

# FAIR TAX MONITOR

---



**OXFAM**



**OXFAM**

---



**TAX JUSTICE  
NETWORK  
AFRICA**



Suède  
**Sverige**



# FAIR TAX MONITOR

---



**OXFAM**

Les avis exprimés dans ce document sont ceux des auteurs et ne reflètent pas nécessairement les points de vue de l'Agence suédoise de coopération internationale au développement

---

**Auteur principal :** Amine Bouzaiene

**Révision et commentaires :** Susana Ruiz Rodriguez, Ilse Balstra, Johan Langerock, Riva Jalipa, Dorra Chaouachi, Hela Gharbi

**Relecture:** Trad'eos

**Conception graphique :** Nesrine Bahri

# TABLE DES MATIÈRES

<b>Résumé sommaire</b>	<b>4</b>
<b>1 Brève description du système fiscal</b>	<b>9</b>
1.1 Les grands traits du système fiscal	10
1.2 Aperçu historique et réforme du système fiscal	17
<b>2 Répartition et progressivité de la charge fiscale</b>	<b>23</b>
2.1 Progressivité transversale	24
2.2 L'impôt sur le revenu des personnes physiques	25
2.3 L'impôt sur les sociétés	31
2.4 Les impôts sur le patrimoine	34
2.5 La T.V.A	35
2.6 Les droits de douanes	38
2.7 L'impôt forfaitaire	38
<b>3 Suffisance des recettes et fuites fiscales</b>	<b>41</b>
3.1 Recettes fiscales	42
3.2 Recettes non-fiscales	43
3.3 Contribuables	44
3.4 Secteur informel	45
3.5 Exonérations fiscales	47
3.6 Flux Financiers Illicites	48
<b>4 Exonérations de l'impôt sur les sociétés : gouvernance et transparence</b>	<b>48</b>
<b>5 Efficacité de l'administration fiscale</b>	<b>51</b>
5.1 Organisation	55
5.2 Déficit des recettes	55
5.3 Ressources	55
5.4 Conventions	57
5.5 Coût de la perception de l'impôt	58
5.6 Surveillance	58
<b>6 Dépenses du gouvernement</b>	<b>61</b>
6.1 Composition de la dépense et des recettes du gouvernement	62
6.2 Subventions	64
6.3 L'éducation	65
6.4 Soins de santé	68
6.5 Agriculture	69
<b>7 Transparence et responsabilité</b>	<b>71</b>
7.1 Disponibilité de l'information	72
7.2 Audit et test de compétence	72
7.3 Question OBI	74
7.4 Participation des citoyens	75

## RÉSUMÉ EXÉCUTIF

Le présent rapport vise à fournir un aperçu du système fiscal tunisien et à l'évaluer sur la base des impératifs de la justice fiscale. Dans cette optique, ce rapport adopte le cadre commun de recherche/Common Research Framework (CRF), élaboré et consolidé par Oxfam Novib et Tax Justice Network Africa en collaboration avec les partenaires et les bureaux nationaux d'Oxfam dans le cadre du projet Moniteur de la fiscalité équitable/Fair Tax Monitor (FTM).

Ce dernier a été lancé en décembre 2014 et mis en œuvre durant la phase pilote de 2015/2016 dans 4 pays : le Bangladesh, le Pakistan, l'Ouganda et le Sénégal. L'édition de 2018 a été élargie à 5 autres pays : le Nigeria, les Territoires palestiniens occupés, le Vietnam, le Cambodge et la Tunisie (objet de ce rapport).

Le CRF offre une méthodologie détaillée et rigoureuse permettant d'évaluer l'équité du système fiscal tunisien ; par choix délibéré, il n'accorde qu'une attention limitée aux questions liées aux dépenses publiques. Dans ce sens, il identifie 6 catégories qui couvrent les principales questions auxquelles sont confrontés les systèmes fiscaux dans les pays en développement et qui reflètent l'idée d'un système fiscal équitable : la répartition et la progressivité de la contribution fiscale (1), la suffisance des recettes et les fuites fiscales (2), la gouvernance et la transparence des exonérations de l'impôt sur les sociétés (3), l'efficacité de l'administration fiscale (4), les dépenses du gouvernement (5) et la transparence et la responsabilité (6).

Sur le plan législatif, le système fiscal tunisien prévoit pratiquement toutes les formes d'imposition, qu'elles se rapportent aux revenus/bénéfices, au patrimoine ou à la consommation. La plupart des contributions fiscales sont collectées au profit de l'État parmi lesquelles l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés, le droit d'enregistrement, la T.V.A, le droit de consommation et les droits de douane. Certaines contributions fiscales sont collectées au profit des collectivités locales parmi lesquelles celles imposant la propriété immobilière. Outre les contributions fiscales, la Tunisie est également munie d'un système de sécurité sociale.

Sur le plan institutionnel, l'assemblée des représentants du peuple est seule compétente pour légiférer en matière fiscale. La gestion administrative du système fiscal est centralisée au ministère chargé des finances.

Au regard des différents indicateurs du FTM, la politique fiscale tunisienne est assez éloignée des impératifs de l'équité.

**Sur le plan de la répartition et la progressivité de la contribution fiscale,** la politique fiscale se caractérise par un recours exacerbé aux techniques d'imposition hostiles à l'équité fiscale, comme en témoigne la forte prévalence des impôts indirects (63,3% des recettes fiscales en 2018). L'imposition dégressive de la consommation est la voie privilégiée de la politique fiscale tunisienne. La T.V.A en

constitue le pivot (30%). La consommation est également frappée par un autre impôt important, le droit de consommation (12%). Le recours à ces impôts a été accentué par les recommandations des travaux de « réforme » fiscale mises en œuvre dans les lois de finances 2016, 2017 et 2018. Par ailleurs, et malgré des mesures protectionnistes doublant ses recettes en 2018, les droits de douane ne rapportent que 5% des recettes fiscales. L'ouverture de l'économie tunisienne sur l'extérieur avec notamment la signature d'accords de libre-échange a eu raison de cet impôt.

A l'opposé, la politique fiscale ne recourt que d'une manière affaiblie aux techniques d'imposition favorable à l'équité. Bien que dotée d'un mécanisme progressif à priori favorable à la redistribution de la richesse, l'imposition des revenus des personnes physiques (24%) se caractérise d'abord par une inéquité entre les catégories de revenus. Les salariés font l'essentiel de l'effort fiscal au titre de cet impôt. Les autres catégories de revenus se dérobent largement de leur obligation fiscale. Les forfaitaires, qu'ils soient industriels et commerçants ou professions libérales, se caractérisent particulièrement par un faible rendement fiscal. De la même manière, les revenus du travail sont discriminés fiscalement par rapport aux revenus du capital. Ces derniers bénéficient d'une faible imposition à hauteur de 10% seulement.

L'impôt sur le revenu tunisien se caractérise également par sa faible progressivité. Avec un barème comportant 5 tranches d'imposition uniquement et un faible taux marginal supérieur (35%), l'effort fiscal est essentiellement porté par la classe moyenne alors que les ménages riches sont faiblement imposés proportionnellement à leurs revenus.

La tendance de la contribution des sociétés est particulièrement à la baisse, celles-ci ne contribuant qu'à hauteur de 11% à l'effort fiscal au titre de l'impôt sur les sociétés. Le rendement de ce dernier est entre autres affaibli par une tendance à la baisse de son taux de principe, par un arsenal important de niches fiscales et par une fraude fiscale massive.

Les autres leviers de redistribution des richesses que représentent les impôts sur le patrimoine sont largement marginalisés. Nonobstant leurs imperfections législatives eu égard aux impératifs de l'équité, ces impôts se caractérisent dans la pratique par un très faible recouvrement.

### **Sur le plan de la suffisance des recettes,**

S'agissant de la pression fiscale, la Tunisie affiche un taux assez élevé par rapport aux pays en développement, principalement grâce à la contribution des salariés au titre de l'impôt sur le revenu et à une forte imposition de la consommation des ménages.

La suffisance des recettes est frappée par un secteur informel plus important en Tunisie que la moyenne des pays en développement. Ceci occasionne des pertes importantes en termes de recettes fiscales, si bien que le tiers de la population potentielle des contribuables opère dans le secteur informel.



De la même manière, les dépenses fiscales se traduisent par un coût avoisinant 3% du PIB, diminuant également la suffisance des recettes.

**Sur le plan de la gouvernance et la transparence des exonérations de l'impôt sur les sociétés**, il est à souligner que ces dernières ébranlent à hauteur de 60% l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Ces exonérations souffrent d'une faible gouvernance et d'une grande opacité du fait de l'absence de contrôle institutionnel et la non publication de l'État des informations relatives aux dépenses et aux exonérations fiscales. D'autres pays en développement tels que le Maroc et le Sénégal évaluent depuis de nombreuses années le dispositif des dépenses fiscales, notamment en termes de manque à gagner, qu'ils publient et soumettent au contrôle institutionnel, et plus particulièrement au contrôle parlementaire.

**Sur le plan de l'efficacité de l'administration fiscale**, des rapports nationaux et internationaux, y compris ceux de l'État, font état d'un manque criant de ses ressources humaines et matérielles. Cela se traduit par un contrôle fiscal défaillant et incapable de contenir le niveau très important de fraude fiscale et de fuites de recettes.

**Sur le plan des dépenses du gouvernement**, et tenant compte des ressources mobilisées en baisse, les faiblesses de l'administration tels que précités et les choix politiques, la majeure partie est consacrée au service de la dette (21%). Ceci résulte mécaniquement en un niveau moins important de la dépense publique dans les leviers de redistribution de la richesse que sont les subventions et les services publics.

Moins de 5% du PIB est consacré aux subventions de compensation des prix dont plus de la moitié (55%) subventionne les énergies (pétrole et gaz), 36% l'alimentation et 9% le transport. Ces subventions sont d'ailleurs dans le collimateur des institutions financières internationales. L'État a déjà entrepris une levée partielle de ces subventions dans le cadre de la loi de finances 2019. Après les services de la dette, l'éducation bénéficie du budget le plus important (13% des dépenses de l'État). La santé et l'agriculture sont marginalisées dans les dépenses publiques et représentent respectivement 5% et 4% de celles-ci.

Finalement, **sur le plan de la transparence et de la responsabilité**, en dépit de l'adoption de la loi organique 22-2016 sur l'accès à l'information, on note le manque d'efforts fournis par les pouvoirs publics pour lever les entraves à la disponibilité des informations budgétaires et fiscales, notamment les ressources propres aux établissements publics non administratifs, les transferts au bénéfice de certains fonds spéciaux, des budgets des établissements publics, des budgets des caisses de sécurité sociale et des collectivités locales et les dépenses fiscales.

## RECOMMANDATIONS

- ▷ Rétablir une plus grande progressivité de l'impôt sur le revenu par la création d'un nombre de tranches supplémentaires et de taux marginaux plus évolutifs permettant d'étaler l'effort fiscal sur toutes les couches de la société de manière à alléger les taux d'imposition, notamment pour la classe moyenne inférieure, et l'augmenter pour les ménages aisés.
- ▷ Introduire une obligation pour l'État dans le cadre du code de l'IRPP et de l'IS d'adapter systématiquement et annuellement les tranches du barème d'imposition selon le niveau d'inflation.
- ▷ Supprimer le statut de chef de famille dans les abattements pour situation et charge de famille et appliquer une règle égalitaire en la matière.
- ▷ Tendre vers l'harmonisation des régimes d'imposition des différentes catégories de revenus.
- ▷ Aligner l'imposition des revenus du capital à celle des revenus du travail en y appliquant indistinctement le barème de l'impôt sur le revenu.
- ▷ Prendre en compte tous les éléments du patrimoine (financiers et immobiliers) dans l'imposition foncière : réduire, par exemple, les taux pour les contribuables disposant d'un petit patrimoine et qui sont en voie d'accession à la propriété, et augmenter ces taux pour les contribuables disposant d'un patrimoine important.
- ▷ Revoir à la hausse les taux d'imposition pour certains impôts sur le patrimoine parmi lesquels les droits de succession. Instituer un impôt sur les grandes fortunes, afin d'assurer l'équité et favoriser l'adhésion volontaire des contribuables au système d'imposition.
- ▷ Diminuer le recours à la T.V.A par la diminution de ses différents taux et privilégier les techniques fiscales progressives et redistributives, notamment l'imposition du revenu et l'imposition du capital.
- ▷ Soumettre les produits et services de première nécessité et à large consommation populaire aux taux 0 et réduits de la T.V.A.
- ▷ Passer à un système de T.V.A à 4 taux, en rajoutant un taux élevé pour les produits de luxe qui permettra de mieux cibler fiscalement la consommation des ménages aisés.
- ▷ Restreindre l'assiette du droit de consommation à une liste restrictive de produits de luxe et de produits néfastes à la santé publique.
- ▷ Explorer les possibilités d'affectation des recettes du droit de consommation au budget de la santé publique.
- ▷ Renforcer les mécanismes de contrôle pour l'octroi du régime forfaitaire et la révision des situations en cours pour faire migrer les personnes qui en bénéficient indument.



**BRÈVE  
DESCRIPTION  
DU SYSTÈME  
FISCAL**

Cette partie sera consacrée en premier lieu à une présentation sommaire du système fiscal tunisien, tant au niveau législatif, c'est-à-dire les principales contributions communes prévues par la législation fiscale, qu'au niveau administratif, c'est-à-dire les autorités administratives chargées de la collecte des impôts. Un aperçu historique de l'évolution de la fiscalité tunisienne sera également exposé en second lieu.

## 1 Brève description du système fiscal

### 1.1 Les grands traits du système fiscal

#### 1.1.1 L'architecture législative des contributions obligatoires :

Tout d'abord, il convient de préciser que seule l'assemblée des représentants du peuple est compétente pour légiférer en matière fiscale. En effet, selon l'article 65 de la constitution tunisienne de 2014, la détermination de l'assiette des impôts et contributions, de leurs taux et des procédures de leur recouvrement est uniquement du ressort de la loi ordinaire.

La législation tunisienne est contenue dans divers codes fiscaux et lois qui régissent la fiscalité, parmi lesquels :

- Le code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée ;
- Le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ;
- Le code des droits d'enregistrement et de timbres ;
- Le code de la fiscalité locale ;
- Le code des hydrocarbures ;
- Le code des droits et procédures fiscaux ;
- Le code des douanes ;
- La loi n°2017-8 du 14 février 2017 portant sur la refonte du dispositif des avantages fiscaux ;

#### A - Les contributions fiscales

Le système fiscal tunisien prévoit toutes sortes de contributions fiscales : impôts, taxes et redevances imposant les revenus/bénéfices, le patrimoine et la consommation. Ces contributions fiscales sont collectées au profit de l'État, ou au profit des collectivités locales.

#### a) Les contributions fiscales au profit de l'État

- L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)

L'IRPP est dû par toute personne physique résidente en Tunisie au titre de son revenu net global, et par toute personne physique non-résidente au titre de son revenu de source tunisienne.

La législation fiscale consacre 7 catégories de revenus imposables au titre de l'IRPP :

- Les bénéfices industriels et commerciaux ;
- Les bénéfices des professions non commerciales ;
- Les bénéfices des exploitations agricoles et de pêche ;
- Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;
- Les revenus de valeurs mobilières et les revenus de capitaux mobiliers ;
- Les revenus fonciers ;
- Autres revenus : notamment de source étrangère s'ils n'ont pas subi l'impôt dans le pays de la source et les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie.

Sous réserve de certaines exceptions prévues par la loi, les différentes catégories de revenus sont soumises au barème d'imposition suivant :

TRANCHES D'IMPOSITION EN DINARS	TAUX MARGINAUX	TAUX EFFECTIF À LA LIMITE SUPÉRIEURE
De 0 à 5.000	0 %	0 %
De 5.000,001 à 20.000	26 %	19,5 %
De 20.00,001 à 30.000	28 %	22,33 %
De 30.000,001 à 50.000	32 %	26,20 %
Au delà de 50.000	35 %	—

Le montant total de l'IRPP est la somme des tranches de revenu après application des taux d'imposition correspondants. Par exemple, le montant de l'IRPP d'un revenu annuel de 100.000 dinars, correspond ainsi à 5000 dinars exonérés, %26 de 15.000 dinars, %28 de 10.000 dinars, %32 de 20.000 dinars et %35 de 50.000 dinars, soit un montant total de 29.000 dinars. Dans cet exemple, le taux effectif qui s'applique au revenu global est de %29, qui n'est pas à confondre avec le taux marginal supérieur<sup>1</sup> de %35, qui ne taxe que la tranche de revenu dépassant les 50.000 dinars.

#### • L'impôt sur les sociétés (IS)

L'IS est dû par les sociétés et autres personnes morales parmi lesquelles :

le pays de la source et les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie.

- Les sociétés de capitaux et assimilées établies en Tunisie ;

le pays de la source et les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie.

- Les entreprises étrangères établies en Tunisie ;

le pays de la source et les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie.

- Les coopératives et les établissements publics à caractère non administratif ayant un but lucratif ;

<sup>1</sup> Le taux marginal supérieur est le taux qui s'applique à la tranche supérieure d'imposition.

- Les personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie à raison de certains revenus de source tunisienne.

Sous réserve des exceptions prévues par la loi, les bénéfices des sociétés sont soumis au taux général de 25%.

### **Modes de paiement de l'IRPP et de l'IS**

Le législateur tunisien consacre plusieurs modes de paiement pour les différentes catégories de revenus ainsi que pour les bénéfices des sociétés parmi lesquels :

- La retenue à la source<sup>2</sup>
- Les acomptes provisionnels : 3 acomptes égal chacun à 30% de l'impôt dû au titre de l'année précédente payables au cours du 6ème, 9ème et 12ème mois de chaque année ;
- La déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

#### • **Le Droit d'enregistrement**

Sous réserve de certaines exonérations prévues par la loi, les actes d'enregistrement sont imposés au titre du Droit d'enregistrement à des taux fixes, proportionnels ou progressifs, parmi lesquels :

- La succession : droit variant entre 2.5% et 35 % selon le degré de parenté.
- Vente d'immeubles : 5% du prix de vente<sup>3</sup>
- Vente de fonds de commerce ou de clientèle : 2.5% du prix de vente.
- Jugements et arrêts : 5 % du montant des condamnations ou liquidations.
- Actes de constitution de sociétés et de groupements d'intérêt économique, d'augmentation ou de réduction de leur capital : 150 dinars par acte.

#### • **La Taxe sur la Valeur Ajoutée**

À l'exception d'une liste restrictive d'exonérations, la consommation des biens et services est imposée au titre de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (T.V.A) à des taux différents :

- Un taux réduit de 7%
- Un taux intermédiaire de 13%
- Un taux général de 19%

#### • **Le Droit de consommation**

La consommation d'un certain nombre de produits est également imposée au titre du droit de consommation à des taux variant entre 10% et 334%. Parmi ces produits, nous pouvons notamment citer :

---

<sup>2</sup> Notamment pour des honoraires, commissions, loyers, revenus du capital et autres montants égaux ou supérieurs à 10000 payés par l'État, les Collectivités Locales et les Entreprises et Établissements Publics ou payés par les personnes morales et les personnes physiques soumises au régime réel et les personnes physiques réalisant des bénéfices non commerciaux quel que soit leur régime

<sup>3</sup> Certaines acquisitions bénéficient d'un régime de faveur :

Les acquisitions auprès des promoteurs immobiliers de bâtiments ou terrains aménagés pour l'exercice d'activités économiques bénéficiant des dispositions du code d'incitation aux investissements ou à usage d'habitation : droit fixe de 20D page/copie,

Les acquisitions de lots de terrains ou de bâtiments aménagés conformément aux plans d'aménagement urbain pour l'exercice d'activité économique bénéficiant des dispositions du code d'incitation aux investissements : droit fixe de 20D page/copie,

Les acquisitions de terrains destinés à la construction d'immeubles individuels à usage d'habitation et ce dans la limite de 600 m<sup>2</sup> : droit progressif fixé à 1%, 2% et 3% selon la superficie du lot.

- Les véhicules de tourisme,
- Le carburant,
- Le tabac,
- Les vins, bières, alcools et boissons alcoolisées.

- **Autres taxes**

Le système fiscal prévoit également un certain nombre de taxes parmi lesquelles :

- La taxe de formation professionnelle payée par l'employeur au taux de 1% de la masse salariale brute pour le secteur des industries manufacturières et au taux de 2% pour les autres secteurs.
- La contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés payée par l'employeur (public ou privé) au taux de 1% de la masse salariale brute.
- La taxe sur les contrats d'assurance au taux de 5% du montant des primes émises pour les contrats d'assurance des risques de la navigation maritime et aérienne et au taux de 10% pour les contrats d'assurance des autres risques.

#### **b) Les contributions fiscales au profit des collectivités locales**

Hormis certaines redevances payées en contrepartie de services municipaux, la fiscalité locale tunisienne s'appuie sur quatre principaux impôts qui sont collectés au profit des collectivités locales :

- La taxe sur les immeubles bâtis est un impôt sur le capital qui taxe la propriété immobilière avec un taux de 2% du prix de référence du mètre carré construit pour chaque catégorie d'immeuble multiplié par la superficie couverte, à des taux variant de 8% à 14%.
- La taxe sur les terrains non bâtis est également un impôt sur le capital qui taxe la propriété des terrains au taux de 0.3% de la valeur vénale réelle du terrain.
- La taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL) au taux de 0,2% du chiffre d'affaires brut local et de 0,1% du chiffre d'affaires provenant des opérations d'exportation avec un minimum annuel égal à la taxe sur les immeubles bâtis destinés à l'exercice de l'activité.
- La taxe hôtelière au taux de 2% du chiffre d'affaires brut global.

#### **B - Les cotisations sociales**

Les prémices de la sécurité sociale en Tunisie remontent au 19ème siècle avec l'institution d'un régime de prévoyance sociale des fonctionnaires de l'État qui mettait en place un régime de retraite au profit de ces derniers. Depuis, la sécurité sociale a évolué, notamment après l'indépendance, pour englober les régimes légaux en vigueur pour les huit catégories suivantes :

- Les salariés non agricoles dans les secteurs public et privé ;
- Les salariés agricoles ;
- Les pêcheurs ;
- Les travailleurs non-salariés dans les secteurs agricole et non agricole ;
- Les gens de maison, travailleurs de chantiers, et les artisans travaillant à la pièce ;
- Les artistes, intellectuels et créateurs ;
- Les étudiants, les diplômés de l'enseignement supérieur et les stagiaires ;



- Les travailleurs tunisiens à l'étranger.

Selon les régimes ci-dessus, la sécurité sociale couvre les prestations suivantes :

- Les prestations familiales
- Les indemnités en espèces (maladie, maternité et décès)
- La couverture maladie
- Les pensions de vieillesse, d'invalidité et de survivants
- Le capital décès
- La réparation de préjudices résultant des accidents du travail et des maladies professionnelles.

Les prestations ci-dessus sont financées comme suit :

BRANCHES	À LA CHARGE DE L'EMPLOYEUR	À LA CHARGE DU SALARIÉ	TOTAL
Vieillesse, invalidité, survivants	7,76 %	4,74 %	12,5 %
Maladie, maternité	5,08 %	3,17 %	8,24 %
Prestations familiales	2,21 %	0,89 %	3,10 %
Accidents du travail/Maladies professionnelles	Entre 0,4 % et 4 %	-	Entre 0,4 % et 4 %
Prévoyance sociale des travailleurs - Fonds spécial d'État	1,52 %	0,38 %	1,90 %
TOTAL	Entre 16,97 % et 20,57 %	9,18 %	Entre 26,15 % et 29,75 %

### 1.1.2 L'administration fiscale

En Tunisie, la collecte des contributions fiscales est une fonction régalienne de l'État qui est centralisée au ministère des finances et qui couvre les impôts nationaux et locaux.

L'administration fiscale relève des trois directions du dit ministère : la direction générale de l'impôt (DGI), la direction générale du trésor, de la comptabilité publique et du recouvrement (DGCPR) et la direction générale des études et de la législation fiscale (DGELF) dont la coordination est assurée par les systèmes d'informations appelés RAFIC<sup>4</sup> et SADEC<sup>5</sup>.

- La direction générale de l'impôt (DGI)

La DGI est divisée en Services Centraux<sup>6</sup> et Services Régionaux<sup>7</sup>.

Les services centraux de la DGI sont organisés comme suit :

- Une direction de l'information et de l'assistance fiscale ;
- Un centre d'information fiscale à distance ;

4 RAFIC est un outil de gestion partagé par l'ensemble des opérateurs du contrôle fiscal et du recouvrement qui intègre les fonctions du contrôle fiscal et du recouvrement, offre une vision nationale et partagée des dossiers des professionnels et de leurs obligations fiscales, et qui gère la comptabilité des différents receveurs des finances.

5 SADEC est un système d'aide à la décision et à l'encadrement du contrôle fiscal qui permet notamment d'offrir à l'administration fiscale des outils et des moyens performants permettant une aide efficace au contrôle fiscal et de rationaliser les méthodes de travail pour un suivi permanent des dossiers.

6 Décret n°1991-556 du 23 avril 1991 portant sur l'organisation du ministère des finances.

7 Décret n°2008-94 du 16 janvier 2008 portant sur l'organisation et l'attribution des services extérieurs de la DGI au ministère des finances.

- Une cellule de l'audit interne et de la qualité ;
- Un bureau d'ordre
- Six unités :
  - 1 - L'unité de la programmation, de la coordination et de la conciliation administrative ;
  - 2 - L'unité du contentieux fiscal et de la conciliation juridictionnelle dirigée par un chef d'unité bénéficiant des indemnités et avantages accordés à un directeur général de l'administration centrale;
  - 3 - L'unité des applications informatiques et du système d'information ;
  - 4 - L'unité de l'inspection des services fiscaux ;
  - 5 - L'unité du contrôle national et des enquêtes fiscales ;
  - 6 - L'unité des services communs, de la formation et de la coopération internationale.

Les services régionaux de la DGI sont divisés comme suit :

- La Direction des grandes entreprises ;
- Les centres régionaux de contrôle des impôts
  - 1 - Bureaux de contrôle des impôts ;
  - 2 - Bureaux de garantie.

La DGI est notamment chargée :

- De l'application des textes fiscaux, du contrôle et de la vérification de l'assiette des impôts, droits, taxes, redevances et autres contributions fiscales régies par les dispositions du code des droits et procédures fiscaux ;
  - Du suivi de l'encadrement des opérations de contrôle fiscal ;
  - De mener les enquêtes, la collecte des données et des informations nécessaires à la réalisation des opérations de contrôle fiscal ;
  - Du suivi du contentieux de l'assiette de l'impôt et du contentieux fiscal ;
  - Du suivi des requêtes des contribuables et de la conciliation juridictionnelle ;
  - D'effectuer des missions d'audit interne dans les services de la Direction Générale des Impôts ;
  - De veiller à la diffusion de l'information fiscale, de renseigner et d'assister les contribuables.
- La direction générale du trésor, de la comptabilité publique et du recouvrement (DG CPR)

La DG CPR<sup>8</sup> est constituée de :

- La Direction de l'information et du renseignement ;
- La cellule de l'audit interne et de la qualité ;
- Le Bureau d'ordre ;

---

<sup>8</sup> Décret n° 2007-1198 du 14 mai 2007, modifiant et complétant le décret n° 91-556 du 23 avril 1991 portant sur l'organisation du ministère des finances

- Six unités :

1- L'unité des études et de la législation comptable ;

2 - L'unité du recouvrement ;

3 - L'unité des finances locales ;

4 - L'unité de l'inspection et des contrôles comptables ;

5 - L'unité des applications informatiques et du système d'information ;

6 - L'unité des services communs, de la formation et de la coopération internationale ;

La DGCPFR est notamment chargée de :

- Préparer les projets de textes législatifs et réglementaires relatifs aux structures, aux procédures et aux normes comptables de l'État, des établissements publics, des collectivités locales et des organismes assimilés, et prendre les mesures nécessaires à leur application ;

- Veiller à l'application des textes législatifs et réglementaires fixant les règles de la comptabilité publique par les agents chargés de l'exécution des budgets de l'État, des établissements publics, des collectivités locales et des organismes assimilés ;

- Organiser, animer et surveiller l'accomplissement de la mission de recouvrement des créances publiques ;

- Assurer le suivi du contentieux du recouvrement, assister les services extérieurs de la direction générale de la comptabilité publique et du recouvrement, et assurer le suivi des affaires devant les tribunaux ;

- Veiller à l'application des textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité locale et examiner toutes les questions à caractère financier qui intéressent les collectivités locales ;

- Organiser et assurer les opérations d'inspection des postes comptables, les enquêtes administratives, le contrôle de l'application de la législation, de la réglementation et des procédures en vigueur, et prendre les mesures qui en découlent ;

- Préparer le compte général de l'administration des finances et le projet de loi de clôture du budget.

