

EQUITE FISCALE ET IMPOT DECENTRALISE : L'IMPOSSIBLE BINOME

Bernard DAFFLON*

*Professeur émérite, Faculté des sciences économiques et sociales,
Université de Fribourg*

En automne 2016, les débats parlementaires autour du projet de loi de finances 2017 et de l'impôt mirent en évidence trois préoccupations révélatrices des faiblesses du système fiscal tunisien. Premièrement, augmenter les recettes de l'Etat ne peut se faire qu'en appliquant le principe de l'équité fiscale, défini comme la participation citoyenne de chacun en fonction de ses revenus. Deuxième remarque: l'engagement citoyen est demandé à tous "*en s'acquittant pleinement de leur devoir fiscal*" - ce qui sous-entend l'existence de revenus et de gains non déclarés échappant à la fois à la fiscalité et aux contributions de sécurité sociale. Enfin, troisièmement, l'Association tunisienne des économistes demandait une réforme prioritaire portant sur "*la mise en place d'une fiscalité juste, simple et efficace, pour faciliter son administration... et mobiliser les ressources nécessaires...*".

S'inscrivant dans un contexte à la fois national et décentralisé, cet essai se propose d'aborder du point de vue de l'économie institutionnelle et politique la question de l'impôt "équitable". On ne peut, en effet, résoudre le débat national sur l'impôt "juste" ou "équitable" sans en tirer des conclusions sur le financement des collectivités locales tunisiennes. Dans un monde ouvert à la concurrence, où l'optimisation fiscale – donc le seul intérêt du contribuable individuel - est plus qu'un slogan à la mode, existe-t-il

* Fribourg, Suisse, www.unifr.ch/finpub, bernard.dafflon@unifr.ch

un impôt juste, équitable et acceptable au niveau national qui puisse, ensuite, être aussi en partie décentralisé? Et, d'ailleurs, quels sens et quelle interprétation donner à ces qualificatifs? Cet article tente d'apporter un éclairage en trois temps.

La première section aborde ces questions dans le cadre de finances publiques décentralisées. En effet, dans l'actuelle Tunisie, le débat fiscal s'inscrit dans un contexte qui doit inclure dès aujourd'hui la décentralisation, même si celle-ci est encore en devenir en ce qui concerne la fiscalité. Comme on le verra plus loin, les sources de recettes fiscales locales sont aujourd'hui multiples, mais insuffisantes en regard des besoins. D'où l'appel soutenu des collectivités locales à pouvoir accéder à des impôts offrant un potentiel de ressource plus important, tels les impôts directs, ce qui ouvre un double questionnement. D'une part, une fiscalité décentralisée laisse ouvertes les définitions possibles de l'*équité* dont il faut cerner le périmètre: qui varie selon l'assiette de l'impôt, ou selon la collectivité qui exerce la souveraineté fiscale. D'autre part, le concept d'équité seul n'est pas opérationnel. D'autres problèmes se posent. Une souveraineté fiscale exercée localement entraîne des disparités entre les collectivités territoriales parce que le tissu économique (donc les assiettes fiscales) varie d'une région à l'autre. S'y ajoutent les questions de rendement des ressources d'impôts, d'équilibre budgétaire, de neutralité de l'impôt, de concurrence fiscale – pour n'en citer que quelques-uns – qui nécessitent des arbitrages.

Pour illustrer ce propos, la deuxième section aborde la question de la souveraineté fiscale décentralisée, qui induit celle de la concurrence fiscale. En admettant une souveraineté fiscale, même partielle, des collectivités territoriales, l'analyse illustre les effets à long terme de la concurrence sur les résultats fiscaux. Ces effets, démontrés ici pour les vingt-six cantons dans le cas de la Suisse,¹ ont pour conséquence de réduire considérablement les marges de manœuvre de chaque canton, pris individuellement, dans ses arbitrages entre équité, rendement fiscal et neutralité de l'impôt. Il ne s'agit pas ici d'expliquer en détail la situation des collectivités territoriales suisses, mais d'en analyser les conséquences et d'en

¹ La Confédération helvétique comprend trois niveaux de gouvernement, l'État fédéral, 26 cantons et 2324 communes (fin 2015).

tirer des leçons sans doute transposables à d'autres situations nationales.²

La troisième section prend en compte, à titre d'exemple, les deux formes d'impôt direct les plus courantes, l'impôt sur le revenu des personnes et l'impôt sur le bénéfice des entreprises, pour examiner si et comment s'articule la progressivité des barèmes des taux d'impôt entre concurrence fiscale et contrainte d'équilibre. La question ici est: un barème progressif est-il décidé en réponse à un concept d'équité et de justice fiscale comparative des situations individuelles des contribuables, ou bien n'est-il que le reflet sous pression de la concurrence d'ajustements ex post de l'impôt compte tenu des autres ressources possibles, fiscales et non fiscales, des dépenses budgétées et de l'exigence d'équilibre des budgets? La quatrième section conclut.

Section 1 : La fiscalité décentralisée

Les ressources du secteur public décentralisé tunisien, celles des collectivités locales (CL), sont résumées dans le Tableau 1 en prenant comme référence la nomenclature budgétaire de l'avant-projet du Code des collectivités locales (CCL). Ce tableau peut être analysé de deux manières, formant les deux sous-sections qui suivent. La première répartit les sources de financement d'un système de finances publiques décentralisées en quatre catégories génériques, chacune se référant à un concept d'équité qui lui est propre. La seconde liste les problématiques de la fiscalité décentralisée comme toile de fond à un impôt juste et équitable.

² L'OCDE fut pionnière en 1998 déjà pour dénoncer une *Concurrence fiscale dommageable*. <http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/concurrence-fiscale-dommageable>.

Tableau 1
Nomenclature budgétaire dans le projet de code des collectivités locales

Titre I Gestion	
<i>catégorie</i>	<i>section I: recettes fiscales ordinaires</i>
1	- taxes foncières - taxes sur les activités
2	- autres recettes fiscales
	<i>section II : recettes non fiscales ordinaires</i>
3	- redevances, taxes et droits perçus en contrepartie de services rendus - redevances, taxes et droits perçus pour formalités administratives
4	- revenus d'occupation, d'exploitation des propriétés et espaces - concessions des services publics ou autres propriétés de la CL
5	- revenus ordinaires du domaine de la CL et de ses participations - revenus divers
6	transferts de l'Etat au titre de fonctionnement
Titre II Développement	
	<i>Section III</i>
7	Crédits d'équipement
8	Réserves et ressources diverses
	<i>Section IV</i>
9	Emprunt intérieur
10	Emprunt extérieur
11	Emprunt extérieur affecté
	<i>Section V</i>
12	Crédits transférés
	<i>Section VI</i>
13	ressources des comptes des fonds de concours

Sources: Art. 146 du Projet de Code des Collectivité locales, Ministère des Affaires locales et de l'Environnement, avril 2017. Egalement Annexe 1. Cette nomenclature reprend celle des articles 5 et 7 de la Loi organique n° 2007-65 du 18 décembre 2007 modifiant et complétant la loi n° 75-35 du 14 mai 1975 relative à la loi organique du budget des collectivités publiques locales. Toutefois le classement en sections et les catégories de ressources diffèrent. Est également pris en compte le Décret gouvernemental n° 2016/805 du 13 juin 2016 relatif à la fixation du tarif des taxes que les collectivités locales sont autorisées à percevoir.³

1.1. Equité et sources de financement d'un système décentralisé

Alors que le débat autour du projet de loi de finance pour 2017 portait sur *l'équité fiscale en fonction du revenu*, il faut d'emblée remarquer qu'il n'existe pas une équité, mais diverses formes d'équité selon la source de financement et la forme du prélèvement,

³ www.collectiviteslocales.gov.tn> données ouvertes > cadre juridique.

