

⁶ CC 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.

C'est précisément pour cette raison que l'article 10 de la constitution utilise les concepts d'équité et de justice en lieu et place de l'égalité. En effet, selon le principe d'équité fiscale, il n'est pas pertinent d'appliquer des règles identiques à des situations différentes, car l'application d'une égalité absolue à des situations inégales aurait pour conséquence une perpétuation des inégalités. L'impôt doit donc être établi de manière à ce que chaque personne contribue aux charges publiques suivant ses possibilités financières et ses moyens économiques, en somme selon ses facultés contributives (ability to pay).

Un impôt équitable est donc un impôt qui implique une adaptation de la charge fiscale à la situation personnelle du contribuable, d'où l'expression de « personnalisation de l'impôt ».

Bien entendu, même si le terme de facultés contributives n'est pas expressément utilisé dans la constitution de 2014, la référence à l'équité permet en tout état de cause de l'inclure. La notion de facultés contributives ne fait pas seulement référence au seul élément du revenu mais elle permet de prendre en compte les dépenses nécessaires à certains frais considérés comme des charges incontournables, appelées « charges communes » parce qu'elles sont déductibles de tous les types de revenus.

Exemple

Un parent ayant un enfant à charge handicapé et un autre ayant à charge un enfant non handicapé, ayant le même revenu, ne doivent pas être traités fiscalement de la même manière étant donné qu'ils ne disposent pas des mêmes facultés contributives. En droit tunisien un enfant handicapé donne droit à son parent (le chef de famille) à une déduction de 1000 dinars au titre de l'impôt sur le revenu⁸ alors qu'un enfant non handicapé donne droit à une déduction de 150 dinars⁹. De la même manière, un enfant à charge poursuivant ses études universitaires ouvre droit à une déduction de 600 dinars¹⁰.

Cependant, la transposition de ces principes dans le cadre des règles du système fiscal n'est pas toujours aisée.

II. La transposition de l'équité fiscale dans le système fiscal : quels mécanismes ?

L'équité fiscale consacrée par l'article 10 de la constitution de 2014 ne saurait se limiter à un seul type d'impôt. Elle doit imprégner l'ensemble des composantes du système fiscal. Cela suppose une prévalence des impôts dit progressifs et une restriction voire la lutte contre les entraves légales et illégales de l'équité fiscale.

A. La prévalence des impôts progressifs

Selon la forme ou la technique d'imposition, on distingue trois catégories de contributions fiscales dans le système fiscal tunisien : les impôts progressifs, les impôts fixes et les impôts proportionnels.

L'impôt est dit progressif lorsque « le taux d'imposition croît au fur et à mesure que le volume de la matière imposable augmente.¹¹ » : Plus la valeur de l'élément à taxer augmente, plus le taux d'imposition augmente.

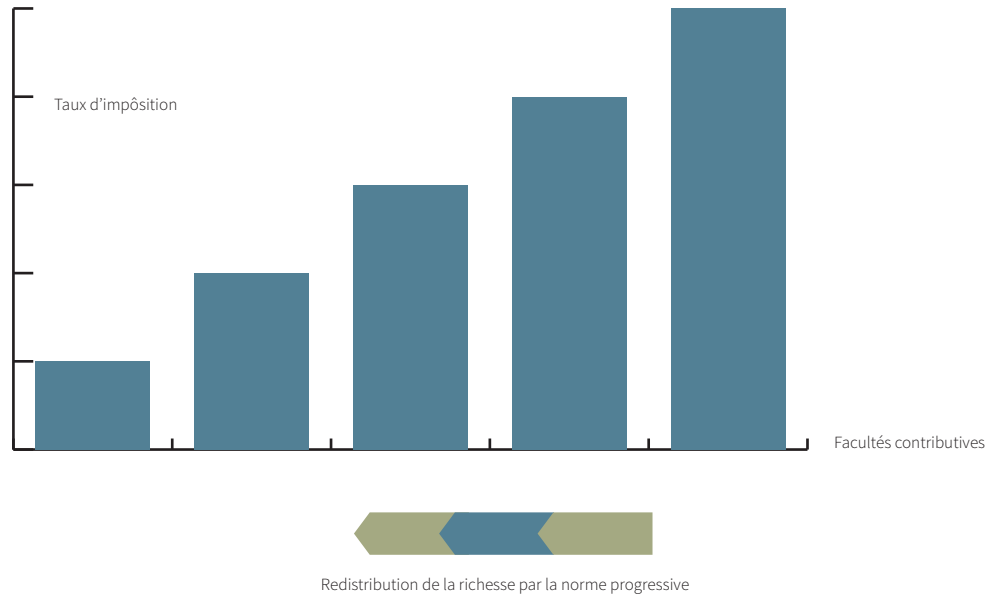
Cette forme d'imposition est en harmonie avec les impératifs de l'équité fiscale étant donné qu'elle permet une adaptation croissante des taux d'imposition selon les facultés contributives et participe donc à l'objectif de la modification des revenus dans le sens de la justice, c'est-à-dire, dans le sens de la réduction des inégalités.

