

DIRAM

Développement, Intégration Régionale et Ajustement en Méditerranée

Document de travail DIRAM n°22

Mai 2001

ABDELAZIZ MAHJOUB

Université de Paris 1 Panthéon-Sorbonne

LE SYSTEME FISCAL TUNISIEN UN DIAGNOSTIC

Fonds Documentaire IRD

Cote : A* 31464 Ex: 0003/1/1

DIRAM est un programme de recherche IRD (Institut de Recherche pour le Développement) mené en collaboration avec l'Université de Tunis III.

Contact : Jean-Yves Moisseron, tel : 00 216 1 744 553, e-mail : moisseron@planet.tn

INTRODUCTION

La moitié des années 80 est marquée, en Tunisie, par la mise en œuvre d'un Plan d'Ajustement Structurel (PAS) qui a tracé les grandes réformes économiques envisagées (réformes financière, commerciale,...). Parmi ces réformes, nous s'intéressons à celle portant sur la fiscalité qui, après plusieurs années d'hésitation et d'expectative, a été enfin réalisée et qui a suscité beaucoup d'intérêt en mettant l'accent sur le rôle de plus en plus grandissant de cet outil tant que régulateur économique et social. Elle consiste à remplacer progressivement un ancien système fiscal caractérisant par sa complexité et ses textes éparpillés qui datent au début de XXème siècle.

A cet égard, l'analyse de la réforme fiscale sera plus pertinente car elle est envisagée dans un cadre général de réformes et restructurations. D'où l'intérêt de savoir quel sera l'apport réel de cette réforme.

Dans une première section, nous faisons un diagnostic du système fiscal tunisien en précisant sa structure et ses principales nouveautés, puis dans une seconde section, nous aborderons certaines caractéristiques marquant ce système, notamment l'effet du démantèlement des droits de douane (due à l'institution d'une zone de libre-échange entre la Tunisie et l'Union européenne) sur les recettes fiscales totales.

Section I : Présentation de la réforme fiscale envisagée

I-1- Présentation sommaire du système fiscal ancien

L'ancien système fiscal était caractérisé par sa complexité et notamment par son incohérence et son inadaptation avec un environnement politique, économique et social qui ne cesse d'évoluer dans le temps. En effet, les textes qui ont défini ce système sont éparpillés dont, essentiellement, celui de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qui date de 1918 et de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers qui date de 1919. La complexité du système est due aux impositions cédulaires applicables aux personnes physiques c'est-à-dire que chaque catégorie de revenu est imposable à un impôt cédulaire ou catégoriel. Tel est le cas de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, de l'impôt sur les professions non commerciales, de l'impôt sur les traitements et salaires, etc. En sus de ces impôts cédulaires, un impôt général de superposition appelé "la contribution personnelle de l'Etat" (C.P.E) s'applique au revenu des contribuables (personnes physiques), quelle que soit son origine.

La technique du crédit d'impôt qui est l'équivalent de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières (dont le taux s'élevait à 20 % pour les titres nominatifs), retenue lors de la distribution des bénéfices et celle de l'avoir fiscal qui est égal à 45% des bénéfices distribués dont l'objectif vise à alléger la charge fiscale supportée en amont lors de la réalisation des bénéfices sous forme d'impôt sur les sociétés, n'ont fait qu'accentuer la complexité d'un système fiscal qui s'adapte mal aux techniques modernes.

Les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions et sociétés à responsabilité limitée) et assimilées, tels que les établissements publics et les organismes de l'Etat ayant le caractère industriel ou commercial et jouissant de l'autonomie financière, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dont les taux varient selon la nature de l'activité (44% pour le commerce, 38% pour l'industrie, 20% pour l'artisanat et 15% pour l'agriculture et pêche).

En outre, une contribution de solidarité est calculée au taux de 10% de l'impôt sur les traitements et salaires et de 50% du droit d'exercice qui constitue une avance sur l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et de l'impôt sur les sociétés.

A propos des tarifs, il suffit de rappeler que les taux des impôts cédulaires varient entre 0 à 20% et que le taux élevé du barème de la CPE atteint 68% alors que celui des activités industrielles et commerciales des personnes morales s'élève respectivement à 48% et à 54% en tenant compte de la contribution de la solidarité qui est estimée à 10% de l'impôt sur les bénéfices.

Sans trop s'étaler sur les différentes insuffisances de l'ancien système fiscal, il suffit de rappeler aussi son caractère discriminatoire du fait que 91% des recettes fiscales des impôts directs supportés par les personnes physiques proviennent des salariés.

Concernant l'imposition indirecte, elle était marquée par la prédominance des taxes sur le chiffre d'affaires (TCA) qui sont au nombre de trois :

- La taxe à la production (TP), taxe déductible qui frappe les affaires faites en Tunisie par les personnes physiques ou morales qui accomplissent des actes de fabrication, de production ou de présentation commerciale de marchandises lors de la livraison. Cette taxe frappe également les importations lors du dédouanement. Le taux général de cette taxe est de 14,4%;
- La taxe de consommation (TC) constitue une taxe additionnelle à la taxe de production, dont les taux appliqués sont respectivement 23%, 16% et 8%.
- La taxe sur les prestations de service (TPS) frappe au taux général de 12.5% les opérations commerciales autres que les ventes, à l'exception des activités exonérées. Pour les professions libérales, un taux réduit de TPS (5.5%) est fixé. D'autres activités sont également soumises à la TPS et qui sont précisées par un arrêté ministériel.

A côté des taxes sur le chiffre d'affaires, il existe d'autres formes d'imposition indirecte telles que les droits de consommation, les droits de douane, etc., qui sont caractérisés également par une complexité due à la multiplicité des taux qui rend difficile l'application de ces genres d'imposition.

Aussi contradictoire que cela puisse paraître, les recettes fiscales ne dépassent pas 4% du P.I.B. malgré les taux théoriquement élevés. En plus de cette mauvaise contribution de la fiscalité dans le PIB, le régime d'imposition régnant a entravé toute acte de produire et toute initiative d'entreprendre.

La lourdeur des tarifs et la complexité du système ont été à l'origine de la prolifération de différents textes d'avantages fiscaux qui ont fini par constituer un régime parallèle à celui du droit commun qui n'a cessé de perdre son harmonie et sa consistance au fil des années.

Les conditions matérielles et humaines aidant, l'administration fiscale s'est trouvée prisonnière des contradictions d'un système fiscal qui ne s'adapte plus à l'évolution économique et sociale et aux mutations profondes de la sociétés tunisienne.

Dans ces circonstances, la réforme fiscale sera-t-elle en mesure de trouver les solutions adéquates à ces véritables inconvénients ? Et quels sont les remèdes envisagés qui vont permettre à la fiscalité de jouer amplement et pleinement son rôle dans le développement de l'économie tunisienne en tenant compte des profondes mutations nationales et internationales.

1-2. Présentation de la réforme fiscale

La réforme fiscale est, de toute évidence, un des principaux mécanismes mis en place pour garantir le succès du passage de l'économie tunisienne d'une économie régulée à une économie de marché. La fiscalité, processus par lequel les pouvoirs publics s'assurent des fonds prélevés par voie obligatoire afin de payer les dépenses publiques, constitue un moyen important de l'intervention de l'Etat en matière de développement économique et sociale. A cet égard, la réforme fiscale a pour objectifs :

- La redistribution le plus équitablement possible de la charge fiscale;
- La stimulation de la production;
- L'équilibre des finances publiques;
- La baisse des taux d'imposition;
- L'élargissement de l'assiette fiscale;
- L'amélioration de rendement du système fiscal;
- La réorganisation des modes de recouvrement.

Un tel passage nécessite une période transitoire, ce qui explique l'exécution progressive de la réforme fiscale¹, tout en recherchant le maximum d'efficacité et d'équité. Elle a été articulée autour de quatre principaux axes :

- l'institution de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en remplacement des taxes sur les chiffres d'affaires (TP, TC et TPS) et l'aménagements des autres taxes indirectes;
- l'institution de l'impôt unique sur les revenus des personnes physique en remplacement des impôts cédulaires et de l'impôt général de superposition (la CPE) et l'aménagement de l'imposition des bénéfiques distribués et des revenus des capitaux mobiliers;
- l'ajustement des droits de douane;
- le renforcement des ressources fiscales des collectivités publiques locales.

I.2.1. Les impositions directes

La loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 a apporté les principales innovations caractérisant la fiscalité directe des personnes physiques et morales. La nouvelle réforme vient remplacer un système complexe et lourd constitué des impôts cédulaires par catégorie de revenus, coiffés par un impôt général de superposition (CPE). De même, l'ancien système est caractérisé par l'existence des taux d'imposition, jugés, très élevés dont les textes sont dépassés par les modifications économiques et sociales. La fiscalité directe est largement fraudée. C'est ce qui explique d'ailleurs la faible proportion des impôts directs, par rapport aux impôts indirects, estimée à 20% environ (voir la section II). De plus, la multiplication des exonérations et des changements partiels frappant la législation en vigueur ont rendu le système d'imposition directe peu homogène et donc peu cohérent.

Dans ce contexte, la réforme de 1989 a trouvé sa place et qui a pour objectif l'harmonisation et la modernisation de l'imposition directe en mettant fin aux impôts cédulaires et de la contribution personnelle de l'Etat, pour céder la place à un nouveau système marqué par deux impôts à caractère unique et global, l'un pour les personnes physiques, dit impôt sur les revenus des personnes physiques (IRPP) et l'autre pour les sociétés, dit impôt sur les sociétés (IS).

Dans cette section, nous commençons d'abord par l'analyse des IRPP puis des IS.

a) L'impôt sur les revenus des personnes physiques.

L'objectif de «l'institution d'un impôt unique pour les personnes physiques sous tend la simplification du système en vigueur d'imposition des revenus et l'allègement à terme de la charge fiscale, ce qui renforcera l'adhésion des citoyens au système d'imposition et réduira par voie de conséquence la fraude fiscale» (VII Plan, p.141).