• La direction générale des études et de la législation fiscale (DGELF)

La DGELF<sup>9</sup> comporte trois unités :

1 - L'unité de la prospective et de la communication fiscales ;

2 - L'unité de la législation fiscale ;

3 - L'unité des études fiscales.

La DGELF est notamment chargée des missions suivantes :

- Élaborer les projets des textes législatifs et réglementaires à caractère fiscal ;

- Élaborer les notes communes relatives aux commentaires de la législation fiscale ;

- Suivre l'application de la législation fiscale et procéder aux enquêtes et audits ;

---

<sup>9</sup> Décret n°94-1105 du 14 mai 1994 modifiant le décret n°90-1411 du 10 septembre 1990 relatif aux indemnités allouées aux membres du contrôle général des finances.

- Réaliser les études relatives au système fiscal afin de détecter les besoins de sa réforme pour lui permettre de mieux répondre aux objectifs du développement économique et social ;
- Étudier les demandes sectorielles en matière fiscale ;
- Traiter les problèmes d'application de la législation fiscale ;
- Veiller à la codification de la législation et de la doctrine fiscales, et à leur mise à disposition des utilisateurs ;
- Préparer les rapports périodiques relatifs à la politique fiscale ;
- Suivre la coopération internationale en matière de politique fiscale.

## 1.2 Aperçu historique et réforme du système fiscal

Cette partie sera consacrée à un aperçu de l'évolution historique du système fiscal tunisien ainsi qu'à la présentation du processus de réforme fiscale initiée en 2013.

### 1.2.1 Historique du système fiscal

- **L'injustice fiscale et les révoltes populaires**

L'histoire de la Tunisie a été marquée par deux révoltes fiscales qui ont reflété le rejet de tout arbitraire et de l'injustice fiscale.

La première fut celle d'Abu Yazid au X<sup>ème</sup> siècle. Plus connue sous l'appellation de « la révolte de l'homme à l'âne », elle signait le soulèvement des berbères contre l'injustice fiscale. En effet, pour vaincre les Aghlabides, les Fatimides s'étaient appuyés sur des promesses fiscales en faveur des berbères qui étaient soumis à l'arbitraire fiscal imposé par les Aghlabides ; Des promesses qui ne furent pas respectées, déclenchant la révolte populaire conduite par le berbère de la tribu Zénète, Abu Yazid.

La deuxième révolte fiscale s'inscrivait dans un contexte historique où la fiscalisation de l'économie tunisienne avait commencé à prendre forme à partir du XIX<sup>ème</sup> siècle. La célèbre visite à Paris du souverain tunisien de l'époque, Ahmed Bey, lui inspira des réformes coûteuses financées par l'institution de nouvelles contributions fiscales non religieuses. Ces réformes ont contribué à la modernisation de la société, si bien que la Tunisie fut le premier pays du monde arabo-musulman à abolir l'esclavage en 1846 et à se doter d'une constitution en 1861. Mais la règle de répartition de l'effort fiscal n'était pas équitable. Le doublement d'un impôt de capitation, la Mejsa, déclencha l'appel à la désobéissance fiscale d'Ali Ben Ghdhahim contre des impôts supportés essentiellement par la paysannerie et exonérés pour les privilégiés. La révolte fiscale de 1864 s'est soldée par un échec et par la suspension de la constitution. L'État s'est trouvé dans l'incapacité d'honorer ses dettes et a été condamné à la faillite et à la mise sous tutelle en 1869, ouvrant la voie à l'occupation française (1881-1956).<sup>10</sup>

- **Le plan d'ajustement structurel (PAS) de 1986, premier grand tournant dans la fiscalité de la Tunisie indépendante**

Ayant pris le contrôle des finances publiques tunisiennes en 1882, l'occupant français a préféré reconduire la fiscalité qui était en place. Il a fallu attendre la fin de la Première Guerre Mondiale pour que le système fiscal tunisien soit rénové. Alors qu'il avait entrepris certaines réformes audacieuses,

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

le président de la première République de la Tunisie indépendante, Habib Bourguiba, a fait preuve de la plus grande prudence dans le maniement de l'impôt et a reconduit le système fiscal hérité de l'occupation française.

La première « réforme » fiscale de la Tunisie indépendante s'est concrétisée au début de l'ère Ben Ali. Cette « réforme » était façonnée par le PAS et traduisait les recommandations des institutions financières internationales. Sous le signe de la libéralisation de l'économie tunisienne et de son ouverture sur l'extérieur, l'impératif de l'équité fiscale a cédé la place à l'impératif de la compétitivité. La progressivité de l'impôt sur le revenu a été disloquée, les taux d'imposition sur les hauts revenus et sur les bénéficiaires des sociétés drastiquement baissés, les niches fiscales multipliées, les impôts sur le capital marginalisés et les droits de douane démantelés. De la même manière, avec notamment l'instauration de la T.V.A, l'imposition dégressive de la consommation deviendra le pivot de la politique fiscale de l'ancien régime.

Cette « réforme » a été conçue par des technocrates, loin de toute participation politique des citoyens et de la société civile et traduisait la confiscation de la question fiscale, la prévalence de son aspect technique sur son aspect politique et de son aspect comptable sur son aspect social.

Le modèle de développement porté par le PAS s'est heurté à la révolution tunisienne de 2011. Cette dernière « a été provoquée par l'accumulation d'injustices multiples parmi lesquelles l'injustice fiscale a été probablement la plus déterminante dans le déclenchement du processus qui a mis fin au règne d'une dictature impitoyable. »<sup>11</sup> Bien que la révolution ne constitue pas en soi une véritable révolte fiscale, le processus révolutionnaire puise son origine dans une politique fiscale déloyale qui s'est traduite par une redistribution inéquitable des richesses et des inégalités sociales et régionales qui en découlent.

### 1.2.2 Le processus de « réforme » fiscale initié en 2013

C'est sous l'égide du deuxième gouvernement issu des élections de l'Assemblée Nationale Constituante que les travaux de réforme fiscale ont été lancés en Mai 2013. Aux dires des pouvoirs publics, le projet de réforme fiscale initié en 2013 vise la refonte totale du système fiscal.

Tous les rapports, nationaux et internationaux ainsi que le diagnostic établi dans le cadre du projet de réforme fiscale sont unanimes : le système fiscal actuel n'est pas en mesure d'accomplir ses trois fonctions traditionnelles, à savoir, la collecte de ressources (fonction financière), l'appui des programmes de développement économique et social (fonction économique) et la redistribution de la richesse au sens de la justice fiscale (fonction sociale).<sup>12</sup>

Une méthodologie et une gouvernance ont d'abord été définies, mais leur exécution n'a été que partiellement respectée, conduisant à l'adoption incohérente de certaines recommandations à travers les lois de finances. Quand bien même l'équité fiscale a été érigée comme l'un des impératifs de la réforme, ces recommandations traduisent globalement la continuité, voire l'aggravation de la même politique fiscale qui prévalait sous l'ancien régime et qui est peu soucieuse de l'équité fiscale.

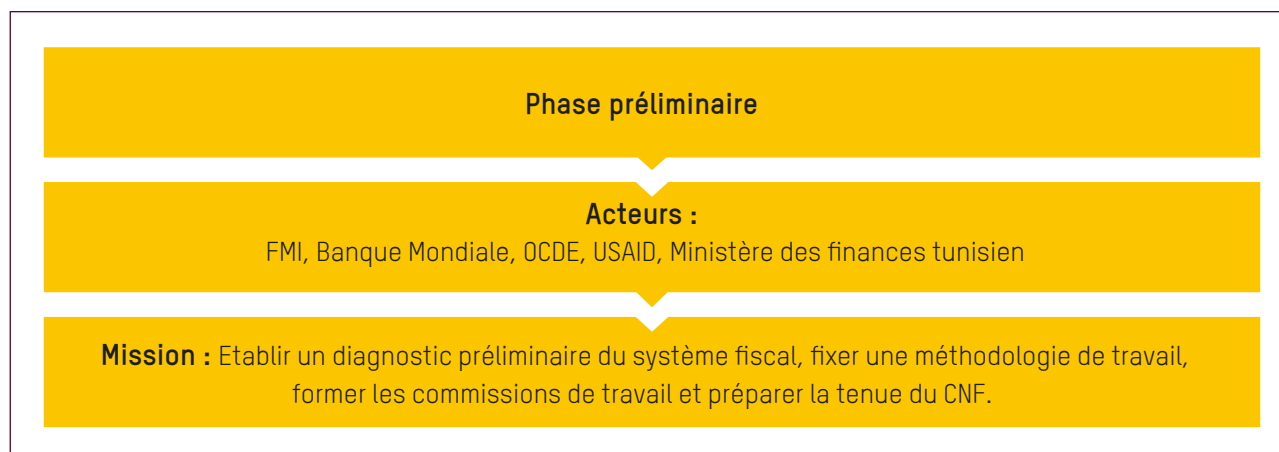
---

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

12 Lancement des travaux des équipes chargées de la réforme fiscale, 13 mai 2013, page 5. Lien : [http://finances.gov.tn/images/Presentation\\_de\\_syst%C3%A8me\\_fiscale\\_www.pdf](http://finances.gov.tn/images/Presentation_de_syst%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](http://finances.gov.tn/images/Programme_de_R%C3%A9forme_Fiscale_Pr%C3%A9sentation_G%C3%A9n%C3%A9rale.pdf)

- La méthodologie et la gouvernance de la réforme fiscale

Lors d'une phase dite préliminaire, l'administration tunisienne, les institutions financières internationales ainsi qu'une agence gouvernementale nord-américaine (USAID) ont procédé à un diagnostic préliminaire du système fiscal tunisien et à la définition des orientations de sa réforme. Sur cette base, les acteurs participant à la phase préliminaire ont mis en place une méthodologie de travail, formé les équipes chargées de la réformes fiscale et préparé la tenue du Conseil National de Fiscalité (CNF).<sup>13</sup>



Six domaines d'interventions ont été définis pour constituer **les six axes de travail** de la réforme fiscale:

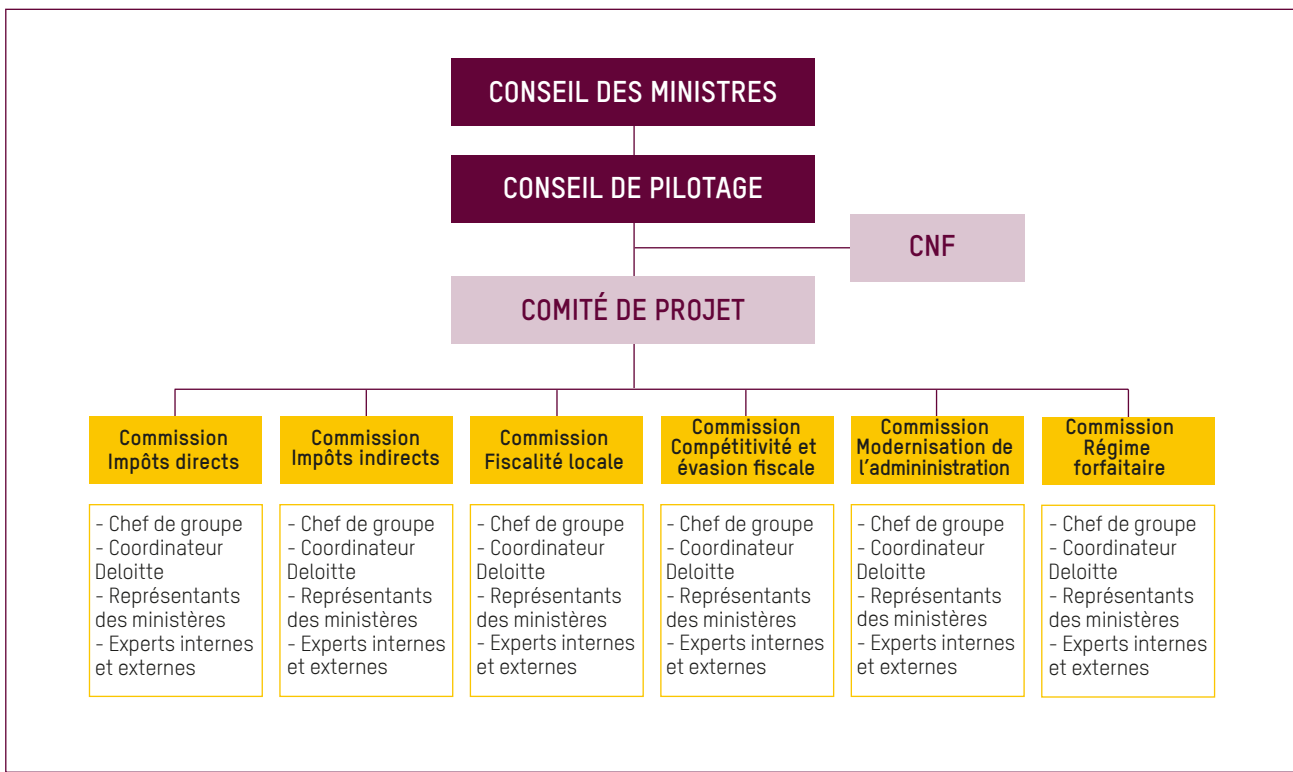
- 1 - Imposition directe,
- 2 - Imposition indirecte,
- 3 - Fiscalité locale,
- 4 - Transparence, concurrence loyale, amélioration du climat des affaires et consolidation des garanties des contribuables,
- 5 - Modernisation de l'administration fiscale,
- 6 - Réforme du régime forfaitaire et intégration de l'économie parallèle à l'économie organisée.

L'objectif annoncé est de réformer structurellement le système fiscal afin de le rendre plus **rentable**, plus **équitable** et plus **simple**. Dans ce sens, **six 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.

[http://finances.gov.tn/images/%D9%85%D9%86%D9%87%D8%AC%D9%8A%D8%A9\\_%D8%A5%D8%B5%D9%84%D8%A7%D8%AD\\_%D8%A7%D9%84%D9%86%D8%B8%D8%A7%D9%85\\_%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%A8%D8%A7%D8%A6%D9%8A\\_%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%88%D9%86%D8%B3%D9%8A\\_off.pdf](http://finances.gov.tn/images/%D9%85%D9%86%D9%87%D8%AC%D9%8A%D8%A9_%D8%A5%D8%B5%D9%84%D8%A7%D8%AD_%D8%A7%D9%84%D9%86%D8%B8%D8%A7%D9%85_%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%A8%D8%A7%D8%A6%D9%8A_%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%88%D9%86%D8%B3%D9%8A_off.pdf)

Des commissions interministérielles ont alors été formées. Chacune d'entre elles a pris en charge les axes de travail cités ci-dessus. Ces commissions œuvreront à la mise en place du programme de la réforme fiscale dans le cadre d'une organisation et d'une gouvernance définies comme suit :



Toujours dans le cadre de cette phase préliminaire, les différentes phases de la réforme fiscale, assorties chacune de délais, ont été définies comme suit :

#### Phase 1 (13 mai-31 mai 2013?)

Lancement des travaux du projet de réforme fiscale :

- Présentation générale du projet,
- Discussions de la méthodologie de travail

**Acteur : Souondline Board (CNF)**

Préparation des dossiers de réformes en vue de les mettre à disposition des commissions.

**Acteur : Ministère des finances Tunisien**

Dispenser des sessions de formations en matière de pilotage de réforme fiscale pour les commissions.

**Acteur : - Ministère des finances Tunisien**

**- La Société Financière Inter.**

(Entité de la Banque mondiale dédiée au secteur privé)

## Phase 2 (1 juin-15 novembre 2013?)

Lancement des travaux des commissions :

- Concevoir des hypothèses préliminaires de réforme,
- Etude d'impact des hypothèses de réformes présentées sur les objectifs et les principes cadres de la réforme

**Acteur : Les commissions**

**1<sup>ER</sup> JUIN**

Discussion des choix et des solutions proposées par les commissions dans le cadre du CNF

**Acteur : CNF**

- Rassemblement et classification des solutions retenues par le CNF,
- Etude d'impact de ces solutions

**Acteur : Les commissions**

**DEADLINE 31 AOÛT**

Présentation des possibilités de réformes actualisées sur le CNF

**Acteur : CNF**

**1<sup>ER</sup> SEPTEMBRE**

Présentation des grandes lignes du projet de réforme fiscale sur le conseil des ministres

**Acteur : Conseil des ministres**

**DEADLINE 15 SEPTEMBRE**

Présentation du projet de la réforme fiscale dans le cadre d'une consultation nationale. (Assises de fiscalité)

**Acteur : Ministère des finances**

**15 OCTOBRE**

Finalisation du projet de la réforme fiscale à la lumière des résultats de la consultation nationale

**Acteur : Ministère des finances**

**31 OCTOBRE**

Présentation du projet de réforme fiscale devant le conseil des ministres

**Acteur : Conseil des ministres**

**15 NOVEMBRE**

## Phase 3

Mise en oeuvre du projet de la réforme fiscale

- Priorisation des actions,
- Préparation des budgets,
- Rédaction des textes de lois,



- L'application partielle de la méthodologie fixée

Dès lors que le diagnostic du système fiscal, la méthodologie, la gouvernance et les orientations du projet de réforme fiscale ont été arrêtés lors de la phase préliminaire, les travaux de « réforme » ont été officiellement lancés le 13 mai 2013. La forte présence des acteurs internationaux a été consolidée par la présence d'une autre agence nord-américaine, la MCC<sup>14</sup>, qui a participé aux côtés du FMI et des autres organismes internationaux au diagnostic du système fiscal tunisien et aux benchmarks d'expériences similaires de réformes.

Les six commissions formées ont alors entamé la **phase 1** réalisant plus de 200 ateliers de travail et fournissant, dans un délai de six mois, les enseignements et les recommandations dont la synthèse a été validée lors du Conseil National de Fiscalité en **novembre 2013**.

C'est alors que le ministère des finances a entamé la **phase 2** en réalisant une consultation à l'échelle régionale et nationale auprès de certains représentants de la société civile, syndicats et ordres professionnels en vue d'affiner les recommandations retenues jusqu'à alors. La phase de consultation a été clôturée par la tenue des Assises Nationales de la Fiscalité en **novembre 2014** et aura marqué la fin du processus de réforme fiscale tel qu'il a été prévu par la méthodologie définie préalablement.



- L'adoption progressive de certaines recommandations proposées dans le cadre de la réforme fiscale

Bien avant l'organisation des assises nationales de fiscalité (ANF), le Ministre des Finances alors en fonction Elyes Fakhfakh a décidé d'inclure certaines recommandations du projet de réforme fiscale dans la loi de finances pour l'année 2014. Son successeur, Hakim Ben Hammouda, a adopté la même démarche dans le cadre de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014. Une démarche similaire a été poursuivie dans le cadre des lois de finances post-ANF jusqu'à la loi de finances 2018.

Ainsi, une mise en œuvre progressive du projet de réforme fiscale aurait été décidée et a conduit à l'adoption de certaines recommandations proposées dans le cadre du projet de réforme fiscale à travers les lois de finances, contrairement à la méthodologie fixée initialement. La politique fiscale qui en a découlé se traduit par l'affaiblissement de la progressivité de l'impôt sur le revenu, de la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés, de la rationalisation marginale des niches fiscales et de l'aggravation du recours à l'imposition de la consommation comme cela sera décrit à travers ce rapport.

<sup>14</sup> La Millennium Challenge Corporation est une agence initiée par l'administration américaine visant des partenariats bilatéraux avec des pays tiers dans le domaine de la « bonne gouvernance » dans la gestion des affaires publiques et la création d'un environnement favorable à l'initiative privée.

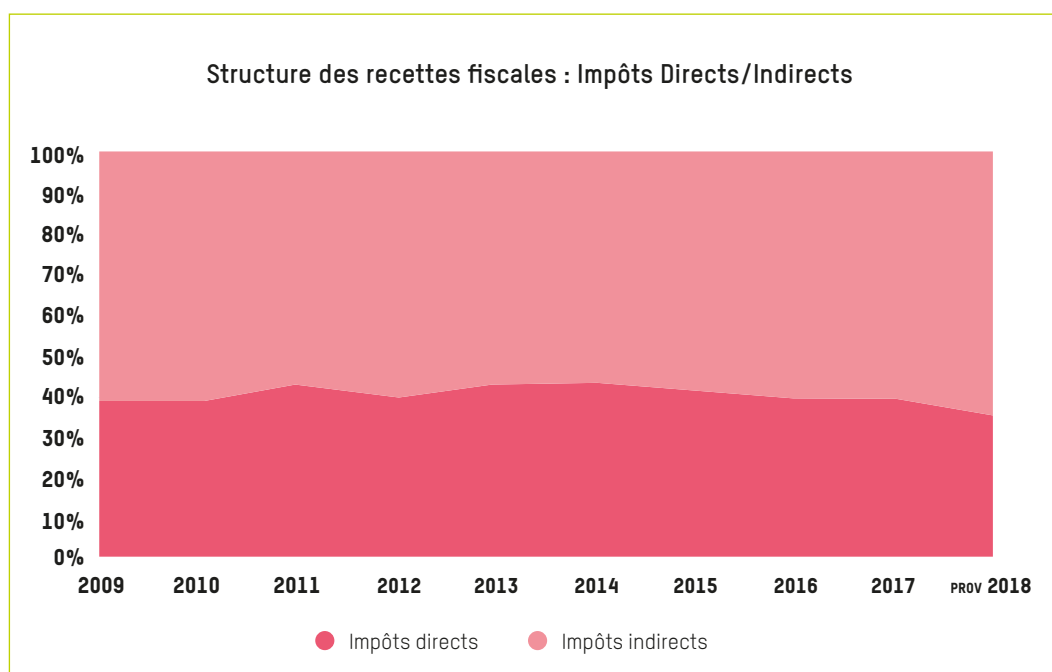
# RÉPARTITION ET PROGRESSIVITÉ DE LA CHARGE FISCALE

## 1 Répartition et progressivité de la contribution fiscale

La fiscalité peut être un levier important dans le partage des richesses, que ce soit lors de la collecte des contributions fiscales ou lors de l'allocation du montant collecté à travers la dépense publique. Cette partie vise à évaluer la progressivité du système fiscal en analysant la conformité de la politique de collecte des impôts sélectionnés avec les impératifs de redistribution de la richesse et de réduction des inégalités.

### 2.1 Progressivité transversale

Le graphique ci-dessous fournit les parts respectives des impôts directs et des impôts indirects dans les recettes fiscales sur les dix dernières années.



Graphique 1 : Structure des recettes fiscales (2009-2018)

Auteur : Oxfam en Tunisie

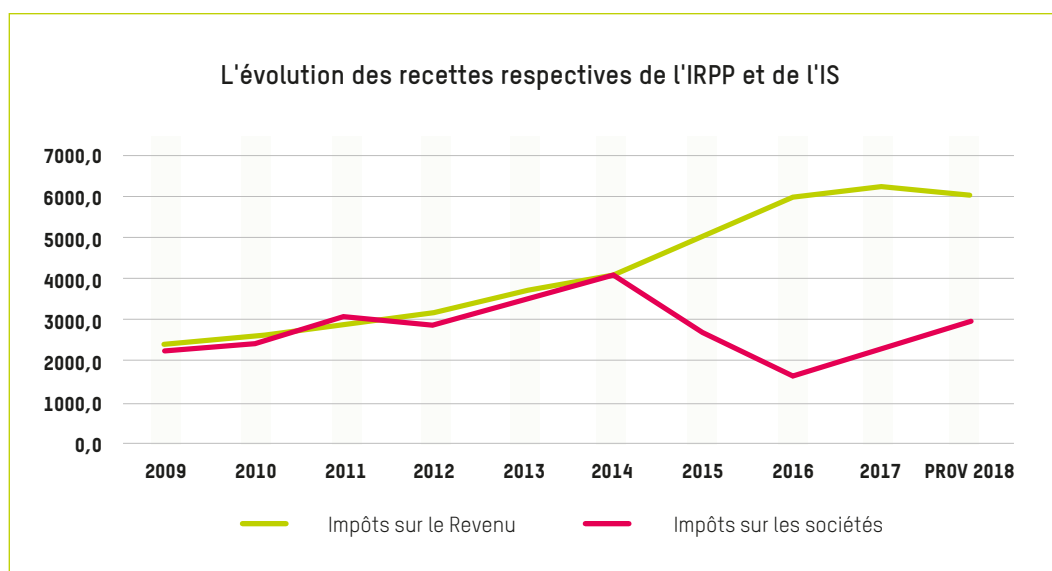
Source : Ministère des finances

Les impôts directs sont payés à l'administration fiscale par la personne physique ou la personne morale qui en supporte financièrement les sommes versées. À l'opposé, les impôts indirects sont payés par la personne qui encaisse pour le compte de l'administration fiscale les sommes supportées financièrement par une autre personne. Dans les impôts indirects, le redevable à l'impôt n'est pas le contribuable contrairement aux impôts directs où le redevable à l'impôt et le contribuable ne font qu'une personne. Par exemple, l'impôt payé à l'administration fiscale par une personne physique sur son revenu est un impôt direct. À l'opposé, l'entreprise collecte et verse à l'administration fiscale la T.V.A supportée par le ménage au titre de sa consommation de biens ou de services qui constitue donc un impôt indirect.

Les impôts directs englobent des instruments fiscaux plus favorables à la redistribution de la richesse que ceux des impôts indirects. Une part plus importante des impôts directs dans les recettes fiscales est un premier indicateur de l'équité d'un système fiscal.

En Tunisie, la part des impôts directs dans les recettes fiscales sur les dix dernières années a toujours été inférieure à celle des impôts indirects. Ces derniers représentent en moyenne 58,9% des recettes fiscales sur les dix dernières années. La part de 63,3% des impôts indirects dans les recettes fiscales de 2018 est la plus importante sur les dix dernières années et indique une tendance à la hausse de ces impôts dans la politique fiscale de la Tunisie.

Le graphique ci-dessous indique les recettes respectives de l'IRPP et de l'IS en millions de dinars.



Graphique 2 : L'évolution des recettes respectives de l'IRPP et de l'IS

Auteur : Oxfam en Tunisie

Source : Ministère des finances

L'obligation de la contribution commune sur la base de l'équité incombe à tous, personnes physiques et personnes morales. Elle suppose un équilibre entre la fiscalité des ménages et celles des entreprises. Les parts respectives de l'IRPP et de l'IS offrent un indicateur important dans ce sens. Leur évolution durant les dix dernières années en Tunisie indique un certain équilibre entre les parts de l'IRPP et de l'IS jusqu'en 2014 où la part de l'IS a connu une chute vertigineuse contrairement à celle de l'IRPP qui est dans une tendance croissante. En 2018, les recettes de l'IRPP ont représenté 24,6% des recettes fiscales contre 12% seulement pour l'IS.

## 2.2 L'impôt sur le revenu des personnes physiques

Tableau IV : la part de l'IRPP dans les recettes fiscales (2009-2018)

ANNÉE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
La part de l'IRPP dans les recettes fiscales	20,3	20,5	17	21,4	22,7	21,9	27,4	31,8	29,3	24,6

Avant d'entamer l'analyse de l'impact de l'impôt sur le revenu en termes d'équité fiscale, il convient de distinguer les impôts proportionnels des impôts progressifs. Les impôts proportionnels se traduisent par l'application d'un taux invariable sur une base d'imposition.

Cette forme d'imposition est indifférente aux facultés contributives. Le montant de l'impôt légalement défini par les impôts proportionnels est payé aussi bien par les ménages pauvres que par les ménages riches. L'écart de revenu entre les contribuables avant imposition est maintenu après une imposition proportionnelle qui ne participe donc pas à l'impératif de la modification des revenus dans le sens de la justice et la réduction des inégalités. À l'opposé, l'impôt progressif se traduit par l'application d'un taux d'imposition qui croît selon l'augmentation du volume imposable. Plus la valeur de l'élément à taxer croît, 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. Elle permet donc de participer à l'objectif de la redistribution équitable des richesses par la norme fiscale.

En Tunisie, l'impôt sur le revenu des personnes physiques est un impôt progressif qui répond à priori aux impératifs de l'équité fiscale. Plus sa part dans les recettes fiscales est importante, plus le système fiscal est redistributif. L'impôt sur le revenu peut dans ce sens être le pivot d'une politique fiscale équitable.