fondées sur deux concepts théoriques. Le premier est celui du paiement de l'impôt selon la capacité économique. La discussion dans la loi de finances 2017 portant sur un impôt "juste et équitable" calculé sur la base du revenu relève de cette approche. Mais ce concept comprend deux sous-principes non débattus: l'équité horizontale exigeant "à capacité égale un impôt égal", et l'équité verticale différenciant "à capacités inégales des impôts inégaux" - à choisir entre proportionnalité et progressivité des taux pour différencier les écarts de capacité. Le second principe dit "d'équivalence" est celui du paiement par l'utilisateur: la charge fiscale est répartie, proportionnée en fonction des consommations individuelles d'un bien ou d'un service offert par la collectivité. Il doit y avoir une "équivalence" de type "utilisateur-payeur" entre la consommation et le paiement individuel dudit service par l'utilisateur. Ces deux concepts d'équité s'appliquent au débat fiscal tunisien puisque les sources de financement des collectivités locales comprennent les deux catégories fiscales – impôts, redevances et paiements des usagers, ainsi que les recettes du patrimoine financier et les transferts.⁴

Concernant le principe de la *capacité contributive* et de l'équité verticale, son champ d'application est en général associé à l'imposition des revenus, mais pas aux impôts sur l'utilisation des revenus (la consommation) pour lequel il n'est pas fait référence à la capacité économique du contribuable mais à sa dépense. Le débat du projet de loi de finances 2017 faisait référence à un principe d'équité fiscale "fonction des revenus de chacun". Plus précisément, l'équité articulée en fonction des revenus ne concerne que l'imposition directe sur le revenu des personnes physiques (IR - et des contribuables qui sont associés à cette forme d'imposition, comme une société simple) et ne dit rien du barème des taux, qui peuvent être progressifs ou proportionnels. Rien n'a été dit sur l'autre impôt direct, sur le bénéfice des sociétés et des entreprises.

Pour les impôts indirects, dont la TVA, l'assiette fiscale est la consommation, mesurée par le montant et la nature du bien ou du

⁴ www.collectiviteslocales.gov.tn > données ouvertes > cadre juridique > lois > Loi n° 97-11 du 3 février 1997 portant promulgation du code de la fiscalité locale et Loi n° 75-35 du 14 mai 1975 relative à la loi organique du budget des collectivités locales.

service acheté, sans considérer le revenu ou la fortune de l'acheteur. On est face à une autre mesure, basée sur la dépense et non pas sur la capacité économique de l'acheteur-contribuable. Ce n'est pas dire qu'il faut passer sous silence les conséquences redistributives de cet impôt puisque l'épargne permet d'éviter, ou à tout le moins, de reporter la charge de l'impôt. Celui qui ne consomme pas ne paie pas la TVA. Or la propension à épargner augmentant avec le revenu, les contribuables les plus aisés échappent à la TVA pour la part épargnée de leur revenu.

Les redevances et paiements des usagers (appelés "contributions causales" dans le jargon économique) visent à restituer des mécanismes de type marché dans la gestion du secteur public en introduisant un rapport direct entre le service rendu et le paiement. La redevance ou contribution est due par l'utilisateur du service en proportion de sa consommation individualisée. Le service offert, et demandé, revêt deux caractéristiques marchandes: rivalité - le service consommé par un bénéficiaire n'est plus disponible pour un autre - et exclusion - celui ne paie pas ne reçoit pas le service; mais aussi celui qui ne demande pas le service ne paie pas (Dafflon et Madiès, 2008: 56). L'équité découle alors des principes de l'utilisateur-payeur et du pollueur-payeur⁵.

Lorsqu'une collectivité locale est propriétaire d'immeubles et de bâtiments appartenant à son patrimoine (le *domaine privé*, dans le Code tunisien des collectivités locales), la règle de base serait que chaque propriété dégage un produit suffisant pour couvrir les frais courants et les coûts de maintien de la valeur d'usage dudit bien. L'impôt n'a pas à suppléer à d'éventuelles insuffisances de financement. Mais cela signifie aussi que le concept d'équité sous-jacent est celui qui guide l'économie du marché: les intérêts et dividendes pour les capitaux mobiliers, les loyers pour les biens immobiliers. Il est vrai qu'un excédent net des revenus du patrimoine serait bienvenu pour toute collectivité locale. Mais dans l'affirmative, cela ne modifie pas le concept d'équité, qui est celui du loyer de l'argent ou du loyer du bien immobilier selon l'offre et la demande du marché.

⁵ Une application de ce principe aux domaines de l'eau potable, de l'évacuation et du traitement des eaux usées, et des ordures ménagères est donnée dans Dafflon, 2013.

La problématique d'une équité des transferts est double: côté objectif et côté financement. En politiques publiques, elle repose sur les objectifs que souhaite fixer et atteindre le payeur (Dafflon et Gilbert, 2016a: 188-191). Côté ressources, le financement des transferts se fait par l'impôt, et donc revient à la question de l'équité de l'impôt (capacité contributive pour les impôts directs, consommation pour les impôts indirects). Les autres ressources, mentionnées avant, sont exclues, du moins au niveau normatif et conceptuel, puisque les redevances des usagers doivent être affectées aux services qu'elles financent et respecter la règle de la couverture des coûts (ce ne peut pas être un impôt déguisé) ; tandis que les ressources du patrimoine privé lui sont en principe affectées pour l'entretien et pour maintenir la valeur du capital.

Enfin, éliminons à cet stade l'emprunt, qui est une source de financement des dépenses publiques – normalement des seuls investissements - mais n'est pas une recette.⁶ L'emprunt devra être remboursé demain par des recettes excédant les dépenses courantes, normalement des impôts pour les mêmes raisons que celles discutées plus haut.

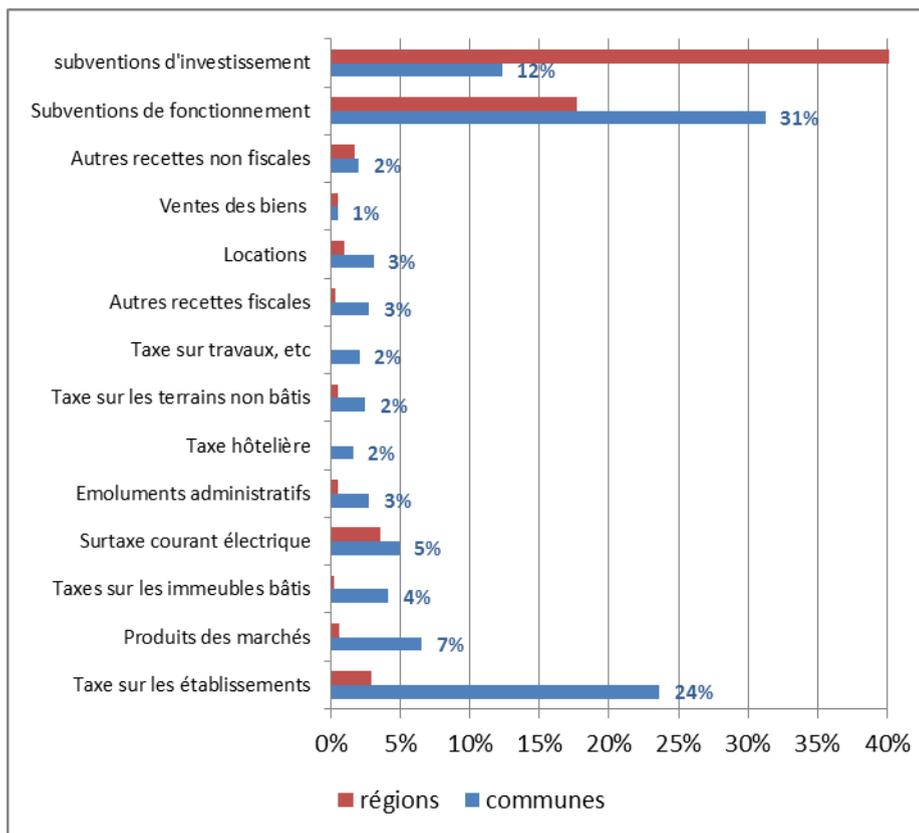
Même sans entrer dans le détail des sources de financement données dans Tableau 1, les finances publiques locales tunisiennes correspondent à cette description puisqu'on y trouve chacune des catégories mentionnées: impôts, taxes, redevances et paiements par les utilisateurs, recettes du domaine privé communal, transferts et emprunts (art. 146 du projet de CCL). Le Tableau 2 quantifie ces données en pourcentages en moyenne pour trois années, tandis que l'Annexe 1 en donne le détail pour les années 2010 à 2016. Dans la situation actuelle, la diversité des ressources fiscales et parafiscales – et donc la question de l'équité – ne se pose que pour les communes, les régions étant financées à presque quatre-vingts dix pour cent par des subventions de fonctionnement (18%) et d'équipement (70%).⁷ On notera toutefois la faible part des impôts

⁶ Sur cette question B. DAFFLON., " Équilibre budgétaire et endettement public: pratiques et problèmes des collectivités locales en Tunisie", *Revue Tunisienne de Fiscalité*, vol. 20, 2013, pages 104-154.