¹ Les pouvoirs publics ont commencé, dans une première étape, par l'instauration d'un nouveau régime d'imposition indirecte en 1988 visant le remplacement des anciennes taxes sur les transactions par la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). La seconde étape consiste à instaurer un impôt unique sur les revenus des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés au lieu de nombreux impôts dans l'ancien système. La troisième étape a pour cible de réformer les taxes d'enregistrement et des timbres fiscaux et la révision de l'ensemble des exonérations et avantages fiscaux accordés aux investissements. L'étape suivante consiste à continuer d'introduire des réformes dans le système fiscal dans le sens d'avoir plus de transparence et d'harmonisation entre les différents modes d'imposition et surtout de remplacer la moins-value fiscale due au démantèlement des tarifs douaniers suite à l'instauration d'une zone de libre échange entre la Tunisie et l'Union Européenne.

L'unification du système fiscal sera accompagnée par un allègement du barème qui tiendra compte de la contribution de chaque catégorie socio-professionnelle. Le but est la réduction de l'impôt au niveau individuel tout en élargissant l'assiette imposable, ce qui permet d'améliorer ou à la limite de maintenir constant, les ressources collectées par l'Etat.

La législation fiscale de 1989 précise que «l'impôt sur le revenu est dû par toute personne physique, quelle que soit sa situation de famille, au titre de son revenu net global»². Cet impôt frappe donc le revenu annuel global des personnes physiques ayant une résidence en Tunisie : «l'impôt sur le revenu est dû au 1^{er} janvier de chaque année, par toute personne physique ayant une résidence habituelle sur l'ensemble des bénéficiaires ou revenus réalisés pendant l'année précédente»³.

Les personnes imposables à l'impôt sur le revenu sont des personnes physiques ou des sociétés de personnes au titre de l'associé. La règle retenue impose la personne concernée au titre de chef de famille.

Le revenu imposable englobe sept catégories :

- les traitements, salaires, pensions et rentes viagères;
- les bénéficiaires industriels et commerciaux;
- les bénéficiaires des exploitations agricoles et de pêche;
- les bénéficiaires des professions non commerciales;
- les revenus fonciers;
- les revenus de valeurs et capitaux mobiliers;
- les autres revenus incluant notamment la rémunération des dirigeants sociaux.

Le barème appliqué est un barème progressif aligné sur le taux d'imposition le plus bas qui est celui des salariés. Le taux d'imposition le plus élevé est de l'ordre de 35% (tableau 1).

Tableau 1 : Le barème de l'IRPP

Tranches	Nouveaux taux	Taux à la limite sup. de la tranche
De 0 à 1.500 d	0	-
De 1.500,001 à 5000d	15%	10,50%
De 5000,001 à 10000d	20%	15 ;25%
De 10000,001 à 20000 d	25%	20,12%
De 20000, 001 à 50.0000d	30%	26,05%
Au de là de 50.000 d	35%	--

Source : code de l'impôt sur le revenu.

² Article 1 du code de l'IRPP et de l'IS.

³ op.cit., article 1.

b) Les impôts sur les sociétés

Le premier janvier 1989, les autorités tunisiennes ont institué à côté de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour les personnes physiques et les sociétés de personnes, un impôt sur les bénéfices des sociétés de capitaux.

L'impôt sur les bénéfices des sociétés concerne les résultats dégagés lors de l'activité industrielle ou commerciale réalisée par des sociétés des capitaux ou des personnes ayants un statut similaire.

Les personnes imposables dans le cadre de l'IS sont les personnes qui réalisent des activités sans autant être assujetties à l'IR.

L'article 45 du code de l'impôt sur le revenu précise les sociétés imposables qui sont principalement :

- les sociétés commerciales figurant à l'article 45 du code de commerce (les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés en commandite par actions);
- les coopératives de production, de consommation ou de services et leurs unions;
- les établissements publics et les organismes de l'Etat à caractère industriel ou commercial;

certaines sociétés bénéficiant de l'exonération de l'IS (l'article 46 du code de l'IS) dont les plus importantes sont :

- les coopératives de services agricole et de pêche;
- les établissements publics, les organismes de l'Etat ou des collectivités publiques locales sans but lucratif;

Par comparaison avec l'ancienne législation, la nouvelle législation comprend deux taux d'imposition (35% et 10%) qui remplacent quatre taux (15%, 20%, 44%, et 38%) caractérisant l'ancien système et qui diffèrent selon les secteurs d'activité (voir tableau 2).

Tableau 4 : les taux d'imposition de l'IS.

SECTEUR	ANCIENS TAUX	NOUVEAUX TAUX
Agriculture et pêche	15%	10%
Artisanat	20%	10%
Commerce	44%	35%
Industrie	38%	35%
Tourisme	38%	35%
Transport	38%	35%

Source : code de l'IS.

I.2.2. Les impositions indirectes

La plus importante réforme qui a touché la législation fiscale tunisienne est sans doute l'institution de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) par la loi du 22 juin 1988 qui vient remplacer les taxes sur le chiffre d'affaires (taxe de production, taxe sur les prestations de services et taxe de consommation) élaborées par le décret du 29 décembre 1955. Les pouvoirs publics ont donc attendu 33 ans pour introduire une véritable réforme de la fiscalité indirecte.

Par ailleurs, la nouvelle législation garde l'aspect d'une réforme incomplète par le maintien des droits de consommation et des multiples taxes particulières. Cela n'exclut pas le fait que cette réforme constitue un pas très important dans le chemin de l'harmonisation fiscale.

Les taxes indirectes occupent une place primordiale dans le budget de l'Etat. En effet, la part des impôts indirects dans les ressources fiscales totales est de l'ordre de 75%.

Dans cette section, on présentera la taxe sur la valeur ajoutée, les droits de consommation, les droits de douane, les droits d'enregistrement et de timbre, ainsi que les droits de donation et de succession.

a) La taxe sur la valeur ajoutée

L'institution de la TVA est mise en œuvre au cours du VII Plan (PAS), ce qui prouve qu'elle a été élaborée dans un contexte général des réformes économiques établies en coopération avec la Banque Mondiale.

Le régime de la TVA a remplacé une imposition indirecte caractérisée par la multiplicité des taux des taxes sur le chiffre d'affaires (45 taux dont 23 taux spécifiques et 22 ad-valorem) pour donner naissance à une taxe unique, générale et à taux différenciés (6%, 17% et 29% en 1988). Et après quelques années ces taux deviennent après changement : 6%, 10%, 18%, et 29%.

Le champ d'application de la TVA couvre l'ensemble des activités économiques à l'exception de l'agriculture et de la pêche pour lesquelles la qualité de l'assujéti demeure optionnelle. Ainsi, «sont soumises à la TVA, quels qu'en soient les buts ou les résultats, les affaires faites en Tunisie au sens de l'article 3 et revêtant le caractère industriel, commercial ou relevant d'une profession libérale ainsi que les opérations commerciales autres que les ventes» (article 1 de la loi du 2 juin 1988).

Les exonérations prévues par la législation fiscale sont prises pour des raisons diverses : économiques, sociales et parfois administratives.

i) Les exonérations à caractère économique

L'exonération de TVA concerne actuellement l'agriculture et la pêche, ainsi que certaines opérations particulières : aide à l'énergie nouvelle ou aux hydrocarbures.

ii) Les exonérations à caractère social

Les exonérations à caractère social concernent essentiellement certains produits alimentaires de première nécessité.

iii) Les exonérations à caractère administratif

Certaines opérations effectuées par les pouvoirs publics ou par les collectivités publiques sont exonérées (elles sont précisées dans les annexes du code de la TVA).

Ainsi, les exonérations sont accordées pour des raisons éducatives, culturelles et sportives.

Théoriquement pour la tarification de la TVA, plusieurs modalités sont applicables. Dans ce sens, on peut recourir à un taux unique ou multiple, un tarif constant, progressif ou régressif. Il convient de signaler que la tarification obéit à des considérations économiques, sociales et administratives.

La législation fiscale tunisienne retient une tarification multiple. Ainsi, les tarifs appliqués sont : 6% , 10% , 17% (18% depuis le 1^{er} janvier 1998) et 29%. La liste de produits imposables aux taux de 6%, 10% et 29% est fixée par la loi. Les produits et services restants sont soumis au taux normal de 18%. Les listes de produits et services soumis à chaque type de tarification se présentent comme suit :

i) Les produits et services soumis au taux réduit de 6%

Les produits soumis au taux réduit sont certains produits alimentaires (généralement du première nécessité), les produits destinés à l'industrie pharmaceutique. En plus, le taux réduit s'applique aux professions libérales, aux activités touristiques, aux cliniques et aux transports.

ii) Les produits soumis au taux intermédiaire de 10%

Certaines opérations soumises au taux de 6% sont assujetties à un nouveau taux de 10% crée par la loi de finances de 1995. Ces opérations concernent les ventes des matériels informatiques, les appareils de transport de marchandises, ainsi que les biens d'équipement.

iii) Les produits soumis au taux majoré de 29%

Considéré comme le taux le plus élevé en matière de TVA, il frappe les opérations présentant un caractère luxueux. En Tunisie, ce taux frappe également certains produits de consommation (alcools, tabac, ...).

b) Les droits de douane

R. Barre a défini les droits de douane comme «des taxes prélevées par l'Etat sur les marchandises, lorsque celles-ci franchissent sa frontière dans un but protecteur ou dans un but fiscal»⁴.

Les droits de douane peuvent être spécifiques ou ad-valorem. Les premiers sont perçus sur une unité quantitative du produit importé évitant ainsi la fraude. Alors que les seconds sont susceptibles à la fraude, mais sont beaucoup plus efficaces non seulement en matière de protection (agissant sur les prix), mais aussi en matière fiscale puisqu'ils évoluent proportionnellement avec les prix des produits importés.

Les tarifs douaniers sont fixés par la loi n° 73-45 du 23 juillet 1973. Ils subissent, périodiquement, des modifications apportées par les lois de finances qui tiennent en compte les exigences fiscales et les conjonctures économiques. Dans ce contexte, les tarifs sont faibles ou même nulles pour les produits nécessaires à la production nationale (matières premières, produits semi-finis, biens d'équipement,...), alors qu'ils sont très élevés pour les produits qui ont des similaires en Tunisie.