En 2018, l'IRPP a permis de collecter 24,6% des recettes fiscales, soit une contribution légèrement supérieure à la moyenne de 23,7% des dix dernières années. Cependant, on observe une baisse de la contribution de l'IRPP par rapport aux 3 dernières années, puisque sa part s'est élevée à 31,8% en 2016. Cette baisse s'explique par l'augmentation drastique du recours aux impôts sur la consommation, et non pas par une baisse en volume des recettes de l'IRPP.

Ci-dessous l'évolution des taux et des tranches de l'IRPP.

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



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

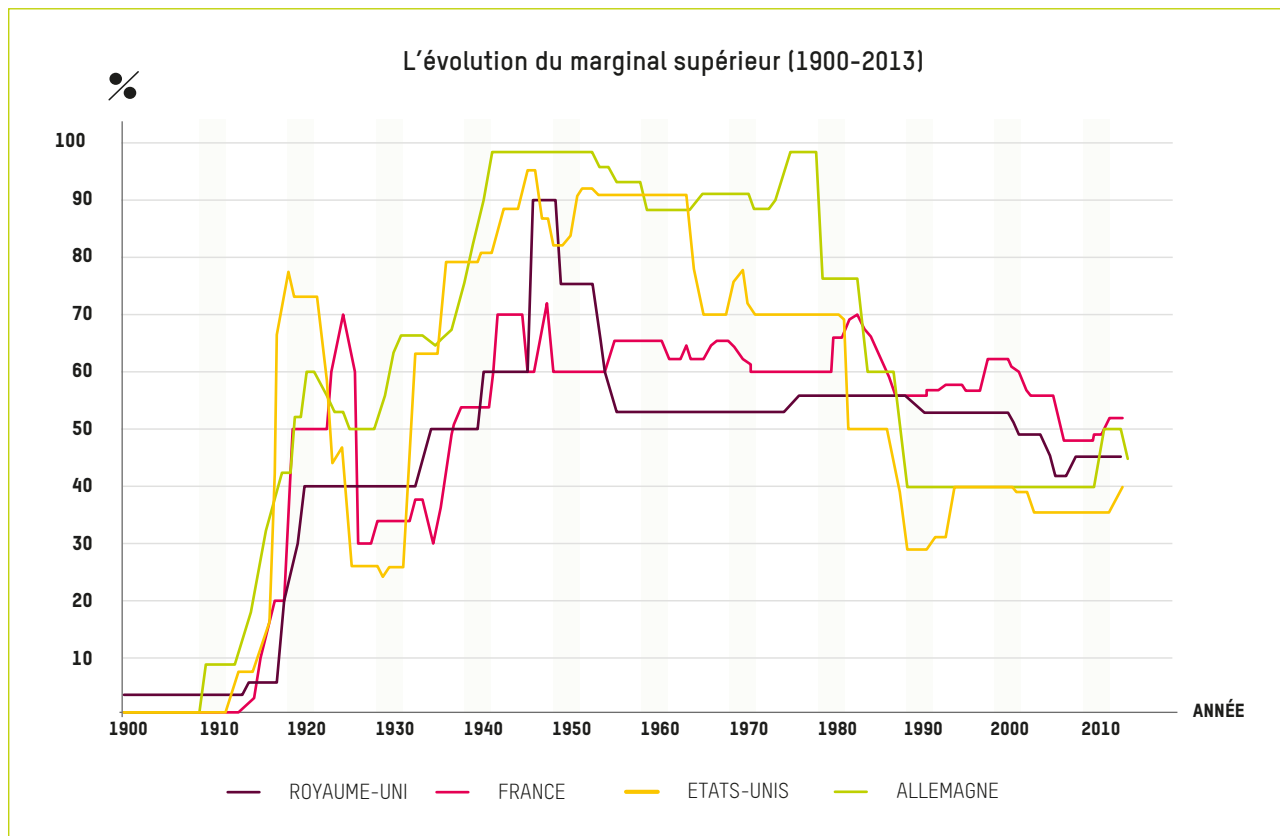


TRANCHES D'IMPOSITION EN DINARS	TAUX D'IMPOSITION
De 0 à 5000 Dinars	0 %
De 5000,001 à 20000 Dinars	26 %
De 20000,001 à 30000 Dinars	28 %
De 30000,001 à 50000 Dinars	32 %
Plus de 50000 Dinars	35 %

Le premier barème de l'IRPP comportant 16 tranches et un taux marginal supérieur de 68% est celui qui prévalait avant la réforme fiscale portée par le PAS. Avec la promulgation du code de l'IRPP et de l'IS, la progressivité de l'impôt sur le revenu tunisien a été démantelée : le nombre de tranches est passé de 16 à 6, et le taux marginal supérieur de 68 à 35% seulement. Le PAS a donc constitué un vrai tournant dans la politique d'imposition des revenus. L'impôt sur le revenu qui prévalait avant la promulgation du code de l'IRPP et de l'IS avait la structure d'un barème d'imposition composé d'un nombre important de tranches et de taux marginaux évolutifs, allant du bas de l'échelle jusqu'à un niveau important des revenus, permettant de répartir l'effort fiscal équitablement sur toutes les classes sociales. Cette structure de l'IRPP traduisait le souci d'une prise en compte effective des facultés contributives et d'une volonté de contenir les inégalités de revenus.

Avec le PAS, la Tunisie a accompagné la vague des « réformes » néolibérales enclenchées aux États-Unis et au Royaume-Uni dans les années 80.

Le schéma ci-dessous indique l'évolution du taux marginal supérieur aux États-Unis, au Royaume-Uni, en France et en Allemagne.



Graphique 3 : L'évolution du marginal supérieur (1900-2013)

Auteur : Thomas Piketty

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

Ces « réformes » se sont vite répandues, notamment dans les pays en développement, à travers des plans d'ajustement structurels façonnés par les institutions financières internationales. Les systèmes fiscaux ont alors subi des changements majeurs, notamment dans l'imposition des revenus. Comme le montre le graphique ci-dessus, le taux marginal supérieur a fortement baissé. Il est en effet passé de 70% aux États-Unis en 1980 à 28% seulement en 1988. La forte baisse des taux a été accompagnée par une forte réduction du nombre de tranches. Ces dernières sont désormais recentrées principalement sur les classes moyennes. La baisse des impôts pour les plus aisés est justifiée par la logique suivant laquelle l'imposition réduite des plus aisés pourrait inciter ces derniers à investir et à créer de l'emploi.

Ce fondement idéologique a justifié le démantèlement de la progressivité de l'impôt sur le revenu qui, en plus de reposer sur un fondement "généreux" consistant à taxer davantage les riches et réduire accessoirement les inégalités, repose également sur un fondement économique. Selon ce fondement, l'imposition en fonction des facultés contributives, et notamment l'allègement des impôts sur les classes populaires et moyennes, permet de soutenir la consommation et, par conséquent, la production. Notons par ailleurs, que les institutions financières internationales elles-mêmes reconnaissent dans leurs rapports que les inégalités existantes constituent un frein à la croissance<sup>15</sup>.

La loi de finances 2017 a introduit la recommandation issue des travaux de réforme fiscale et a aggravé les politiques portées par le PAS en réduisant le nombre tranches de 6 à 5 et en gardant le faible taux marginal supérieur de 35% pour la même tranche supérieure qui s'arrête à 50.000 dinars. À titre de comparaison, la tranche supérieure atteignait jusqu'à 80.000 dinars dans le barème de l'impôt sur le revenu qui s'appliquait avant la promulgation du code de l'IRPP et de l'IS en 1989.

Au-delà du mécanisme progressif de l'IRPP tunisien souhaitable du point de vue de l'équité fiscale, c'est le niveau de progressivité, déterminé par le nombre de tranches et les taux marginaux, qui en dernière analyse permet une modification plus juste des revenus.

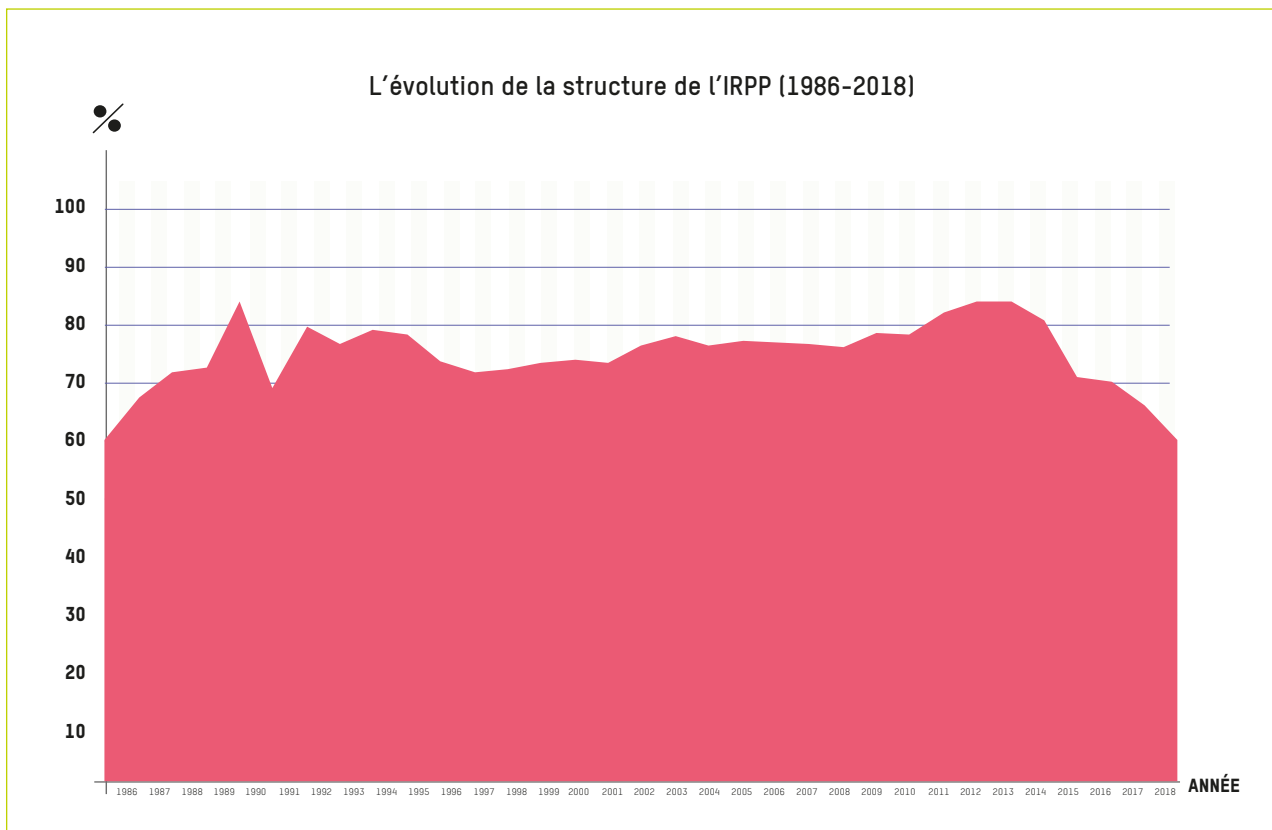
Le barème de l'IRPP a été actualisé à l'occasion de sa réforme par la loi de finances 2017. En réalité, il s'agit de l'unique fois où le barème de l'IRPP a été actualisé depuis l'entrée en vigueur du code de l'IRPP et de l'IS en 1990, lorsque la tranche exonérée était indexée au SMIC d'alors. En réalité, la loi de finances 2017 n'a fait que rattraper un retard de 18 ans pendant lesquels le barème de l'IRPP n'a pas été actualisé en fonction du taux d'inflation.

Le barème de l'IRPP ne s'applique pas à toutes les catégories de revenus. Les contribuables générant des bénéfices industriels et commerciaux assujettis au régime forfaitaire sont imposés par un taux proportionnel de 3% sur le chiffre d'affaires. De la même manière, les revenus du capital sont imposés par un taux proportionnel de 10%. Ces deux catégories créent des distorsions à l'équité de l'impôt sur le revenu qui seront étayées dans les parties qui leur sont consacrées.

Il en ressort que de larges franges de contribuables et d'importants revenus échappent à l'imposition progressive de l'IRPP. Plus globalement, les différents régimes fiscaux dont bénéficient les catégories de revenus conduit au faible rendement de certaines catégories de revenus et contribuent à des inéquités flagrantes si bien que la seule catégorie des salariés supporte l'essentiel de l'effort fiscal au titre de l'impôt sur le revenu. Le graphique ci-dessous montre l'évolution de la part des salariés dans les recettes de l'IRPP :

---

15 Bouzaïene [A], « Le projet de la loi de finances pour l'année 2019 sous le prisme de l'équité fiscale », Al Bawsala, lien [https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite\\_fiscale.pdf](https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite_fiscale.pdf)



Graphique 4 : L'évolution de la structure de l'IRPP (1986-2018)

Auteur : Al Bawsala<sup>16</sup>

Source : Ministère des finances

L'impôt sur le revenu tunisien prévoit un certain nombre de déductions communes aux catégories de revenus.

- **Les abattements pour situation et charge de famille**

- La déduction au titre de chef de famille : 150 D.
- La déduction au titre des enfants à charge : 90 dinars pour le premier, 75 dinars pour le second, 60 dinars pour le troisième et 45 dinars pour le quatrième<sup>17</sup>.
- La déduction de 600 dinars pour enfant poursuivant des études supérieures.
- La déduction de 1000 dinars pour enfant infirme (paragraphe III de l'article 40).
- La déduction pour parent à charge<sup>18</sup>. (paragraphe IV de l'article 40).

Il en ressort que le statut de chef de famille provoque des inégalités de genre devant l'impôt sur le revenu. En effet, est considéré chef de famille du point de vue fiscal :

- L'époux ;
- Le divorcé ou la divorcée qui a la garde des enfants ;
- Le veuf ou la veuve même sans enfants à charge ;
- L'adoptant ou l'adoptante.

<sup>16</sup> Idem.

<sup>17</sup> A la condition de ne pas avoir de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier, et que les enfants soient âgés de moins de 20 ans à la date du 1er janvier de l'année qui suit l'année durant laquelle la retenue à la source est opérée.

<sup>18</sup> 5% du revenu net soumis à l'impôt avec un maximum de 150 dinars par parent à charge.



Cependant, l'épouse a la qualité de chef de famille dans les deux cas suivants :

- Lorsqu'elle justifie que le mari ne dispose d'aucune source de revenu durant l'année de réalisation du revenu. Tel est le cas d'une femme qui dispose d'un revenu et dont le mari, poursuivant des études, ne dispose d'aucun revenu propre.
- Lorsque remariée, elle a la garde d'enfants issus d'un précédent mariage.

Par conséquent, la règle générale octroie le statut de chef de famille à l'époux. L'épouse n'en bénéficie que dans le cadre des exceptions ci-dessus.

L'application d'une règle égalitaire en la matière n'est aucunement tributaire d'une modification de l'organisation de la famille telle que prévue par la législation tunisienne et en l'occurrence, le code du statut personnel.

#### • Autres déductions communes

- Les retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions, de retraite ou pour la couverture de régimes obligatoires de sécurité sociale. (CNSS = 9.18%)<sup>19</sup>
- Les frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat après déduction de ces retenues dans la limite de 2000 dinars pour la catégorie des salariés.<sup>20</sup>
- Les primes d'assurance-vie. (Dans la limite de 1200 dinars par an, majorés de 600 dinars au titre du conjoint et 300 dinars au titre de chacun des enfants à charge)
- Les remboursements en principal et intérêts des prêts universitaires.<sup>22</sup>
- les intérêts payés au titre des prêts relatifs à l'acquisition ou à la construction d'un logement social au sens de la législation relative aux interventions du fonds de promotion du logement pour les salariés<sup>23</sup>.
- les intérêts perçus par le contribuable au cours de l'année au titre des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques, ou de la Caisse d'Épargne Nationale de Tunisie ou au titre des emprunts obligataires émis à partir du 1er janvier 1992 dans la limite d'un montant annuel de mille cinq cent dinars (1 500DT), sans que ce montant n'excède mille dinars pour les intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques et auprès de la Caisse d'Épargne Nationale de Tunisie<sup>24</sup>.

---

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

20 Idem.

21 Plus précisément, il s'agit des contrats d'assurance vie individuels ou collectifs dont l'exécution dépend de la durée de la vie humaine lorsque ces contrats comportent l'une des garanties suivantes :

- garantie d'un capital à l'assuré en cas de vie d'une durée effective au moins égale à dix ans ;
- garantie d'une rente viagère à l'assuré avec jouissance effective différée d'au moins dix ans ;
- garantie d'un capital en cas de décès au profit du conjoint, ascendants ou descendants de l'assuré.

Par ailleurs, la note commune n° 18/2002 précise que la déduction des primes payées dans le cadre des contrats d'assurance-vie individuels ou collectifs peut être opérée au niveau de l'assiette de la retenue à la source.

Cette déduction aura lieu sur présentation par le souscripteur au contrat d'assurance-vie d'une attestation justifiant le versement des primes d'assurance-vie.

22 Lorsque la personne qui verse ces remboursements occupe une fonction salariée, les montants remboursés en principal et intérêts sont pris en compte par l'employeur en déduction de la base de la retenue à la source sur production des justifications nécessaires. Article 39 du code de l'IRPP et de l'IS. (Ajouté Art. 46 LF 98-111 du 28/12/98).

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

24 Paragraphe II de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS. (Modifié par l'art 30 de la LF 92)

## RECOMMANDATIONS

- ▷ Rétablir une plus grande progressivité de l'impôt sur le revenu par la création d'un nombre de tranches supplémentaire et de taux marginaux plus évolutifs permettant d'étaler l'effort fiscal sur toutes les couches de la société de manière à alléger les taux d'imposition, notamment pour la classe moyenne inférieure, et l'augmenter pour les ménages aisés.
- ▷ Introduire une obligation pour l'État dans le cadre du code de l'IRPP et de l'IS d'adapter systématiquement et annuellement les tranches du barème d'imposition selon le niveau d'inflation.
- ▷ Supprimer le statut de chef de famille dans les abattements pour situation et charge de famille et appliquer une règle égalitaire en la matière.
- ▷ Tendre vers l'harmonisation des régimes d'imposition des différentes catégories de revenus.
- ▷ Aligner l'imposition des revenus du capital à celle des revenus du travail en y appliquant indistinctement le barème de l'impôt sur le revenu.

### 2.3 L'impôt sur les sociétés

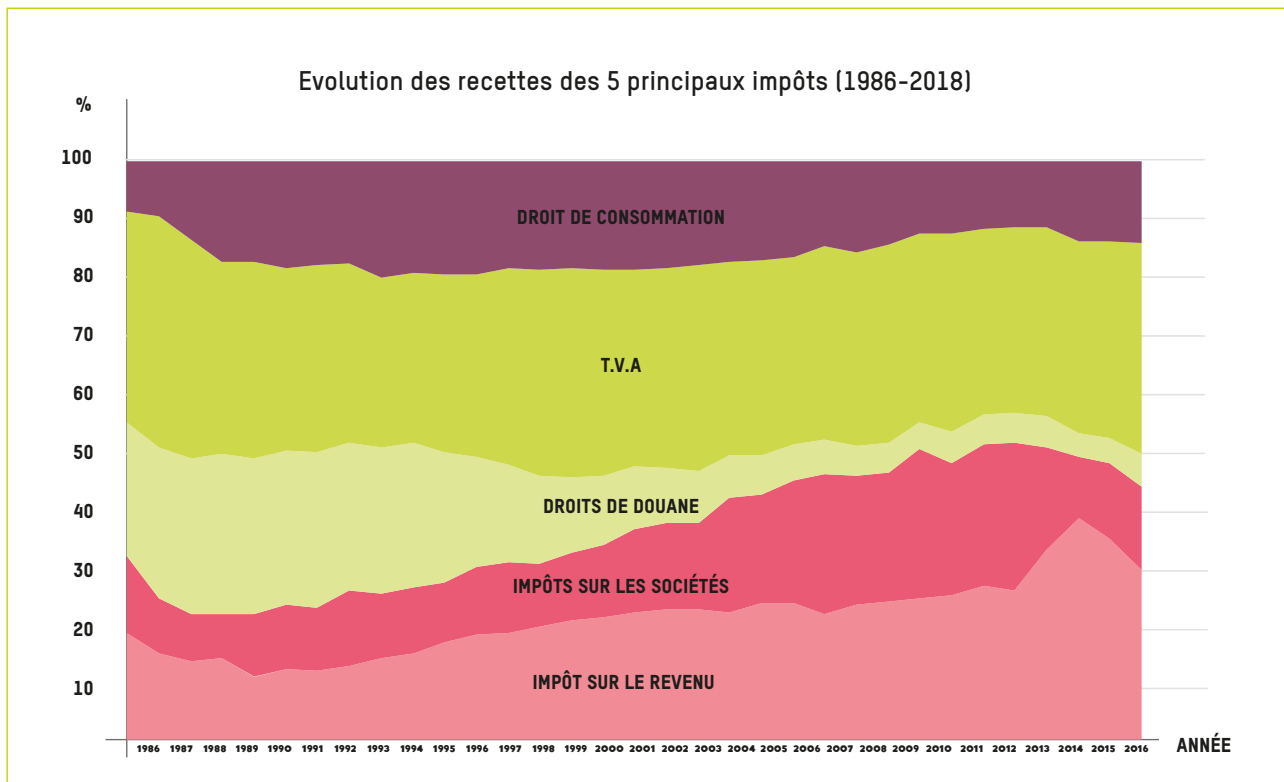
Tableau II : la part de l'IS dans les recettes fiscales (2009-2018)

ANNÉE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
La part de l'IS dans les recettes fiscales	19,4	19,1	22,3	19,5	20,9	21,9	14,7	8,7	11,1	12

Jusqu'à l'année 2014, l'IS apportait en moyenne 20,5% des recettes fiscales, avant de connaître une baisse drastique qui atteint une moyenne de 11,6% sur les quatre dernières années. Une chute aussi vertigineuse de la contribution de l'IS s'explique aussi bien par l'augmentation du recours aux impôts sur la consommation, mais également par la chute en volume de ses recettes, comme indiqué dans le graphique 2. L'entrée en vigueur de la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés de 30 à 25% par la loi de finances 2014 explique partiellement la baisse en volume des recettes de cet impôt<sup>25</sup>.

La tendance à la baisse de la part de l'IS dans les recettes fiscales est préjudiciable à l'équité fiscale étant donné la baisse de la contribution des sociétés dans l'effort fiscal qui se traduit par une mobilisation moins importante des ressources pour le financement des besoins collectifs. Pareillement, la baisse de la part de l'IS est compensée par le déplacement de la pression fiscale vers les ménages, en l'occurrence, par l'augmentation des impôts dégressifs qui taxent la consommation comme le suggère le graphique suivant :

25 Bouzaïene [A], « Le projet de la loi de finances pour l'année 2019 sous le prisme de l'équité fiscale », page 37 et suivantes, lien [https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite\\_fiscale.pdf](https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite_fiscale.pdf)



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

Auteur : Al Bawsala

Source : Ministère des finances

Les bénéficiés des sociétés sont imposés au titre de l'IS aux taux suivants :

- Taux général : 25%
- Taux réduit : 10% pour les bénéficiés provenant de l'export et pour les sociétés artisanales, agricoles et de pêche, les coopératives et les bénéficiés réalisés dans le cadre de projets bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes,
- Taux réduit : 20% pour les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis à un taux d'ouverture du capital au public au moins égal à 30% ; ce taux est réduit à 15% pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 25% et qui procèdent à l'admission de leurs actions au cours de la période allant du 1er janvier 2017 au 31 décembre 2019.
- Taux spécifique pour certaines sociétés : 35% (secteur financier, télécommunications, assurance, secteur pétrolier au niveau de la production, du raffinage, du transport et la distribution en gros...).

Depuis l'adoption de la loi de finances 2018, le taux de l'IS varie selon le chiffre d'affaires. En effet, sont soumises au taux de 20%, les sociétés commerciales et de transformation réalisant un chiffre d'affaires ne dépassant pas 1 million de dinars hors taxes, ainsi que celles réalisant des activités de services ou de professions non libérales dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 500 000 dinars hors taxes.

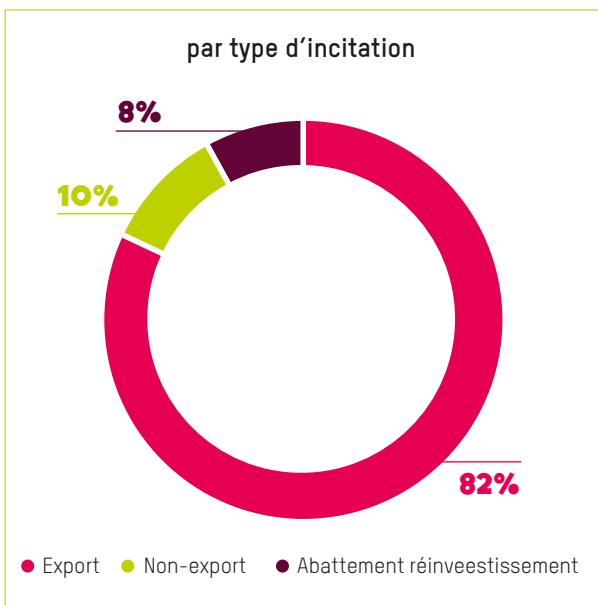
Sur les cinq dernières années, le taux général de l'IS a baissé de 30 à 25% par la loi de finances 2014. Il s'agit de la deuxième diminution de ce taux après celle de 2007, année durant laquelle il a été baissé de 35 à 30%, soit un total de 10% de moins dans le taux de l'IS en 7 ans seulement. Il est même prévu de le baisser à 20% dans une deuxième phase selon les recommandations des travaux de réforme fiscale<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> Travaux de réformes fiscales, « projet de réforme du système fiscal tunisien », les assises nationales de fiscalité, 12-13 novembre 2014, Tunis, site du ministère des finances, lien : [http://www.finances.gov.tn/assises\\_fiscalite/pdf/projet\\_reforme\\_fiscale\\_FR.pdf](http://www.finances.gov.tn/assises_fiscalite/pdf/projet_reforme_fiscale_FR.pdf), page 56.

Ces diminutions d'impôt sont constamment justifiées par les considérations suivantes :

La baisse du taux de l'IS est justifiée par une doctrine économique qui soutient que l'impôt serait un frein à la croissance et que sa baisse, notamment pour les entreprises, permettrait l'augmentation de la croissance. Pareillement, la baisse de l'IS permettrait l'augmentation de ses recettes par l'élargissement supposé de son assiette ; En effet, cela encouragerait les contribuables à adhérer volontairement au paiement de l'IS plutôt que de se dérober à ce dernier en raison d'une pression fiscale jugée trop forte. Or comme le montre le graphique 2, l'entrée en vigueur de la baisse de l'IS par la loi de finances 2014 n'a pas pu contenir la baisse du taux de la croissance qui est passé de 2,3% en 2014 à 0,8% et 1% respectivement en 2015 et 2016. De la même manière, la baisse du taux de l'IS n'a pas été accompagnée par une hausse de ses recettes mais bien au contraire par une baisse vertigineuse<sup>27</sup>.

Ci-dessous la répartition des dépenses fiscales au titre de l'impôt sur les sociétés par type d'incitation:

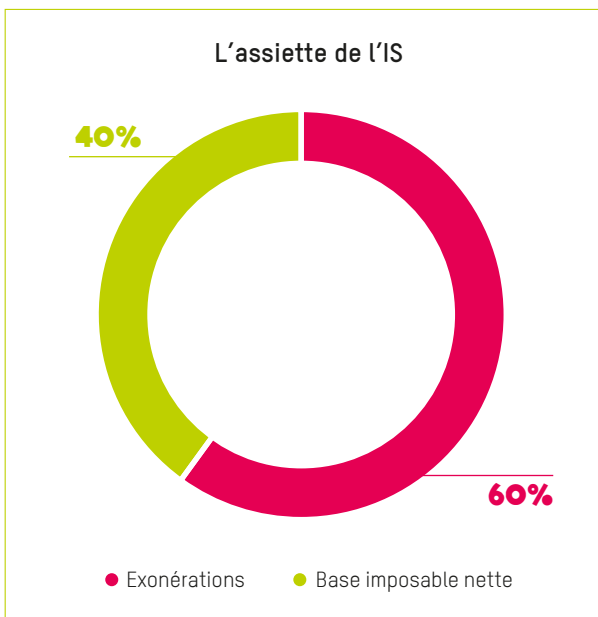


Graphique 6 : Répartition des dépenses fiscales au titre de l'IS par type d'incitation  
Auteur : Ministère des finances  
Source : Ministère des finances<sup>28</sup>

Graphique 7 : L'assiette de l'IS  
Auteur : Ministère des finances  
Source : Ministère des finances

Il apparaît donc que les incitations fiscales accordées pour encourager l'exportation sont les plus coûteuses pour les caisses de l'État, étant donné que 82% des niches fiscales greffant l'IS sont des incitations accordées aux opérateurs travaillant dans l'exportation contre 8% des dépenses fiscales au titre des abattements pour le réinvestissement.