⁷ Débattre du financement des régions n'est pas l'objet de cette communication. Mais une remarque s'impose tout de même. Avec 92 pour cent de financement obtenu par des subventions d'équipement, se pose la question du financement ultérieur des dépenses récurrentes nées de ces investissements. L'autonomie

directs dans les ressources des communes, avec 24% pour la taxe sur les établissements et 15% pour les recettes pouvant être considérées comme des paiements par les utilisateurs (produits du marché, émoluments, recettes non fiscales et ventes de biens).

Tableau 2
Recettes des collectivités locales tunisiennes, en % moyenne 2014-2015-2016



Source: Annexe 1; Ministère des Finances, Unité des Finances Locales.

1.2. L'équité et les autres objectifs de l'impôt

financière des régions est nulle : comment font-elles avec encore 5 pour cent de transferts verticaux et seulement 3 pour cent de recettes propres pour financer leur administration, amortir leurs équipements, supporter les frais d'entretien et les coûts des services que les investissements permettent ?

L'architecture d'un système fiscal décentralisé ne découle pas simplement des critères techniques, qui font de chaque impôt un "bon" ou un "mauvais" candidat à la décentralisation, mais encore – et avant tout – des objectifs qui lui sont assignés au préalable. L'équité, quelle qu'en soit la définition, n'est pas le seul argument pris en compte dans l'architecture de la fiscalité, directe et indirecte. D'autres objectifs interviennent qui doivent aussi être pris en compte et qui s'inscrivent en toile de fond du débat sur l'équité. Sans prétendre à l'exhaustivité, le Tableau 3 en présente les principaux, mis en référence au projet du Code des collectivités locales (version française avril 2017) lorsque cela est possible.

Tableau 3
Objectifs possibles d'un système fiscal décentralisé
 (articles du projet du CCL 2017)

objectif	contenu	articles
Adéquation aux besoins financiers	Le potentiel de produit fiscal (à taux constant) devrait être adéquat aux besoins financiers ressortissant des compétences dévolues et des compétences déléguées – les transferts financiers venant en complément.	58, 124, 133, 134
	La dynamique de l'assiette doit être cohérente avec la dynamique de la dépense locale faute de quoi un déséquilibre budgétaire devient inévitable sur le moyen et long termes.	15, 54, 139
Répartition géographique	L'impôt local ne devrait pas a priori créer de déséquilibre fiscal horizontal et vertical.	35, 142
	Le découplage du domicile fiscal versus le lieu d'activité doit être sérieusement examiné car il crée des déséquilibres de ressources.	
	Les variables exogènes, de situation, les différences régionales et locales de développement économique sont sources de disparités. La décentralisation fiscale va de pair avec une péréquation des ressources.	35, 36, 139, 141
Autonomie financière	L'autonomie budgétaire est la capacité des collectivités territoriales de faire leurs propres choix budgétaires et de mettre en œuvre leurs propres politiques publiques.	2, 12, 13, 35, 121, 124,
	L'autonomie fiscale découle de leurs ressources	133,

	propres et donc, en partie, de leur capacité à décider, dans les limites des lois nationales, des impôts qu'elles prélèvent.	
Faisabilité administrative	Comparaison coûts d'administration/rendement de l'impôt : le produit d'un impôt doit dégager principalement des ressources pour financer des services locaux et non pas servir pour l'essentiel à financer sa perception.	
	Capacités locales : mettre en place les compétences administratives permettant d'identifier le potentiel fiscal (base), d'en assurer la gestion, de régler au moins en première instance les litiges et le contentieux.	
Visibilité	La visibilité de l'impôt (comme "prix fiscal") suppose en contrepartie que la qualité des services publics soit elle aussi visible pour les citoyens, sauf à provoquer des comportements de refus de payer l'impôt. L'acceptabilité politique d'un impôt découle de sa visibilité, et donc de la transparence comptable des diverses ressources fiscales et de leur "bon" usage ».	67, 69, 123,
	Vecteur de "redevabilité" : l'impôt est aussi le "prix" d'appartenance à la collectivité. Mais ce prix est-il "juste" : combien je paie, est-ce que je ressens cela comme "équitable" en comparaison à d'autres impôts, à d'autres contribuables, et pour quel usage ?	
Neutralité économique	L'impôt décentralisé ne devrait provoquer que peu (ou mieux pas) de distorsions dans les choix des agents économiques (préférence pour des bases peu élastiques par rapport aux prix)	
	Pas d'exportation fiscale : l'exportation d'impôt conduit à reporter une partie de la charge fiscale sur des contribuables extérieurs et donc à relâcher le lien entre le service rendu et son financement. L'impôt local a pour vocation de financer les dépenses budgétaires locales et non pas à externaliser les financements. Il faut rechercher la meilleure coïncidence possible entre les cercles des décideurs, des bénéficiaires et des payeurs des politiques publiques locales.	

Concurrence fiscale	Pas de concurrence fiscale prédatrice: la concurrence fiscale mène les impôts à la baisse (le « moins-disant » fiscal), ce qui réduit les ressources financières des collectivités locales (sauf à bénéficier d'une croissance économique significative, l'augmentation des assiettes compensant alors la réduction des taux).	
Concurrence budgétaire	La concurrence devrait être résulter exclusivement de la comparaison entre " services locaux rendus et impôts " et non pas résulter d'incitation purement fiscale – ce qui signifie interdiction des niches et avantages fiscaux entraînant une concurrence dommageable à la baisse.	
Équilibre budgétaire	Les ressources propres et les ressources transférées au titre du budget de fonctionnement, doivent permettre l'équilibre du budget courant (ce dernier comprenant les charges récurrentes des investissements réalisés).	35, 121, 126, 164, 166, 168

La prise en compte simultanée de plusieurs objectifs nécessite un arbitrage entre des situations parfois contradictoires. Et l'équité – restant à préciser laquelle comme on l'a vu avant - n'est pas forcément l'argument prépondérant. Deux exemples, tirés du contexte tunisien, permettent de comprendre les enjeux.

Premièrement, lorsque le gouvernement central délègue une compétence aux collectivités locales, il devrait s'assurer que des moyens financiers *"proportionnels aux charges qui en découlent pour les collectivités locales"* (projet CCL, art. 15 al. 2) accompagnent ce transfert de compétences. Toutefois, la compensation pourrait ne pas être complète en cas de difficulté financière du gouvernement central puisqu'il procéderait alors au transfert des fonds *"...dans la limite de ce qui est prévu par le budget de l'Etat..."* (al. 3)." Ce qui signifie, si les moyens sont insuffisants, des écarts entre les situations budgétaires de CLs – qui complètent plus ou moins bien par leur propres ressources les insuffisances du financement central - et donc des différences d'une CL à l'autre dans le traitement fiscal des citoyens-contribuables. En outre, l'article 139 du projet CCL atteste de disparités budgétaires locales puisque des crédits sont attribués *"en*

application du principe de solidarité et dans le cadre... de la réduction des inégalités entre les régions..., au titre de régularisation, de péréquation ou de participation au financement de projets locaux vitaux." On est ainsi face à deux situations de disparité qui, si elles ne peuvent pas être entièrement compensées – et le texte montre bien les limites et difficultés d'atteindre une compensation intégrale – créent des inégalités de situation entre contribuables selon les lieux de résidence. L'équité en souffre.