⁸ Article 39 du code de l'IRPP et de l'IS. (Ajouté par l'art 1-39 LF 2010)

⁹ Article 26 code de l'IRPP et de l'IS.

¹⁰ Paragraphe III de l'article 53 du code de l'IRPP et de l'IS.

¹¹ Baccouche (N), « Droit fiscal général », La fondation allemande HANNS SEIDEL et le Groupe MOHAMED LOUKIL, Tunis, 2008, p. 79.



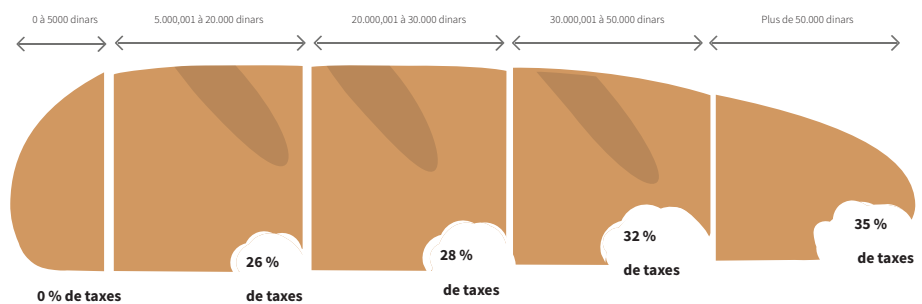
L'exemple illustratif de cette forme d'imposition dans le système fiscal tunisien est l'impôt sur le revenu des personnes physiques (l'IRPP).

L'exemple de l'IRPP :

Tranches de revenus imposables en dinars	Taux d'imposition
0 à 5000 dinars	0%
5.000,001 à 20.000 dinars	26%
20.000,001 à 30.000 dinars	28%
30.000,001 à 50.000 dinars	32%
Plus de 50.000 dinars	35%

Contrairement aux idées reçues tous les revenus ne sont pas imposés dans une seule tranche. Par exemple, un contribuable ayant 55 000 dinars de revenus ne verrait pas tous ses revenus taxés à 35%. Il aurait 5000 dinars exonérés, 15 000 dinars taxés à 26%, 10 000 taxés à 28%, 20 000 à 32% et 5000 à 35%.

Dans le graphique ci-dessous, supposons que le pain représente un salaire annuel de 55000 dinars :



	Pilier 1 : L'obligation de la contribution fiscale pour tous les contribuables.	Pilier 2 : L'équité horizontale, mêmes moyens économiques, même taux d'imposition	Pilier 3 : L'équité verticale, prise en compte des facultés contributives
L'impôt sur le revenu	✓	✓	✓

La consécration de l'équité fiscale à travers la progressivité de l'impôt sur le revenu :

L'impôt sur le revenu est donc un impôt progressif dans la mesure où le taux d'imposition croît selon que le revenu du contribuable augmente. Cette forme d'imposition répond théoriquement aux impératifs de l'équité fiscale.

D'ailleurs, à l'exception de certains pays, notamment de l'Europe de l'Est, la plupart des pays ont adopté un impôt sur le revenu progressif. L'instauration de la progressivité s'est faite à partir du 19^{ème} siècle. Elle a été pensée et portée par les philosophes des lumières et les classes populaires pour la mise en œuvre de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, porteur du principe de l'équité fiscale.

Le moins que l'on puisse dire est que l'instauration d'un impôt sur le revenu progressif n'était pas sans difficultés. Elle fut l'œuvre de longs débats, parfois hargneux¹². La bataille parlementaire fut également longue et périlleuse, plus de 200 projets de loi ont été déposés à l'assemblée.