Le schéma ci-dessous indique la part des exonérations fiscales dans l'assiette de l'IS :



Il en ressort que l'assiette de l'IS est ébranlée à hauteur de 60% par des exonérations fiscales. Ces dernières contribuent indéniablement à la faiblesse de la part de l'IS dans les recettes fiscales. La politique fiscale proposée s'appuie sur la logique suivant laquelle, plus elle est généreuse, plus les investisseurs auront tendance à investir. Les retombées socio-économiques souhaitées de ce « manque à gagner » pour l'État sont plus qu'incertaines au regard du rôle très secondaire des incitations fiscales dans l'attractivité des investissements, de l'absence de préalables plus déterminants, à l'image de la qualification de la main d'œuvre et la qualité des infrastructures, et compte tenu également du contexte régional et mondial de concurrence et dumping fiscal.

27 Bouzaïene (A), « Le projet de la loi de finances pour l'année 2019 sous le prisme de l'équité fiscale », Al Bawsala, lien [https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite\\_fiscale.pdf](https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite_fiscale.pdf)

28 Lancement des travaux de réforme fiscale, « les entreprises », site du ministère des finances. Lien : [http://www.finances.gov.tn/images/Presentation\\_louti\\_.pdf](http://www.finances.gov.tn/images/Presentation_louti_.pdf)

## 2.4 Les impôts sur le patrimoine

À la différence des impôts sur les revenus qui taxent les revenus des personnes physiques, les bénéficiaires des personnes morales ou encore les impôts sur la consommation qui taxent l'utilisation des revenus dans la consommation, les impôts sur patrimoine taxent la valeur du patrimoine, qu'ils se rapportent à la propriété des biens (mobiliers ou immobiliers) qui constituent le patrimoine du contribuable, ou à la mutation de ces biens. L'impôt foncier, constitué par la taxe sur les immeubles bâtis (TIB) ou la taxe sur les immeubles non bâtis (TNB) et les droits d'enregistrement sont des formes d'imposition du patrimoine prévue par le système fiscal tunisien.

Étant donné l'indisponibilité des recettes au titre des droits d'enregistrement de la mutation des biens mobiliers et immobiliers, nous exposerons les recettes de l'impôt foncier jusqu'à 2015 seulement, ce qui correspond à la dernière année de la publication de ces recettes.

**Tableau III : la part de l'impôt foncier dans les recettes fiscales (2008-2015)**

ANNÉE	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
La part de l'impôt foncier (TIB et TNB) dans les recettes fiscales	0,4	0,4	0,4	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3

La moyenne de la part de l'impôt foncier dans les recettes fiscales durant ces années ne dépasse pas 0,3% des recettes fiscales. Ces impôts qui sont collectés au profit des collectivités locales se caractérisent donc par un rendement fiscal médiocre. Les contribuables se dérobent largement du paiement de ces impôts. Avec un taux de recouvrement particulièrement faible, les autorités fiscales semblent démissionnaires devant l'ampleur de la fraude des impôts fonciers.

Dans un esprit contraire à la justice fiscale, la faible mobilisation des ressources par le biais des impôts fonciers se traduit mécaniquement par des services publics en moins, en l'occurrence des services municipaux. Pourtant, avec l'adoption de la constitution de 2014, la Tunisie s'est inscrite dans un processus de décentralisation. Un nouveau code des collectivités locales octroyant en faveur de ces derniers des prérogatives plus importantes a été mis en place, et des élections municipales ont été organisées en mai 2018. Malgré ce processus, le choix des pouvoirs publics peuvent être questionnés quant au maintien du même cadre légal et des mêmes dysfonctionnements administratifs de la fiscalité locale incluant la taxe sur les immeubles bâtis et la taxe sur les immeubles non bâtis.

Par ailleurs, les impôts sur le patrimoine représentent théoriquement un levier important dans la redistribution des richesses par la norme fiscale. En effet, en imposant les individus qui détiennent un capital en faveur de toute la société, y compris les contribuables qui n'en disposent pas, ces impôts favorisent la réduction des inégalités par la collecte.

Au-delà de la faiblesse de recouvrement, les impôts fonciers souffrent d'un manque de progressivité. Ils ne prennent en effet pas en compte de tous les éléments du patrimoine. Il est injuste d'imposer au même taux deux contribuables sur des immeubles équivalents lorsque le premier dispose, par exemple, d'un patrimoine financier plus important que le deuxième qui est endetté et qui est en voie d'accession à la propriété.

## RECOMMANDATIONS

- ▷ Prendre en compte tous les éléments du patrimoine (financiers et immobiliers) dans l'imposition foncière : Réduire les taux pour les contribuables disposant d'un petit patrimoine et qui sont en voie d'accession à la propriété, et les augmenter pour les contribuables disposant d'un patrimoine important.
- ▷ Revoir à la hausse les taux d'imposition pour certains impôts sur le patrimoine parmi lesquels les droits de succession, et s'inscrire davantage dans une logique de partage des richesses.
- ▷ Instituer un impôt sur les grandes fortunes. Au-delà des recettes engendrées par cet impôt, il s'agit là d'un message positif pour l'ensemble des contribuables en permettant aux plus aisés de faire preuve de partage et de solidarité. Ce message de justice pourrait contribuer à améliorer la très faible adhésion volontaire des contribuables au système d'imposition, et générer de ce fait des recettes qui vont au-delà des recettes propres à l'impôt sur les grandes fortunes.

### 2.5 La T.V.A

Tableau IV : la part de la T.V.A dans les recettes fiscales (2009-2018)

ANNÉE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
La part de la T.V.A dans les recettes fiscales	30	29,5	28,2	29,4	27,3	27,3	27,3	27,5	28,7	30,6

Ces dix dernières années, l'évolution de la part de la T.V.A dans les recettes fiscales s'est caractérisée par une certaine stabilité avec une moyenne de 28,6%. On note cependant une tendance à la hausse à partir de 2016 avec un taux de 30,6% des recettes fiscales de l'année 2018.

Depuis son instauration à l'aune du PAS, la T.V.A a toujours été l'impôt le plus important du point de vue des recettes. Elle constitue le pivot de la politique fiscale en Tunisie. Il s'agit donc d'une tendance longue qui a été aggravée après la révolution par les recommandations issues de la réforme fiscale et principalement introduites dans les lois de finances 2016, 2017 et 2018.

En effet, sous l'impulsion des institutions financières internationales, le recours à la T.V.A s'est accru davantage. En effet, dans le cadre du processus de réforme fiscale, ces institutions dénoncent « une T.V.A à trois taux, à assiette fortement rétrécie par des exonérations (qui affectent entre autres les produits largement consommés) » et préconisent « la généralisation du taux normal et la limitation d'application des taux spécifiques à une liste réduite ... »<sup>31</sup>. Ces institutions internationales proposent ainsi le passage à deux taux (un taux général et un taux de 8 à 10% qui remplaceraient les taux réduit et intermédiaire). Ces recommandations ont largement été prises en compte par les pouvoirs publics à travers les lois de finances 2016, 2017 et 2018.

31 Travaux de réformes fiscales, « projet de réforme du système fiscal tunisien », les assises nationales de fiscalité, 12-13 novembre 2014, Tunis, site du ministère des finances, lien : [http://www.finances.gov.tn/assises\\_fiscalite/pdf/projet\\_reforme\\_fiscale\\_FR.pdf\\_page25](http://www.finances.gov.tn/assises_fiscalite/pdf/projet_reforme_fiscale_FR.pdf_page25)

Si la T.V.A tunisienne a gardé ses trois taux, il y a eu à travers ces lois de finances un transfert important des produits et services exonérés ou soumis au taux réduit vers le taux intermédiaire et le taux général de la T.V.A. Ces mesures d'augmentation de la T.V.A ont été accompagnées par une augmentation d'un point sur tous ses taux par la loi de finances 2018. Ces lois de finances successives ont donc massivement accentué le recours à la T.V.A, si bien que les recettes qui en ont résultées en 2018 ont augmenté de 22,81% par rapport à 2017, et de 45,62% par rapport à 2016. Il s'agit d'une augmentation record depuis l'instauration de la T.V.A qui traduit la continuité et l'aggravation des politiques fiscales qui s'appuient massivement sur l'imposition de la consommation.

La consommation des biens et services est imposée au titre de la T.V.A aux taux suivants :

- **Un taux réduit de 7%** qui s'applique à certains biens et services parmi lesquels les prestations de services du cadre médical et paramédical, les services de transport ou encore les services rendus par les cafés de première catégorie.
- **Un taux intermédiaire de 13%** qui s'applique par exemple aux services rendus par les professions libérales ou à la consommation de l'électricité.
- **Un taux général de 19%** qui s'applique à la majorité des biens et services.

Certains biens et services sont exonérés de la T.V.A. parmi lesquels :

- Certains produits alimentaires de base (couscous, pâtes alimentaires de qualité ordinaire, farine, semoules...);
- Les journaux, publications périodiques, brochures ;
- Les équipements destinés à l'agriculture et à la pêche ;
- Les appareils destinés à l'usage des handicapés physiques ;
- Le transport aérien international à l'exclusion des services rendus en contre partie de la vente des billets de voyage, le transport maritime,
- Les intérêts bancaires débiteurs ....

NB : Voir les annexes pour consulter tous les biens et services exonérés de la T.V.A.

Il convient de rappeler que la T.V.A est un impôt proportionnel qui se traduit par l'application d'un taux invariable aussi bien pour un ménage riche que pour un ménage pauvre. Si l'imposition proportionnelle est indifférente aux facultés contributives et ne permet pas la redistribution des richesses par la norme fiscale, elle revêt un caractère dégressif quand elle s'applique à la consommation. En effet, la T.V.A est davantage supportée par les ménages pauvres que par les ménages riches proportionnellement à leurs revenus. Plus le revenu des ménages est faible, plus la part consacrée à la consommation est importante et par conséquent, l'impôt greffant la consommation est plus élevé proportionnellement à ce revenu.

Comme signalé précédemment, la T.V.A est un instrument clé dans la politique fiscale tunisienne qui s'appuie donc massivement sur la forme d'imposition la plus hostile aux impératifs de l'équité.

Il convient également de rappeler qu'en Tunisie, la consommation n'est pas seulement soumise à la T.V.A, mais elle est également imposée au titre du droit de consommation. Ce dernier impose une diversité de produits, au moment de leur importation ou de leur fabrication à des taux très divers allant de 10 à 334%.

« Dans les systèmes fiscaux comparés, le droit de consommation (s'il existe), tend à taxer les produits dont la consommation s'accompagne d'effets néfastes pour la santé publique. Le tabac et les boissons alcoolisées sont par exemple souvent taxés à ce titre. L'article 2 de la loi tunisienne relatif au droit de consommation semble reprendre cette idée. En effet, l'article 2 énonce que :

« Sont assujettis au droit de consommation :

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

La citation à titre indicatif de la bière, du vin et des boissons alcoolisées donne cette illusion que le droit de consommation concernerait principalement les produits à caractère néfaste pour la santé publique ; mais en réalité, c'est sous le 3<sup>ème</sup> tiret, c'est-à-dire, "les fabricants de tout autre produit soumis au droit de consommation" que s'insère une diversité de produits »<sup>32</sup>.

Cet impôt génère des recettes importantes à l'État (12% des recettes fiscales en 2018), et connaît une tendance qui est également à la hausse notamment par l'élargissement de son assiette à travers la loi de finances 2018 qui a soumis 26 nouveaux produits au droit de consommation et a augmenté les taux pour 41 produits.

L'imposition dégressive de la consommation au titre de la T.V.A et du droit de consommation rapporte 42% des recettes fiscales pour l'année 2018.

## RECOMMANDATIONS

- ▷ Réduire la dépendance des recettes fiscales à la T.V.A par la diminution de ses différents taux en priorisant l'imposition à travers un modèle plus progressif taxant le revenu et le capital.
- ▷ Soumettre les produits et services de première nécessité et à large consommation populaire aux taux 0 et réduits de la T.V.A.
- ▷ Passer à un système de T.V.A à 4 taux, en rajoutant un taux élevé pour les produits de luxe qui permettra de mieux cibler fiscalement la consommation des ménages riches.
- ▷ Restreindre l'assiette du droit de consommation à une liste restrictive de produits de luxe et de produits néfastes à la santé publique.
- ▷ Affecter l'ensemble des recettes du droit de consommation au budget de la santé publique.

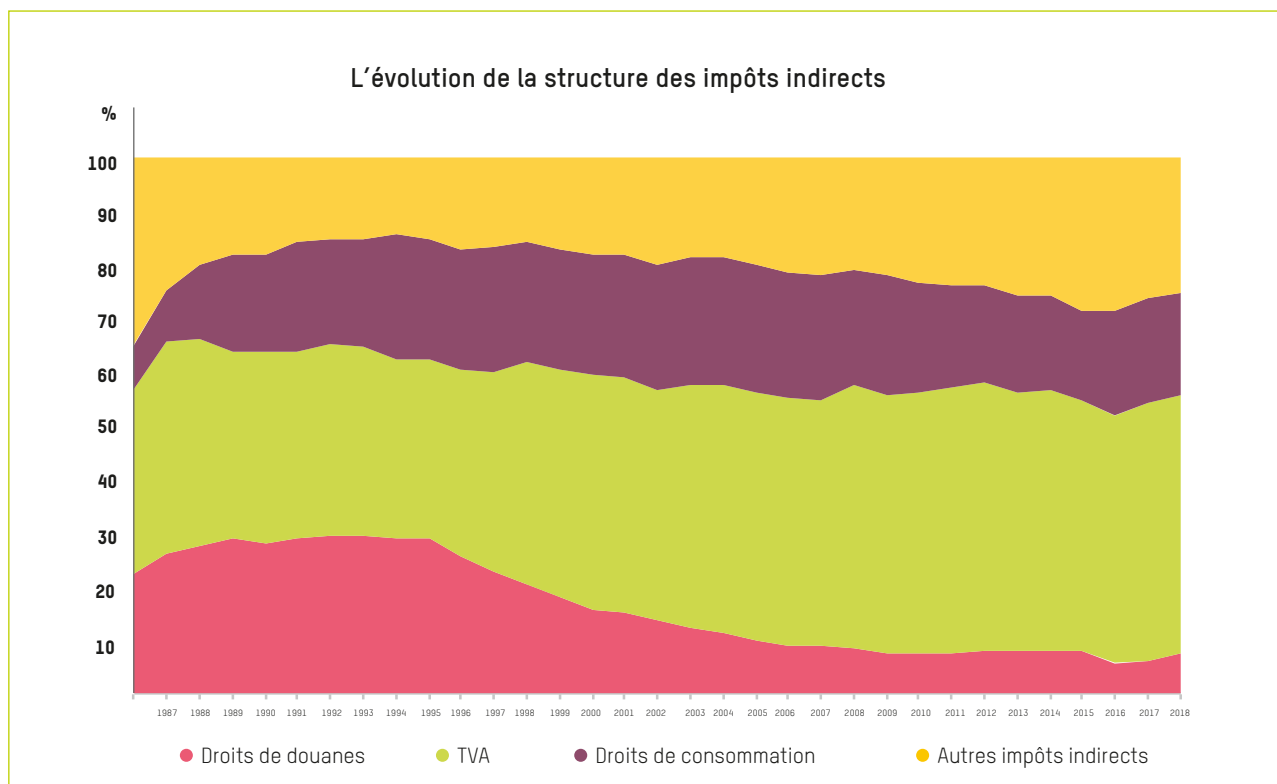
32 Bouzaiène (A), « Le projet de la loi de finances pour l'année 2019 sous le prisme de l'équité fiscale », Al Bawsala, page 22, lien [https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite\\_fiscale.pdf](https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite_fiscale.pdf)



## 2.6 Les droits de douanes

Les droits de douane ont généré 1180 Milliards de Dinars en 2018, soit une contribution d'à peine 4,9% des recettes fiscales. Malgré l'adoption par la loi de finances 2018 de certaines mesures protectionnistes provoquant une augmentation record de 59% des recettes des droits de douanes, ces derniers se sont effondrés depuis le PAS de 1986.

Le schéma ci-dessous indique l'évolution de la part des droits de douanes dans les recettes fiscales (1986-2018).



Graphique 8 : L'évolution de la structure des impôts indirects

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

L'impératif de la libéralisation de l'économie et son ouverture sur l'extérieur ont eu raison de l'un des piliers fiscaux dans la mobilisation de ressources, les droits de douanes. Ces derniers représentaient plus de 25% des recettes fiscales dans les années 80 et ne représentent aujourd'hui plus que 4,9%. La tendance à la baisse des droits de douanes et la signature d'accords de libre-échange se sont traduits par un coût fiscal faramineux et préjudiciable au financement des besoins collectifs.

## 2.7 L'impôt forfaitaire

D'abord il convient de préciser qu'il n'existe pas dans la législation tunisienne d'impôt forfaitaire entendu au sens d'une évaluation forfaitaire du chiffre d'affaires des commerçants et industriels opérant dans le secteur informel. Cependant, le système fiscal prévoit un régime d'imposition dit régime forfaitaire pour la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux qui donne lieu à une imposition forfaitaire.

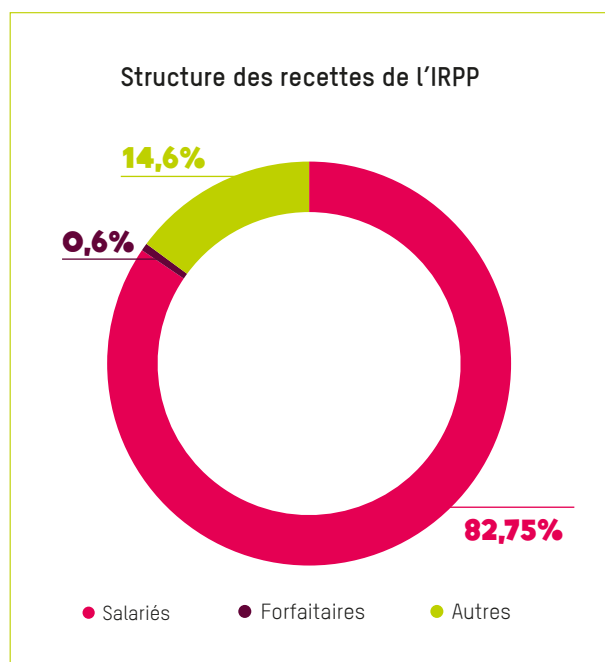
Sous réserve des conditions prévues par la loi<sup>33</sup>, le régime forfaitaire bénéficie aux entreprises individuelles dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 100.000 dinars. Ces entreprises ne sont pas tenues de détenir une comptabilité et se soustraient de l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu. En effet, elles paient un impôt forfaitaire aux tarifs suivants :

- pour le chiffre d'affaires inférieur ou égal à 10.000 dinars :
  - 75 dinars par an** pour les entreprises implantées en dehors des zones communales,
  - 150 dinars par an** pour les entreprises implantées dans les autres zones.
- pour le chiffre d'affaires compris entre 10.000 dinars et 100.000 dinars : 3% du chiffre d'affaires.

Si l'on se réfère aux travaux de la réforme fiscale, une frange importante des contribuables bénéficient du régime forfaitaire. Pour l'année 2013, le nombre de forfaitaires a atteint 400.000 entreprises, soit 80% des contribuables au titre de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

Le régime forfaitaire se caractérise par un rendement marginal.

Le graphique ci-dessous indique la structure des recettes de l'impôt sur le revenu.



Graphique 9 : Contribution des forfaitaires dans les recettes fiscales au titre de l'IR

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

En effet, la contribution des 400.000 forfaitaires au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux a généré à l'État 23,4 millions de dinars en 2012, soit en réalité, une contribution individuelle moyenne de 55 dinars par an<sup>34</sup>.

Un nombre important de forfaitaires ne déclarent même pas leurs revenus au FISC. En effet, 40% seulement déclarent leurs revenus dans les délais légaux, 10% le font après notification de l'administration fiscale en dehors des délais légaux, pendant que la moitié des forfaitaires sont dans le défaut de déclaration<sup>35</sup>.

Par ailleurs, l'administration fiscale intervient auprès de 45 000 forfaitaires, soit un peu plus de 10% seulement d'entre eux, et parvient à générer 12 millions de dinars, soit plus de 50% du total de la contribution des forfaitaires<sup>36</sup>.

Le régime forfaitaire s'apparente à une fraude fiscale consentie par l'État, tant ce dernier n'apporte pas les solutions escomptées ni par la voie législative ni par la voie administrative. C'est une source de

33 Les entreprises bénéficiaires doivent être :

- non importatrices,
- non rémunérées par des commissions, à l'exception des distributeurs agréés des opérateurs de réseaux des télécommunications,
- ne fabricant pas de produits à base d'alcool,
- n'exerçant pas l'activité de commerce de gros,
- ne possédant pas plus d'un véhicule de transport en commun de personnes ou de transport de marchandises dont la charge utile ne dépasse pas 3 tonnes et demi,
- dont les exploitants ne réalisent pas des revenus de la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales,
- non soumises à la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime réel,
- n'ayant pas été soumises à l'impôt sur le revenu des personnes physiques selon le régime réel suite à une vérification fiscale,

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

35 Les travaux de réforme fiscale, « Révision du régime forfaitaire », juillet 2013, site du ministère des finances, lien : [http://www.finances.gov.tn/images/presentation\\_revision\\_du\\_r%C3%A9gime\\_forfaitaire.pdf](http://www.finances.gov.tn/images/presentation_revision_du_r%C3%A9gime_forfaitaire.pdf), page 4.

36 Idem.

frustration pour les contribuables qui s'acquittent honnêtement de leurs impôts qui contribue à ce que l'effort fiscal soit si inéquitablement réparti entre les catégories de revenus et en l'occurrence les salariés qui ont contribué durant la même année 2012 à hauteur de 82,75% des recettes de l'IRPP.

S'il est tout à fait concevable pour les petits exploitants de ne pas détenir une comptabilité et de bénéficier d'une faible taxation (3% du chiffre d'affaires) dans le cadre du régime forfaitaire, il est complètement injustifié que s'incrument dans ce régime les faux forfaitaires, c'est-à-dire les contribuables générant des bénéfices importants comme les cafés et salons de thé de première ligne.

## RECOMMANDATION

Le renforcement des mécanismes de contrôle pour l'octroi du régime forfaitaire et la révision des situations en cours pour faire migrer les personnes qui en bénéficient indument.

# **SUFFISANCE DES RECETTES ET FUITES FISCALES**

### 3 Suffisance des recettes et fuites fiscales

#### 3.1 Recettes fiscales

Le tableau ci-dessous indique l'évolution de la pression fiscale, c'est-à-dire, le rapport entre les recettes fiscales en pourcentage du PIB durant les dix dernières années

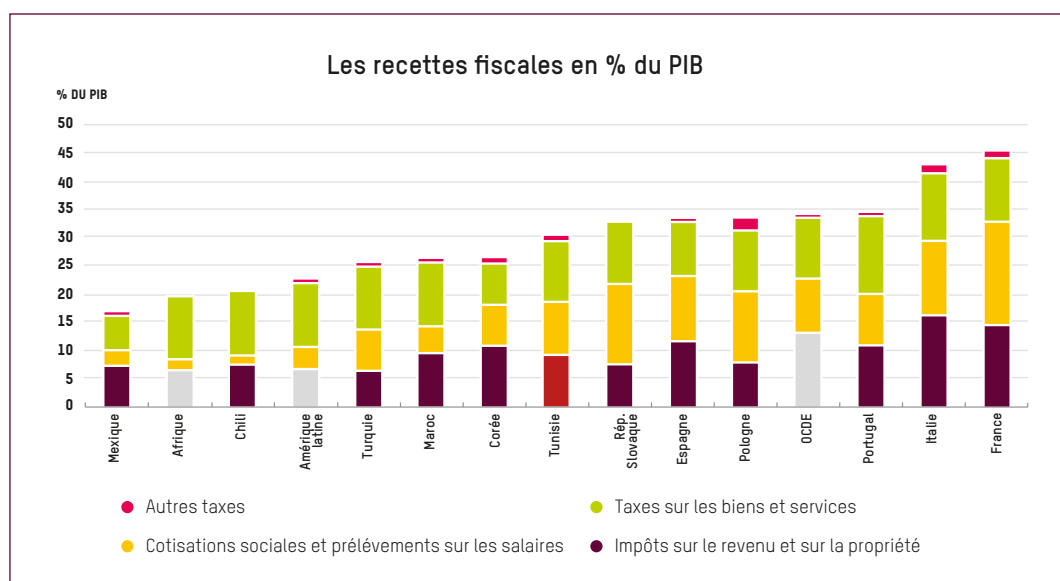
Tableau V : L'évolution de la pression fiscale (2009-2018)<sup>37</sup>

ANNÉE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Pression fiscale	20,5%	20,1%	21,1%	21,1%	20,7%	23,1%	20,8%	20,8%	21,9%	23,1%

L'évolution de la pression fiscale ces les dix dernières années indique une tendance à la hausse. La pression fiscale de 23,1% en 2018 a été la plus élevée ces dix dernières années, dont la moyenne s'est établie à 21,4%. Étant un indicateur de la capacité d'un pays à collecter l'impôt, le taux de pression de fiscale a encore vocation à augmenter en Tunisie. En effet, la fraude et l'évasion fiscale ainsi que le dispositif important de niches fiscales sont de nature à affaiblir le rendement de certains impôts et se répercutent négativement sur le taux de pression fiscale. De la même manière, l'intégration des activités relevant de l'économie informelle dans les circuits officiels pourrait également augmenter ce taux.

Cependant, la Tunisie détient une pression fiscale supérieure à la moyenne des pays à revenu comparable.

Le graphique ci-dessous reflète un classement établi par l'OCDE de la pression fiscale des pays au revenu comparable à la Tunisie.



Graphique 10 : Les recettes fiscales en % du PIB

Source : OCDE

<sup>37</sup> <http://www.finances.gov.tn/fr/les-indicateurs/synthese-des-resultats-des-finances-publiques-budget-de-letat>

La Tunisie est souvent décriée par certains observateurs, locaux ou internationaux, comme étant un pays qui collecterait « trop d'impôt ». En effet, ce discours s'appuie sur la même doctrine selon laquelle l'impôt, évalué par la pression fiscale, est un frein à la croissance et est hostile à l'attractivité de l'investissement. Le taux de pression fiscale élevé est donc souvent utilisé pour appeler à la baisse des impôts, notamment l'impôt sur les bénéfices des sociétés et les cotisations sociales patronales.

En réalité, l'interprétation de la pression fiscale en Tunisie doit tenir compte des considérations suivantes :

- Ne disposant pas de ressources naturelles importantes comparativement à certains pays de la région, la Tunisie s'appuie essentiellement sur les revenus fiscaux, si bien que ses ressources propres en 2018 sont constituées de 87,5% de ressources fiscales. Ces dernières ont constamment avoisiné les 90%. La comparaison par le taux de pression fiscale doit donc tenir compte de l'importance des revenus non fiscaux. Leur faiblesse en Tunisie explique aussi l'importance de la part des ressources fiscales et par conséquent le taux de pression fiscale.
- La comparaison est également biaisée par le poids des cotisations sociales. En effet, au lieu de calculer la pression fiscale sur la base des seules contributions fiscales, certains acteurs dont notamment les institutions financières internationales, n'hésitent pas à inclure les autres contributions obligatoires dont les cotisations sociales. La Tunisie est donc comparée, sur la base du taux de la pression fiscale, à des pays qui disposent d'une très faible sécurité sociale ou qui n'en disposent pas du tout et qui s'appuient à la place sur les assurances privées pour couvrir les mêmes prestations. Les prélèvements opérés par ces dernières sur les contribuables ayant les moyens d'en disposer, ne sont pas comptabilisés et faussent donc la comparaison.
- Il faut tenir compte de la pression fiscale par catégorie de contribuables pour en déduire une analyse sur la base de l'équité. En effet, comme décrit dans la section relative à la progressivité et la répartition de l'effort fiscal, la pression fiscale subie par les salariés au titre de l'imposition du revenu n'est pas comparable aux autres contribuables. De la même manière, le faible niveau de progressivité de l'impôt sur le revenu et le recours exacerbé à l'imposition de la consommation font que les ménages, notamment ceux des classes populaires et moyennes, contribuent d'une manière très significative au taux actuel de pression fiscale, contrairement aux sociétés dont la part connaît une forte diminution.