Deuxième exemple: l'exercice de la *souveraineté budgétaire et fiscale*, même limitée pour cette dernière, entraîne deux conséquences au moins:

- 1/ des différences entre choix de services publics et impôts apparaissent entre les collectivités locales, selon leurs préférences et les assiettes d'impôts;
- 2/ une concurrence fiscale est ainsi créée de fait puisque les différences notées en 1/ offrent aux contribuables, individus ou entreprises, des choix de localisation.

Or, l'argument de concurrence fiscale est considéré de manière positive par les tenants du libéralisme économique attachés au *moins d'Etat* – et, il faut le souhaiter, aussi au *mieux d'Etat*, entendu par l'efficacité et l'efficacité productive des services offerts par le secteur public local. Mais d'autres, politiques et économistes, tiennent la concurrence pour *dommageable*, selon la terminologie innovée par l'OCDE (1998) sous certaines conditions et conséquences à préciser. Si la concurrence fiscale intervient dans le respect de l'équilibre budgétaire, l'arbitrage devient alors inévitable entre l'exercice de la souveraineté budgétaire, la concurrence, le rendement de l'impôt et l'équité. La deuxième partie de cet article rend compte de ce qu'a été la concurrence fiscale dans un système fortement décentralisé, pour en tirer les conséquences en troisième partie.

Le message que transmettent le Tableau 3 et les deux exemples donnés à l'appui des objectifs multiples de la fiscalité n'est pas simplement de décliner une liste – non exhaustive – des objectifs possibles. Décentraliser l'impôt est d'abord une décision politique sur la structure de l'Etat, plus qu'une question de financement des budgets locaux: cela pourrait très bien se faire par le biais de dotations globales de fonctionnement et d'investissements.

Plusieurs motifs justifient de décentraliser certains impôts–, mais qui souvent conduisent à l'affaiblissement, voire s'inscrivent en contradiction avec l'objectif d'équité défini à l'échelle nationale. Ces objectifs doivent être explicites et leurs contenus acceptés par les parties prenantes de la décentralisation, gouvernement central et collectivités locales, et leurs effets soigneusement pris en compte. Antinomiques pour certains, ils appellent un arbitrage, délicat techniquement et le plus souvent difficile politiquement.

Section 2 : Impôt direct et concurrence fiscale

L'attribution aux collectivités locales d'une souveraineté fiscale, même partielle, permet des différences d'imposition d'une collectivité à l'autre, donc des différences de recettes fiscales et de capacités budgétaires qui vont les positionner du point de vue de leur attractivité. Souveraineté fiscale partielle et concurrence fiscale vont de pair avec, comme nous le verrons dans la troisième section de cette communication, des conséquences – voulues ou subies? – sur les barèmes des taux d'impôt, et sur l'équité. Mais, d'abord, existe-t-il une souveraineté fiscale, même très partielle, des collectivités locales tunisiennes – donc une possibilité de concurrence fiscale?⁸ La réponse est affirmative; pour deux situations:⁹

La *taxe sur les immeubles bâtis* est prélevée sur la base de 2 pourcent du prix de référence du mètre carré couvert fixé pour quatre catégories d'immeubles (en fonction de leur superficie couverte : moins de 100 m², de 200 m², de 400 m², 400 m² et plus) multiplié par la superficie couverte de l'immeuble. Un décret fixe, tous les trois ans, le minimum et le maximum du prix de référence du mètre carré construit pour chacune des catégories

⁸ On se réfère ici au *Code de la fiscalité locale, ses textes d'application et textes connexes 2015*, Edition revue et corrigée le 16 janvier 2015, Imprimerie Officielle de la République Tunisienne. www.collectivites locales.gov.tu.

⁹ Les taux de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial et professionnel (Code de la fiscalité locale, art. 38) et la taxe hôtelière (Code, art. 42) sont fixés au niveau national pour toutes les collectivités locales. Mais dans un système décentralisé en évolution, à futur, on pourrait concevoir un barème national laissant aux collectivités locales une marge de manœuvre fiscale, par exemple de + ou – 10 pour cent. De ce point de vue, l'exemple suisse sur les conséquences à long terme peut être instructif.

d'immeubles. La collectivité locale fixe par arrêté motivé, dans ces limites, le prix de référence du mètre carré couvert (Code de fiscalité locale, 2015, art. 4). Elle a donc bel et bien une marge de manœuvre, certes restreinte, qui influence in fine le montant de l'impôt à payer.

Pour les *terrains non bâtis*, la taxe est due au taux de 0.3 pour-cent de la valeur vénale réelle des terrains. À défaut de valeur vénale, la taxe est due par mètre carré selon un tarif progressif tenant compte de la densité des zones urbaines délimitées par le plan d'aménagement urbain. Elle est fixée pour chaque zone par décret tous les trois ans (Code de la fiscalité locale, 2015, art. 33). Là également, une certaine marge de manœuvre existe, plutôt sur le moyen terme, puis que le tarif est progressif selon les caractéristiques du PAU, ce dernier variant d'une commune à l'autre.

Les taux de la *taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial et professionnel* (Code de la fiscalité locale, art. 38) et la *taxe hôtelière* (Code, art. 42) sont fixés au niveau national pour toutes les collectivités locales, sans marge de manœuvre pour ces dernières. Mais dans un système décentralisé en évolution on pourrait concevoir dans le futur un barème national, laissant aux collectivités locales une marge de manœuvre fiscale, par exemple de + ou - 20 pour cent. De ce point de vue, l'analyse qui suit devrait être instructive.

La concurrence fiscale entre les cantons suisses: quelle leçon en tirer?

Bien qu'elle porte sur le cas suisse en raison de la disponibilité des données statistiques sur le long terme, il faut lire cette analyse non pas comme une étude de cas, mais comme une leçon plus générale à tirer d'une situation de concurrence fiscale et de ses effets sur l'équité et la progressivité de l'impôt. En filigrane se pose notamment la question du choix entre l'attribution d'une souveraineté fiscale partielle aux CLs (et donc ouvrant un potentiel de concurrence fiscale) et un impôt centralisé accompagné d'un

partage, structurel,¹⁰ du produit de l'impôt entre le gouvernement central et les CLs.

Le partage de la souveraineté fiscale entre le gouvernement central et les CLs peut être exprimé de manière simplifiée dans la formule suivante:

$$\phi T^{C,R,L} = t^{C,R,L} \times [B - D_1, D_2, \dots D_g]^{C,R,L} \times K^{C,R,L} \times (Q)$$

dont l'explication et l'application au cas suisse est donnée dans l'encadré 4.¹¹

- T rendement de l'impôt
- C indice supérieur pour gouvernement central
- R pour gouvernement régional
- L pour gouvernement local
- t barème des taux
- B la base ou assiette de l'impôt
- D les déductions possibles ou "dépenses fiscales"
- 1...g les indices inférieurs 1...g indiquent les déductions possibles pour ajuster l'assiette fiscale B
- K coefficient permettant l'ajustement de la recette pour équilibrer le budget
- Q coefficient de l'impôt partagé (si le même impôt est perçu au niveau national et local).

¹⁰ Dans ce cas, les modalités du partage du produit de l'impôt doivent être inscrites dans la loi fiscale, voire la Constitution, de manière à garantir la pérennité et la soutenabilité du partage sur le long terme. Les modalités ne doivent pas être les variables de gestion de l'équilibre budgétaire au moment de décider le budget de l'année suivante.

¹¹ Pour une contextualisation à la fiscalité tunisienne, voir Dafflon et Gilbert, 2016b.