Le droit de douane peut être uniforme, général ou fixe selon les cas :

- Le droit de douane est uniforme dans la mesure où il s'applique à toutes les marchandises de la même manière sur tout le territoire douanier.
- Il est général dans le cas où la qualité intrinsèque de l'importateur n'influe pas sur la taxation. Dans ce sens, même, les pouvoirs publics ne bénéficient pas des exonérations sur les importations qu'ils effectuent.
- Il est enfin fixe, dans la mesure où il ne peut être pas modifié.

Les droits de douane ont conservé, mais à des degrés différents, un rôle de protection de l'industrie tunisienne dont nous essayons de retracer les principales directives :

- En 1978, les pouvoirs publics ont créé une taxe assimilée à un droit de douane appelée "Taxe spéciale de compensation" dont les taux varient de 0 à 300%;
- En 1980, la modification a touché la nomenclature douanière, ainsi que les taux des droits de douane, majorés de 36% pour certains produits et réduit de 3 à 60% pour d'autres produits;
- En 1981, la taxe spéciale de compensation a été supprimée. En contre partie, les taux de droits de douane ont subi une forte majoration variant de 3 à 154%;
- En 1984, la majorité des produits ont été touchés par une majoration de 1 à 6% des taux de droits de douane. Après cette augmentation, ces derniers fluctuaient entre 0 et 210%;
- En 1985, les produits autre que les biens alimentaires et les matières premières ont été majorés de 5 à 15%;
- En 1986, les taux de droits de douane sur les biens d'équipement ont été augmentés de 10%.

⁴ R. BARRE, «Economie et politique», tome 2, p.770.

- En 1987, les pouvoirs publics, sous l'influence de la Banque Mondiale et dans le cadre du plan d'ajustement structurel, ont envisagé des mesures visant la réduction du taux de protection effective à 25% à l'horizon 1991, ce qui constitue la plus importante mesure de la libéralisation du commerce extérieur menée par la Tunisie, afin d'instaurer un système de concurrence qui vise à améliorer la compétitivité des entreprises tunisiennes.

c) Les droits de consommation

Pour des raisons financières, le législateur tunisien a maintenu l'utilisation des droits de consommation à côté de l'application de la TVA. Ils obéissent aux mêmes règles que la TVA et frappent un ensemble des produits, en sus de la TVA.

Les personnes assujetties aux droits de consommation sont certains producteurs et les commerçants grossistes de certains produits.

Les opérations imposables concernent essentiellement certains produits alimentaires (fruits exotiques, caviar, les alcools, les produits pétroliers, ...). Ces produits imposés peuvent être fabriqués localement ou importés.

Elles sont soumises à un taux ad-valorem équivalent à la valeur en douane dans les cas des importations et au prix de vente en cas de régime interne et à un taux spécifique déterminé par le poids ou par le volume.

Les taux appliqués dans le cadre de droits de consommation sont supérieurs aux taux appliqués en matière de TVA. Cette réalité se vérifie à travers les multiples modifications qui ajustent vers la hausse les droits de consommation (pour compenser le manque à gagner dû à l'introduction de la TVA). Ainsi, la diminution des taux de la TVA, annoncée par la loi de finances pour 1994, doit être compensée par la majoration des taux des droits de consommation.

d) Les droits d'enregistrement

Les droits d'enregistrement ont été institués par le décret du 19 mai 1912. Ils ont connu une grande modification apportée par la loi du 17 mai 1993.

Les personnes imposables au titre des droits d'enregistrement sont généralement les parties.

Les opérations imposables aux droits d'enregistrement concernent les jugements, les actes, les contrats et les mutations. Le code des droits d'enregistrement distingue entre les opérations obligatoirement soumises à la formalité et les opérations non obligatoirement soumises.

Le nouveau code (17 mai 1993) a réduit considérablement le nombre des opérations échappant au paiement des droits d'enregistrement tout en maintenant certains avantages relatifs aux investissements (exonération partielle).

La base imposable est la valeur sur laquelle se liquident les droits d'enregistrement (proportionnels ou progressifs). Elle varie en fonction de la nature de l'acte concerné. On distingue quatre types d'actes :

- les mutations à titre onéreux des biens meubles et immeubles;
- les marchés et adjudications;
- les partages;
- les jugements ou arrêts.

e) Les droits de timbre

Les droits de timbre ont été institués en 1871 aux taux de 1% sur les transactions. Ils représentaient une sorte de forfait général (une nouvelle réglementation est mise en place en 1993).

Les personnes redevables des droits de timbre sont les signataires, les prêteurs et les emprunteurs pour l'ouverture de crédit, les notaires, les huissiers-notaires, les experts, les arbitres et les greffiers.

Les opérations imposables peuvent avoir la forme des actes et écrits ou des formules administratives. Par ailleurs, les opérations non imposables concernent les actes administratifs, judiciaires ou relevant des affaires.

Les obligations concernent les redevables mais également les affaires publiques, ainsi que les modalités du paiement.

La règle générale oblige les officiers de l'Etat civil, les officiers publics, les arbitres, les experts et les administrations publiques à ne prendre aucun arrêté ou décision en vertu d'actes qui ne sont pas régulièrement timbrés.

Les articles 119 et 120 du code des droits de timbre (1993) précisent les délais pour les différents documents administratifs, ainsi que les modalités de paiements.

f) Les droits de donations et de succession

Les droits de donations et de succession ont été institués par les décrets de 1893 et de 1912. Ils connaissent leur régime actuel dès 1993.

Les personnes soumises aux droits de mutations sont les héritiers et les légataires ou leurs tuteurs lorsqu'il s'agit de droit sur les successions.

Les donations constituent des mutations à titre gratuit entre des personnes qui ont de lien de parenté ou non. Les successions sont les biens qui sont laissés aux héritiers par une personne qui vient à décéder.

La base imposable détermine la part qui fait l'objet de l'imposition. La valeur est déterminée par une quote part de la valeur de la propriété en fonction d'un barème fixé.

Pour les successions, les règles appliquées sont précisées aussi bien à l'actif qu'au passif mais également pour ce qui relève des abattements ou des exonérations. Concernant les donations, les règles appliquées doivent prendre compte la nature des biens concernés.

La liquidation a fait l'objet des multiples modifications qui vise à baisser les taux d'imposition. Dans ce sens, une unification des taux appliqués pour les donations et pour les successions, est envisagée.

L'imposition marginale appliquée est de l'ordre de 35% elle s'élève à 65% pour les donations et à 85% pour les successions.

g) La fiscalité locale

Les réformes économiques entreprises en Tunisie depuis 1987 ont été suivies par un désengagement progressif de l'Etat au profit du mécanisme du marché.

Dans ce contexte général, les collectivités locales sont appelées à compter d'avantage sur leurs ressources propres. A titre d'exemple de cette nouvelle politique, l'Etat a décidé, en 1997, de ne pas augmenter les subventions allouées aux collectivités locales. A cet égard, leurs budgets ordinaires seront financés par les taxes et les redevances prévues par le code de la fiscalité locale et de toute ressource créée ou affectée, conformément à la loi.

Le nouveau code de la fiscalité locale (1997) tient donc de la nouvelle réalité économique et vise la simplification de la législation, en vigueur, dont les textes remontent au début de siècle précédent.

i) Les objectifs de la fiscalité locale

La réforme de la fiscalité locale est devenue nécessaire pour faire face aux accroissements des besoins en ressources des collectivités locales.

La croissance démographique et la multiplication des agglomérations urbaines nécessitent l'amélioration de rendement de la fiscalité locale. Les principaux volets retracés par le nouveau code de la fiscalité locale sont :

- l'élargissement de l'assiette de la taxe locative par l'amélioration du recensement des constructions et la révision des critères d'évaluation de la valeur locative y afférente;
- l'ajustement des taux des autres taxes et redevances revenant aux collectivités locales et extension si besoin de leur assiette;
- l'institution des nouvelles taxes telles que la taxe d'urbanisation sur les terrains et la taxe de changement des locaux d'habitation, etc.;
- l'amélioration des modes de recouvrement et de perception des droits et taxes des collectivités locales.

ii) L'apport de la nouvelle législation de la fiscalité locale

La nouvelle législation cherche à uniformiser la taxe applicable aux immeubles construits et à rationaliser l'assiette.

La définition des nouveaux critères pour le calcul de cette taxe explique la volonté de la recherche d'une plus grande équité sans négliger le critère d'efficacité. En effet, le taux actuel de la taxe applicable sur les immeubles construits a baissé de 24% à une fourchette de 8% à

14% .

iii) Les nouveautés de la fiscalité locale

La principale innovation qui peut être citée est l'institution d'une redevance unique appelée taxe sur les biens immeubles qui vient remplacer trois redevances caractérisant l'ancien code de la fiscalité locale.

La base imposable est déterminée en fonction de la valeur de la superficie bâtie et de la nature de l'activité exercée. La valeur de la superficie sera calculée sur la base d'un prix-référence du mètre carré, pour chaque catégories des biens immeubles.

SECTION II : LES CARACTERISTIQUES DU SYSTEME FISCAL TUNISIEN

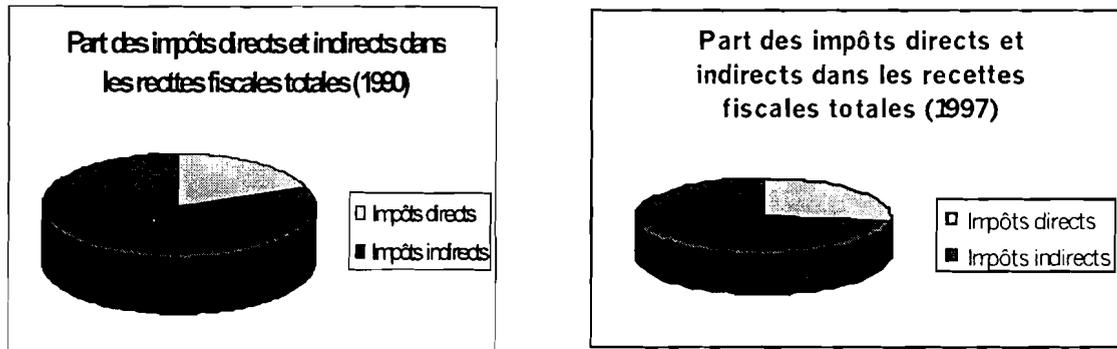
Le système fiscal tunisien, après la réforme, présente, certes, des dispositions et des caractéristiques nouvelles qui vont permettre aux pouvoirs publics de mieux utiliser l'outil fiscal afin d'atteindre les objectifs prévus.