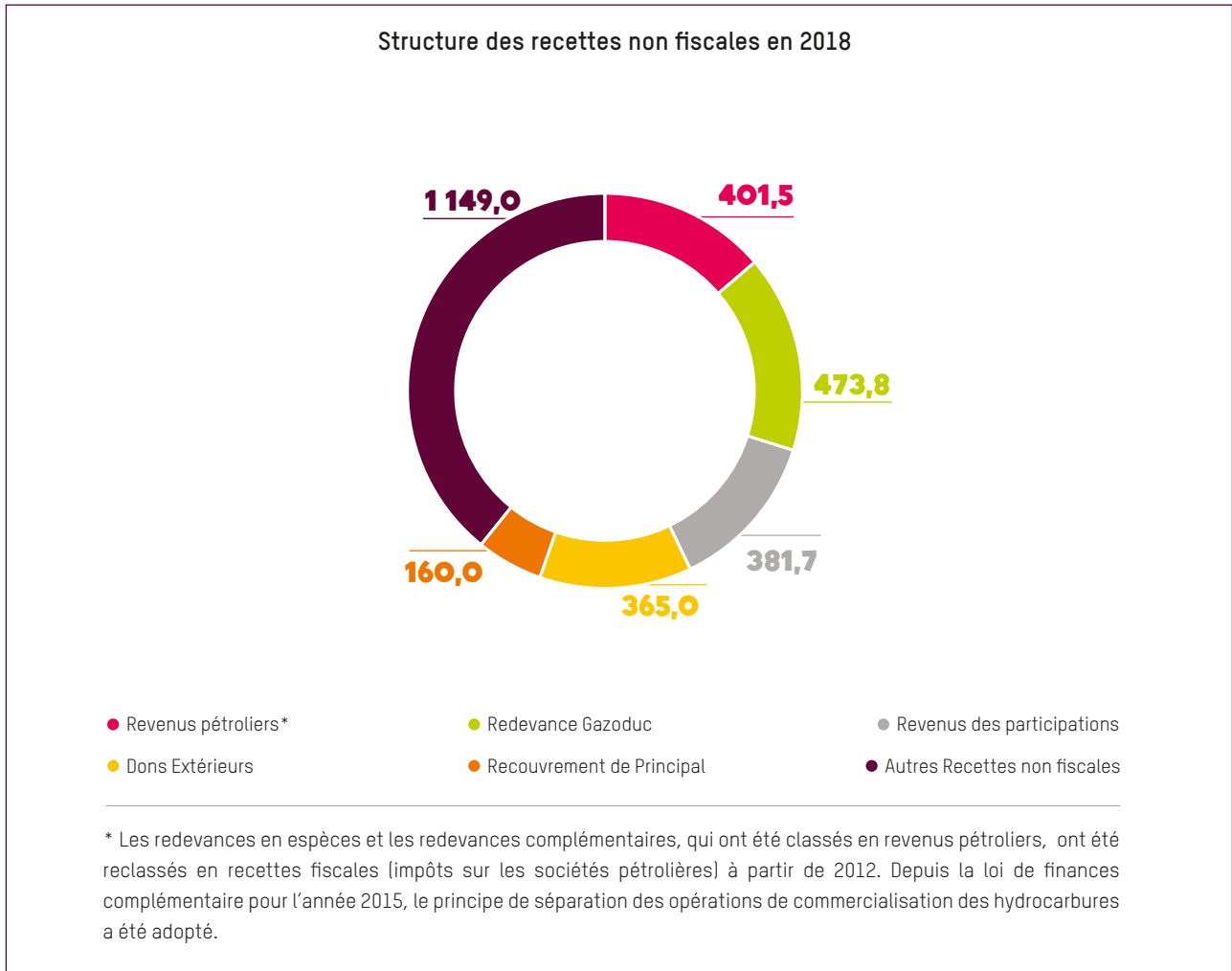
### 3.2 Recettes non fiscales

Tableau VI : L'évolution des recettes non fiscales en pourcentage du PIB

ANNÉE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Recettes non fiscales en % du PIB	3,5	3,7	4,8	5,1	4,9	2,1	1,9	2,8	2,8	2,8

Les recettes non fiscales ont représenté une moyenne de 3,4 % du PIB durant les dix dernières années. La hausse de ces recettes dans les années 2011, 2012 et 2013 s'explique par l'encaissement de revenus issus de la privatisation.

Le graphique ci-dessous indique la structure des recettes non fiscales dans l'année 2018 en MD :



Graphique 11 : Structure des recettes non fiscales en 2018

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

Les revenus non fiscaux sont inclus au budget de l'État.

### 3.3 Contribuables

Le ministère des finances ne procède pas à la publication des données relatives au nombre de contribuables, des entreprises immatriculées et du nombre de déclarations de revenus ou de bénéfices produits. Ceci constitue une entrave à la transparence fiscale tant ces données sont importantes, notamment pour indiquer l'évitement fiscal.

La population active a été recensée par l'Institut National de la Statistique à 4 126 100 au premier trimestre de l'année 2018.

Le nombre de contribuables au titre de l'impôt sur le revenu pour l'année 2015 est de 1 950 434, soit 48,5% de la population active pour la même année.

Le nombre de personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés pour l'année 2015 est de 136 324 réparties comme suit :

Il en ressort que seules 24% des redevables à l'IS, soit 32 072 entreprises, ont contribué à l'impôt sur les sociétés. Nonobstant la véracité des déclarations « néant » (11%) et des entreprises qui se déclarent déficitaires (19%), 46% des redevables à l'IS sont en défaut de déclaration, ce qui dénote d'une tendance massive à la fraude fiscale contribuant à la faiblesse de l'effort fiscal des sociétés en Tunisie.

### 3.4 Secteur informel

Certaines estimations dont celles de la Banque mondiale évaluent le secteur informel à environ 53% du PIB tunisien<sup>38</sup>. Si toutes les études ne s'accordent

pas sur le niveau exact de la part de l'économie informelle, elles convergent toutes pour souligner son ampleur et sa tendance croissante, notamment après la révolution. Si l'on en croit les estimations de la Banque Mondiale, la part du secteur informel en Tunisie est bien supérieure à la moyenne des pays en développement estimée par l'OCDE à 39%.

- Le tiers de la population potentielle de contribuables opère dans le secteur informel :

Selon une étude de l'association tunisienne des économistes<sup>39</sup>, 32% de la population active occupée exerce dans l'informalité, dont 46,4% d'emplois informels salariés. Ces derniers représentent le cinquième de la population des salariés qui travaille soit dans des structures informelles soit dans des structures formelles, mais sans être déclaré ni auprès du FISC, ni auprès des caisses de la sécurité sociale.

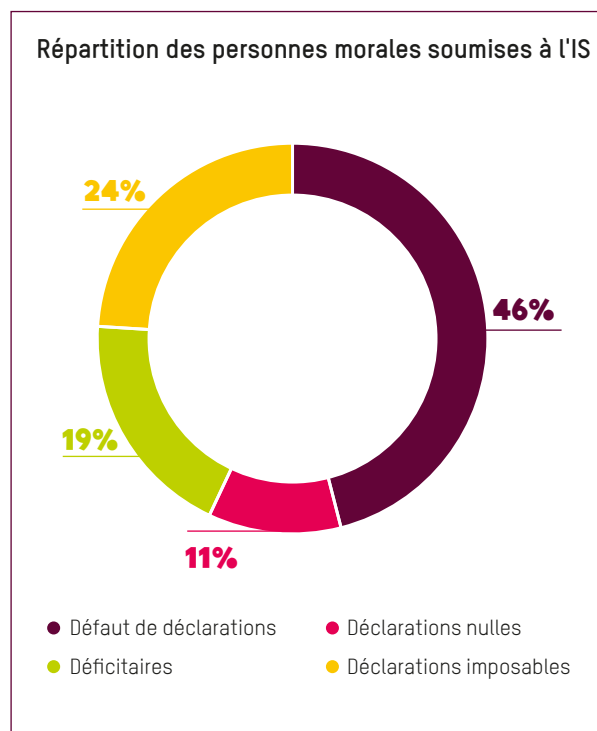
Tableau VII : Répartition des recettes de l'IRPP (2010-2015)

ANNÉE	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Secteur public	28,4%	31%	32%	31,7%	33,6%	35,7%
Secteur privé	71,6%	69%	68%	68,3%	66,4%	64,3%

Dans ce contexte, l'État tunisien a pris certaines mesures fiscales visant la lutte contre l'économie informelle. En effet, il ressort des travaux de réforme fiscale que « l'importance du phénomène de l'économie informelle, de contrefaçon, de contrebande et le commerce parallèle des produits non conformes à la réglementation en vigueur, notamment en matière de santé et de qualité, portent préjudices à l'économie nationale et au principe de la concurrence loyale, et par conséquent à l'équité fiscale. » Partant de ce diagnostic, les recommandations portées par la réforme fiscale ont été adoptées, notamment dans la loi de finances complémentaire pour l'année 2014.

38 Observatoire Tunisien de l'Economie, « la réforme douanière sous ajustement structurel : lutte ou promotion du secteur informel ? », page 2, lien : <https://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/analyseeconomics/reforme-douaniere-commerce-informel-contrebande-ldf2016>

39 Asectu, « Ancrage de la justice fiscale et mobilisation des ressources propres », lien : [http://www.asectu.org/Documents/PDF/JF\\_Rapport.pdf](http://www.asectu.org/Documents/PDF/JF_Rapport.pdf)





Dans sa présentation du projet de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014, le gouvernement tunisien place la lutte contre l'économie informelle parmi ses priorités pour la relance de l'économie nationale. En effet, estimant que l'économie parallèle est de nature à altérer la compétitivité de l'entreprise, les recettes de l'État, le pouvoir d'achat du citoyen, la santé du consommateur ainsi que l'évolution structurelle de l'économie nationale, le gouvernement a décidé de mettre en place une stratégie d'attaque axée sur :

- L'intensification des opérations de contrôle sur le terrain et sur les frontières du pays,
- l'encouragement des médias à mener une campagne de sensibilisation contre les dangers que peuvent présenter les produits issus de l'économie parallèle et ses effets nocifs sur les recettes de l'État,
- l'intégration de l'économie parallèle à l'économie organisée,
- le renforcement de l'intégration de l'économie nationale à l'économie maghrébine par l'appui à la coopération au niveau régional.

Outre ces mesures, la loi de finances complémentaire pour l'année 2014 a consacré des dispositions, notamment fiscales, pour lutter contre l'économie parallèle, notamment :

- Une mesure d'amnistie visant l'intégration des personnes physiques exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale dans l'économie organisée.<sup>40</sup>
- La possibilité de recouvrer les impôts non déclarés ou faussement déclarés jusqu'à la 15<sup>ème</sup> année pour les personnes condamnées par un jugement définitif pour des actes les impliquant à l'exercice d'une activité dans le secteur informel.<sup>41</sup>
- La suppression du taux relevé de 25% de la taxe sur la valeur ajoutée.<sup>42</sup>
- L'allègement de la pression fiscale sur certains produits pour lutter contre l'économie parallèle.<sup>43</sup>

---

40 Celle-ci figure dans l'article 9 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014. Il faut rappeler tout d'abord que conformément à la législation en vigueur, l'exercice d'une activité industrielle, d'une activité commerciale ou d'une profession non commerciale est subordonné au dépôt de la déclaration d'existence en vue d'obtenir un identifiant fiscal avant que l'activité en question ne commence. L'article 9 accorde aux personnes physiques, exerçant les activités précitées, n'ayant pas fait leur déclaration d'existence la possibilité de régulariser leur situation fiscale à condition de déposer la déclaration d'existence dans un délai ne dépassant pas le 31 décembre 2014. En contrepartie, tous les impôts, taxes, redevances et pénalités de retards dus à leur charge seront abandonnés moyennant une régularisation de 1000 à 2000 dinars selon l'activité, pour chaque année qui n'est pas concernée par la prescription.

41 Cette mesure est adoptée par l'article 17 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014. Elle fait partie des dispositions 16 à 18 de cette dernière qui visent la lutte contre l'économie parallèle. Ces dispositions comportent des mesures de sanction contre tout acteur exerçant une activité dans le secteur informel. L'article 17 permet de poursuivre les personnes condamnées, par un jugement définitif, pour actes tenant à l'exercice d'une activité dans l'informel, des dettes fiscales non recouvrées et ce jusqu'à la 15<sup>ème</sup> année au cours de laquelle les condamnés ont généré des revenus imposables ou ont effectué toutes autres opérations imposables. L'article 17 consacre une mesure dissuasive pour les acteurs de l'économie parallèle en portant les délais de prescription jusqu'à 15 ans.

42 Rappelons que le taux de la taxe sur la valeur ajoutée est relevé à 25% pour les opérations de ventes entre soumis et non soumis à ladite taxe. Ce taux de 25% ne concerne pas :

- La vente de produits alimentaires, de médicaments, de produits pharmaceutiques et de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.
- La vente effectuée entre soumis à la taxe sur la valeur ajoutée d'une part et l'État, les établissements publics à caractère administratif, et les collectivités publiques locales d'autre part.
- La vente de produits pour les commerçants en détail.

Le taux de 25% a été supprimé par l'article 19 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014. Le législateur a constaté que le taux relevé de la taxe sur la valeur ajoutée est de nature à faire augmenter les prix et à pousser les consommateurs à acheter sans factures leurs produits dans l'économie parallèle.

43 Cette mesure fait l'objet des articles 20 à 22 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014.

L'allègement de la pression fiscale concerne :

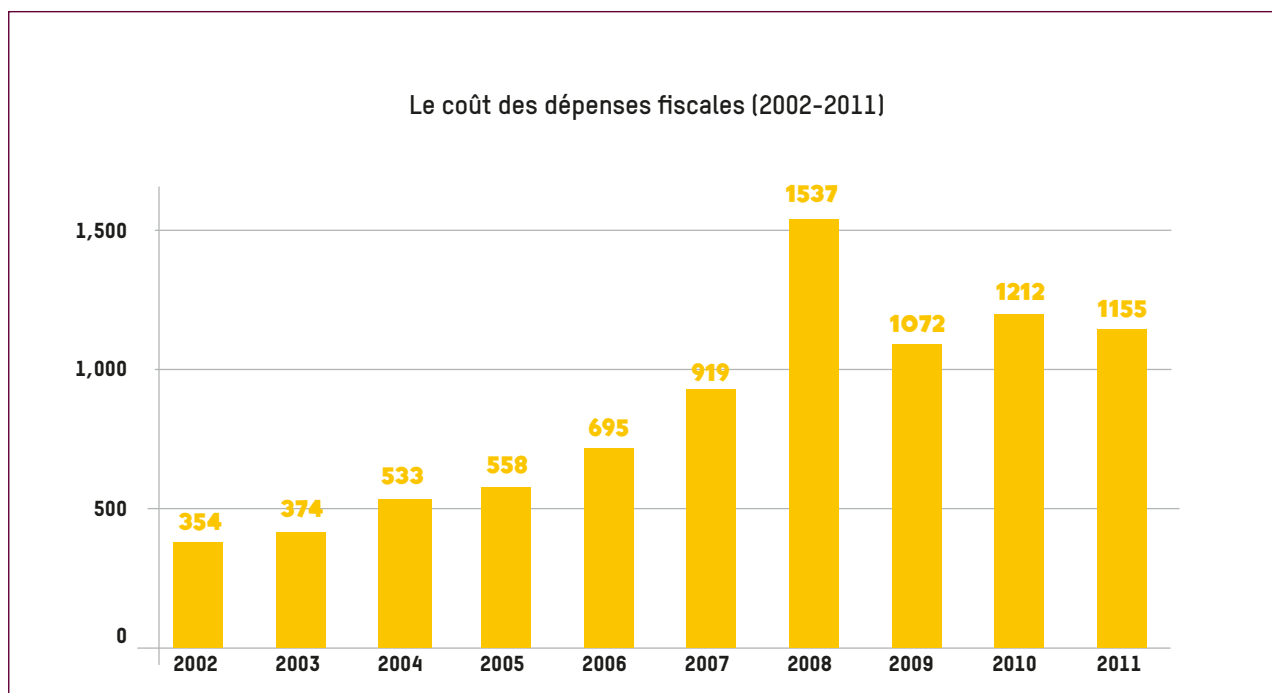
- Les équipements de climatisation. La redevance due à ces produits, lors de leur importation ou leur production locale est de 10 dinars sur 1000 unités Watt. Le législateur a constaté que le rendement de cette redevance n'a pas atteint les résultats escomptés et a favorisé l'économie parallèle. Cette redevance est donc

-Le renforcement de la sanction contre la contrebande en matière de transport de marchandises.<sup>44</sup>

### 3.5 Exonérations fiscales

Il est regrettable que les données relatives au manque à gagner financier dû aux exonérations fiscales ne soient pas rendues publiques. Il s'agit là encore d'une entrave grave à la transparence fiscale. Alors que d'autres pays publient régulièrement ces données, y compris des pays en développement à l'image du Maroc ou le Sénégal, l'État tunisien ne s'est même pas livré à leur publication, ni à l'occasion des travaux de réforme fiscale initiés en 2013, ni à l'occasion de l'adoption de la loi portant refonte du dispositif des avantages fiscaux en 2017.

Le graphique ci-dessous indique les recettes perdues au titre des dépenses fiscales (tout mécanisme d'allègement d'impôt y compris les exonérations fiscales) sur les dix années précédant la révolution (2002-2011).



Graphique 13 : Le coût des dépenses fiscales (2002-2011)

Auteur : Observatoire Tunisien de l'Économie

Source : FMI, « Tunisie : évaluation de la transparence des finances publiques », Rapport du FMI No. 16/339, Novembre 2016

Par ailleurs, était appliqué le taux de 25% de la taxe sur la valeur ajoutée sur les produits importés figurant dans la liste annexée au décret n°477 du 3 mars 2003 parmi lesquels certains produits alimentaires comme les viandes, les fromages, les eaux minérales, certains matériaux de construction, certains équipements électroménagers ou encore certains matériaux mécaniques. Le taux de 25% de la taxe sur la valeur ajoutée était appliqué, que l'importateur soit soumis ou non à ladite taxe. Pareillement, partant du constat que ce taux tend à encourager le recours par le consommateur au marché parallèle, l'article 21 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014 a supprimé ce taux pour les produits importés susvisés.

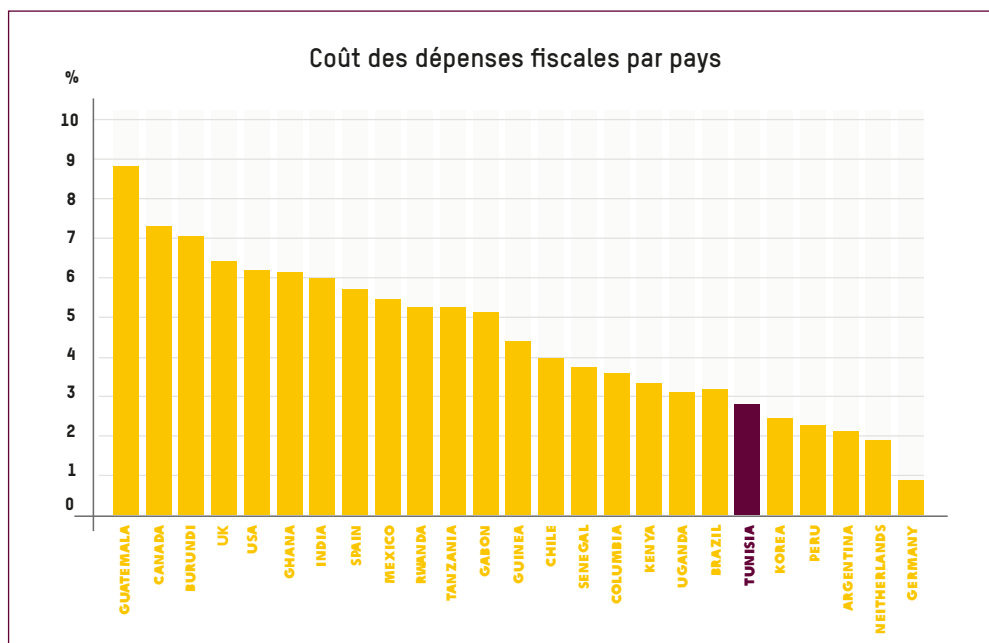
Cette mesure prend effet pour les produits dont l'importation a lieu à partir du 1er janvier 2015 et avant cette date pour les importations dont la taxe sur la valeur ajoutée et autres redevances n'ont pas été recouvrées.

Dans le même cadre, l'article 22 de la même loi allège la pression fiscale sur certains produits en diminuant la redevance sur la consommation. Celle-ci a été diminuée de 75 à 35% et de 50 à 25% pour des produits comme le granite, la dolomite et le travertin.

<sup>44</sup> En effet, l'article 23 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014, en abrogeant les dispositions du paragraphe II de l'article 18 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, soumet toute personne physique ou morale, exerçant l'activité de transport de marchandises, qui ne présente pas de factures relatives aux marchandises transportées, à une amende équivalente à 20% de la valeur de la marchandise transportée avec un montant minimum qui se situe entre 500 et 1000 dinars. Selon la législation en vigueur avant la loi de finances complémentaire pour l'année 2014, l'amende prévue à cet effet était à hauteur de 250 dinars et pouvait atteindre le double en cas de récidive dans les 2 années qui suivent. Dans le but de lutter contre la contrebande et de faciliter la connaissance de la source de la marchandise transportée, le législateur a renforcé la sanction susmentionnée.

Sous réserve des mesures d'amnistie fiscales susmentionnées, la loi tunisienne impose avec effet rétroactif les entreprises informelles lorsqu'elles formalisent leurs activités.

Rapporté au PIB, le coût des dépenses fiscales place la Tunisie dans un classement avancé dans les pays les plus dépensiers à ce titre :



Graphique 14 : Coût des dépenses fiscales par pays

Auteur : FMI

Source : FMI, « Tunisie : évaluation de la transparence des finances publiques », Rapport du FMI No. 16/339, Novembre 2016

Il en ressort que le coût des dépenses fiscales avoisine les 3% du PIB. Si ce coût est inférieur au budget alloué à l'éducation en 2018 (4,6% du PIB), il est bien supérieur au budget de la santé publique (1,8% du PIB), et à celui de l'agriculture (1,3% du PIB).

### 3.6 Flux Financiers Illicites

Le rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique définit les flux financiers illicites comme étant les « fonds qui sont reçus, transférés ou utilisés de façon illégale. Ces fonds proviennent ordinairement de trois sources : l'évasion fiscale commerciale, la falsification des factures dans le commerce international, et des prix de transfert abusifs ; des activités criminelles telles que le trafic de drogues, la traite des personnes, les transactions illégales sur les armes, la contrebande, la corruption active et la concussion de fonctionnaires corrompus. »<sup>45</sup>

Il serait judicieux de distinguer deux illustrations des flux financiers pour l'évasion fiscale et la fraude fiscale. Ces deux notions sont d'ailleurs souvent employées pour signifier la même chose.

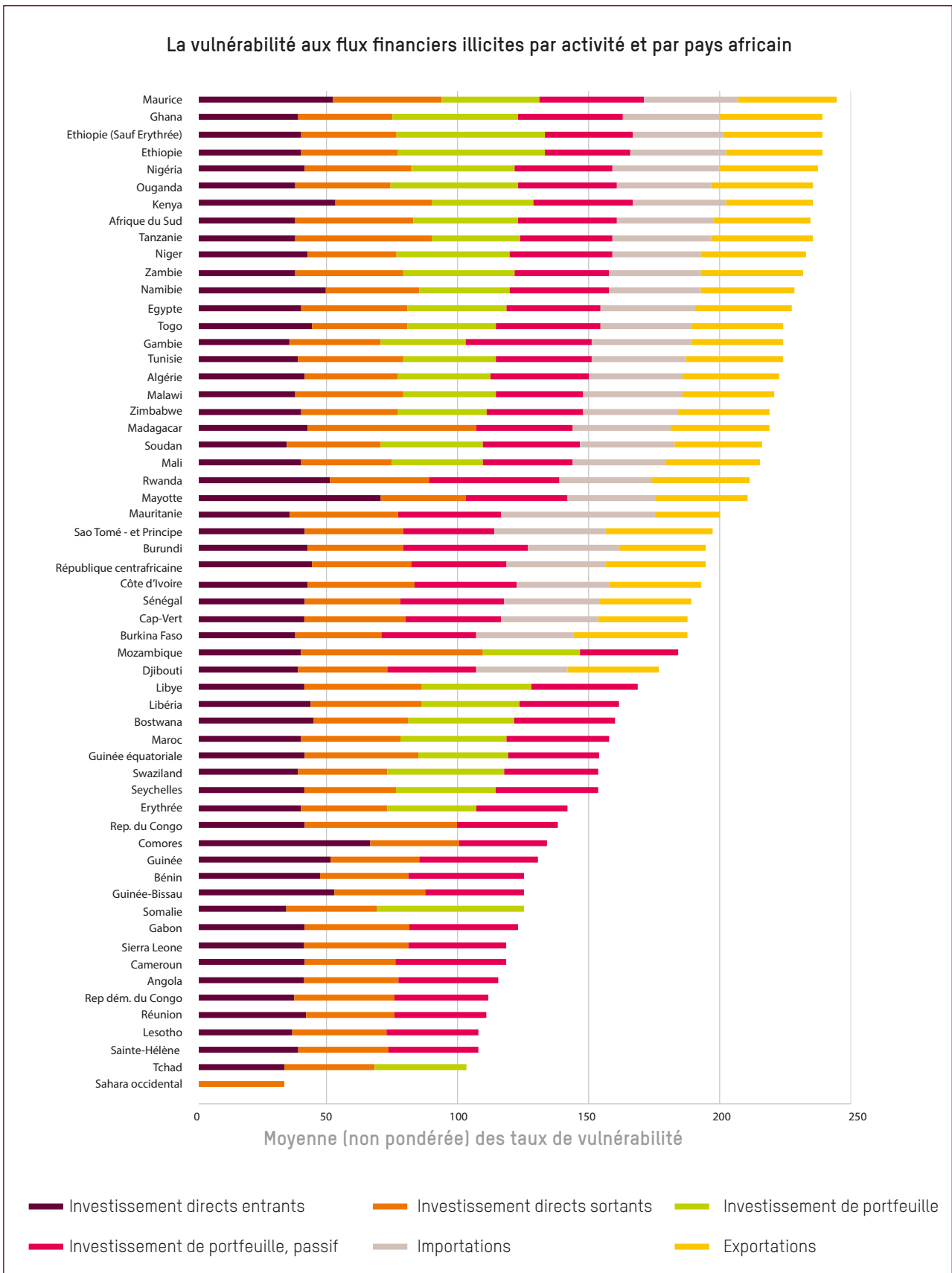
La fraude fiscale se caractérise par l'utilisation de moyens illégaux pour échapper à l'impôt en dissimulant une partie des revenus ou des bénéfices au FISC. Par contre, l'évasion fiscale désigne les méthodes qui consistent à contourner le texte de la loi fiscale en adoptant une interprétation biaisée de celle-ci en vue de dénicher les défaillances législatives permettant de payer moins d'impôts ou parfois de s'en soustraire totalement. L'évasion se situe dans la frontière très fine entre la légalité et l'illégalité. Mais en réalité, l'équité fiscale est violée de la manière aussi bien par la fraude que l'évasion fiscale si bien que la constitution tunisienne engage l'État tunisien à mettre en place « les mécanismes à même de garantir le recouvrement de l'impôt et la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ».<sup>46</sup> Une telle disposition est d'ailleurs une nouveauté de la constitution de la deuxième république qui traduit une certaine prise de conscience de l'accentuation de ces phénomènes et leurs effets dévastateurs sur l'équité et la justice fiscale.

45 Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, lien : [https://www.francophonie.org/IMG/pdf/fluxfinanciersillicites\\_rapport\\_francais.pdf](https://www.francophonie.org/IMG/pdf/fluxfinanciersillicites_rapport_francais.pdf)

46 Article 10 de la constitution tunisienne.

Pour autant, les pouvoirs publics en Tunisie ne se sont même pas livrés à une étude officielle sur le manque à gagner de l'État qui résulte de l'évasion et la fraude fiscales, et plus globalement, des flux financiers illicites.