Encadré 4
Contenu de la souveraineté fiscale
et application au cas suisse

		Confédération	cantons	communes
B	base ou assiette de l'impôt (brute) [B-D _g]= base nette	loi fédérale IFD	non ← loi fédérale HIDC	non, loi fédérale
		l'harmonisation des deux lois se fait en concertation		
D _g	déductions fiscales: liste	28 déductions possibles	non ← loi fédérale	
		l'harmonisation se fait en concertation		
	montants	oui	oui	non, loi cantonale
t	barème des taux	oui	oui	
K	coefficient annuel d'imposition	non 100% fixé dans la Cst	oui	oui, parfois plafonné
Q	coefficient de l'impôt partagé	l'impôt direct sur le revenu des personnes et le bénéfice des entreprises est perçu par les trois niveaux de gouvernement, mais il n'y a pas de clé de répartition du pouvoir de perception		
Φ	coefficient de partage du produit de l'impôt	exemple : Cst 17% IFD va au canton (origine) 13% IFD via la péréquation des ressources	non	non

Source: élaboré par l'auteur à partir de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD et de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons LHID, Recueil systématique du droit fédéral : RS 642.11 et 642.14. www.admin.ch>droit fédéral >Recueil systématique >droit interne > 6 Finances >64 impôts.

La situation décrite par l'encadré 4 concerne l'impôt direct sur le revenu des personnes physique et sur le bénéfice des entreprises. Elle peut être lue de deux manières: l'une en termes d'exercice de la souveraineté, ce qui revient à décrire l'externalité fiscale verticale; l'autre en relation au contenu, entre harmonisation formelle et harmonisation matérielle.

Jusqu'en 1993, Confédération et cantons avaient la pleine souveraineté fiscale. C'est dire qu'ils définissaient chacun l'assiette de l'impôt, fixaient la liste et les montants des déductions possibles, le seuil d'exonération et le barème des taux. En 1983, le gouvernement fédéral présenta au Parlement un Message sur l'harmonisation de l'impôt direct perçu par la Confédération (IFD pour Impôt Fédéral Direct), et les impôts directs perçus par les vingt-six cantons et leurs communes. La loi, votée le 14 décembre 1991, entra en vigueur le 1er janvier 1993. Les cantons avaient jusqu'au 1er janvier 2001 pour adapter leur propre législation (toute mesure prise entre 1993 et fin 2000 devait cependant l'être en conformité avec la nouvelle loi fédérale). Rappelons que l'impôt direct était et est toujours empilé aux trois niveaux, communal, cantonal, fédéral – alors même que le coefficient (Q) n'est pas défini.¹²

La loi fédérale définit l'assiette de l'impôt et la liste des déductions possibles tant pour l'impôt sur le revenu que sur le bénéfice (B et la liste des $D_1 \dots g$ dans la formule). Les cantons perdent toute marge de manœuvre dans ces domaines; par contre, ils fixent librement les montants des déductions et les barèmes des taux (les valeurs de D_g et t dans la formule). Les communes perdent toute souveraineté fiscale : elles ne peuvent décider que le coefficient annuel (K dans la formule, exprimé en pourcent de l'impôt cantonal) permettant d'équilibrer leurs budgets et comptes. L'externalité fiscale verticale entre la Confédération et les cantons est atténuée par le fait que la législation fédérale, comprenant la loi régissant l'IFD et celle régissant les impôts directs des cantons, résulte d'une concertation serrée entre la Confédération et la Conférence des Directeurs cantonaux des Finances, même si la décision finale appartient au parlement fédéral. Par contre, l'externalité verticale est entière entre un canton et ses communes: au niveau local, ces dernières ne peuvent qu'appliquer ce que le parlement cantonal

¹² Les cantons se sont prémunis d'une surimposition par l'Etat fédéral en limitant dans la Constitution les taux maxima des impôts directs et indirects. Les taux maximaux sont fixés à 11,5% pour l'impôt sur le revenu et à 8,5% pour le bénéfice (art. 128 Cst) et à 8,5% pour la TVA (art. 130 Cst). Le droit de percevoir ces impôts est limité dans le temps, renouvelable par une votation à la double majorité des citoyens et des cantons. Actuellement, la période votée va de 2007 à 2020 (art. 196, chiffres 13 et 14 Cst).

décide, la souveraineté se limitant à la capacité d'adapter le coefficient de l'impôt à l'exigence de l'équilibre du budget et des comptes... exigence par ailleurs fixée par le canton.

Quant au contenu, il faut distinguer l'harmonisation formelle de l'harmonisation matérielle. Les définitions des assiettes fiscales, telles les catégories de revenus et les bénéficiaires formant les bases brutes de l'impôt, la liste des déductions, ainsi que la liste exhaustive des déductions possibles (les "dépenses fiscales" dans le jargon technique de la fiscalité) forment un tout aboutissant à une harmonisation formelle: les règles sont les mêmes règles pour tous les cantons et toutes les communes concernant B et la liste $D_{1...g}$ dans la formule. Par contre, l'harmonisation matérielle – qui correspond non plus à décrire mais à quantifier l'impôt – n'est pas réalisée au niveau national: les cantons décident les montants des déductions ($D_{1...g}$) et les barèmes des taux (t), progressifs ou proportionnels. On a donc des différences possibles, résultant des arbitrages entre équité, rendement fiscal, obligation d'équilibre des budgets et des comptes et situation économique

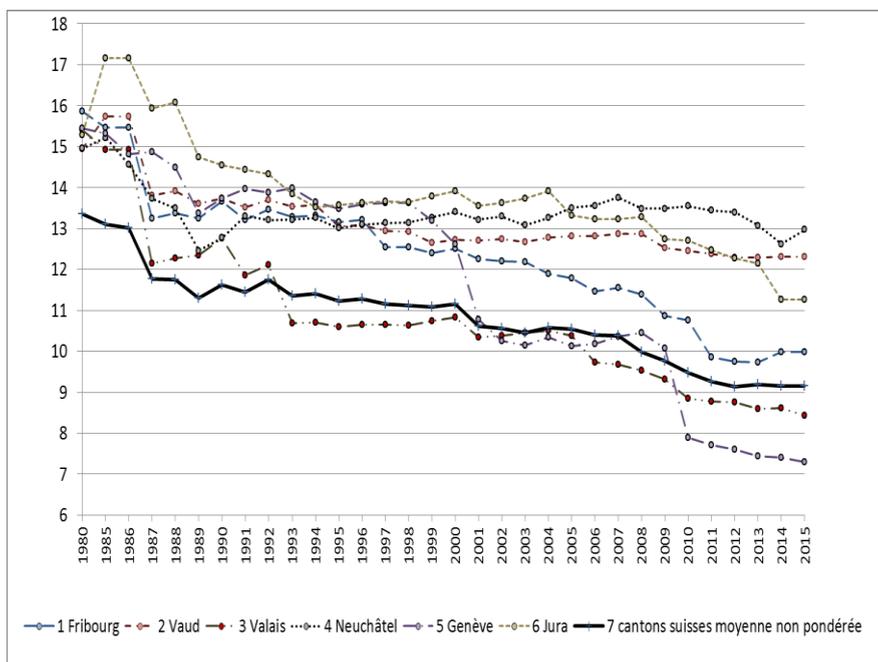
Comme on le voit, l'harmonisation formelle de l'impôt direct en Suisse a une longue histoire dans la durée : huit ans entre la publication du message et l'adoption de la loi fédérale, et à nouveau huit années pour adapter les législations cantonales. Cet espace «temps» donne bien la mesure des difficultés à surmonter : pour les cantons, abandon d'une partie de leur souveraineté fiscale, crainte de perdre ensuite une partie de leur autonomie financière, divergences sur le concept d'équité au travers des modalités d'application notamment par la suppression des choix des déductions possibles, incertitudes face à la mobilité des contribuables (l'harmonisation formelle facilite les comparaisons intercantionales), face au rendement de l'impôt harmonisé et face à la concurrence fiscale.