La mise en œuvre d'un nouveau système fiscal après une grande modification de sa structure est généralement accompagnée d'une baisse des recettes fiscales (moins-value fiscale) et d'un allègement de la pression fiscale, ainsi qu'une rationalisation des avantages fiscaux.

On va s'intéresser à l'étude du rendement des impôts, notamment avec l'introduction de la TVA et le démantèlement des droits de douane, suite à l'institution d'une zone de libre-échange avec l'UE. De même, on va essayer de présenter les principaux avantages fiscaux définis dans le cadre de ce nouvel système fiscal.

II.1 LE RENDEMENT DES IMPOTS

Le système fiscal tunisien se caractérise par un faible rendement des impôts directs et la prédominance des impôts indirects dans les recettes fiscales globales, principale source du budget de l'Etat (le graphique II.1 montre de façon très nette la prédominance des impôts indirects dans les recettes fiscales ordinaires, ainsi qu'une nette amélioration de la contribution des impôts directs dans les recettes fiscales totales). En effet, les recettes fiscales s'élèvent à 3780,2 MDT en 1996 ce qui constitue près de 86.5% des recettes du budget ordinaire de l'Etat (4375 MDT) et de 20% du Produit Intérieur Brut (18994,5 MDT).



Graphique II.1

Il est vrai que l'impôt sur le revenu occupe une place modeste du point de vue financier dans le système d'imposition, mais son rôle économique ou social est loin d'être négligeable dans la mesure où il modifie les comportements des contribuables.

II.1.1 LE RENDEMENT DES IMPOTS DIRECTS

La réforme de l'impôt sur le revenu mise en œuvre en 1990 a réduit les taux d'imposition tout en gardant l'objectif de maintenir les rentrées fiscales par l'élargissement de l'assiette imposable. Les recettes provenant de l'imposition directe continuent à s'accroître. En effet, les impôts directs représentent 18,6% des recettes fiscales totales en 1990; 22,7% en 1993 et 26,2% en 1997 (voir tableau II.1 et la figure II.2).

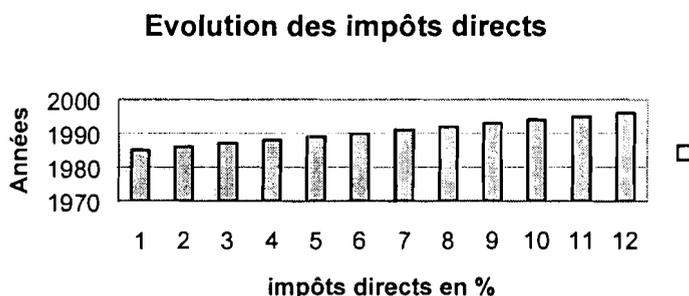
Tableau 5 : Evolution des impôts directs (en MDT)

Années		1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Imp. Direct	En valeur	332	384.4	335.2	329.7	378	403	503	563	700	737.7	810.9	892
	En %	21.3	23.6	20.3	18.6	19.6	18.9	20.7	20.3	23.1	22.9	23.9	24.8

Sources : Ministère des Finances et I.E.Q.

Nous constatons donc que les impôts directs ont subi en 1990 (année de la réforme de l'imposition directe) une légère baisse, puis ils rétablissent leurs rendement normal (grâce à l'élargissement de la base imposable). Cette tendance est bien représentée dans le graphique II.2.

Graphique II.2 : Evolution des impôts directs



L'explication peut être imputée à la transparence et à la simplification apportées par la réforme, mais également à la régression de la fraude fiscale.

La progression des ressources provenant des impôts directs ne doit pas masquer le fait qu'ils continuent à occuper une place modeste dans la fiscalité. En effet, l'impôt sur le revenu oscille autour de 20% des recettes fiscales totales.

Par comparaison avec d'autres pays, la part des impôts directs occupe une place plus importante. Ils représentent, durant la période 1990-92, uniquement 24,6% des recettes fiscales en Tunisie, alors que dans l'UE, cette proportion est équivalente à 48%.

Il est clair que le niveau des impôts directs est encore faible en Tunisie. D'où la volonté des pouvoirs publics, dans ces dernières années, d'améliorer la contribution de la recette fiscale directe dans les recettes fiscales totales. Cet objectif passe nécessairement par l'amélioration du rendement de ces impôts.

La révision de cet impôt favorise l'adhésion des citoyens au système d'imposition et la réduction de la fraude fiscale.

Le nouvel impôt sur les revenus et les bénéficiaires des sociétés, appliqué depuis janvier 1990, est un impôt direct unique, qui vient remplacer les impôts antérieurs prélevés auparavant sur les revenus et les bénéficiaires. La nouvelle imposition est plafonnée au taux de 35% contre 65% dans l'ancien régime d'imposition.

Cette mesure de simplification et d'allégement vise à améliorer le financement des entreprises et à accroître les bénéfices dont une partie présente un potentiel pour le réinvestissement.

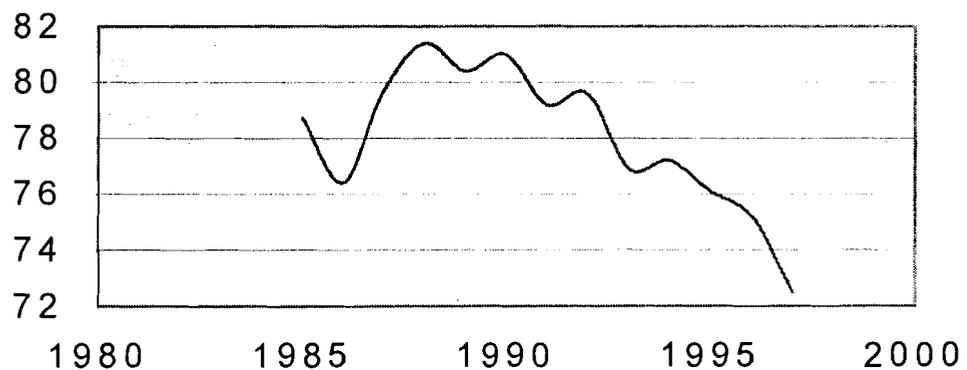
Cette volonté est renforcée par le fait que le rôle des impôts directs dans la redistribution des revenus est incontestable.

II.1.2 RENDEMENT DES IMPOTS INDIRECTS

Depuis 1988 (institution de la TVA), les impôts indirects ont accusé une légère tendance à la baisse due à un changement radical du système organisant la fiscalité indirecte. En effet, ces impôts ont représenté, en 1988, près de 81% des recettes fiscales globales, mais seulement 73,8% en 1995 et surtout 69,2% en 1997. Le graphique 11.3 illustre d'une façon très claire la tendance à la baisse enregistrée des impôts indirects, entraînant une moins-value fiscale.

Malgré cette tendance générale à la baisse de la part des impôts indirects dans les recettes fiscales totales, le poids de ces impôts reste fortement important dans la structure de la fiscalité tunisienne (en moyenne cette part est autour de 75%).

Evolution des impôts indirects



Graphique III : Evolution des impôts indirects

La mise en œuvre de la réforme fiscale (1988) a entraîné donc une moins-value fiscale suite à la suppression des certaines taxes (la taxe sur les opérations de change, la taxe au profit du fonds de promotion des exportations, la taxe sur les formalités douanières à l'importation et à l'exportation, la taxe sur certains produits alimentaires importés). Le manque à gagner est encore plus étendu suite à la réduction des droits de douane.

a) l'impact de l'institution de la TVA

Le remplacement de la taxe sur le chiffre d'affaires (TCA) par la TVA va engendrer une moins-value fiscale. Pour cette raison, il sera nécessaire de compenser la baisse des TCA de 43,66 et 59,74% à une TVA de 29% (taux de TVA le plus élevé), par l'instauration et l'augmentation, pour une période transitoire, des droits de consommation dans le but de dégager des ressources supplémentaires.

Une autre solution consiste à instaurer un nouveau taux de TVA (c'est un taux intermédiaire de 10%) à côté des taux existants (6%, 17% et 29%). Il va permettre de dégager des ressources importantes, surtout que plusieurs produits et services soumis au taux réduit de 6% vont être soumis à ce nouveau taux. En plus, depuis le 1^{er} janvier 1998, le taux de TVA de 17% a été remplacé par un taux de 18%.

L'institution de la TVA et l'élargissement des déductions ont entraîné donc une baisse de rendement aussi bien au niveau du rendement qu'au niveau des rémanences, ce qui a pour effet la baisse des prix de consommations intermédiaires et par conséquent les coûts de production. La baisse des coûts de production a un effet bénéfique sur la compétitivité de l'économie (par le biais d'une baisse des prix à l'exportation). L'amélioration de la compétitivité des produits tunisiens entraîne, ainsi, une augmentation de la demande étrangère et donc des exportations. Cependant, les prix des produits du marché intérieur augmentent suite à l'augmentation de la demande intérieure et donc de l'importation.

Le rôle de la TVA ne cesse d'augmenter pour compenser non seulement le manque à gagner engendré par la réforme de 1988, mais aussi le manque à gagner dû à l'aménagement des droits de douane imposé par les mutations économiques internationales (institution d'une zone de libre-échange entre la Tunisie et l'UE).

b) Aménagement des droits de douane

La politique tarifaire mise en œuvre jusqu'à 1986 a entraîné un accroissement du taux moyen des droits de douane⁵, suite aux augmentations successives des tarifs douaniers (dont le plus élevé est équivalent à 231%, et dont le plus faible est de 15% sur tous les biens, à l'exclusion des biens d'équipement qui n'ont pas des similaires fabriqués en Tunisie (graphique à mettre : taux moyen des droits de douane).

i) L'évolution du rendement douanier

L'aménagement des droits de douane a commencé avec la mise en œuvre du programme d'ajustement structurel (1987), dans le but d'améliorer la compétitivité de la production nationale en jouant sur la réduction du taux de la protection effective du marché intérieur.