La bataille fut finalement remportée et l'impôt sur le revenu progressif s'est progressivement mis en place dans la plupart des pays au monde.

Tournant historique de l'impôt sur le revenu avec les « réformes » néolibérales

L'assise philosophique, juridique et sociale qui a permis l'instauration de l'impôt sur le revenu progressif traduisait le souci d'une répartition équitable de la charge fiscale, d'une prise en compte effective des facultés contributives et d'une capacité de redistribution équitable des richesses. L'impôt sur le revenu avait donc évolué pour prendre la structure d'un barème d'imposition composé d'un nombre important de tranches et de taux d'imposition évolutifs, allant du bas de l'échelle, à un niveau assez élevé des revenus. Pour illustrer cette structure on prendra l'exemple de quatre pays aux orientations économiques libérales : Les Etats-Unis, la Grande Bretagne, La France et l'Allemagne.

Concernant le nombre de tranches :

En France, le nombre de tranches et les taux sont restés quasiment identiques pendant 25 ans, entre 1949 et 1974 : le barème possédait 8 à 9 tranches. Entre 1975 et 1986, la progressivité a été étalée sur 13 à 14 tranches.

Aux Etats-Unis, la logique de progressivité a été encore plus marquée. En effet, durant au moins 3 décennies, du début des années 50 jusqu'aux années 80, l'impôt sur le revenu nord-américain comportait 25 à 26 tranches. Le nombre de tranches a été réduit dans les années 80 pour atteindre les 16 tranches.

Bien entendu, le nombre de tranches n'est pas le seul déterminant de la progressivité, les taux qui y sont appliqués doivent être évolutifs.

Concernant le taux marginal supérieur :

Pour un revenu imposable donné, le taux marginal supérieur désigne le taux qui s'applique à la tranche de revenu la plus élevée. Comme démontré ci-haut, il ne s'applique qu'à la fraction de revenu située dans cette tranche supérieure.

En France, le barème comportant 8 à 9 tranches avait une progression simple et quasi-arithmétique des taux : 0 %, 10 %, 15 %, 20 %, 30 %, 40 %, 50 % et 60 %. Celui comportant 13 à 14 tranches avait des taux échelonnés par pas de 5 points entre 0 % et 65 %.

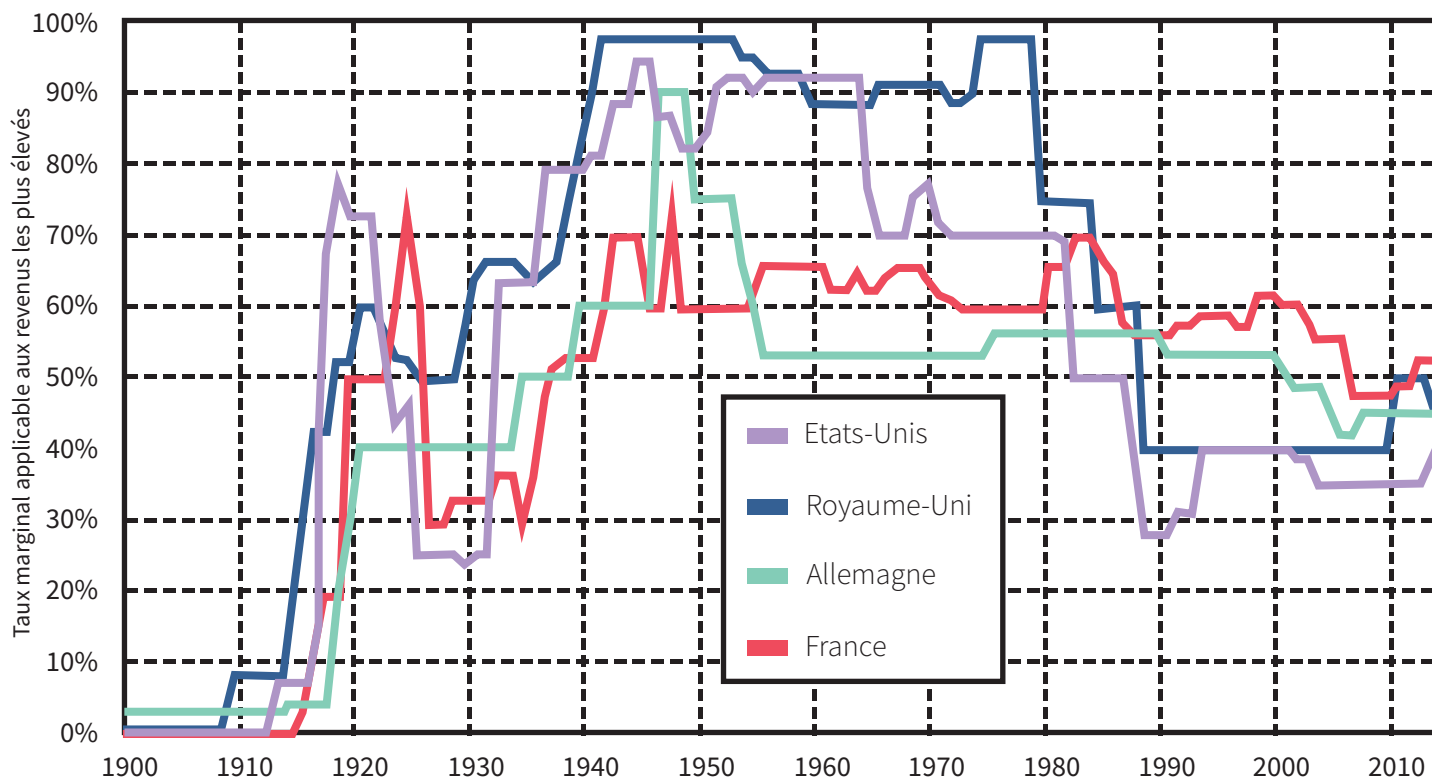
Aux Etats-Unis, les taux traduisaient une plus grande progressivité. Ils évoluaient par pas de 3 à 4 points pour atteindre un taux marginal supérieur de 91% dans les années 60.