En pratique, l'encadré 4 aboutit aux résultats décrits dans les deux graphiques suivants. Le Graphique 5 illustre pour six cantons suisses francophones et voisins,¹³ une tendance baissière

¹³ La Suisse compte vingt-six cantons souverains qui constituent le niveau intermédiaire de gouvernement, entre la Confédération et les communes. Les Graphique 5 et 6 sélectionnent six cantons pour des raisons de lisibilité. Mais l'analyse est faite pour les vingt-six cantons. De même, on a sélectionné ici une

continue en longue période (1980-2015) de l'imposition directe sur le revenu des personnes physiques. Le Graphique 6 donne l'équivalent pour l'imposition du bénéfice des entreprises et sociétés commerciales organisées en droit sous la forme de personnes morales. Les deux graphiques présentent sur l'axe vertical les taux effectifs de l'impôt direct sur le revenu et le bénéfice de référence, c'est-à-dire le rapport entre le montant de l'impôt payé et l'assiette de l'impôt, calculées à la valeur nette une fois admises les déductions mentionnées.

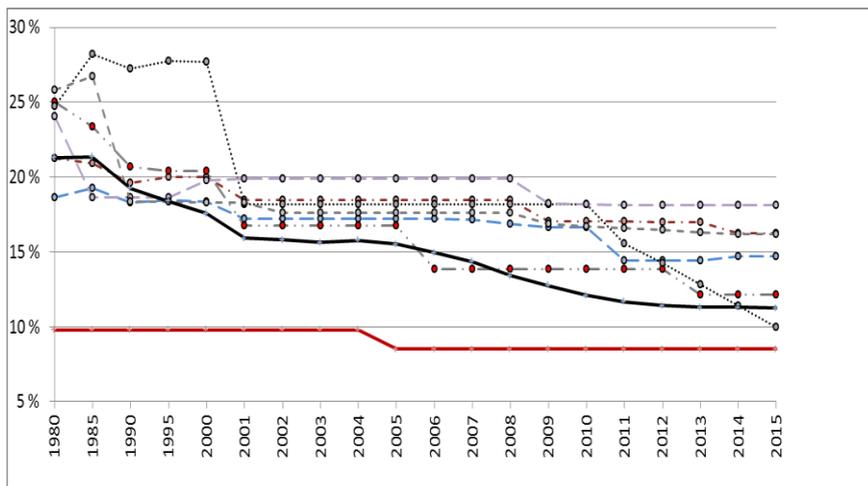
Graphique 5 Taux de référence de l'impôt sur le revenu des personnes physiques,* 1980 – 2015



* Impôt cantonal, communal et paroissial (chef-lieu du canton); personne mariée, sans enfant, revenu brut 100'000 francs en 2016, corrigé pour le coût de la vie, moins les contributions des assurances sociale et les frais professionnels.

catégorie de contribuables pour chaque graphique afin de ne pas surcharger l'illustration. Mais la même analyse est faite pour d'autres catégories de contribuables, avec des résultats semblables : la tendance à la baisse est toujours significative. Le texte élargit est donné dans Dafflon, 2014, op. cit. Les Graphiques 5 et 6 ont été mis à jour pour inclure les années 2014 et 2015.

Graphique 6 Taux de référence de l'impôt sur le bénéfice des personnes morale,* 1980 – 2015



* Impôt cantonal, communal et paroissial (chef-lieu du canton); bénéfice net 320'000francs, capital 2 millions de francs.

Source Graphiques 5 et 6 : www.bfs.admin.ch/bfs > actualité > publications > charge fiscale; Charge fiscale en Suisse, Administration fédérale des contributions, Berne: série statistique 18

On a des résultats comparables entre les cantons dans chaque catégorie d'impôts, sur le revenu et sur le bénéfice. Ces graphiques mettent en évidence les phases de diminution de l'impôt, qui sont influencées par les conditions budgétaires et économiques prévalant durant la même période. Ainsi après avoir bénéficié d'une réduction importante jusque vers la fin des années quatre-vingt-dix, la charge fiscale se stabilise entre 1990 et 2000 tant pour l'impôt sur le revenu que pour l'impôt sur le bénéfice. Cette période coïncide avec un effort budgétaire significatif dès 1998 portant sur le retour à l'équilibre et la maîtrise de l'endettement (Dafflon, 2014 : 18-21). La tendance baissière reprend entre 2000 et 2008, bien que plus modérément dans la plupart des cantons: la situation économique générale est bonne (le PIB augmente de 3.46 pour cent en moyenne annuelle) de sorte que l'augmentation des assiettes fiscales compense largement des taux à la baisse. Mais cette tendance à la baisse est freinée, voire bloquée, dès 2011. La crise économique européenne survenue dès 2009 déploie ses effets sur l'économie suisse avec un décalage de deux ans (le PIB

n'augmente plus que de 1.11 en moyenne annuelle entre 2008 et 2015). Face à l'obligation d'équilibrer les budgets et avec des assiettes fiscales en faible croissance, les taux servent de variables d'ajustement.

D'autre part, on constate aussi un élargissement des écarts de charge fiscale entre les cantons entre 2000 et 2015 aussi bien en ce qui concerne l'impôt sur le revenu que l'impôt sur le bénéfice. Dans les Graphiques 5 et 6, les lignes traçant les positions relatives des cantons sont plus serrées et plus proches sur l'année 2001 (l'écart minimax est de 3.22 points pour l'impôt sur le revenu et 3.01 point sur le bénéfice) qu'elles ne le sont en 2015 (écart minimax: 5.67 sur le revenu et 8.1 points sur le bénéfice). Une situation économique moins confortable exaspère les disparités.

Trois leçons peuvent être (provisoirement) tirées de la situation suisse pour nourrir la réflexion sur une décentralisation parfois envisagée des impôts directs en Tunisie. Premièrement, en attribuant aux CLs une souveraineté partielle en matière fiscale, des écarts vont apparaître qui découlent non pas d'un concept d'équité fiscale qui sous-tendrait l'impôt, mais plus directement des situations économiques des régions et des communes. Deuxièmement, l'exercice de l'autonomie fiscale attribuée aux CLs par le biais du choix d'un barème de taux ou d'un coefficient d'impôt est tributaire de la situation économique – qui détermine les assiettes – et de l'obligation d'équilibre (Dafflon, 2013 pour le cas tunisien). L'équité n'est qu'un élément de l'arbitrage fiscal comprenant plusieurs composantes. Troisièmement, des situations économiques moins confortables exaspèrent les disparités fiscales – et donc rendent d'autant plus nécessaire une péréquation des ressources, encore à créer dans le cas tunisien. Dans ces conditions et sous ces hypothèses, la prudence voudrait que la décentralisation de la fiscalité directe en Tunisie passe dans un premier temps par le partage (du produit) de l'impôt plutôt que l'impôt partagé (Dafflon et Gilbert, 2016b, Tableau 1-5).

Section 3 : L'équité fiscale dans l'impôt direct, contrainte plutôt que choisie

Revenons à la question initiale: si l'on envisage de la décentraliser, la fiscalité peut-elle être organisée spécifiquement en fonction d'un

principe d'équité et d'égalité du traitement des contribuables? Fondée sur l'analyse précédente, la réponse est négative puisque d'autres arguments interviennent dans le design fiscal. Dans un contexte de concurrence fiscale, un impôt juste, équitable et assis sur les capacités contributives (ou les revenus) ne peut se concevoir qu'au niveau national; idem pour une TVA. Mais rien n'interdit cependant d'en partager le produit entre État central et collectivités locales.

Reprenons le cadre général et les hypothèses développées précédemment, au nombre de cinq. (i) Tout d'abord, l'équité exprimée en fonction des revenus n'est qu'une forme possible d'équité, applicable au seul impôt direct; les impôts sur la consommation et les redevances d'utilisation reposent sur d'autres arguments: la consommation, l'usage individuel. On est donc dans un champ restreint de la fiscalité. (ii) L'analyse est développée dans le cadre de l'impôt direct décentralisé; les collectivités territoriales disposent d'une souveraineté fiscale partielle (par exemple limitée à un coefficient d'impôt). (iii) Cette configuration fiscale introduit de fait une concurrence puisqu'il peut y avoir des coefficients d'impôt différents d'une collectivité à l'autre, et donc des choix possibles de localisation pour les contribuables. (iv) Elle conduit à des disparités fiscales si les situations économiques – donc les assiettes de l'impôt direct – divergent d'une région à l'autre, d'une commune à l'autre. Pour un même budget de dépenses et des prestations standardisées, le taux sera plus faible si l'économie locale est développée et inversement. (v) L'exigence de l'équilibre budgétaire et d'un plafond d'endettement interdit le recours à l'emprunt pour financer des dépenses courantes, comprenant le service de la dette et les charges récurrentes des investissements. Ainsi, pour satisfaire à la fois aux dépenses obligatoires (article 151 du projet 2017 de CCL) et à l'exigence de l'équilibre effectif entre les ressources et les dépenses (art. 126), les variables d'ajustement sont soit les ressources propres (art. 133 et 134), soit les transferts obtenus de l'Etat central (art. 141). Mais on peut déduire de cette énumération que le concept d'équité de l'impôt direct n'est qu'un argument parmi d'autres du processus budgétaire sous contraintes de dépenses obligatoires, d'équilibre et en présence de disparités.