La diminution des recettes douanières est due également aux exigences imposées par l'entrée de la Tunisie dans l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) et surtout par l'établissement d'un accord de libre-échange entre la Tunisie et l'Union Européenne (UE). En effet, l'OMC a imposé à chaque Etat-membre de réduire sa protection effective du marché intérieur, dans le but de stimuler le commerce international. Dans ce cadre, la Tunisie a présenté lors de son admission (1993) un accord relatif contenant les engagements à suivre pour baisser progressivement ses taux des droits de douane. En plus, la zone de libre-échange (ZLE) exige la suppression vers 2007 de tous les tarifs douaniers relatifs au secteur industriel. Dans ce sens, près de 60% des importations tunisiennes proviennent de l'UE, ce qui affirme l'importance de la moins-value fiscale engendrée par la ZLE, estimée à 700 MDT après le démantèlement prévu des taxes douanières.

L'évolution des recettes douanières enregistre une tendance à la hausse jusqu'à 1995 (date de la création d'une ZLE entre la Tunisie et l'UE). Les droits de douane ont procuré 32,3 MDT en 1976; 346,8 MDT en 1986; 399 MDT en 1988; 660 MDT en 1992 et ils ont atteint un record en 1995 en procurant 772,9 MDT. A partir de 1995, les recettes douanières ont subi une remarquable baisse en enregistrant 741 MDT en 1996 et seulement 704,3 MDT en 1997. Les recettes prévues sont équivalentes seulement à 679 MD en 1998 (voir tableau II.2).

Tableau 6 : Recettes douanières réalisées et prévues (MD)

⁵ Le taux moyen des droits de douane $t = RD/M$, avec RD : recettes douanières (nettes des exonérations fiscales) et M : importations

Années	Recettes réalisées	Recettes prévues	Ecart
1994	735	830	-95
1995	772,9	885	-112,1
1996	741	865	-124
1997	704,3	820	-115,7
1998	-	679	-

Sources : Ministère des Finances et lois de finances

La part des recettes douanières dans les recettes fiscales est passée de 8,1% en 1976 à 20,8% en 1986, à 23,2% en 1991 (suite à l'instauration d'un droit compensateur provisoire et d'un prélèvement conjoncturel à l'importation) et à seulement 16,6% en 1997 (suite aux mesures appliquées dans le cadre de la ZLE).

- [Graphique à mettre : l'évolution de la part des recettes douanières dans les recettes fiscales globales].
- Calcul de l'évolution de la pression douanière (RD/PIB) + graphique

ii) Le démantèlement tarifaire du à la création d'une ZLE entre la Tunisie et l'UE

La Tunisie est le premier pays qui a signé un accord de libre-échange avec l'UE. La principale directive de cet accord, signé le 17 juillet 1995, est la suppression des droits de douane et des taxes d'effet équivalent dans une période de 12 ans. La Tunisie est appelée à définir une liste de produits originaires de l'UE et sur laquelle, elle s'engage à éliminer les barrières tarifaires dans un délai maximal de cinq ans à partir de l'entrée en vigueur de l'accord. Pour les autres produits l'élimination sera réalisée au cours d'une période maximale de 12 ans. Les listes des produits qui sont touchés par le démantèlement tarifaire se présentent de la manière suivante :

- La première liste porte sur le démantèlement de certains biens d'équipement relatifs aux secteurs de l'industrie mécanique et électrique, de transport, et des quelques industries diverses. Les biens de cette liste se caractérisent par des taux de protection relativement faibles (le démantèlement tarifaires de ces produits est immédiat);
- La deuxième liste concerne principalement les matières premières : minerai, chimie, industries diverses, etc. Le démantèlement tarifaire se fait sur une période de 5 ans à partir de 1996, à raison d'une réduction de 1/5 par an;
- La troisième liste concerne les produits fabriqués localement et qui sont compétitifs. Le démantèlement tarifaire s'étalera sur une période de 12 ans où la réduction est équivalente à 1/12 par an;
- La quatrième liste porte sur les produits fabriqués localement et qui sont non compétitifs. Le démantèlement tarifaire commencera après une période de grâce de quatre ans, et entrera progressivement sur une période de huit ans à raison de 1/8 par an.

Le démantèlement tarifaire lié à la formation de la ZLE est donc progressif, le but étant de donner le temps nécessaire à l'industrie tunisienne de s'adapter et donc d'avoir les "armes" nécessaires pour faire face à la concurrence européenne. Une politique de mise à niveau des entreprises tunisiennes est envisagée pour concrétiser cette adaptation.

La création de la ZLE s'accompagne par une moins-value fiscale résultant du démantèlement tarifaire exigé par l'UE car les exportations manufacturières tunisiennes bénéficiaient déjà d'une franchise totale sur le marché européen. Nous pouvons donc imaginer l'ampleur de cette perte fiscale et donc la nécessité d'établir des mesures compensatrices.

L'analyse des échanges commerciaux entre la Tunisie et l'UE indique que cette dernière demeure de loin le premier partenaire commercial de la Tunisie (mettre des données de l'année la plus récente, mettre également les montants des DD sur les importations en provenance de l'UE en valeur et en % par rapport aux recettes douanières totales).

iii) L'établissement des mesures de compensation

Dans la tentative de compenser le manque à gagner fiscal engendré par le démantèlement tarifaire, deux types des mesures peuvent être utilisés (utilisés également pour réduire le déficit budgétaire) :

- des mesures axées sur la réduction des dépenses publiques courantes ou/et d'investissement (action sur la demande);
- des mesures basées sur la manipulation de la fiscalité (action sur l'offre).

La réduction des dépenses publiques est devenue sous l'influence des institutions internationales (le FMI et la Banque Mondiale) une mesure économique saine ce qui explique selon notre vision le recours intensif à l'application de cette mesure, notamment par les pays en développement où le rôle de l'Etat est encore puissant

La réduction des dépenses publiques se fait en agissant soit sur les dépenses courantes soit sur les dépenses d'investissement. La première est une action de court terme qui demeure difficile d'être appliquée dans les PVD pour des raisons sociales et en particulier politiques (Hicks et Kubisch, 1984). La seconde est une action de long terme (la plus utilisée). Elle consiste à réduire les dépenses d'investissement (à titre d'exemple les dépenses d'infrastructure). Cette mesure présente moins des risques politiques, mais elle a des conséquences néfastes sur le plan économique.

L'action de la fiscalité (augmentation des taux d'imposition) sur l'offre vise en principe la stimulation de la production nationale à travers une utilisation plus efficace des facteurs de production. A cet égard, le rôle de la fiscalité consiste, par le biais des manipulations des taux d'imposition, à réduire les distorsions des prix. Cette mesure a pour objectif donc la stimulation, à long terme, du taux de croissance de la production et l'accroissement de l'investissement, mais au détriment des biens de consommation courante.

Théoriquement, l'impact de l'établissement d'une ZLE sur l'offre et la demande se présente de la manière suivante :

- Au niveau de l'offre : une baisse des coûts de production, proportionnelle au démantèlement tarifaire prévu. Cette baisse peut être directe (diminution des prix des biens intermédiaires ainsi que des biens d'équipements importés) ou indirecte (réduction du coût du travail suite à une baisse des prix des biens de consommation importés).
- Au niveau de la demande : plusieurs politiques économiques peuvent influencer la demande globale (dans le cadre de la ZLE) telles que la fiscalité (augmentation de la taxation indirecte), les flux des investissements étrangers, l'ajustement du taux de change,... En ce qui nous concerne, nous intéressons uniquement de l'action menée par la fiscalité (augmentation de l'imposition indirecte).

A cet égard, les pouvoirs publics ont choisi comme principale mesure pour compenser la moins-value fiscale dû au démantèlement tarifaire, une élévation des taux de l'imposition indirecte. Les principales actions entreprises sont :

- Une révision successive à la hausse des droits de consommation touchant les biens assujettis aux droits de douane et qui vont subir le démantèlement tarifaire. L'utilisation des droits de consommation comme une mesure de substitution a commencé en 1988 avec l'instauration de la TVA et c'est pour compenser le manque à gagner fiscal dû au passage d'un régime de TCA à un régime de TVA. Cette tentative de substitution a été renforcée dès 1995 (création de la ZLE), où les droits de consommation vont remplacer les droits de douane sujet du démantèlement tarifaire.
- Une redevance sur les prestations douanières a été instaurée au taux de 1,5% du montant des droits et taxes douanières. Le montant de cette redevance a doublé entre 1988 et 1993 en passant de 12,7 MDT à 25 MDT. Egalement et à partir de 1991, deux droits douaniers ont été créés de façon provisoire qui sont le droit compensateur provisoire (DCP) au taux de 10% à 30%, et le prélèvement conjoncturel à l'importation (PCI) au taux de 5% du montant des droits et taxes à l'importation. Le montant du DCP et du PCI a presque doublé entre 1991 et 1993 en passant de 37,5 MDT à 66 MDT.

- L'augmentation des taux de TVA : actuellement, quatre taux de TVA sont retenus par la Tunisie : un taux normal de 17% (18% à partir de 1998), un taux intermédiaire de 10% (à partir de 1995), un taux réduit de 6% (1988) et un taux majoré de 29% (1988). En première vue, l'augmentation a donc touché un seul taux qui est celui de 17% à côté de l'instauration d'un nouveau taux de 10%. Mais concrètement l'augmentation a presque touché tous les produits assujettis au TVA. En effet, les produits assujettis au taux de 6% sont actuellement soumis au taux de 10%, à l'exception des produits agricoles et de pêche. En plus, certains produits soumis à ce dernier taux, deviennent taxer au taux de 18%. Egalement la majorité des biens qui sont soumis au taux normal de 17% sont depuis 1998 assujettis au de 18%.

Financièrement, les mesures de compensation envisagées sont largement réussites. Nous essayons de traduire cette réussite à travers les mesures de compensation appliquées en 1997 et 1998. En 1997, le montant du démantèlement tarifaire est estimé à 70 MDT (rappelons que le démantèlement tarifaire se fait sur 12 ans), montant suffisamment compensé puisque les mesures de compensation ont procuré 79 MDT dont les principales nous pouvons citer :

- certains produits d'énergie sont soumis au taux de TVA de 17% (gaz, pétrole,...). Cette mesure a apporté 26 MDT;
- augmentation de l'impôt minimum sur les revenus et les profits : l'impôt minimum sur les revenus est passé de 10% (agriculture, pêche et artisanat) à 15% (le montant de compensation est 11,2 MDT). Concernant l'impôt minimum sur les profits, il a procuré seulement 1 MDT en passant de 30% à 45%.