Ci-dessous l'évolution du taux marginal supérieur à l'échelle du 20^{ème} siècle telle que présentée par l'économiste Thomas Piketty :

¹² 'impôt sur le revenu progressif a été qualifié « d'immoral » par Adolphe Thiers ; « C'est le germe effroyable de la révolution sociale, le virus qui chemine dans l'organisme et finit par le détruire » disait l'économiste Paul Leroy-Beaulieu . Les détracteurs de la progressivité lui avaient attribué tous les maux. A l'opposé, Le pacifiste Jean Jaurès disait que « L'impôt progressif vient corriger une sorte de progression automatique et terrible de la puissance croissante des grands capitaux » , 19 ans plus tard et dans un discours à Limoge Jaurès vantait déjà les effets socio-économique qu'aurait un impôt sur le revenu progressif en affirmant qu'au-delà de son rôle certain dans la redistribution sociale, il permettrait également, en soulageant les classes modestes, à soutenir la consommation et, par conséquent, la production.

Titre: Le taux supérieur de l'impôt sur le revenu 1900 -2013

Source : Thomas Piketty - *Le capital au XXI^e siècle- Les livres du nouveau monde - P 805*



Pareillement, le Plan d'Ajustement Structurel de 1986 a eu raison de la progressivité de l'impôt sur le revenu tunisien qui comportait 18 tranches, avec un taux marginal supérieur de 68% s'appliquant à la tranche de revenu dépassant les 80.000 dinars. Comme le montre le graphique, la forme fortement progressive (nombre important de tranches et taux marginal supérieur important) constitue l'âge de stabilité de l'impôt sur le revenu. Ce n'est que dans les années 80 que les « réformes » dites néolibérales ont fortement abaissé le taux marginal supérieur. Parallèlement, le nombre de tranches a également été largement réduit et concentré sur les classes modestes et moyenne. La progressivité a été fortement ébranlée par ces « réformes ». La prise en considération des facultés a été affaiblie et la capacité redistributive de l'impôt sur le revenu est quasiment inhibée.

Ce focus sur l'impôt sur le revenu démontre que si le mécanisme de progressivité est théoriquement compatible avec les impératifs de l'équité fiscale, le nombre de tranches ainsi que les taux qui y sont appliqués constituent les piliers de la progressivité. Plus ils sont réduits, plus la progressivité réduite et in fine, l'équité fiscale vidée de son sens.

D'autres impôts sont également de nature à s'inscrire dans la logique de l'équité fiscale, il s'agit des impôts sur le capital.