Le schéma ci-dessous indique la vulnérabilité aux flux financiers illicites par activité et par pays africain :



Graphique 15 : la vulnérabilité aux flux financiers illicites par activité et par pays africain

Source : Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique

Il en ressort que la Tunisie se trouve à une position avancée du classement des pays africains les plus vulnérables aux flux financiers illicites.

À l'échelle continentale, les flux financiers illicites font perdre 50 milliards de dollars par an à l'Afrique, qui a au moins autant perdu d'argent en FFI, qu'elle en a reçu en termes d'aide au développement durant les 5 dernières décennies. Ils constituent donc un frein considérable pour le financement de la croissance africaine et se traduisent par l'accroissement des inégalités, si bien que le nombre d'africains vivant avec moins de 1,25 dollars par jour est passé de 290 millions en 1990 à 414 millions.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> Article 10 de la constitution tunisienne.

# EXONÉRATIONS DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS : GOUVERNANCE ET TRANSPARENCE

#### 4 Exonérations de l'impôt sur les sociétés : gouvernance et transparence

L'État tunisien ne procède pas à la publication des données relatives aux dépenses fiscales ni sur le plan strictement financier, c'est-à-dire, le manque à gagner financier engendré par ces dépenses, ni sur le plan de la relation coûts-bénéfices. Le dispositif des dépenses fiscales n'est pas non plus soumis à un contrôle parlementaire.

Cependant, il faut signaler une évolution significative de la législation fiscale qui pourrait mettre fin à l'opacité qui caractérise la gestion des niches fiscales. Si le projet initial de la loi portant sur la refonte du dispositif des avantages fiscaux ne prévoyait aucun mécanisme d'évaluation et de publication de ces derniers, l'assemblée des représentants du peuple a adopté une proposition d'amendement portée par la société civile, visant à remédier à ce manquement. En effet, l'article 18 de ladite loi dispose que :

« Le ministère chargé des finances établit un rapport annuel comportant notamment les données suivantes :

- montants alloués aux avantages fiscaux et financiers accordés au titre de l'année budgétaire précédente, répartis selon les secteurs économiques, les gouvernorats ainsi que les délégations ;
- nombre d'emplois créés par les entreprises ayant bénéficié des avantages durant l'année budgétaire précédente répartis selon la catégorie des recrues ;
- chiffre d'affaires à l'exportation pour les entreprises ayant bénéficié des avantages durant l'année précédente ;
- situation de l'entreprise ayant bénéficié de l'avantage à l'égard de la continuité de son activité et de sa pérennité ;

Le ministère chargé des finances a présenté à l'assemblée des représentants du peuple le rapport susvisé avec le projet de la loi de finances.

Ledit rapport comporte notamment l'évaluation de l'impact des avantages fiscaux et financiers en matière d'exportation, d'emploi et du développement régional et sectoriel en indiquant la méthodologie adoptée pour cette évaluation.

À cet effet, l'instance chargée de l'investissement communique, obligatoirement, au ministère chargé des finances, les données indiquées au premier paragraphe du présent article, et ce, dans un délai ne dépassant pas la fin du premier trimestre de chaque année budgétaire.

Le rapport d'évaluation précité est publié sur le site du ministère après l'adoption de la loi de finances.

Le présent article s'applique à partir de la loi de finances pour l'année 2020. »

En attendant l'entrée en vigueur de cette disposition à partir de la loi de finances pour l'année 2020 et son application dans la pratique par la partie gouvernementale, la législation tunisienne a considérablement progressé en matière de transparence fiscale. En effet, l'évaluation du manque à gagner financier des avantages fiscaux, leur impact socio-économique ainsi que la méthodologie adoptée pour l'évaluation seront soumis à l'assemblée des représentants du peuple dans un rapport, conjointement au dépôt du projet de la loi de finances. Ledit rapport sera également à la portée du public sur le site officiel du ministère des finances.





# **EFFICACITÉ DE L'ADMINISTRATION FISCALE**

## 5 Efficacité de l'administration fiscale

### 5.1 Organisation

Le FISC tunisien est centralisé et relève de trois directions du ministère des finances, dont l'organisation et les attributions sont présentées dans la section 1.1.2 relative à l'administration fiscale dans ce rapport.

L'administration fiscale comporte une direction des grandes entreprises relevant des services régionaux de la Direction Générale des Impôts.

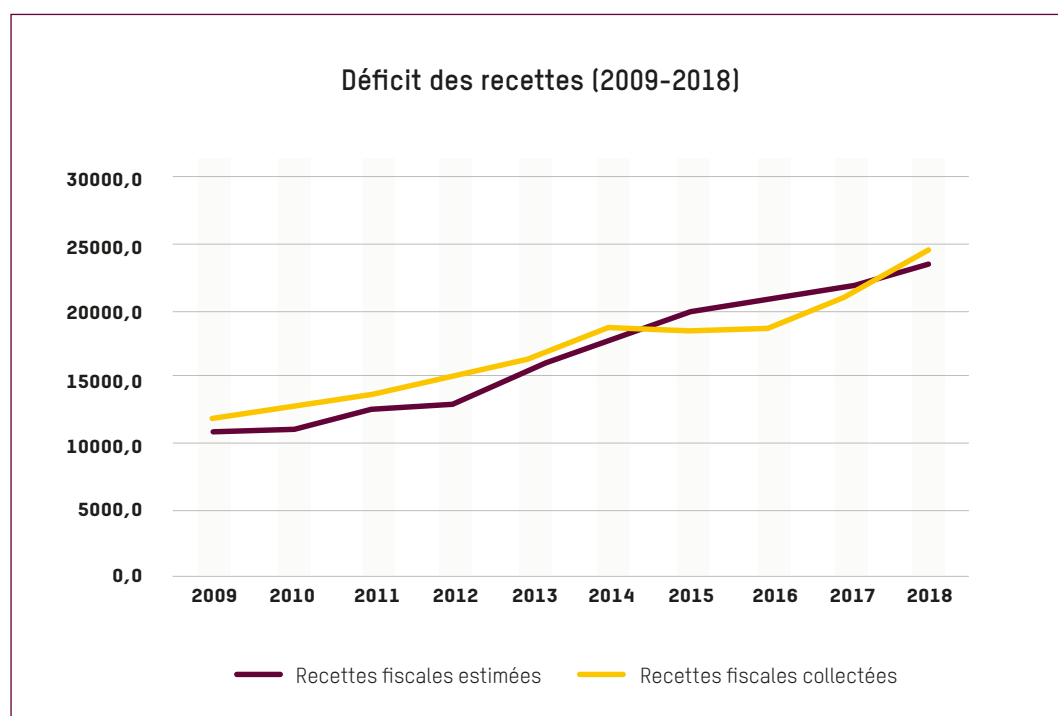
Le recouvrement des impôts locaux relève de l'attribution exclusive des comptables de l'État. Sur le plan organique, ceci se traduit par la séparation des services d'assiette et celui du recouvrement. Seuls les comptables publics relevant de la direction de la comptabilité publique et du recouvrement sont habilités à procéder au recouvrement des créances publiques.

L'État collecte au profit des collectivités locales les quatre impôts présentés dans la section 1.1.1 relative à l'architecture législative des contributions obligatoires de ce rapport. Ces impôts se caractérisent par un rendement extrêmement faible. En effet, les recettes fiscales générées par la fiscalité locale, y compris ces quatre impôts, représentent 2,4% du total des recettes fiscales alors qu'elles représentent 4,8% au Maroc, 12% en Angleterre, 15,2% en France, 43% aux Etats-Unis et 48% en Allemagne.

### 5.2 Déficit des recettes

Cette partie vise à constater la différence entre les prévisions des recettes fiscales d'une part et les résultats effectivement réalisés dans la collecte des impôts.

Le graphique ci-dessous indique l'évolution des recettes fiscales prévisionnelles et des recettes fiscales collectées (2009-2018) :



Graphique 16 : Déficit des recettes (2009-2018)

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

À l'échelle des dix dernières années, la différence entre les recettes fiscales estimées et les recettes fiscales collectées a été négative uniquement en 2015 et 2016. D'une manière générale, la Tunisie ne connaît pas de problèmes structurels quant au déficit des recettes.

### 5.3 Ressources

Si les données relatives à l'administration fiscale et notamment celles concernant ses ressources humaines et matérielles ne sont pas publiées et ne font pas l'objet d'un débat public ni même parlementaire, le processus de réforme fiscale initié en 2013 a mis la lumière sur certaines de ces données relatives au FISC tunisien et a érigé ce dernier en un axe à part entière de ladite réforme.

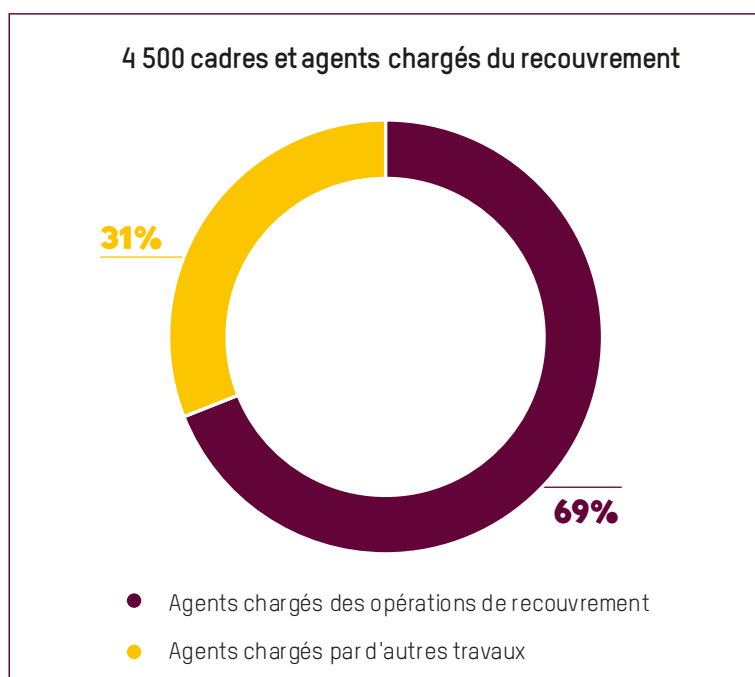
Les travaux de réforme fiscale font état d'un manque flagrant des ressources humaines et matérielles de l'administration fiscale et de la faiblesse des fonds, notamment ceux destinés au développement.

**Tableau VIII :La répartition des dépenses de l'administration fiscale en millions de dinars (2010-2012)**

DÉPENSES/ANNÉE	2010	2011	2012
Masse salariale	43,1	58,4	69,7
Dépenses de gestion	5,1	6,3	6,2
Dépenses de développement	2,5	1,4	3

Il en ressort un sous-effectif de l'administration fiscale dont ci-dessous la répartition fonctionnelle.

Le nombre total des cadres et agents chargés du recouvrement est de 4 500 répartis comme suit :

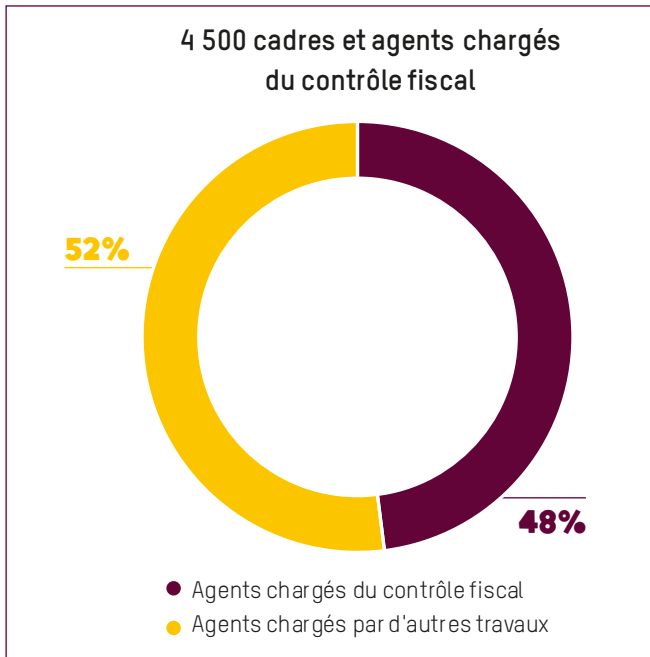


Graphique 17 : Répartition fonctionnelle au sein de l'administration fiscale

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances.

Le nombre total des cadres et agents chargés du contrôle fiscal est de 3 400 répartis comme suit :



Graphique 18 : Répartition fonctionnelle des cadres et agents chargés du contrôle fiscal

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

Le diagnostic souligne également les limites du système et équipements informatiques et matériels :

- Un ordinateur pour 3 agents,
- Une voiture pour 16 agents.

Le manque de ressources se traduit mécaniquement par un contrôle fiscal défaillant et incapable de contenir une fraude fiscale massive. Un constat appuyé notamment par un nombre réduit de contrôles fiscaux particulièrement dans les entreprises : 450

interventions auprès de 9 610 sociétés déclarant un chiffre d'affaires supérieur à un millions de dinars ; Un rendement fiscal équivalent à 5 000 opérations de contrôle et 70.000 notifications de régularisation. Ces dernières parviennent à hausser le taux de déclarations de 40 à 57% seulement. Ces dysfonctionnements se traduisent par une inéquité flagrante où 40.000 contribuables assujettis au régime réel fournissant 700.000 déclarations (dont 90% sont dans les délais légaux) génèrent 96% des recettes fiscales.

#### • La déclaration et le paiement d'impôt en ligne

Ces services ont été introduits par l'article 57 de la loi de finances 2001.

L'article 70 de la loi de finances 2005 a rendu l'inscription à ces services obligatoire pour les entreprises générant un chiffre d'affaires fixé par un décret du ministre des finances. (15 MD en 2005, 10 MD en 2006, 5 MD en 2007, 2 MD en 2008, 1 MD en 2012).

L'inscription est optionnelle pour les sociétés non concernées par l'obligation susvisée et pour les personnes physiques ne disposant pas d'un identifiant fiscal.

Le nombre d'inscrits est passé de 1 075 en 2007 à 11 953 en 2012.

Le nombre de déclarations est passé de 616 en 2007 à 9 485 en 2012 (28% sont en défaut de déclaration).

### 5.4 Conventions

La Tunisie a signé la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale le 16/07/2012. Cette convention a été ratifiée le 31/10/2013 et a pris effet le 01/02/2014.

### 5.5 Coût de la perception de l'impôt

Les données permettant le calcul de la collecte d'impôt ne sont pas disponibles.

### 5.6 Surveillance

Au-delà du discours gouvernemental qui s'inscrit dans une optique de lutte contre l'évasion fiscale et proclamé à l'occasion des discussions sur le budget de l'Etat, l'importance des ressources humaines et

matérielles de l'administration fiscale est un indicateur important pour évaluer la volonté du gouvernement à combattre ce fléau. Or les faiblesses criantes signalées à ce niveau par les rapports officiels dès l'année 2013 et l'absence de mesures visant à renforcer drastiquement le FISC tunisien dénotent d'un manque évident de volonté pour lutter contre l'évasion fiscale.

Suite à la révélation de cas d'évasion fiscale de haut fortunés tunisiens, une commission parlementaire d'investigation sur l'affaire des Panama Papers s'est constituée le 8 avril 2016. Elle s'est réunie à quatre reprises uniquement en auditionnant le ministre du domaine de l'Etat et le directeur de la banque centrale. Depuis la dernière réunion qui remonte au 13 juin 2016, la commission a cessé toutes activités sans apporter aucune réponse. L'institution parlementaire a totalement échoué dans sa mission d'investigation.<sup>48</sup>

---

48 Al Bawsala, lien :

<https://majles.marsad.tn/2014/fr/assemblee/commissions/57308c2a12bdaa3faceced02>



# DÉPENSES DU GOUVERNEMENT

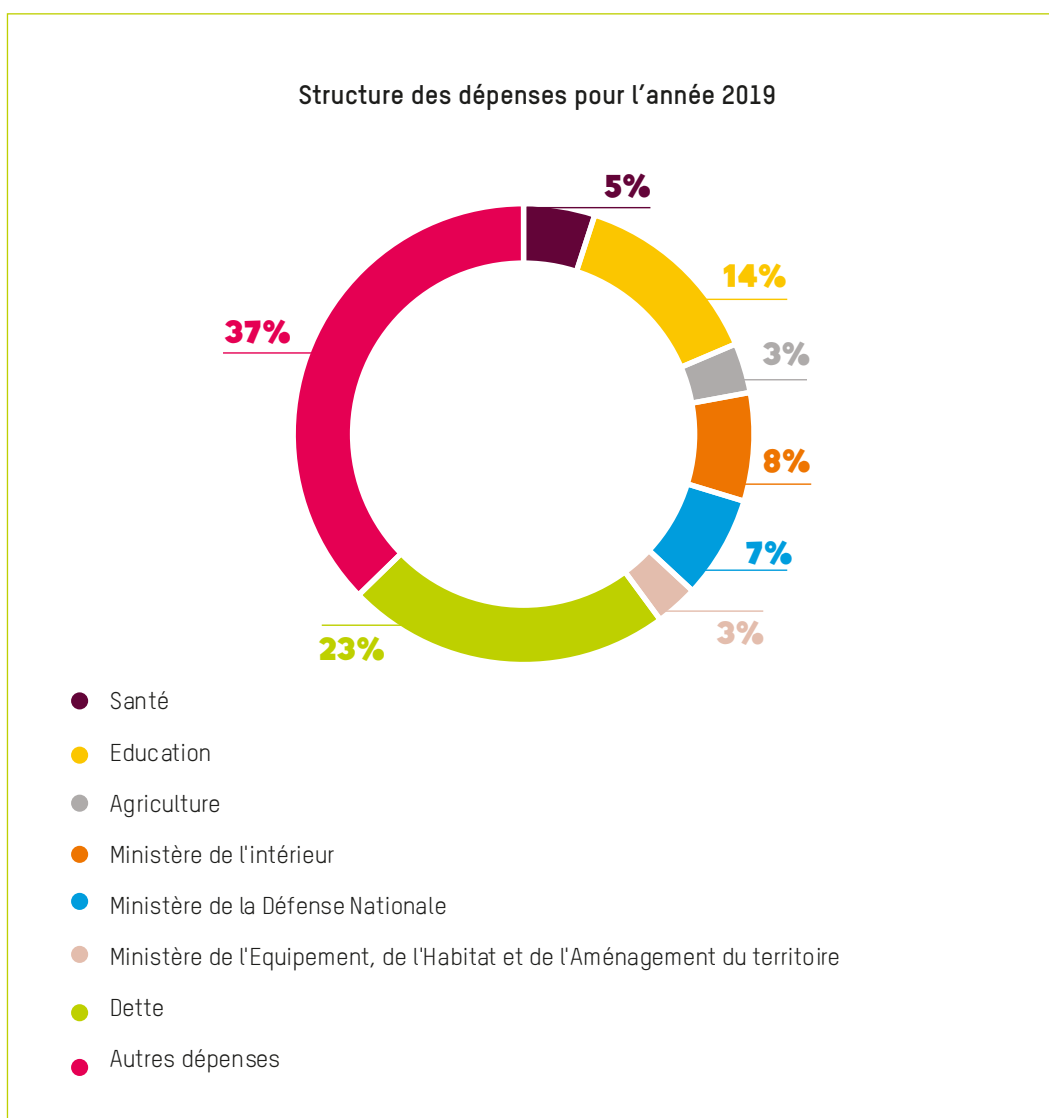


## 6 Dépenses du gouvernement

Bien que la collecte des impôts sur la base de l'équité soit un levier important dans la réduction des inégalités, la justice fiscale suppose en plus que la dépense de l'argent collecté par l'impôt soit employée dans une perspective de partage des richesses et de croissance inclusive. Cela implique un investissement dans les services publics, des subventions et minimas sociaux. Cette partie va se limiter à la présentation des dépenses de subventions, de l'éducation, de la santé et de l'agriculture.

### 6.1 Composition de la dépense et des recettes du gouvernement

Le graphique ci-dessous indique la structure des dépenses publiques pour l'année 2019 :



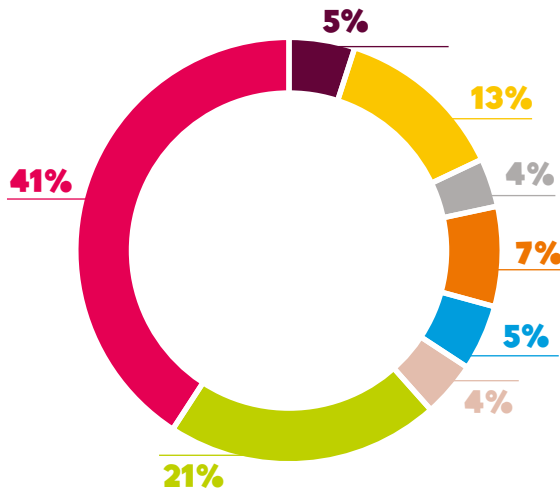
Graphique 19 : Structure des dépenses pour l'année 2019

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

Le graphique suivant indique la structure des dépenses publiques pour l'année 2018:

Structure des dépenses pour l'année 2018



- Santé
- Education
- Agriculture
- Ministère de l'intérieur
- Ministère de la Défense Nationale
- Ministère de l'Équipement, de l'Habitat et de l'Aménagement du territoire
- Dette
- Autres dépenses

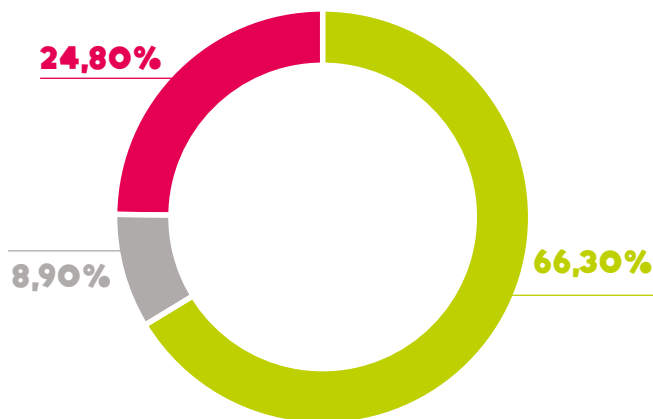
Graphique 20 : Structure des dépenses pour l'année 2018.

Auteur : Oxfam Tunisie.

Source : Ministère des finances

Le graphique ci-dessous indique la structure des ressources pour la même année 2019 :

Structure des recettes



- Ressources fiscales
- Ressources non fiscales
- Ressources d'emprunt

Graphique 21 : Structure des recettes

Auteur : Oxfam Tunisie.

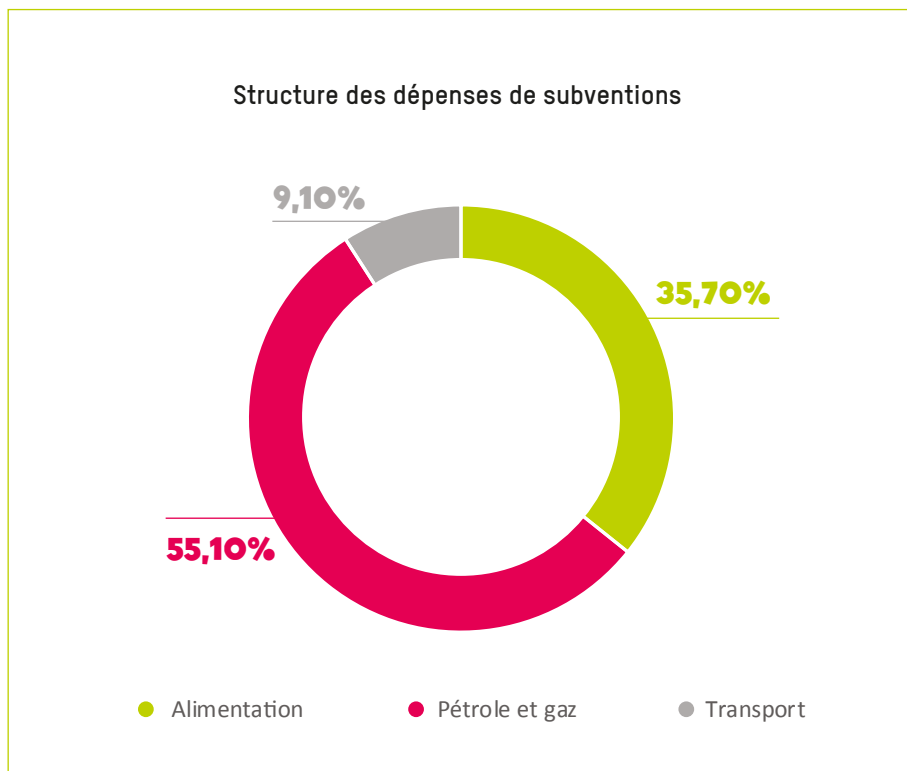
Source : Ministère des finances

Chaque année et pour chaque habitant, la Tunisie dépense 425 dinars en éducation, 152 dinars en santé et 117 dinars en agriculture.

## 6.2 Subventions

La compensation est un système de subventions visant à contrôler les prix sur certains produits. Il s'agit d'un levier de protection des citoyens contre l'inflation des prix des produits subventionnés.

Le graphique ci-dessous indique la structure des dépenses de subventions :



Graphique 22 : Structure des dépenses de subventions

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

**Tableau IX : L'évolution des subventions de compensation en pourcentage du PIB**

ANNÉE	2005	2010	2015	2016	2017	2018
Subventions/Compensation	1,9	2,4	3,4	2,4	3,5	4,5
Alimentation	1	0,9	1,8	1,7	1,5	1,6
Transport	0,3	0,3	0,5	0,5	0,4	0,4
Pétrole et gaz	0,6	1,2	1,5	0,2	1,6	2,5

Si la portée sociale du système de compensation en général est incontestable, le constat est plus mitigé en ce qui concerne la subvention des énergies.

Le tableau suivant indique des données relayées par la Banque Mondiale relatives aux avantages subventionnels liés à l'énergie, par bénéficiaire et par An (en DT)

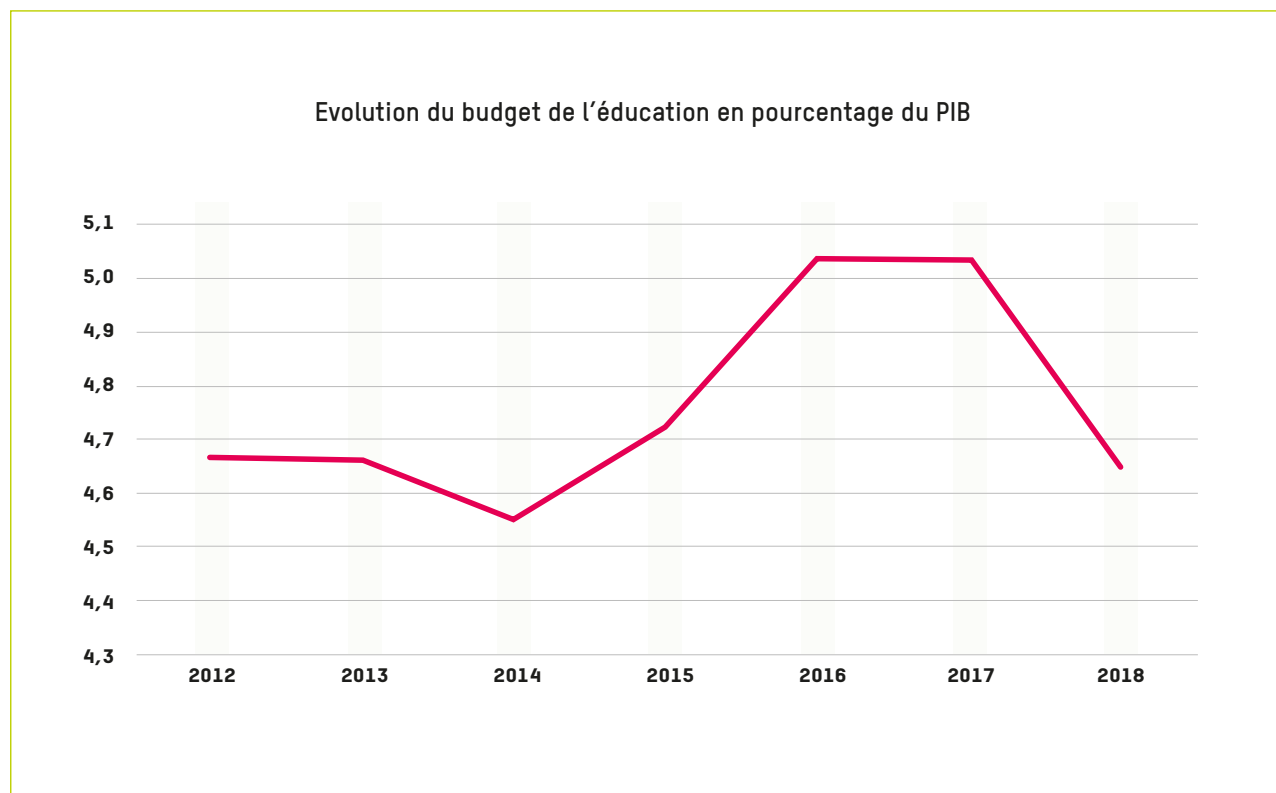
Tableau X : Répartition des avantages subventionnels par quintiles de revenu

QUINTILE	ESSENCE	DIESEL	GPL	ÉLECTRICITÉ	TOTAL
1 (le plus pauvre)	0,1	0,1	44,5	37,0	81,8
2	0,4	0,6	55,3	41,4	97,8
3	1,6	1,2	59,9	46,1	108,7
4	4,6	1,9	68,3	47,8	122,7
5 (le plus riche)	18,2	5,7	63,9	48,9	136,7
<b>TOTAL</b>	<b>5,0</b>	<b>1,9</b>	<b>58,4</b>	<b>44,2</b>	<b>109,5</b>

Il en ressort que les plus riches bénéficient davantage des subventions d'énergie que les plus pauvres. Cependant, en l'absence d'alternative, la levée de la compensation due à son inéquité aura un impact négatif sur les classes populaires et contribuera en définitive à l'accroissement des inégalités.