En 1998, le montant du démantèlement tarifaire est estimé seulement à 39 MDT, mais le revenu des mesures de compensations est, paradoxalement, largement supérieur (230 MDT, soit 17 fois plus supérieur). Cette augmentation de la recette de compensation peut être expliquée, principalement, par l'élévation du taux normal de TVA (18% au lieu de 17%), mais surtout par la soumission des transactions effectuées par les institutions et les entreprises publiques au régime de la TVA (103,2 MDT).

Economiquement, certaines mesures de compensation sont néfastes, notamment l'élévation des taux de la TVA sur les biens et services produits localement. A notre avis, cette politique est périlleuse dans la mesure où elle consisterait en fait à accorder un bonus aux produits importés et à pénaliser la production locale. Déjà fortement malmenaient par la libéralisation des importations. Le renchérissement des prix, entraînés par la hausse de la TVA va provoquer donc un fléchissement de l'investissement, de la production et de l'emploi, et par conséquent un rétrécissement de l'assiette fiscale aussi bien des impôts directs (impôts sur les revenus des personnes physiques et des personnes morales) que des impôts indirects (TVA, droits de consommation). A terme et en dynamique, le manque à gagner au niveau des recettes douanières se double par un manque à gagner au niveau des autres impôts, directs et indirects.

Les pouvoirs publics et dans le but d'augmenter les entrées fiscales ont oublié ou ils ont ignoré le fait que la manipulation des taux de l'imposition est limitée car un alourdissement de l'imposition peut avoir un effet négatif sur le comportement des agents économiques et donc sur l'activité économique.

Toutefois, l'accroissement de la TVA a un effet bénéfique sur les entreprises utilisant un contenu très élevé des inputs importés et dont la production est destinée à l'exportation. Il en résulterait une baisse des prix composites (la combinaison des prix à la production et des prix à l'importation) et donc un accroissement des exportations et de l'emploi.(voir Rutherford, Rustroin et Tarr, 1993.).

Pour faire face à la baisse prévisible de la recette douanière, l'unique mesure saine et possible consisterait, donc, à améliorer le rendement des impôts sur les revenus des non-salariés. Au cours de la décennie 1984-93, les non-salariés ont bénéficié de 54,4% des revenus, mais ne se sont acquittés que de 16,7% seulement des impôts directs payés par les personnes physiques.

A cet égard, l'amélioration du rendement des impôts directs sur les revenus des non-salariés, peut contribuer à temporiser les difficultés prévisibles au niveau des recettes fiscales, mais ne peut nullement les neutraliser; la place de ce genre d'impôts dans les recettes totales de l'Etat reste, malgré

tout, faible. La véritable solution réside, donc, dans la rationalisation de certaines dépenses de l'Etat (dépenses courantes et d'investissement) et la rationalisation des exonérations fiscales accordées jusqu'à maintenant sans référence au critère de l'efficacité et qui peuvent contrecarrer les objectifs mêmes de la réforme fiscale (simplicité, efficacité). A cet égard, les pouvoirs publics ont commencé une révision générale de l'octroi des avantages fiscaux (voir tableau ci-dessous).

Tableau 7 : Révision des dégrèvements fiscaux pour bénéfices et revenus réinvestis à compter de 1990

Secteur d'investissement	Ancien Taux	Nouveau Taux
Agriculture et pêche	70%	70%
Secteurs total. Exportateurs	100%	70%
Sociétés d'investissement	100%	50%
Tourisme saharien	100%	70%
Industries manufacturières	70%	35%
Autres secteurs	50%	35%

Source : Ministère des Finances

De même, la lutte contre la fraude fiscale qui, pourtant être une source budgétaire inestimable. Son élimination ou à la limite son atténuation pourrait entraîner un accroissement important des entrées fiscales pouvant compenser le manque à gagner pour le budget de l'Etat résultant de la suppression progressive des droits de douane.

II.2. Quelques exemples d'avantages fiscaux

Les pouvoirs publics ont, à travers la fiscalité, élaboré quelques mesures d'incitation en faveur le développement économique.

II.2.1 Les incitations fiscales en faveur le développement agricole

Le code d'incitations aux investissements a prévu des avantages fiscaux et financiers en faveur des opérations d'investissements concourant au développement agricole.

En effet, le législateur par le biais des articles 26 et 27 de la loi n° 96-113 du 31 décembre 1996, a exonéré les revenus ou bénéfices réinvestis des revenus ou bénéfices nets soumis à l'IRPP ou à l'IS pour la souscription au capital initial ou à l'augmentation du capital des entreprises qui réalisent des investissements agricoles dans les régions à climat difficile, ainsi que les investissements de pêche dans les zones aux ressources insuffisamment exploitées. Cet avantage s'applique également aux entreprises réalisant des investissements dans les activités de première transformation de la production agricole et de pêche. Dans ce sens, la loi n° 98-10 du 10 février 1998 a étendu les avantages accordées aux investissements réalisés dans le cadre de l'économie d'eau d'irrigation par les associations d'intérêt collectif.

II.2.2 Les incitations aux projets risqués

Généralement, l'investissement comporte des risques qui peuvent limiter, voir même, empêcher la réalisation des investissements prévus. Dans le but d'encourager les investisseurs, les pouvoirs publics ont pris certaines mesures fiscales telles que la réduction des taux d'imposition sur les sociétés et l'exonération des dividendes et des revenus investis en actions afin de permettre aux entreprises d'améliorer leurs capacité d'autofinancement et particulièrement de pouvoir financer leurs investissements en période de perte.

II.2.3. L'allégement des charges

L'allégement des charges peut être obtenu par la diminution des coûts fiscaux (impôts directs et indirects) et parafiscaux (cotisations sociales), afin de baisser les coûts de production et donc d'améliorer la compétitivité des entreprises tunisiennes.

II.2.4 Les incitations en faveur les entreprises exportatrices

Selon le code d'incitations aux investissements, les entreprises exportatrices bénéficient des certains avantages dont les principaux sont les suivants:

- l'exonération d'IR et d'IS des revenus ou des bénéfices provenant de l'exportation pour les entreprises totalement exportatrices pendant les dix premières années;
- le remboursement des droits de douane et des taxes d'effet équivalent acquittés sur certains produits importés (biens d'équipement, produits semi-finis, ...);
- le dégrèvement fiscal pour les investissements financiers pour un taux de 100 % dans les secteurs décentralisés et de 70% pour les secteurs non décentralisés;
- l'exonération des droits d'enregistrement sur certaines opérations (constitution de sociétés, fusions, augmentation du capital,...).

II.2.5 Les incitations fiscales liées à la décentralisation

Les avantages fiscaux accordés dans ce cadre, concernent les investissements qui contribuent au développement régional et qui sont réalisés dans les industries implantées dans les zones de décentralisation.

Les principaux avantages sont :

- l'obtention d'un dégrèvement fiscal de 70% et de 100% pour les entreprises;
- la prise en charge totale par l'Etat des contributions patronales et exonération de la contribution aux fonds de logement pour les salariés pendant les cinq premières années d'activité.
- le paiement de l'impôt sur le bénéfice avec un taux réduit à 5% pendant les sept premières années d'activité. Pour les entreprises exportatrices, la réduction s'élève à 20% ou plus de leur chiffre d'affaires annuel hors taxe pendant les quatre dernières années, avec la possibilité d'octroi d'une période supplémentaire de trois années de la réduction en matière d'imposition.

II.3. LA PRESSION FISCALE

L'objectif de la réforme fiscale entreprise en Tunisie est de rendre, d'une part, l'impôt plus neutre et d'alléger la charge de l'impôt au niveau individuel par l'élargissement de l'assiette imposable, d'autre part.

La capacité d'un Etat à prélever des ressources financières dépend du degré de développement économique, de l'appareil administratif et des comportements des contribuables.

II.3.1 La pression fiscale globale

On définit la pression fiscale comme le produit des prélèvements fiscaux rapporté au Produit Intérieur Brut (PIB).

La méthode de calcul, citée par Pierre URI, retient la totalité des impôts et cotisations et les rapports plus ou moins au Produit National Brut (PNB) au prix du marché (la pression fiscale globale retenue dans notre travail va être analysée par rapport au produit intérieur brut (au prix du marché)). Il existe également deux autres méthodes de calcul tout aussi légitimes.

La première compare les impôts aux revenus des ménages et aux profits des sociétés (méthode anglaise). La seconde retient les impôts sous déduction des transferts (subventions ou allocations), c'est-à-dire prendre en compte une charge fiscale approximativement égale aux dépenses directes des administrations (nous utilisons cette méthode pour calculer la pression fiscale globale).

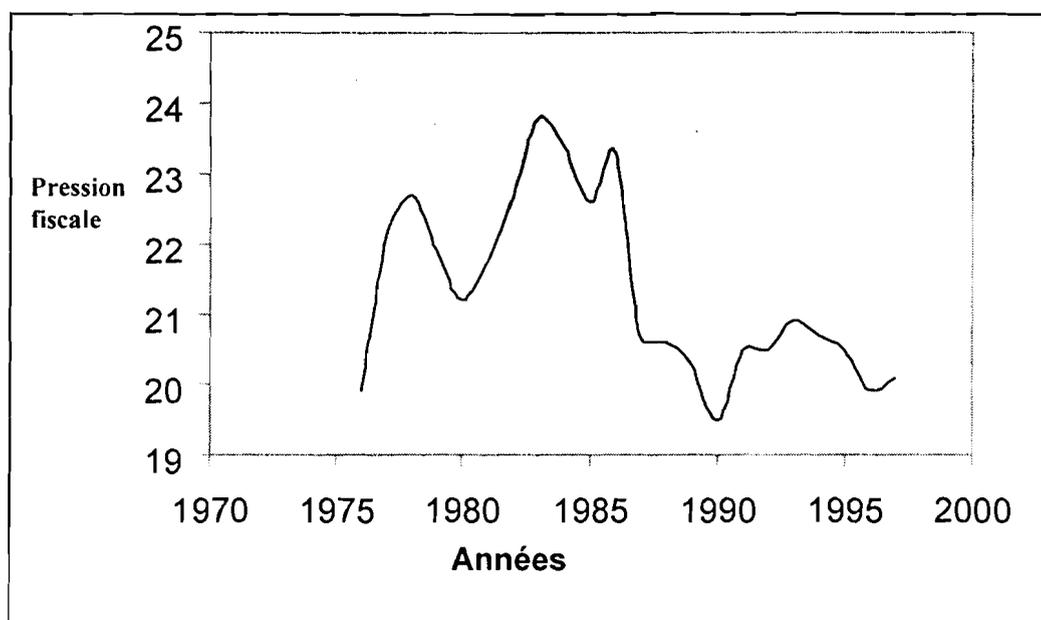
L'analyse de la pression fiscale doit inclure, selon la méthodologie retenue par l'OCDE, des différents types d'impôts (y compris les prélèvements de la sécurité sociale). Cette dernière composante joue un rôle très important dans les pays développés, mais la situation est différente dans les pays en développement où la sécurité sociale ne couvre qu'une modeste partie de la population active.