Le capital est défini comme la richesse acquise, consolidée et préservée. Il s'agit du patrimoine ou de la fortune d'un contribuable. Il peut être imposé à l'occasion de sa mutation, au titre des droits d'enregistrement ou des droits de succession ou d'une manière périodique au titre de l'impôt foncier. C'est l'une des formes d'imposition les plus anciennes qui contribue d'une manière certaine à la redistribution de la richesse car elles taxent les contribuables qui détiennent un capital et donc disposant de facultés contributives souvent plus importantes que ceux des contribuables ne disposant pas de capital.

B. Le recours amoindri aux impôts proportionnels :

Les impôts fixes sont proches des impôts proportionnels. Pour le cas de l'impôt fixe, chaque contribuable paye un montant fixe indépendamment du montant de l'élément imposable. Chaque contribuable paye la même somme d'impôt préalablement déterminée. Par exemple l'imposition de l'enregistrement d'un acte de constitution d'une société se traduit par le paiement d'un montant fixe de 150 dinars. L'impôt proportionnel consiste en l'application d'un taux fixe à une base imposable peu importe le montant de cette dernière. En effet, l'impôt est dit proportionnel lorsque son montant représente une proportion constante de la base d'imposition par l'application d'un taux invariable. Par exemple, une entreprise paye sur ses bénéfices un impôt sur les sociétés qui est de 25% peu importe la base d'imposition.

Il en ressort que les impôts fixes et proportionnels ne répondent pas aux impératifs de l'équité fiscale du fait qu'ils taxent les contribuables sans prise en compte de leurs facultés contributives. La somme d'argent légalement définie au titre des impôts fixes est payée, aussi bien par les ménages pauvres que par les ménages riches. Pareillement, l'application d'un taux invariable au titre des impôts proportionnels conduit au paiement d'une somme constante de la base d'imposition qui est payée indépendamment des facultés contributives.



Prenons l'exemple de l'impôt sur les sociétés (IS). Trois entreprises, l'entreprise A, l'entreprise B et l'entreprise C ont comme bénéfices annuels respectivement 100.000, 500.000 et 10.000.000 dinars. L'application du taux général de l'IS de 25% conduit respectivement les entreprises concernées au paiement d'une somme de 25.000, 125.000 et 2.500.000 dinars au titre de l'impôt sur les sociétés.

L'application de l'imposition proportionnelle au titre de l'IS ne se traduit pas par l'augmentation du taux d'imposition en fonction des facultés contributives. La tout petite entreprise est imposée au même taux qu'une firme multinationale. Par ailleurs, l'écart de 5 points constaté entre l'entreprise A et B avant imposition est maintenu après imposition. Cet exemple montre que contrairement aux impôts progressifs, les impôts proportionnels sont neutres à l'égard des inégalités. Cette forme d'imposition n'est donc pas conforme au principe de l'équité fiscale.

	Pilier 1 : L'obligation de la contribution fiscale pour tous les contribuables.	Pilier 2 : L'équité horizontale, mêmes moyens économiques, même taux d'imposition	Pilier 3 : L'équité verticale, prise en compte des facultés contributives
L'impôt sur les sociétés	✓	✓	✗

Bien entendu, l'exemple de l'IS ici vise à montrer le mode de fonctionnement des impôts proportionnels en général et leurs caractères inéquitables. Si dans le monde des entreprises, un traitement fiscal différent entre Très Petites Entreprises (TPE), Petites et Moyennes Entreprises (PME) et Grandes Entreprises (GE) est possible, voire nécessaire, il est impératif de mettre également l'accent sur la nécessaire contribution des entreprises au titre de l'IS. L'obligation du paiement de l'impôt, selon un régime juste et équitable, concerne aussi bien les personnes physiques que les personnes morales. En effet, l'équité fiscale suppose un équilibre entre la fiscalité des entreprises et celle des ménages. Or, avec les « réformes » néolibérales, le taux de l'IS n'a cessé de diminuer, notamment depuis l'adoption en Tunisie du Plan d'Ajustement Structurel. La baisse de l'IS s'est poursuivie d'abord en 2007 où le taux de l'IS est passé de 35 à 30% ensuite en 2014 où le taux est passé de 30 à 25%. Les mêmes institutions financières internationales recommandent dans le cadre de la réforme fiscale en cours de l'abaisser encore à 20%.

Bien entendu, ces réformes se traduisent par des pertes financières encore plus douloureuses pour les pays en voie de développement et se traduisent par un transfert inéquitable de la charge fiscale, des entreprises aux ménages, et des ménages aisés aux ménages les moins aisés, par le biais notamment des impôts sur la consommation, dont la T.V.A, qui en est la forme la plus élaborée.