### 6.3 L'éducation

Le graphique ci-dessous indique l'évolution du budget de l'éducation en pourcentage du PIB (2012-2018)

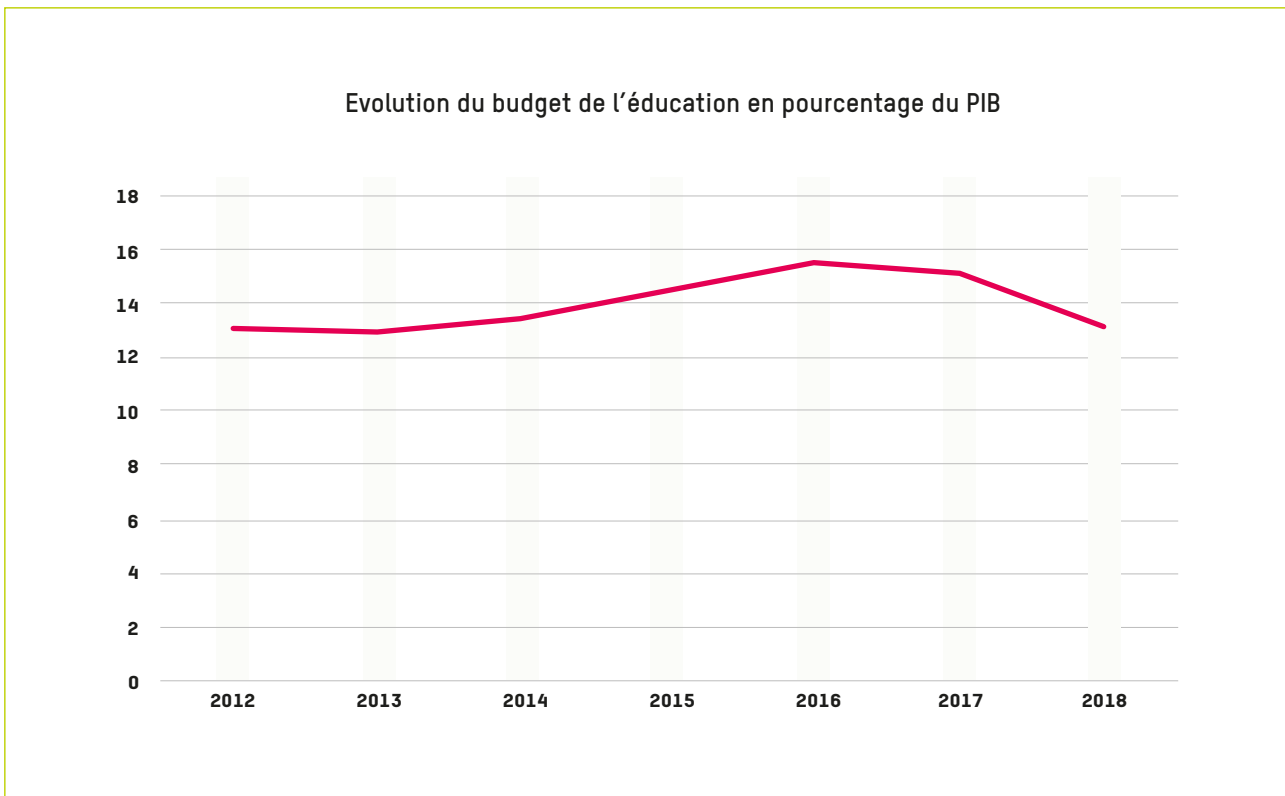


Graphique 23 : Evolution du budget de l'éducation en pourcentage du PIB

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

Le graphique ci-dessous indique l'évolution du budget de l'éducation en pourcentage du total des dépenses publiques (2012-2018)



Graphique 24 : Évolution du budget de l'éducation du total des dépenses publiques du PIB

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

Hormis la part de dépenses consacrée aux services de la dette, l'éducation a toujours représenté le budget le plus important dans les dépenses publiques. Sur les sept dernières années, le budget alloué à l'éducation représente en moyenne 4,7% du PIB et 13,9% du budget de l'État. Cette tendance trouve son origine historique dans l'un des choix stratégiques de la Tunisie indépendante, qui a consisté à miser sur une éducation gratuite et généralisée. En 1956, date de l'indépendance de la Tunisie de l'occupation française, les élèves du primaire représentaient 5.9% de la population totale, ceux du secondaire 0.6%, tandis que six étudiants suivaient une éducation supérieure pour 10.000 habitants. En 2016, près de 18% de la population totale poursuivaient un enseignement primaire et secondaire et 234 étudiants allaient à l'université pour 10.000 habitants.

Le taux de scolarisation est en constante évolution notamment sur les deux dernières décennies. Dans le cycle secondaire, ce taux a atteint 81,2% en 2015-2016 contre 50,2% en 1994-95 et à l'université il a atteint 29,7% en 2015-2016 contre 12% en 1994-95.<sup>49</sup>

### L'aspect genre :

L'investissement dans l'éducation a permis une autre évolution positive, en l'occurrence le taux de scolarisation des femmes.

49 Daghari (S), « Évolution du système éducatif tunisien », notes et analyses de l'ITEQ, lien : <http://www.itceq.tn/wp-content/uploads/files/notes2017/evolution-du-systeme-educatif-tunisien.pdf>

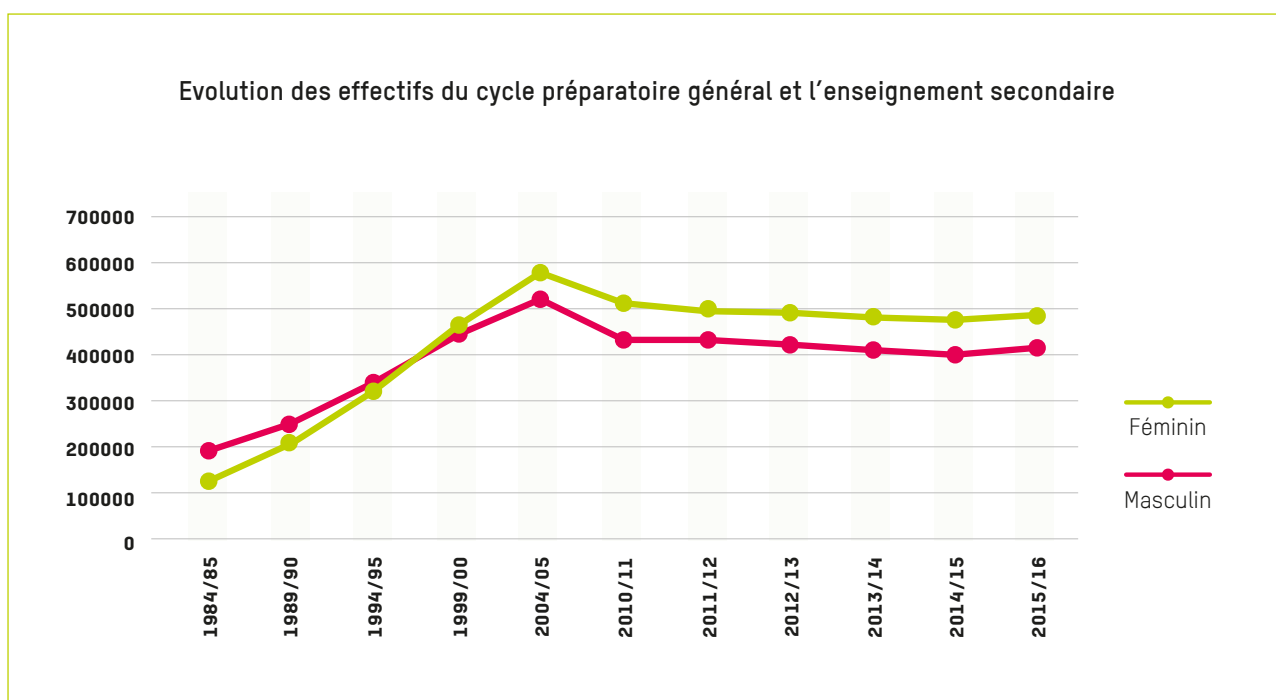
Le graphique ci-dessous indique l'évolution du budget de l'éducation en pourcentage du total des dépenses publiques (2012-2018)

**Tableau XI : l'évolution du taux de scolarisation par genre (tous niveaux confondus)**

ANNÉE	1975	1980	1984	1989	1994	1997	2001	2008	2011	2016
Masculin	50,64	51,3	56,96	59,52	62,95	64,36	64,26	61,53	47,27	61,16
Féminin	32,14	35,91	44,67	49,51	60,29	63,40	64,82	68,14	55,14	71,23
<b>TOTAL</b>	<b>41,55</b>	<b>43,71</b>	<b>50,94</b>	<b>54,92</b>	<b>61,68</b>	<b>63,90</b>	<b>64,53</b>	<b>64,79</b>	<b>51,09</b>	<b>66,06</b>

Alors qu'un gap de 18% dans le taux de scolarisation était en défaveur des femmes en 1975, la tendance s'est progressivement inversée. En 2016, le taux de scolarisation des femmes était de 10 points supérieur à celui des hommes. (71% contre 61%).

La figure ci-dessous indique l'évolution des effectifs du cycle préparatoire général et l'enseignement secondaire :



Graphique 25 : Evolution des effectifs du cycle préparatoire général et de l'enseignement secondaire

Auteur : Rapport Daghari

Source : Ministère de l'éducation<sup>50</sup>

Une même tendance a été observée sur le plan du genre concernant les effectifs du cycle préparatoire général et de l'enseignement secondaire.

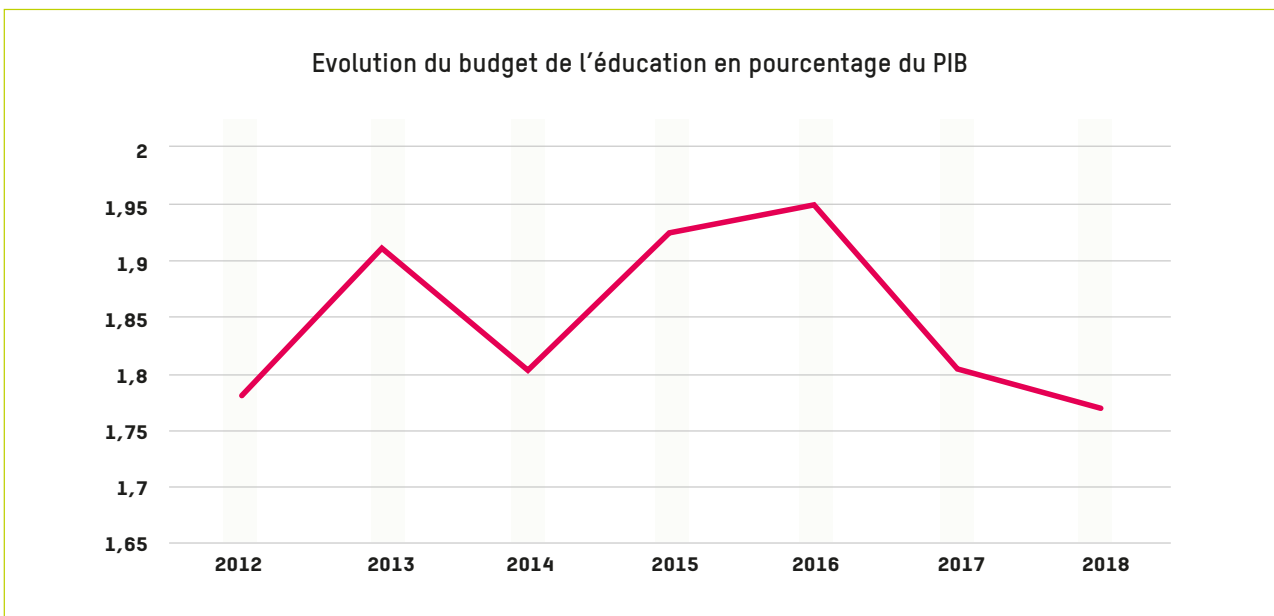
Par contre, le graphe reflète une tendance inquiétante de baisse générale des effectifs à partir de 2004/2005, alors que la population n'a cessé de croître avec un taux de scolarisation croissant. Ceci se répercute négativement sur la qualité de l'enseignement.

50 Daghari (S), « Evolution du système éducatif tunisien », notes et analyses de l'ITEQ, lien : <http://www.itceq.tn/wp-content/uploads/files/notes2017/evolution-du-systeme-educatif-tunisien.pdf>

L'éducation est incontestablement l'un des leviers majeurs dans l'ascenseur social. Dans une vision de justice fiscale et sociale, l'État tunisien devrait accentuer ses efforts d'investissement notamment dans le recrutement des effectifs, tous niveaux confondus, dans l'amélioration de leur situation sociale en détérioration et dans l'entretien et l'investissement dans des infrastructures vieillissantes, le tout, dans le cadre du principe constitutionnel de discrimination positive en faveur des régions défavorisées.

#### 6.4 Soins de santé

Le schéma ci-dessous indique l'évolution du budget de la santé en pourcentage du PIB (2012-2018)

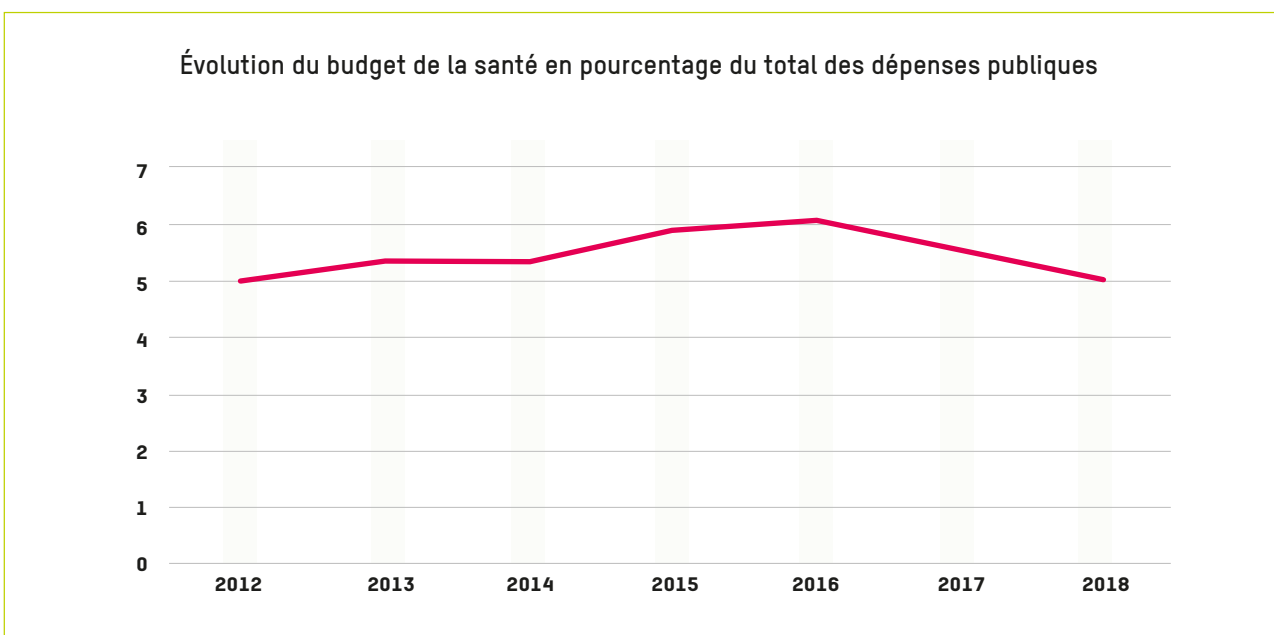


Graphique 26 : Évolution du budget de la santé en pourcentage du PIB

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

Le graphique ci-dessous indique l'évolution du budget de la santé en pourcentage du total des dépenses publiques (2012-2018)



Graphique 27 : Évolution du budget de la santé en pourcentage du total des dépenses publiques

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

Il ressort de ces deux graphiques que le budget alloué à la santé représente en moyenne 1,8% du PIB et 5,3% du budget de l'État.

Ce budget est extrêmement insuffisant et se traduit par un manque flagrant de personnel médical et paramédical, des équipements, et plus globalement d'hôpitaux publics. Ces manques sont beaucoup plus importants dans les régions défavorisées. Le désengagement de l'État se traduit par une détérioration inquiétante de la situation de la santé publique.

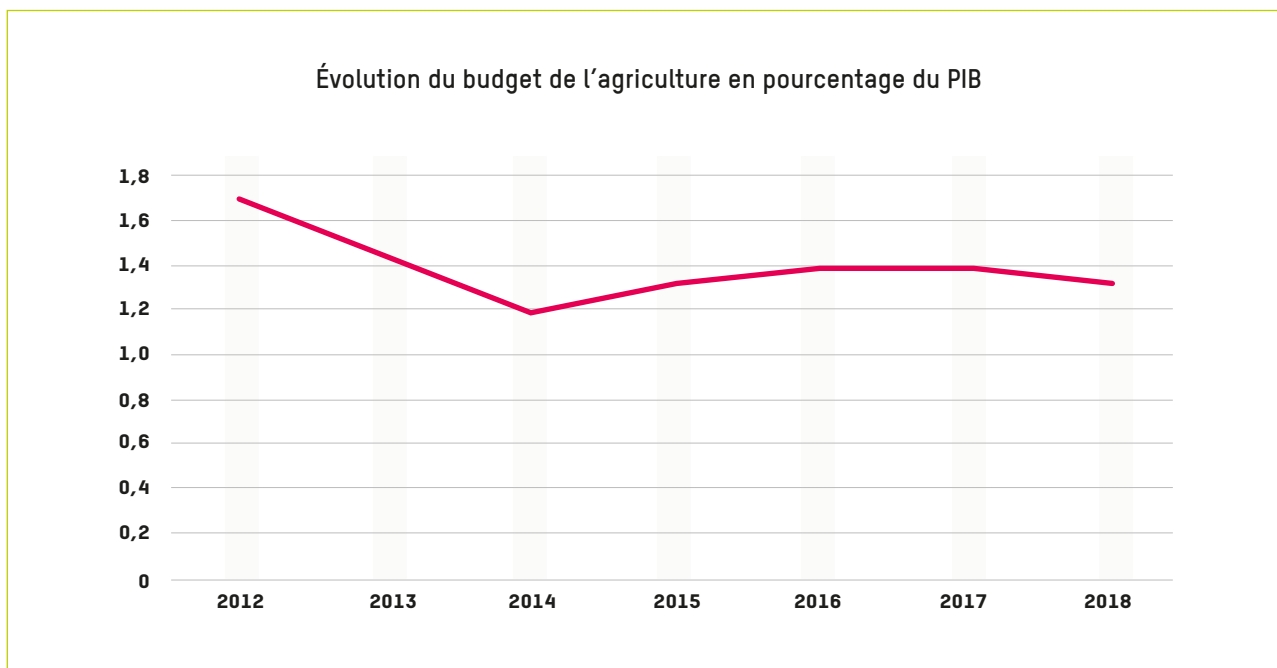
En effet, sur la base d'un échantillonnage de 31 hôpitaux, le rapport n°31 de la cour des comptes souligne notamment :

- Le taux d'encadrement des malades par le staff médical atteint un médecin pour 5 malades en 2016 contre un médecin pour 2,8 malades en 2012,
- Le taux d'encadrement des malades par le staff paramédical atteint un cadre paramédical pour 61,3 malades en 2016 contre un cadre paramédical pour 40,6 malades en 2012,
- Le nombre de décès pour causes de surcharges des hôpitaux et dépassement de leur capacité d'accueil atteint 59 en 2013 contre 46 en 2012,
- 42% des équipements sont en mauvais état.

Le budget alloué à la santé est très en deçà des engagements des pays africains d'investir au moins 15% des budgets nationaux dans la santé publique. En 2019 ce seuil a été atteint par le Rwanda (18,8%), le Botswana (17,8%), le Niger (17,8%), le Malawi (17,1%), la Zambie (16,4%) et le Burkina Faso (15,8%).<sup>51</sup>

## 6.5 Agriculture

Le graphique ci-dessous indique l'évolution du budget de l'agriculture en pourcentage du PIB (2012-2018)



Graphique 28 : Évolution du budget de l'agriculture en pourcentage du PIB

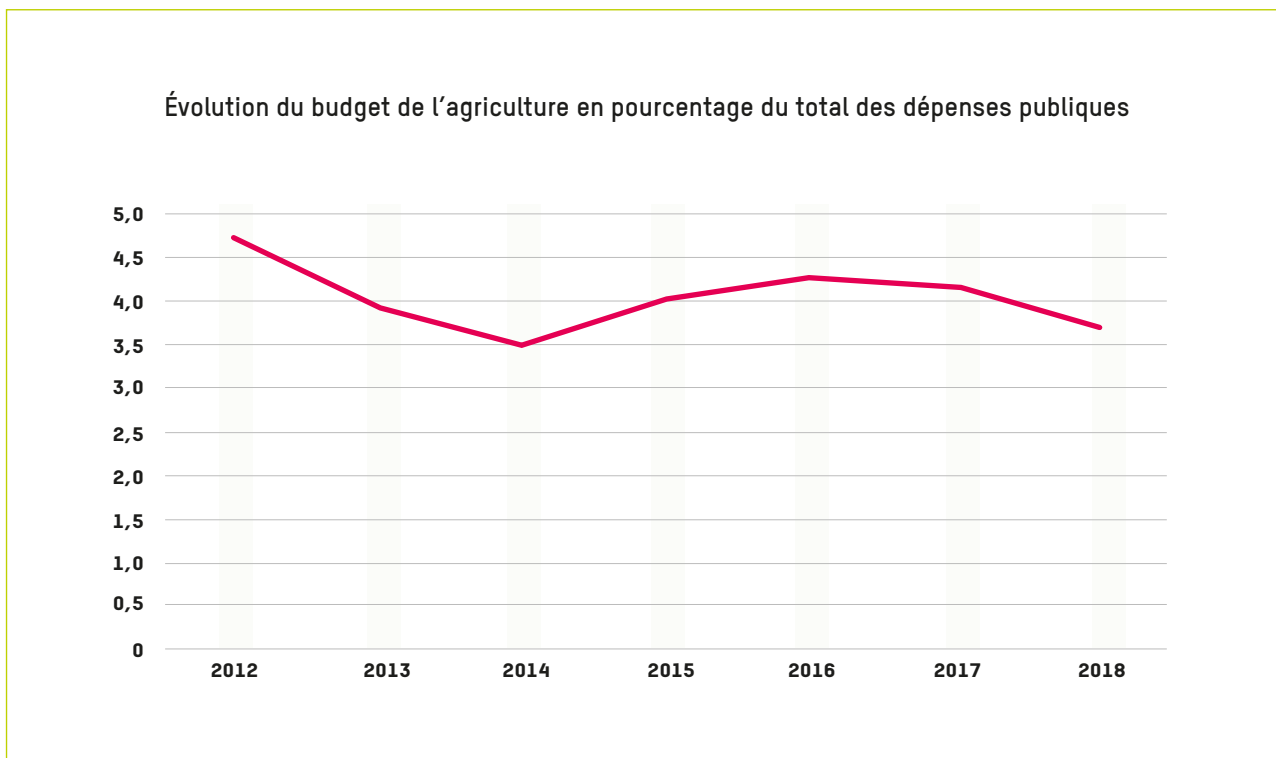
Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

51 <https://www.laviesenegalaise.com/sante-en-afrique-seuls-6-pays-consacrent-15-de-leur-budget-a-la-sante>



Le schéma ci-dessous indique l'évolution du budget de l'agriculture en pourcentage du total des dépenses publiques (2012-2018)



Graphique 29 : Évolution du budget de l'agriculture en pourcentage du total des dépenses publiques

Auteur : Oxfam Tunisie

Source : Ministère des finances

Le budget alloué à l'agriculture représente en moyenne 1,4% du PIB et 4% du budget de l'État.

# TRANSPARENCE ET RESPONSABILITÉ

## 7 Transparence et responsabilité

### 7.1 Disponibilité de l'information

Les informations en matière fiscale sont diffusées via les canaux suivants :

- Le journal officiel,
- Le site officiel du ministère des finances,
- Le site officiel de l'administration fiscale.

En vertu du décret n°2856 du 07/10/2011, le ministère des finances a mis en place un centre d'informations fiscales à distance. Il s'agit d'un centre d'appel relevant de la Direction Générale des Impôts visant à fournir au contribuable les informations fiscales relatives aux procédures d'obtention d'un matricule fiscal pour l'exercice de ses affaires, à ses obligations et droits fiscaux, aux avantages fiscaux et financiers, à l'Impôt sur le Revenu, à l'Impôt sur les Sociétés et à la Taxe sur la Valeur Ajoutée, aux impôts à payer aux collectivités locales, aux droits d'enregistrement des contrats et actes aux recettes des finances, à la télé-déclaration, aux modalités de paiement ou de restitution des impôts et leurs échéances, et autres thèmes fiscaux.

La DGI a mis à la disposition des agents du centre d'appel 250 fiches informatives traitant 165 sujets fiscaux. Le centre d'informations fiscales à distance a débuté ses activités en mars 2012 et a traité 1 528 appels durant la même année. Malgré quelques efforts de communication, le centre reste méconnu du grand public.

Les différents documents budgétaires fournissent les recettes fiscales et non fiscales telles que présentées dans la sous-section relative aux questions OBI (Open Budget Index).

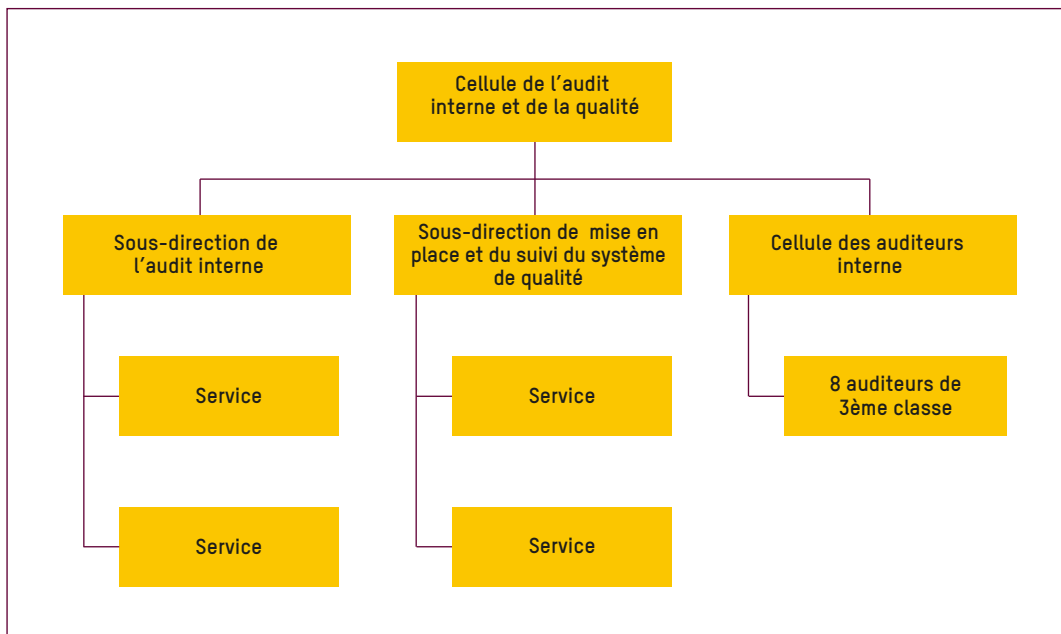
Les registres du commerce sont réglementés par la loi n°95-44 du 2 mai 1995. Depuis l'amendement de cette dernière par la loi n°2010-15 du 14 avril 2010, les états financiers doivent figurer dans les registres du commerce.