De même, la structure des recettes, les taux d'imposition, ainsi que la composition des prélèvements diffèrent, au moins légèrement, d'un pays à l'autre (voir P.Beltrame, «les systèmes fiscaux, Presses Universitaires de France,).

En pourcentage du PIB, les prélèvements obligatoires se situaient au cours de la période 1990-1992 à 23,9% en Tunisie. Ils sont supérieurs à ceux enregistrés en Equateur et Chili (17,2%), ainsi qu'en Jordanie, Maroc et Turquie (20,4%). Cependant, la pression fiscale en Tunisie est inférieure à celle obtenue en Grèce et en Portugal (30%), notons que la moyenne des prélèvements fiscaux se situe pour l'UE à 41,8% et à 37,4% pour les pays de l'OCDE.

La pression fiscale globale en Tunisie est maintenue constante durant la période 1988-1997. Elle est autour de 20% (déduction faite des transferts sociaux).

Même, au cours de la période 1961-1987, la pression fiscale est égale à 20% plus au moins deux points. Il paraît donc que la pression fiscale est encore supportable en Tunisie. Le graphique II.4, illustre une oscillation autour de 20% de la pression fiscale globale. Il indique également qu'après la réforme de la fiscalité (indirecte, 1988 et directe, 1989), la pression fiscale est bien diminuée par comparaison avec la période avant-réforme.



Graphique IV : Evolution de la pression fiscale

La pression fiscale globale est un instrument quantitatif qui peut masquer des tendances contradictoires et ne peut, par conséquent, renseigner sur la structure de la pression fiscale dans un pays. L'analyse de la pression fiscale différentielle est donc nécessaire.

II.3.2 La pression fiscale différentielle

L'analyse de la pression fiscale différentielle permet d'apprécier d'une part, la part des différentes composantes de la structure fiscale par rapport au PIB et d'autre part, comment les inégalités sociales infléchissent la répartition de la charge fiscale.

Tableau 8 : Evolution de la pression fiscale directe et indirecte (en %)

Années	Imp. Dir/rec .fis	Imp.dir/PIB	Imp.ind/rec.fis	Imp.ind/PIB
Moy 61-69	23,9	4	91,5	15,5
Moy 70-79	23,2	4,8	76,8	16
Moy 80-89	24	4,7	89,1	17,6
1990	18,9	3,6	81	15,7
1991	20,7	4,2	79,2	16
1992	20,3	4,1	79,6	16
1993	23	4,7	79,9	15,9
1994	22,8	4,6	77,2	15,7
1995	23,9	4,7	76	15,1
1996	24,8	4,7	75,2	14,2
1997	27,5	5,2	72,5	13,9

Source : Calcul personnel à partir des données de l'I.E.Q et Ministère des Finances

L'évaluation de la pression fiscale différentielle met en évidence les constatations suivantes :

- l'irrégularité des prélèvements directs et indirects peut être imputée à la matière imposable, qui est conditionnée par les aléas de la conjoncture économique et aux multiples modifications apportées aux taux et aux barèmes des différents impôts depuis l'indépendance
- La structure de la pression fiscale se caractérise par le modeste rôle des impôts directs, qui ne représentent en moyenne (1961-1997) que 23,4 % des recettes fiscales totales et 4,5% du PIB, alors que les impôts indirects représentent en moyenne 83,7% des recettes fiscales et 16,1% du PIB (voir tableau II.4). Il convient de noter que la part des impôts directs enregistre une tendance à la hausse, depuis la mise en œuvre de la réforme de la fiscalité directe.
- L'importance du poids des impôts indirects, nous incite à retracer d'une manière plus détaillée, la part de chaque contribution indirecte par rapport au PIB, afin de voir d'où proviennent exactement les niveaux forts de la fiscalité indirecte (tableau II.4).

Tableau 9 : Part des différents impôts indirects par rapport aux recettes fiscales et au PIB

Imp.indirects	Imp.ind/Rec.fiscales		Imp.ind./PIB	
	1990	1997	1990	1997
TVA	30,2	28,9	5,8	5,6
Droit de douane	23,7	17,4	4,6	3,3
Droit de cons.	15,3	17,9	2,9	3,4
Drt.d'enregist.et de timbre	3,5	2,5	0,7	0,5
Taxes divers	5,3	2,5	1,0	0,5

Source : Calcul personnel à partir des données de Ministère des Finances

L'impôt qui occupe la part prédominante dans la fiscalité indirecte est la TVA en représentant 37,3% en 1990 et 39,9% en 1997. Ces parts sont, dans les recettes fiscales, 30,2% en 1990 et 28,9% en 1997. La part des droits de douane a régressé de 23,7% des recettes fiscales en 1990 pour atteindre 17,4% des recettes fiscales en 1997 (voir tableau II.4). Cette baisse est imputée aux exigences prises par la Tunisie pour répondre aux critères de l'admission à l'OMC et à la création d'une ZLE avec l'UE.

La baisse de la recette douanière est légèrement compensée par un accroissement de la part des droits de consommation dans les recettes fiscales, en passant de 15,3% en 1990 à 17,9% en 1997.

A l'exception des droits de consommation qui subissent une hausse, tout les autres impôts indirects enregistrent une baisse, ceci peut-être expliqué par la volonté de l'Etat de rationaliser le régime d'imposition indirecte et de donner un rôle plus important à la fiscalité directe, ce qui exige l'amélioration de la contribution des non-salariés qui jusqu'à 1994 n'a pas dépassé 0,9% contre 5,4% pour les salariés. Et malgré la réforme de la fiscalité directe intervenue en 1989, la pression fiscale sur les revenus des non-salariés persiste encore à un niveau très faible proche de 1%

CONCLUSION

La restructuration de l'économie tunisienne touche plusieurs aspects: financier, commercial et notamment dans notre cas l'aspect fiscal. L'amélioration de ces aspects vont permettre à l'économie tunisienne de se moderniser, condition nécessaire pour toute économie visant entrer dans le cadre du nouvel ordre économique mondial caractérisé par une globalisation et une libéralisation accrues.

Dans ce contexte, les pouvoirs publics ont utilisé l'outil fiscal qui a, certes, un rôle à jouer dans cette nouvelle voie de l'économie tunisienne. En effet, la réforme fiscale envisagée avec la mise en œuvre d'un Plan d'Ajustement Structurel, cherche à encourager la production et à améliorer la compétitivité des entreprises tunisiennes sur les marchés extérieurs, notamment par l'institution de la TVA et la réduction de la charge fiscale.

Mais, il paraît que cette réforme n'est pas encore complète puisqu'elle a été accompagnée de plusieurs changements partiels touchant les différents aspects de la structure fiscale. Ces changements sont parfois planifiés (à titre d'exemple, l'extension de la TVA au commerce du détail en 1995, alors que la TVA est instaurée en 1988) et parfois imprévus suite, par exemple, à l'institution d'une ZLE avec l'UE.

Après environ dix ans de la mise en œuvre de la réforme fiscale (1989), il est certain que la fraude fiscale existe, qu'elle est importante et qu'elle est inégale entre les fraudeurs eux-mêmes.

Il sera donc, difficile pour que la réforme fiscale envisagée pouvant faire disparaître, ou tout au moins atténuer la fraude fiscale qui fausse toute l'application des lois fiscales. Même s'il est impossible de connaître, exactement, l'ampleur de cette fraude. Nous constatons qu'elle atteint un niveau inestimable chez les non-salariés (voir II.3.2). Cette constatation va à l'encontre de l'objectif préconisé par la réforme fiscale visant essentiellement d'une part, à rendre l'impôt plus neutre à l'égard des secteurs économiques pour assurer une meilleure répartition du prélèvement fiscal entre les différentes activités économiques et d'autre part, à alléger la charge de l'impôt au niveau individuel par l'élargissement de l'assiette imposable.

Une action vigoureuse consiste à renforcer la réorganisation des services du contrôle, le renforcement de ses moyens d'intervention, la réforme du contentieux fiscal et l'amélioration du recouvrement des créances fiscales de l'Etat (le taux de recouvrement des impôts atteint 50% en 1994, résultat non encore satisfaisant, car la fiscalité intérieure est appelée à devenir la principale source financière de l'Etat). Cette action est, non seulement nécessaire pour atténuer les moins-values budgétaires, mais aussi pour des considérations d'équité et de justice sociale. Elle conditionne en outre, la poursuite de la réforme qui vise l'allègement de la pression fiscale pour les contribuables qui supportent actuellement la majeure partie de la charge de l'impôt (les salariés).

Cette orientation rendra ainsi le système fiscal tunisien plus efficace économiquement et plus équitable socialement tout en évitant à l'Etat une baisse de ses ressources fiscales et par la suite, un recours supplémentaire à l'endettement qui devient de plus en plus difficile, à cause surtout de l'assèchement des liquidités à l'échelle internationale.

Au cours de dernière décennie 1985-94, les ressources de l'Etat ont été alimentées à raison de 32,8% par les impôts sur la consommation (TCA puis TVA et droits sur la consommation), 16,9% par les taxes et droits douaniers et 13,1% par les revenus pétroliers (impôts directs sur les sociétés pétrolières compris).