D'abord, il est important de noter que la T.V.A ne représente aucune charge pour l'entreprise, elle est entièrement supportée par le consommateur final. En effet, l'entreprise joue simplement un rôle de collecteur de la T.V.A.

Ensuite, il est également important de signaler que la T.V.A (à l'image des impôts sur la consommation en général) est incontestablement la forme d'imposition la plus injuste.

Prenons l'exemple de trois consommateurs de tabacs, un ouvrier, un médecin et un directeur de banque, ayant comme revenus mensuels respectivement 500, 5000, 50000 dinars et consommant tous la même quantité de tabac, coutant 150 dinars par mois, hors T.V.A. En Tunisie, l'application du taux général de la T.V.A de 18% conduit à la taxation des cigarettes à hauteur de 27 dinars sur la quantité de tabac consommés en un mois, par les personnes citées en exemple. La somme prélevée au titre de la T.V.A représente 5,4% des revenus mensuels de l'ouvrier, 0,54% de ceux du médecin et 0,054% de ceux du directeur de banque.

Cet exemple montre que non seulement l'imposition proportionnelle ne tient pas compte des facultés contributives mais appliquée à la consommation, elle se traduit par une plus forte taxation des ménages pauvres que les ménages riches, proportionnellement à leurs revenus. En effet, 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. Par ailleurs, si on reprend l'exemple ci-haut, l'écart de revenus entre les contribuables cités constaté avant imposition s'accroît encore plus après imposition.

	Pilier 1 : L'obligation de la contribution fiscale pour tous les contribuables.	Pilier 2 : L'équité horizontale, mêmes moyens économiques, même taux d'imposition	Pilier 3 : L'équité verticale, prise en compte des facultés contributives
La T.V.A	✓	✓	✗

¹³ Outre l'abaissement de l'IS, les « réformes » néolibérales ont conduit à l'abaissement des taux de l'impôt sur le revenu pour les plus riches, l'abaissement des impôts sur le capital, le démantèlement des droits de douane, l'ébranlement de l'assiette de l'impôt par les niches fiscales et l'amplification de l'évasion fiscale à travers notamment les paradis fiscaux.

III. Les entraves à l'équité fiscale

A. La fraude et l'évasion fiscales:

Pour qu'un système fiscal soit qualifié d'équitable, il convient que tous les contribuables soient soumis de manière égale à l'accomplissement de leur devoir fiscal (Pilier 1). Dans ce sens, la fraude et l'évasion fiscale constituent une atteinte grave à l'équité fiscale si bien que la constitution tunisienne engage l'Etat tunisien 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. »

Souvent, on emploie le terme évasion fiscale pour désigner la fraude fiscale. En réalité, il s'agit de deux notions distinctes. En effet, la fraude fiscale se caractérise par l'utilisation de moyens illégaux pour échapper à l'impôt. Par contre, l'évasion fiscale désigne les méthodes et moyens qui consistent à contourner le texte de la loi fiscale en adoptant une interprétation biaisée de celle-ci pour se soustraire à l'impôt. Elle fait souvent référence aux paradis fiscaux. Il s'agit de l'adoption d'une interprétation biaisée de la loi fiscale en vue de dénicher les défaillances législatives permettant de payer moins d'impôts ou parfois de s'en soustraire totalement. Selon certains, l'évasion fiscale se situe dans la frontière entre la légalité et l'illégalité.

D'après la commission européenne, plus de 1000 Milliards d'Euro échappent aux FISCS des 28 pays de l'Union Européenne alors qu'en Tunisie, les institutions étatiques ne sont même pas livrées à une étude estimative de ce fléau. Cependant, tous les indicateurs dénotent d'une fraude fiscale massive, parfois avec la bénédiction de l'Etat, comme en témoignent les 400.000 contribuables frauduleusement logés dans le régime forfaitaire. En effet, selon les travaux de réformes fiscales, les forfaitaires rapportent 0,2% des recettes fiscales, soit une contribution individuelle moyenne de 79,2 dinars en 2010, 42,2 en 2011, 59,2 en 2012 et 55,7 en 2013. 40% d'entre eux seulement déclarent leurs revenus dans les délais légaux, 10% le font suite aux notifications de l'administration fiscale et 50% ne déclarent même pas leurs revenus au FISC. La moyenne des interventions de l'administration fiscale concernant cette catégorie de contribuables est de 45.000 dossiers par an, avec un rendement de 12 Millions de dinars, soit la moitié des recettes fiscales des forfaitaires¹⁴. L'enquête réalisée par Inkyfada¹⁵ sur la contribution des professions libérales en est un autre exemple s'inscrivant dans une tendance générale à la fraude fiscale que l'Etat tunisien n'arrive logiquement pas à contenir avec un faible dispositif de lutte contre ce phénomène, aussi bien sur le plan législatif qu'administratif, malgré les quelques efforts faits notamment dans la loi de finances 2017, qui sont plus symboliques qu'efficaces.