Cette situation est celle que connaissent les cantons et les communes suisses pour l'impôt sur le revenu. Les Graphiques 5 et 6 font ressortir que l'argument de concurrence fiscale est prédominant, avec comme résultat une tendance baissière sur le long terme.¹⁴ Comment cette concurrence fiscale se répercute-t-elle sur les barèmes des taux? La progressivité des taux est-elle choisie ou subie? Les Graphiques 7 et 8 illustrent la situation des six cantons voisins, francophones, en termes de taux moyens et de taux marginaux.

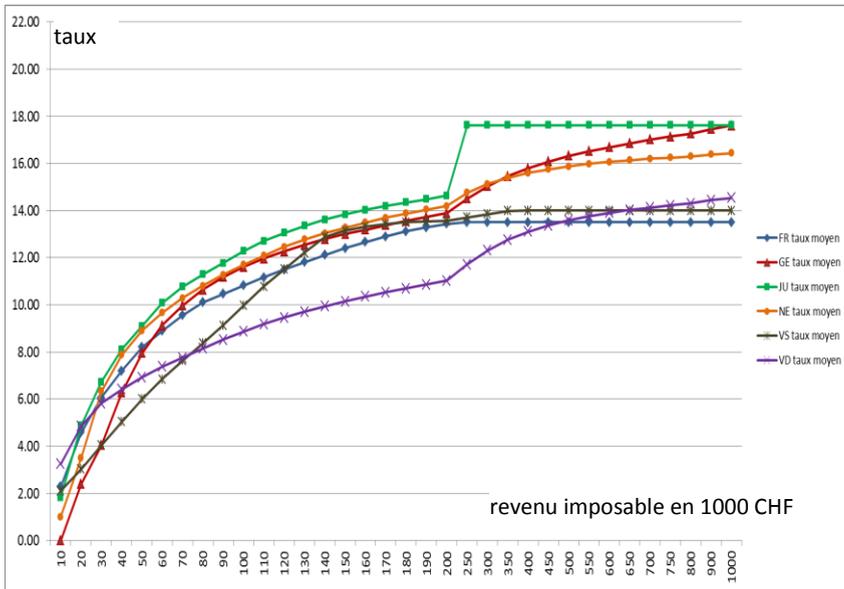
Le *taux moyen* de l'impôt correspond au résultat du rapport entre le montant de l'impôt payé et l'assiette de l'impôt. Soit T_m/B_m pour le contribuable m dans l'équation donnée dans la section 2. Ce résultat est influencé par le taux d'impôt t , mais aussi le coefficient K d'équilibre annuel et les montants D_g des déductions possibles.

Le *taux marginal* correspond au rapport entre l'impôt supplémentaire que le contribuable aurait à payer pour une augmentation de son revenu imposable, soit $\Delta T/\Delta B$.

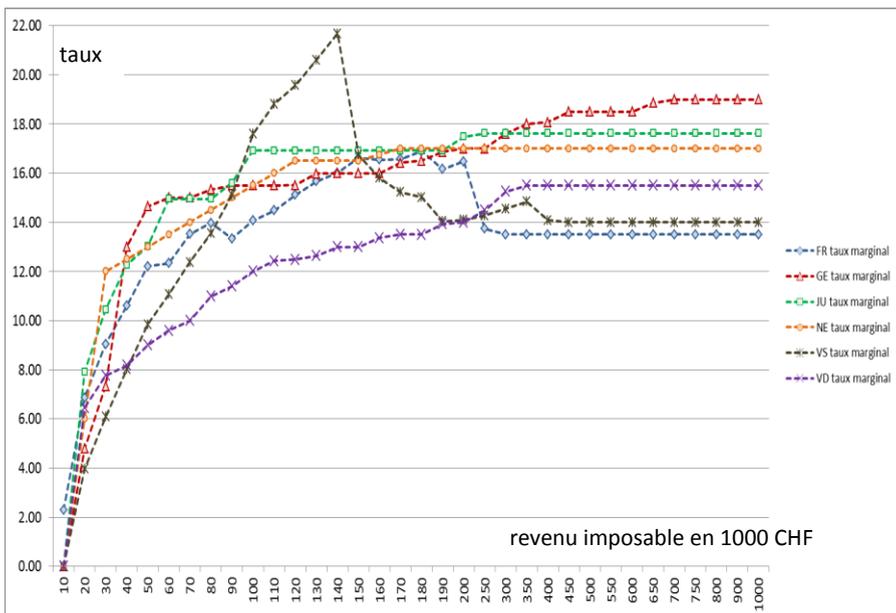
Admettons un revenu de 50'000 et une augmentation de revenu de 10'000, donc un nouveau revenu de 60'000. Le taux moyen sera égal à l'impôt payé / 60'000. Le taux marginal sera égal à l'augmentation de l'impôt à payer / 10'000. Sans oublier le fait que le nouvel impôt ne portera pas seulement sur les 10'000 supplémentaires gagnés, mais encore comprendra la part nouvelle de l'impôt à payer sur les anciens 50'000 parce que, dans un barème des taux progressifs, le taux de référence sur les 50'000 augmente au taux de référence des 60'000.

¹⁴ À ce stade on élimine l'impôt sur le bénéfice des entreprises. Sur le long terme, l'argument d'équité a tout simplement disparu, les taux dans les cantons étant désormais strictement proportionnels. Avant l'harmonisation de la fiscalité des entreprises au niveau fédéral (note 15), les taux de l'impôt sur le bénéfice pouvaient varier en fonction du rendement net exprimé par la proportion entre " bénéfice /capital de l'entreprise". Les barèmes donnaient le plus souvent trois taux : pour un bénéfice correspondant à un rendement inférieur à 4%, de 4 à 8% et supérieur à 8% – ce qui correspondait à une forme d'impôt progressif fonction du rendement.

Graphique 7
Taux moyens de l'impôt sur le revenu, contribuable individuel, 2014



Graphique 8
Taux marginaux de l'impôt sur le revenu, contribuable individuel, 2014



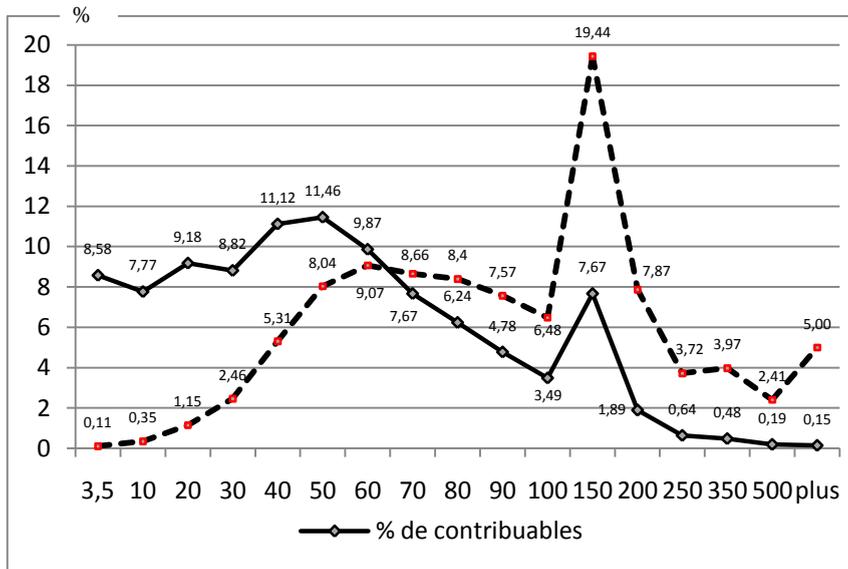
Sources: calculs de l'auteur ; Fribourg FR www.fr.ch/scc/pp; Genève GELoi sur l'imposition des personnes physiques art. 41; Jura JU, Loi d'impôt, art. 35 ; Neuchâtel NE, Loi sur les contributions directes, art. 40 ; Valais VS, Loi fiscale, art. 32 ; Vaud VD, Loi sur les impôts directs cantonaux, art.47.