L'article 51 (nouveau) du code des sociétés commerciales dispose dans ce sens que : « Les personnes physiques soumises obligatoirement à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation en vigueur ainsi que les personnes morales doivent déposer, en annexe au registre du commerce et en double exemplaire, les états financiers qu'elles sont tenues d'établir conformément aux lois et règlements y afférents. »

### 7.2 Audit et test de compétence

L'administration fiscale attribue les missions relatives à l'audit à une cellule relevant des services centraux de la Direction Générale des Impôts. Il s'agit de la cellule de l'audit interne et de la qualité. Celle-ci est dirigée par un auditeur de première classe ayant rang et avantages d'un directeur d'administration centrale.

La cellule de l'audit interne et de la qualité est organisée comme suit :



La cellule de l'audit interne et de la qualité est notamment chargée :

- De concevoir la méthodologie de l'audit interne et de l'élaboration et la mise à jour des normes et des guides de procédure ;
- De préparer les programmes d'audit interne et d'audit de la qualité ;
- De déterminer les indicateurs de gestion au niveau des différents services de la direction générale des impôts et d'assurer le suivi de leur réalisation ;
- D'accomplir des missions d'audit interne auprès des services de la Direction Générale des Impôts ;
- De suggérer des propositions pratiques afin d'améliorer les procédures et les méthodes de travail dans les services de la Direction Générale des Impôts ;
- D'exploiter les résultats des opérations d'inspection et de proposer les améliorations nécessaires ;
- De la mise en place d'un système qualité et de veiller à son amélioration et sa généralisation ;
- De fixer les procédures et les processus nécessaires pour garantir la bonne marche des services ;
- D'étudier et de faire adopter les méthodes d'amélioration et de rationalisation de la gestion administrative afin d'assurer des services conformes aux normes de qualité ;
- De participer à l'élaboration des programmes de formation pour améliorer la compétence des agents ;
- D'améliorer les méthodes et les moyens de communication avec le public ;
- D'effectuer des missions d'audit interne qualité pour s'assurer de la conformité aux normes et de proposer les mesures correctives nécessaires le cas échéant.

Par ailleurs la Direction Générale des Études et de la Législation Fiscales (DGELF) peut procéder aux audits et enquêtes qu'elle juge nécessaires dans le cadre du suivi de l'application de la législation fiscale. Les résultats de ces audits ne sont pas publiés et ne font pas l'objet d'un suivi ou d'un contrôle, notamment parlementaire.

### 7.3 Question OBI

Concernant les recettes fiscales, le rapport du projet de la loi de finances présente les recettes au titre des impôts suivants :

- **Les impôts directs**

- **L'impôt sur le revenu**

- L'impôt sur les salaires
    - Autres

- **L'impôt sur les sociétés**

- L'impôt sur les sociétés pétrolières
    - L'impôt sur les sociétés non pétrolières

- **Les impôts indirects**

- **La T.V.A**

- **Le droit de consommation**

- **Les droits de douanes**

- **Autres impôts indirects**

Concernant les recettes non fiscales, le rapport du projet de loi de finances présente les revenus suivants :

- **Revenus Pétroliers,**

- **Redevance Gazoduc,**

- **Revenus des Participations,**

- **Dons Extérieurs,**

- **Revenu de la Privatisation,**

- **Recouvrement de Principal,**

- **Autres Recettes non Fiscales**

- Les revenus confisqués,
    - Autres.

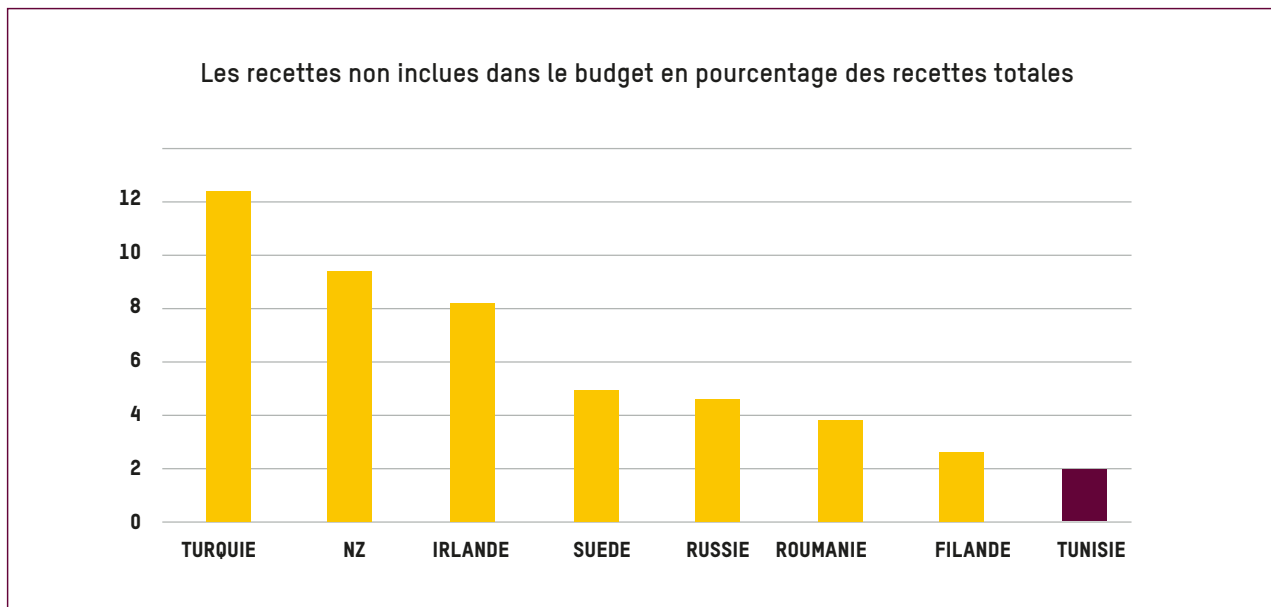
Les recettes propres de l'État sont présentées d'une manière plus détaillée dans l'Annexe A de la loi de finances.

Aucune information concernant les dépenses fiscales n'est publiée.

Concernant les fonds extrabudgétaires, il faut noter que les ressources propres aux établissements publics non administratifs (EPNA) et les transferts au bénéfice de certains fonds spéciaux et des budgets des établissements publics échappent aux lois de finances.

Il faut souligner également que les documents budgétaires ne fournissent pas d'informations sur les budgets des caisses de sécurité sociale et des collectivités locales.

D'après les estimations du FMI, les fonds extrabudgétaires constituent environ 2% du total des recettes de l'État.



Graphique 30 : Les recettes non incluses dans le budget en pourcentage des recettes totales

Auteur : FMI

Source : FMI

Concernant la loi de règlement, et bien qu'elle ratifie les montants définitifs de l'exécution du budget en constatant les différences entre le budget prévisionnel de la loi de finances et le budget exécuté pour la même année, elle souffre d'un manque d'encadrement juridique particulièrement au niveau des délais. Ce manquement affaiblit la qualité du débat parlementaire et occasionne un retard considérable dans son adoption. La production du Compte Général de l'État et du compte général de l'administration des finances est réalisée dans des délais particulièrement longs et ne permet pas à ce titre de disposer des informations sur l'exécution budgétaire dans des délais suffisants pour leur publication et la transmission de la loi de règlement qui permettrait au Parlement de bénéficier de toute l'information suffisante lors de l'adoption des budgets N+1.

#### 7.4 Participation des citoyens

Si la participation des citoyens et de la société civile dans l'élaboration des politiques fiscales demeure globalement marginale, il faut souligner une avancée dans la pratique des décideurs publics en la matière depuis la révolution. En effet, si la « réforme fiscale » introduite à l'aune du plan d'ajustement structurel de 1986 était conçue par des technocrates loin de toute participation du peuple et de la société civile, le processus de réforme fiscale initié en 2013 a été marqué par la participation d'un certain nombre d'acteurs de la société civile et notamment certains universitaires, les ordres professionnels et les syndicats. Le processus de réforme fiscale a également observé une phase de consultation nationale et régionale sur la base des recommandations portées par les groupes de travail. De la même manière, un certain nombre d'ONG et de syndicats se font auditionner par l'assemblée des représentants du peuple dans le cadre de la discussion des lois fiscales, notamment les lois de finances.

Un effort considérable doit être fait pour la vulgarisation et la sensibilisation sur les questions fiscales qui sont perçues par le grand public comme étant des questions purement techniques.

Dans ce sens, la DGI a entrepris une bonne initiative. En collaboration avec le ministère de l'éducation nationale, cette dernière s'est lancée depuis le mois de mars 2017 dans la présentation d'un cours de sensibilisation en matière fiscale. Intitulé « la fiscalité : 10/10 », ce cours est présenté par les cadres de la DGI des différentes structures régionales et locales à des élèves d'écoles primaires afin de les

sensibiliser sur les principes de citoyenneté, dont le devoir fiscal et l'importance de la fiscalité pour le pays.

Un dépliant conçu pour le cours est distribué aux élèves. Certaines notions fiscales et budgétaires y sont explicitées (Qu'est-ce qu'un budget ? Qui fixe les impôts et qui les collecte ? Où est ce qu'on dépense l'argent de l'État ? ... )

3 000 élèves ont bénéficié de cette initiative qui a débuté en 2015 dans huit gouvernorats. Elle a été généralisée l'année suivante sur tout le territoire national et plus de 12 000 élèves ont assisté à ce cours dans les écoles.

Toujours dans le but de vulgariser les questions fiscales, le ministère des finances publie un petit livret intitulé « le budget citoyen », présentant d'une manière assez vulgarisée les grandes lignes du projet de budget annuel. Il comporte des informations chiffrées synthétiques, accompagnées d'illustrations graphiques et de quelques explications succinctes. Ce livret est publié sur le site officiel du ministère des finances et distribué au grand public à travers les administrations, la presse et les organisations non gouvernementales. Une conférence de presse du ministre des finances est organisée au moment du dépôt du projet de budget au Parlement. La presse nationale rend compte assez largement du projet de budget et des débats parlementaires qui précèdent son adoption, y compris les budgets particuliers de chacun des ministères.

# ANNEXES |



- Liste des biens et services exonérés de la T.V.A

**I- Les produits :**

Importation et vente :

- 1) Du lait frais non concentré ni sucré, complet ou écrémé ;
- 2) Des farines lactées ;
- 3) Des laits conservés, concentrés, sucrés ou non, spécialement traités en vue d'en faciliter l'assimilation par les nourrissons ou les malades et dont la liste est fixée par décret gouvernemental ;
- 4) De fèves de soja et d'huile de soja ;
- 5) Des huiles végétales en vue de leur mélange avec de l'huile d'olives, et de l'huile de grignon d'olive raffinée, par l'Office National de l'Huile ;
- 6) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017) ;
- 7) Des appareils destinés à l'usage des handicapés physiques et des appareils et filtres d'hémodialyse repris au tableau ci-après :

N° TARIF DOUANIER	DESIGNATION DES PRODUITS
EX 30-04	Soluté de dialyse.
EX 84-21	Filtres pour hémodialyses.
EX 87-13	Fauteuils et véhicules similaires pour invalides avec moteur ou autres mécanismes de propulsion.
EX 90-18	Reins artificiels, trousse artérioveineuses intranules cathétères intraveineux.
EX 90-21	Appareils d'orthopédie (y compris les ceintures médicochirurgicales) articles et appareils pour fractures (attelles, gouttières), prothèses dentaires, oculaires ou autres appareils pour faciliter l'audition aux sourds et autres appareils à tenir à la main, à porter sur les personnes ou à implanter dans l'organisme afin de compenser une déficience ou une infirmité à l'exclusion des articles et appareils de prothèses dentaires en métaux précieux.

8) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017).

9) Des éléments suivants entrant dans la fabrication des stations d'irrigation par goutte à goutte :

N° TARIF DOUANIER	DESIGNATION DES PRODUITS
EX 39-17	Goutteurs microjets et accessoires de raccordements.
EX 84-21	Filtres et cartouches pour irrigation par goutte à goutte.
EX 90-28	Compteurs d'eau pour irrigation par goutte à goutte.

10) De l'acide gibbérellique.

11) Des vernis et fongicides servant au traitement des agrumes et autres fruits.

12) Des biens d'équipement destinés à l'agriculture, repris au tableau ci-après :

N° TARIF DOUANIER	DESIGNATION DES PRODUITS
73-08	Serres agricoles.
EX 84-24	Appareils mécaniques (même à main) à projeter, disperser ou pulvériser des matières liquides ou en poudre à usage agricole.
EX 84-32	Machines, appareils et engins agricoles et horticoles pour la préparation et le travail du sol et pour la culture à l'exclusion des rouleaux pour pelouses et terrains de sport.
EX 84-33	Machines, appareils et engins pour la récolte et le battage des produits agricoles, presses à paille et fourrage, tarares et machines similaires pour nettoyage de grains, trieurs à œufs, à fruits et autres produits agricoles à l'exclusion des tondeuses à gazon.
84-34	Machines à traire et autres machines et appareils de laiterie.
84-35	Presses et pressoirs, fouloirs et machines et appareils analogues pour la fabrication du vin, du cidre, des jus de fruits ou de boissons similaires.
84-36	Autres machines et appareils pour l'agriculture, l'horticulture, la sylviculture, l'aviculture et l'apiculture y compris les germoirs comportant des dispositifs mécaniques ou thermiques, les couveuses et éleveuses pour l'aviculture.
EX 87-01	Tracteurs agricoles.
EX 87-16	Épandeurs de fumier et d'engrais et distributeurs de fourrage.
EX 88-02	Véhicules aériens agricoles (hélicoptères, avions ordinaires).
EX 88-03	Parties et pièces détachées destinées à équiper les véhicules aériens agricoles.

13) Des insecticides, fongicides, herbicides, anti rongeurs, inhibiteurs de germination et régulateurs de croissance pour plantes, désinfectants et produits similaires repris à la position 38-08 du tarif des droits de douane à l'importation ainsi que leurs intrants y compris les emballages destinés à leur fabrication et utilisés exclusivement dans l'agriculture.

14) Des parties, pièces détachées, accessoires et produits utilisés exclusivement dans la réparation, l'entretien ou la fabrication des équipements et appareils agricoles et des bateaux de pêche dont la liste est fixée par décret gouvernemental.

15) Des bateaux et navires de pêche et tous matériels destinés à y être incorporés ainsi que les engins et filets destinés à la pêche.

16) Des plants et semences dont la liste est fixée par décret gouvernemental.

17) Des timbres postaux et des timbres fiscaux et leur impression par l'État ou les établissements publics compétents conformément à la législation en vigueur.

18) Des livres, brochures et imprimés similaires à l'exclusion de ceux reliés en cuir naturel, artificiel ou reconstitué, des journaux et publications périodiques ainsi que sa composition et impression.

19) Des produits destinés à l'édition des livres, des journaux, des périodiques et des publications et dépliants de propagande touristique repris au tableau ci-après :

N° TARIF DOUANIER	DESIGNATION DES PRODUITS
37-01	Plaques et films plans, photographiques, sensibilisés non impressionnés, en autres matières que le papier, le carton, ou les textiles ; films photographiques plans à développement et tirage instantanés, sensibilisés non impressionnés, même en chargeurs.
37-02	Pellicules photographiques sensibilisées, non impressionnées, en rouleaux, en autres matières que le papier, le carton ou les textiles ; pellicules photographiques à développement et tirage instantanés, en rouleaux, sensibilisées, non impressionnées.
37-03	Textiles, cartons et papiers photographiques, sensibilisés, non impressionnés.
EX37-04	Textiles, cartons et papiers photographiques, impressionnés mais non développés.
37-05	Plaques et pellicules photographiques, impressionnées et développées autres que les films cinématographiques.
37-07	Préparations chimiques pour usages photographiques, autres que les vernis, colles, adhésifs et préparations similaires.
76-06 et 76-07	Feuilles et bandes en aluminium servant pour la fabrication des plaques sensibilisées.

20) Du papier destiné à l'impression des journaux relevant du numéro de position 48-01 du tarif des droits de douane.

21) Des articles culturels suivants :

- a. Instruments de musique, leurs parties et articles servant à leur fabrication et dont la liste est fixée par décret gouvernemental,
- b. Matériels « son et lumière » de théâtre destiné au ministère des affaires culturelles, aux théâtres municipaux ou aux troupes de théâtre agréés par le ministère des affaires culturelles ainsi que les matériels d'équipement et produits nécessaires à la production cinématographique et aux salles de projection de films pour le public ;
- c. Produits utilisés dans les arts plastiques et dont la liste est fixée par décret gouvernemental.

22) Du matériel de forage et de sondage ainsi que leurs parties et pièces détachées.

23) Des équipements et produits nécessaires aux installations expérimentales.

24) Des plates formes de forage ou d'exploitations flottantes ou submersibles.

25) Des rotochutes et aérodynes à usages militaires, agricole, ou pour la formation professionnelle ou pour la lutte contre l'incendie.

26) Au profit de l'État :

- a. Du matériel d'armement et des équipements à caractère militaire et défensif.
- b. Des véhicules de lutte contre l'incendie.
- c. Des véhicules équipés spécialement dans le cadre des services de la sûreté.

27) Les bus repris au numéro 87-02 du tarif des droits de douane et les véhicules automobiles de 8 ou 9 places repris au numéro 87-03 du même tarif, affectés exclusivement au transport des handicapés acquis par les associations qui s'occupent des handicapés et les entreprises et personnes autorisées par les services compétents du ministère des affaires sociales ou acquis par l'État pour leur compte.

28) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017)

29) Des articles de sport dont la liste est fixée par décret gouvernemental.

Importation :

30) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017)

31) Des animaux reproducteurs de race pure.

32) Des naissains d'huîtres.

33) Du talc à usage agricole, agréé par le ministre chargé de l'agriculture.

34) De fonds, billets de banque, billets de loterie, monnaies ayant cours légal, actions et obligations constituant des valeurs de bourse par l'État.

35) Des films cinématographiques impressionnés à caractère culturel, social, scientifique ou de formation et ce par décret gouvernemental ainsi que des films cinématographiques impressionnés destinés à la projection au public.

36) Des monnaies d'or, de l'or en lingots, en barres, natif et grenailles d'or, argent et alliages d'argent en masses, lingots, grenailles, argent natif, autres cendres, déchets et débris de métaux précieux, platine et alliages de platine bruts en masses, lingots, grenailles.

37) Des envois exceptionnels dépourvus de tout caractère commercial admis en franchise de droits de douane et ce, dans les conditions de l'article 272 du code des douanes.

38) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017)

39) Des bagages accompagnés ou non de voyageurs et destinés à leur usage personnel.

40) De marchandises hors commerce ou importées par colis postaux ou par paquets-poste.

Vente :

41) Des farines, des semoules, du pain, du couscous et des pâtes alimentaires de qualité ordinaire.

42) Du son et autres résidus de la mouture ou du traitement des céréales ou des légumineuses relevant du numéro de position 2302- du tarif des droits de douane.

43) D'huile d'olives ou de grignon ainsi que les sous-produits de la trituration des olives.

44) Des huiles végétales destinées à l'alimentation humaine et leur raffinage et conditionnement ainsi que les dérivés de la production et du raffinage de ces produits.

45) Des écailles de glace destinées à la conservation et à la réfrigération des produits de la pêche.

46) De l'eau destinée à l'agriculture.

46 bis) du polyéthylène en feuilles, gaines et rouleaux destiné à l'agriculture forcée sous serre (forçage) et à la conservation de l'humidité des sols (paillage), et du polyéthylène en feuilles destiné au traitement et au stockage du foin et des ensilages et aux pépinières ainsi que les produits destinés à la fabrication des serres agricoles.

47) Des produits de l'orfèvrerie et de la bijouterie locale soumis au droit de garantie.

48) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017)

49) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017)

50) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017)

51) Des hydrocarbures liquides et gazeux.

52) Du sulfate de baryum naturel (baryte, barytine).

53) Des immeubles bâtis à usage exclusif d'habitation, réalisés par les promoteurs immobiliers tels que définis par la législation en vigueur, ainsi que leurs dépendances y compris les parkings collectifs attenants à ces immeubles, au profit des personnes physiques ou au profit des promoteurs immobiliers publics.

54) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017)

## **II- Les activités et les services :**

1) Les établissements privés spécialisés dans l'hébergement et la prise en charge des personnes handicapées, agréés conformément à la législation en vigueur.

2) Les opérations relatives au forage d'eau.

3) Les opérations de réparation et de maintenance des bateaux et navires destinés à la pêche.

4) Les travaux agricoles effectués à l'intérieur des exploitations agricoles ainsi que les travaux forestiers, la location de matériels à usage agricole, le transport des produits agricoles effectué par les agriculteurs pour leur propre compte, la location d'étalages dans les marchés publics ainsi que les services afférents aux produits agricoles et de la pêche.

5) La production des films cinématographiques et télévisés impressionnés sur bandes cinématographiques ou sur bandes vidéophoniques et destinés à la projection au public ou à la diffusion télévisée.

6) La production, la diffusion et la présentation des œuvres théâtrales, scéniques, musicales, littéraires et plastiques à l'exclusion des représentations réalisées dans des espaces servant des repas et des boissons pendant le spectacle.

7) a. Le transport maritime et la consignation des navires.

b. Le transport aérien international à l'exclusion des services rendus en contrepartie de la vente des billets de voyage.

c. Les services aériens sous réserve de réciprocité.

d. Le transport mixte rural.

e. Le transport des handicapés effectué par les bus relevant du numéro de position 87-02 du tarif des droits de douane et les véhicules automobiles de 8 ou 9 places relevant du numéro de position 87-03 du même tarif appartenant aux associations qui s'occupent des handicapés et les entreprises et personnes autorisées par les services compétents du ministère des affaires sociales.

8) Les services rendus dans les ports tunisiens et relatifs à l'exportation de marchandises, à l'embarquement des voyageurs et au transbordement dans le transport maritime international.

9) (Abrogé par l'article 16 de la LF 2017).

10) Le pompage de liquides sur les quais.

11) Armement au cabotage.

12) La location de locaux d'habitation non meublés ainsi que la location d'autres immeubles effectués par les collectivités locales et les personnes physiques non soumises à la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime réel au titre d'une autre activité et la location des locaux meublés destinés à l'hébergement des étudiants conformément au cahier des charges établi par le ministère de tutelle.

13) Les opérations d'assurances et de réassurances soumises à la taxe unique sur les assurances.

14) Les commissions payées par les entreprises d'assurance aux intermédiaires en assurance et qui font partie des éléments de la prime d'assurance soumise à la taxe unique sur les assurances.

15) a. Les intérêts sur :

- Prêts consentis et sur emprunts contractés par la Caisse Nationale d'Épargne Logement ;
- Prêts pour l'acquisition de logements neufs auprès de promoteurs immobiliers agréés ;
- Prêts à la construction d'immeubles à usage d'habitation ;
- Les dépôts et placements en devises convertibles et en dinars convertibles ;
- Les opérations réalisées dans le cadre du marché monétaire ;
- Prêts consentis par les établissements mixtes de crédits créés par des conventions ratifiées par une loi ;
- Prêts consentis par les établissements financiers d'affacturage ;
- Les opérations d'achat avec l'engagement de revente des valeurs mobilières et des effets de commerce prévues par la loi n°2012-24 du 24 septembre 2012 relative la convention de pension livrée.
- Créances acquises par les fonds communs des créances dans le cadre des opérations de titrisation des créances ;
- Prêts consentis par la caisse nationale de retraite et de prévoyance sociale et la caisse nationale de sécurité sociale ;
- Prêts consentis par les fonds sociaux des entreprises constitués conformément à la législation en vigueur.

b. La commission de garantie prélevée au profit du fonds national de garantie.

c. La commission de péréquation des changes prélevée au profit du fonds de péréquation des changes et des taux d'intérêt.

d. Les intérêts bancaires débiteurs.

e. Les intérêts des prêts consentis par la Caisse des Prêts et de Soutien des Collectivités Locales.

f. Les commissions, intérêts, la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition au titre des opérations réalisées dans le cadre des contrats de vente murabaha, de vente salam et d'istisna et la marge bénéficiaire réalisée au titre des opérations de financement pour mudharaba dans le cadre des micro finances accordés par les institutions de micro finance prévues par le décret-loi n°2011-117 du 5 novembre 2011 portant organisation de l'activité des institutions de micro finance tel que modifié par la loi n°2014-46 du 24 juillet 2014. (Est modifié par l'article 70 de la LF 2017)

g. Les commissions et les intérêts relatifs aux prêts universitaires.

16) La différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition au titre des opérations réalisées par les établissements de crédit dans le cadre des contrats de vente murabaha, de vente salam et d'istisna et ce à l'exclusion des commissions.

17) La marge bénéficiaire réalisée par les établissements de crédit dans le cadre des opérations de financement mudharaba à l'exclusion des commissions.

18) Les montants payés dans le cadre d'une opération d'émission de sukuk conformément à la législation en vigueur et ce, à l'exclusion des commissions

19) Les services relatifs à la collecte, au transport et à la distribution des envois postaux à l'intérieur et à l'extérieur de la Tunisie, les services de l'épargne et des comptes courants postaux et les services relatifs aux mandats postaux, réalisés par les réseaux publics.

20) Les opérations d'enlèvement et d'admission des ordures dans les décharges municipales et leur transformation et destruction réalisées par les collectivités locales.

## BIBLIOGRAPHIE

AL BAWZALA, site du projet « Marsad Majles » ;

<https://majles.marsad.tn/2014/fr/assemblee/commissions/57308c2a12bdaa3faceced02>

ASECTU, « Ancrage de la justice fiscale et mobilisation des ressources propres », lien :

[http://www.asectu.org/Documents/PDF/JF\\_Rapport.pdf](http://www.asectu.org/Documents/PDF/JF_Rapport.pdf)

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

BEN ROUINE (Ch), Observatoire Tunisien de l'Économie, « la réforme douanière sous

ajustement structurel : lutte ou promotion du secteur informel ? », lien :

<https://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/analyseconomics/reforme-douaniere-commerce-informel-contrebande-ldf2016>

BOUZAIENE (A), « Le projet de la loi de finances pour l'année 2019 sous le prisme de l'équité fiscale », Al Bawsala, lien

[https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite\\_fiscale.pdf](https://www.albawsala.com/uploads/documents/plf2019-equite_fiscale.pdf)

BOUZAIENE (A), « Les avantages fiscaux, une perte de revenu pour un bénéfice incertain »,

Observatoire Tunisien de l'Économie, lien :

[http://www.economie-tunisie.org/sites/default/files/20181022-pb-les\\_avantages\\_fiscaux-fr-imp-bap.pdf](http://www.economie-tunisie.org/sites/default/files/20181022-pb-les_avantages_fiscaux-fr-imp-bap.pdf)

BOUZAIENE (A), « Équité fiscale et système d'imposition », Observatoire Tunisien de l'Économie, <https://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/analyseconomics/equite-fiscale-et-systeme-imposition-en-tunisie>

GROUPE DE HAUT NIVEAU, « Rapport sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique », lien :

[https://www.francophonie.org/IMG/pdf/fluxfinanciersillicites\\_rapport\\_francais.pdf](https://www.francophonie.org/IMG/pdf/fluxfinanciersillicites_rapport_francais.pdf)

DAGHARI (S), « Evolution du système éducatif tunisien », notes et analyses de l'ITEQ, lien :

<http://www.itceq.tn/wp-content/uploads/files/notes2017/evolution-du-systeme-educatif-tunisien.pdf>

DREZET (V), LIEM (H-N), « Il faut faire payer les riches », Éditions du Seuil, Octobre 2010.

DREZET (V), « Une société sans impôts ? », Les liens qui Libèrent, 2014.

FONDATION COPERNIC « Un impôt juste pour une société juste », Éditions Syllepse, 2014.

LIEM (H-N), « Vive l'impôt ! », Editions Grasset & Fasquelle, 2007.

PIKETTY (T), « le capital au XXIème siècle », Éditions du Seuil, Paris, 2013.

Site du ministère des finances, lien :

<http://www.finances.gov.tn/fr>