¹⁴ Travaux de réforme fiscale, site du ministère des finances, lien : <http://finances.gov.tn/images/%D%88%9D%8A%7D%82%9D%8B9.pdf>

¹⁵ Inkyfada, « Professions libérales, la fraude fiscale en chiffres », lien : <https://inkyfada.com/11/2016/tunisie-fraude-fiscal-e-professions-liberales-loi-finances-medecins-architectes-avocats/>

	Pilier 1 : L'obligation de la contribution fiscale pour tous les contribuables.	Pilier 2 : L'équité horizontale, mêmes moyens économiques, même taux d'imposition	Pilier 3 : L'équité verticale, prise en compte des facultés contributives
La fraude et l'évasion fiscale	X	X	X

B. Les niches fiscales :

Elles désignent les mesures dérogatoires par lesquelles divers déductions, exonérations et crédits d'impôts sont accordés aux contribuables. Ces mesures introduisent une rupture d'égalité entre les contribuables et portent donc atteinte à l'équité fiscale.

Par exemple, le taux de principe de l'IS est de 25%. L'octroi par le législateur d'un taux réduit de 10% pour les sociétés exportatrices constitue une niche fiscale.

Le système fiscal tunisien consacre un arsenal de niches fiscales, au titre de tous les impôts¹⁶. Les travaux de réforme fiscale révèlent par exemple que l'assiette de l'IS est ébranlée à hauteur de 60% par des niches fiscales¹⁷.

Certains avantages fiscaux ont été révisés par la loi portant refonte du dispositif des avantages fiscaux votée le 31 Janvier 2017 mais le système fiscal tunisien reconduit tout de même un dispositif important de niches fiscales, octroyées sans le moindre garantis dans des secteurs d'activité divers et nonobstant le plan de développement du gouvernement¹⁸.

Ce genre de dispositif consacre une atteinte frontale au principe de l'équité fiscale étant donné qu'il se traduit par un allègement de l'impôt pour un contribuable, non en raison de ses facultés contributives, mais en raison du secteur d'activité dans lequel il opère.

Sur un plan constitutionnel, les incitations fiscales ont été justifiées par le concours à l'intérêt général, qui dans la pratique, est pour le moins incertain. En réalité, il s'apparente davantage à un transfert d'argent du trésor public au patrimoine privé de certains opérateurs économiques. L'affaiblissement de la progressivité du système fiscal n'est pas seulement le fait de l'abaissement continu des taux d'imposition pour les classes les plus aisés ou de manœuvres de triches fiscales mais il également dû par l'octroi de niches fiscales.

Ces dernières profitent davantage aux grandes entreprises qu'aux PME ou TPE. Les grandes structures n'hésitent pas à consacrer un personnel qualifié parfois même un département entier dédié à l'optimisation fiscale (ensemble de procédés mis en œuvre pour diminuer la charge fiscale de l'entreprise) alors que les TPE et PME n'ont pas de tels moyens et n'accèdent donc pas de la même manière aux différents avantages fiscaux.

Finalement, la complexité d'un système fiscal ne tient pas (ou très peu) à la création de tranches supplémentaire dans le barème de l'impôt sur le revenu ou d'un taux réduit de la T.V.A mais à l'octroi démesurée de normes dérogatoires¹⁹.

¹⁶ Par exemple, la norme de principe pour l'imposition du revenu est l'application du barème de l'IRPP. C'est le cas par exemple du salaire qui est soumis au barème de l'IRPP. En revanche, et depuis la loi de finances pour l'année 2013, les dividendes (Les dividendes correspondent à la part des bénéficiaires d'une entreprise répartis entre les actionnaires, à hauteur du nombre d'actions possédées par chacun d'entre eux.) sont soumis à une retenue à la source libératoire de %5 et se soustraient donc à l'application de la norme de principe, le barème de l'IRPP.