Les recettes fiscales ont représenté 20.5% du P.I.B. durant la période 1992-1996. En 1997, elles sont de l'ordre de 30% du PIB en 1997 et seulement 21% du PIB en 1998.

Les droits de douane ont enregistré une tendance à la baisse : 5% du PIB entre 1994 et 1995, 4,1% en 1996, 3,5% et 3,4% en 1997 et 1998 respectivement.

Les recettes non fiscales ont diminué de 4,5% du PIB en 1996 à 3% du PIB durant 1997-98. La cause principale de cet déclin est le transfert des profits et dividendes des sociétés pétrolières, résultat de la baisse de la production durant 1997 et 1998 et d'un accroissement des prix du pétrole importé en 1997 (dû à la dépréciation du dinar vis-à-vis le dollar).

Les réformes de la fiscalité ont pour objectif principal la réduction du déficit budgétaire, la limitation de l'encours à l'endettement sans, pourtant, réduire les dépenses de développement. D'où la nécessité de promouvoir les ressources propres de l'Etat. C'est sur cette base que les autorités tunisiennes ont axé les efforts en vue d'améliorer le rendement de la fiscalité qui constitue le revenu le plus stable du budget. Il y a lieu de signaler cependant que c'est la première fois que le déficit budgétaire est de moins de 3% en 1995. Il a enregistré une hausse en 1996 (5% du PIB), puis une tendance à la baisse : 4,2% en 1997 et seulement 2,8% en 1998 (il était estimé à 2,6% du PIB en 1999). Au cours de cette période, le revenu global a baissé de 1,3% du PIB, le revenu non fiscal a enregistré une légère baisse compensée par la rationalisation des dépenses totales (3,7% du PIB). Les autorités sont réussis à introduire des mesures fiscales pour compenser non seulement le manque à gagner dû à la baisse des recettes douanières, mais également pour compenser une baisse non anticipée du revenu non fiscal.

Les autorités tunisiennes ont maîtrisé les dépenses publiques dans les récentes années. Le ratio des dépenses publiques à baisser de 35,5% du PIB en 1996 à moins de 32% du PIB en 1998. Cette réduction est expliquée par une baisse des dépenses courantes (3,3% du PIB entre 1996-98) et des dépenses d'investissement (0,4% du PIB). Le déclin des dépenses courantes reflètent une combinaison des paiements des intérêts faibles, dépenses moindres en biens et services et une baisse du budget consacré aux aliments de subsidence (aliments d'aide, de secours).

A court terme et selon les recommandations de la Banque Mondiale, le taux surévalué de 29% devrait être supprimé, la liste des produits soumis au taux de 6% devrait être revue et celle des exemptions réduite. A moyen terme, le système de TVA devrait être totalement consolidé autour d'un taux unique (qui serait autour le taux actuel de 18% qui représente environ 83% des recettes de la TVA en 1998.). Ceci est important car les taux multiples de TVA et les exonérations incitent à se dérober à la taxe et mènent à des déviations par rapport à des structures efficaces de production. Le gain potentiel de bien-être qui pourrait être retiré de ces mesures est important. Mais après dix ans de l'application de la réforme fiscale (1989), aucune de ces recommandations n'a pas été prise en compte. La raison peut être politique car financièrement la contribution des taux de la TVA autre que le taux de 18% est faible dans les recettes de la TVA. En effet, en 1995, 7% des produits sur le marché tunisien sont soumis à une TVA de 29%, 6,5% des produits sont soumis à une TVA de 6% et 86,5% des biens sont soumis à une TVA de 17%. La recommandation de la Banque Mondiale est donc intéressante, en gardant à côté du taux normal de TVA (18%), un taux réduit de 6% pour les secteurs stratégiques (agriculture et pêche).

Malgré les circonstances internationale (l'OMC et la ZLE), la réforme fiscale envisagée (1988 et 1989) est relativement réussite. A cet égard, le déficit budgétaire est maîtrisé (inférieur à 3% du PIB) et les recettes fiscales nécessaires au fonctionnement de l'Etat sont assurées et notamment la moins-value fiscale entraînée par le démantèlement tarifaire est largement compensée.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- AARON, H. et BOSKIN, M.J. (1980), « The economics of taxation », The Brookings Institution.
- AHMED, E. et STERN, N. (1991), « The theory and practice of tax reform in developing countries », Cambridge University Press.
- ATKINSON, A.B. et STIGLITZ, J.E. (1980), « Lectures on public economics », Mc Graw Hill, New York.
- AYADI, H. (1996), « Droit fiscal :taxe sur la valeur ajoutée, droits de consommation et contentieux fiscal, C.E.R.P. , Tunis.
- BOBE, B. et LLAU, P. (1978), « Fiscalité et choix économiques », Calmann-Lévy.
- CHIKAOUI, L. (1993), « Pour une stratégie de la réforme fiscale », C.R.E.A., Tunis.
- CREEDY J. (1996), « Fiscal policy and social welfare », Edward Elgar Publishing Limited, UK.
- DAFFLON, B. et WEBER, L.(1984), « Le financement du secteur public », Presses Universitaires de France.
- ESSOUSSI, A.(1998), « Précis de fiscalité », Ed. CLE, Tunis.
Cambridge University Press, UK.
- HECKLY, C.(1987), « Rationalité économique et décisions fiscales », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.
- IMF (1995), « Tax policy », Handbook, Ed. by Parthasarathi Shane.
- LACOUDE, P. et SANTET, F. (1996), « Action ou taxation : le défi fiscal français », Editions Slatkine.
- MONNIER, J.M. (1998), « Les prélèvements obligatoires », Economica, Paris.
- MUSGRAVE , R.A. (1959), « The Theory of Public Finance :A Study in Public Economy », New York : McGraw-Hill.
- NEWBERY, D. et STERN, N.(1987), « The theory of taxation for developing Countries, Oxford University Press.
- ORSONI, G. (1995), « L'interventionnisme fiscal », Presses Universitaires de France.
- PERCEBOIS, F. (1977), « Fiscalité et croissance », Economica, Paris.
- SINN, H.W. (1987), « Capital income, taxation and resource allocation » Ed. Elsevier Science Publishers B.V.
- TANZI, V. (1991), « Public finance in developing countries, Edward Elgar.
- VALLEE, A. (1997), « Pourquoi l'impôt », Public Union.
- VASSILEFF, J. (1995), « Le partage contre la croissance », Siloe.

ARTICLES

- ALESINA, A. et RODERICK D.(1994), «Distributive Politics and Economic Growth », *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 109 (May), pp.465-90.
- ALTIG, D., AUERBACH, A.J., KOTLIKOFF, L.J., SMETTERS, K.A. et WALLISER, J. (1997), « Simulating U.S. tax reform », *Working Paper n° 6248*.
- ARTUS, P. (1996), « Fiscalité, déterminants de la croissance et répartition des revenus », *Caisse des dépôts et consignations*.
- BARRO, R.J. (1990), « Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth », *Journal of Political Economy*, Vol. 98 (October), pp. S103-25.
- BEN LOCKWOOD (1990), « Market Power, and Bargaining Structure », *Oxford Economic Papers* 42.
- BURGESS, R. et STERN, N. (1993), « Taxation and development », *Journal of Economic Literature*, vol.XXXI, pp.762-830.
- BOITEUX, M. (1956), « Sur la gestion des monopoles publics astreints l'équilibre budgétaire. », *Econometrica*, vol.24, n°1 (January),pp.22-40.
- EASTERLY, W. et REBELO S. (1993), « Fiscal Policy and Economic Growth : An Empirical Investigation », *Journal of Monetary Economics*, vol. 32, December, pp.417-58.
- GUESNERIE, R. et JERISON M. (1991), «Taxation as a social choice problem : The scope of the Laffer argument », *Journal of Public Economics* vol. 44, pp.37-63, North-Holland.
- HAGEMANN, R.P., JONES, B.R. et MONTADOR, B.R. (1988), « La réforme fiscale dans les pays de l' OCDE :motifs, contraintes et mise en œuvre », *Revue économique de l'OCDE*, n° 10/Printemps.
- INSTITUT D'ETUDE QUANTITATIVE (1988), « Impact de l'instauration de la taxe sur la valeur ajoutée », *I.E.Q*.
- INSTITUT D'ETUDE QUANTITATIVE (1989), « Impact de l'institution de l'impôt unique sur les revenus des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés », *I.E.Q*.
- INSTITUT D'ETUDE QUANTITATIVE (1990), « Evolution de la pression fiscale », *I.E.Q*
- JONES, L.E. , MANUELLI, R.E. et ROSSI, P.E. (1993), « Optimal taxation in models of endogenous growth, *Journal of Political Economy*. 101, pp.485-517.
- JUDD, K.L. (1985), « Short-Run analysis of fiscal policy in a simple perfect foresight model », *Journal of Political Economy*, vol.93 , n°2.
- KALDOR, N. (1955), « An expenditure tax », *Allen et Unwin, London*.
- KING, R.G. et REBELO S. (1990), « Public policy and economic growth : Developing neoclassical implications », *Journal of Public Economy*, 98, S126-S150.
- PIKETTY, T. (1996), « Fiscalité et théorie économique », *Cahiers français n°274.pppp*
- RAMSEY, F.P.(1927), « A Contribution to the Theory of taxation », *Economic Journal*, vol.37 (March), pp.47-61.
- SAMUELSON, P.A. (1951), « Theory of Optimal Taxation. », *Memorandum to the U.S. Treasury. Published in Journal of Public Economics*, vol.30, n°2 (July), pp..137-44.
- SLEMROD, J. (1990), « Optimal Taxation and Optimal Tax Systems », *Journal of Economic Perspectives*, vol.4, N°1, (Winter), pp157-178.

- TANZI, V. et ZEE, H. H. (1997), « Fiscal policy and long-run growth », IMF Staff Papers, vol. 44. N°2. pp.179-209.
- TURNOVSKY, S. (1996), « Optimal tax, debt, and expenditure policies in a growing economy », Journal of Public Economics 60, pp.21-44.
- WRIGHT, R. (1996), « Taxes, redistribution, and growth », Journal of Public Economics 62, pp.327-338