¹⁷ Travaux de réforme fiscale, site du ministère des finances, lien : http://finances.gov.tn/images/Presentation_louti_.pdf

¹⁸ « Les avantages fiscaux, une perte de revenus pour un bénéfice incertain », Observatoire Tunisien de l'Economie, lien : <http://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/analyseconomics/les-avantages-fiscaux-une-perte-de-revenus>

¹⁹ Le volume des textes est à lui seul suffisamment édifiant. Un expert-comptable, passionné par la fiscalité, a tenté de réunir dans un ouvrage le code d'incitations aux investissements et tous ses textes d'application ainsi que les autres textes relatifs aux avantages fiscaux. Le code et ses textes d'application occupent 420 pages format 24-16 suffisamment chargées et en petit caractère. Il a fallu en outre 200 pages pour réunir les autres textes relatifs aux avantages fiscaux spécifiques. Nous remarquons que le volume du code d'incitations aux investissements et ses textes d'applications (420 pages) dépasse le volume de toutes les dispositions fiscales de droit commun (lois et règlements) et qui sont réunies par le même expert et selon les mêmes prescriptions techniques d'impression, dans un volume comptant 350 pages environ pour l'année 2000. Source : « Regards sur le code d'incitation aux investissements de 1993 et ses prolongements », Baccouche (N), Revue Tunisienne de Fiscalité.

²⁰ 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-d-e-reconciliation-ou-prime-fraude>

	Pilier 1 : L'obligation de la contribution fiscale pour tous les contribuables.	Pilier 2 : L'équité horizontale, mêmes moyens économiques, même taux d'imposition	Pilier 3 : L'équité verticale, prise en compte des facultés contributives
Les niches fiscales	X	X	X

C. Les amnisties fiscales :

Une amnistie fiscale est une mesure générale prévue une loi et ayant pour objet d'effacer un fait punissable en matière fiscale. L'amnistie fiscale aligne donc la situation d'un réfractaire au paiement de l'impôt à un contribuable honnête qui s'acquitte de ses impôts. Elle constitue donc une violation du principe de l'équité fiscale. Par ailleurs, en l'absence de certaines conditions, l'amnistie fiscale peut jouer le rôle de prime à la fraude²⁰.

	Pilier 1 : L'obligation de la contribution fiscale pour tous les contribuables.	Pilier 2 : L'équité horizontale, mêmes moyens économiques, même taux d'imposition	Pilier 3 : L'équité verticale, prise en compte des facultés contributives
Les amnisties fiscales	X	X	X

Conclusion

A travers la consécration de l'équité fiscale dans l'article 10, la Constitution tunisienne du 27 Janvier 2014 oblige les gouvernements, quels que soit leurs orientations politiques et économiques, à veiller au respect de l'obligation de la contribution commune par tous les contribuables et à la prise en considération effective de leurs facultés contributives. Dans ce sens, il est impératif d'élargir le champ d'action des impôts progressifs, de réduire au minimum le recours aux niches fiscales et aux amnisties fiscales et de mener une lutte sans merci contre les fléaux de fraude et d'évasion fiscales.

Bibliographie

- Ayadi (H), « Droit fiscal », Publication du Centre d'Etudes, de Recherches et de Publication de l'Université de Droit, d'Economie et de Gestion de Tunis, Tunis 1989.

- Baccouche (N), « Droit fiscal général », La fondation allemande HANNS SEIDEL et le Groupe MOHAMED LOUKIL, Tunis, 2008.

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

- Drezet (V), « Une société sans impôts ? », Editions Les Liens Qui Libèrent, 2014.

- Attac, « 15 idées reçues sur la fiscalité », Editions Les Liens Qui Libèrent, 2012.

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

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

- Les 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

- Conférence-débat sur la justice fiscale, organisé par le Collectif Tax Justice Lëtzebuerg le 27 Janvier 2016, inédit.

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

- L'Observatoire Tunisien de l'Economie :

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>

* « Les avantages fiscaux, une perte de revenus pour un bénéfice incertain », Observatoire Tunisien de l'Economie, lien : <http://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/analyseconomics/les-avantages-fiscaux-une-perte-de-revenus>