Trois constatations peuvent être faites à partir de ces deux graphiques. Premièrement, la progressivité de l'impôt est particulièrement forte pour les revenus inférieurs à 70'000 francs, et reste prononcée pour la tranche 70 à 110'000 francs. Deuxièmement, à l'exception du barème des taux dans le canton de Vaud (VD) dont la progressivité est régulière, et la particularité du barème valaisan qui décolle en termes marginaux entre 100'000 et 140'000, les barèmes des cantons sont similaires. Troisièmement, les taux deviennent strictement proportionnels pour les hauts revenus, notamment à partir de 200'000 francs. Quelle lecture faire de ces barèmes finalement assez semblables?

Une première conclusion peut être tirée du fort rapprochement des taux marginaux à partir de 150'000 francs et la proportionnalité des barèmes à partir de 250'000 francs. Elle est fondée sur la mobilité des contribuables. On peut penser que les contribuables bénéficiant de revenus élevés travaillent dans le domaine des services, ce qui leur permet plus de mobilité. Il ne faut pas oublier que les distances sont faibles entre les cités suisses, ce qui permet un déplacement du domicile fiscal sans changement professionnel, et sans trop d'inconvénients dans la sphère sociale. On note également que les contribuables avec des revenus élevés contribuent le plus au rendement de l'impôt : ainsi pour le canton de Fribourg (2014, Graphique 9), les contribuables avec un revenu égal et supérieur à 250'000 francs représentent le 1.46% ($0.64 + 0.48 + 0.19 + 0.15$) de l'ensemble des contribuables, alors qu'ils contribuent pour 15,1% ($3.72 + 3.97 + 2.41 + 5.00$) au rendement de l'impôt sur le revenu. Le départ d'un contribuable dans ces quantiles de revenus peut avoir des conséquences graves particulièrement au niveau local. Ainsi, les cantons et communes anticipent cette situation potentiellement dommageable en ajustant et limitant les taux. Selon Brühlhart: *"Plus les contribuables sont mobiles, plus les cantons et*

communes doivent tenir compte des taux d'impôt appliqués ailleurs¹⁵.

Graphique 9
Comparaison en % du nombre de contribuables
et du rendement de l'impôt, par quantile de revenu imposable,
impôt sur le revenu, Fribourg, 2014



Cette citation peut être complétée par une deuxième conclusion fondée sur le "mimétisme fiscal" pour expliquer la proximité des barèmes des taux lorsque les revenus imposables augmentent. D'un point de vue théorique, deux logiques permettent d'expliquer le rapprochement des stratégies fiscales décentralisées : la compétition fiscale fondée sur la mobilité potentielle des bases d'imposition (les taux se rapprochent de peur que les contribuables partent) et la concurrence politique par comparaison ou mimétisme. Dans ce cas, selon Madiès, Paty et Rocaboy (2005 : 287): "*Les électeurs, afin d'évaluer la performance de leurs représentants, vont comparer les choix fiscaux réalisés dans leur collectivité à ceux obtenus dans les autres collectivités. Un électeur reconduira*

¹⁵ Brülhart M., Prof.ord. HEC Uni Lausanne. "Concurrence fiscale, mobilité des contribuables et la RPT" (RPT pour nouvelle répartition des tâches entre la Confédération et les cantons et nouvelle péréquation), Séminaire des cadres du Département des finances genevois, Villars, 28 mai 2015.

un élu dans ses fonctions uniquement si la politique fiscale menée dans sa collectivité ne lui semble pas moins bonne que celle menée dans les autres collectivités. Anticipant cette éventualité, les élus, dans leur choix, tiendront compte non seulement du programme de leurs concurrents dans leur propre juridiction mais également des décisions pouvant être prises dans les collectivités voisines." Et de constater qu'une importante littérature existe sur ce thème... que l'ensemble de ces travaux concluent presque unanimement à l'existence de complémentarité entre les taux d'impôts locaux des collectivités voisines de même niveau.¹⁶

Une troisième conclusion peut être tirée, de manière très pragmatique. Sous contrainte de l'équilibre budgétaire, pour éviter des coupes budgétaires importantes sur les dépenses, ce qui reviendrait à réduire l'offre de politiques publiques, les cantons vont chercher leurs ressources là où elles sont les plus abondantes. Pour l'impôt direct, cela correspond entre 70'000 et 150'000 francs aux catégories de contribuables des classes moyenne et moyenne-supérieure. La progressivité des taux, tant moyens que marginaux, est soutenue dans cette zone afin de garantir un rendement suffisant de l'impôt – les considérations d'équité étant mise en arrière-fond. Le Graphique 9 illustre cette situation pour un des cantons francophones. Les deux courbes se caractérisent par un effet de ciseau à la verticale du quantile 70'000. Avant ce revenu, sur la gauche, les rendements par quantile sont inférieurs à la proportion de contribuables (par exemple pour le quantile 40'000 francs, 11,12% des contribuables participent pour 5,31% au rendement fiscal). À droite, la situation est inversée, la part de rendement fiscal est plus élevée que la proportion de contribuables dans

¹⁶ Plus loin, parlant de la taxe professionnelle en France, ces auteurs écrivent (pages 288-289): *la meilleure réponse d'une collectivité à la variation du taux de taxe professionnelle dans les communes voisines est de modifier son propre taux dans le même sens.* C'est exactement ce qui se passe aujourd'hui en Suisse avec la Réforme III de l'imposition des entreprises [www.efd.admin.ch > Documentation> Législation> Votations> Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III]. Anticipant la réforme, le canton de Neuchâtel abaissait le taux de l'impôt sur le bénéfice des entreprises de 18.4% à 15.6%, suivaient Genève (de 24,2% à 13%), Vaud (de 22.8% à 13,79%), Fribourg (de 19,63% à 13,72%) et dernièrement le Valais (de 21,6% à 15,6%). Les cantons de la Suisse centrale et orientale ont des taux qui varient de 12,3% à 14,2% du bénéfice imposable.

chaque quantile. On est bel et bien dans une approche pragmatique de la fiscalité : 30% des contribuables paient 50% de l'impôt.

Section 4: Conclusions : quelle feuille de route pour la Tunisie ?

L'analyse de la situation des cantons suisses, entre équité, concurrence fiscale et contrainte budgétaire n'est pas transposable au cas tunisien, mais elle permet néanmoins de formuler quelques avertissements avant d'établir une feuille de route d'une fiscalité directe décentralisée. Premièrement, l'octroi d'une souveraineté fiscale aux CLs, même restreinte, entraîne inévitablement des différences dans les choix budgétaires, pour répondre à des demandes locales spécifiques en services publics, mais surtout et sans doute des disparités de moyens en raison des développements ou des retards économiques constatés d'une région à l'autre. Ces différences correspondent de fait à des comportements de concurrence fiscale. Or, une concurrence fiscale mal maîtrisée aurait pour conséquence des baisses de ressources, ce que les CLs tunisiennes ne peuvent pas se permettre dans leur situation actuelle, et probablement pas non plus à court et moyen termes. En outre, soumis à des règles d'équilibre et face à des dépenses obligatoires, la recherche de ressources propres qui domine le débat relègue la question de l'équité fiscale hors des priorités du moment.

Dans l'immédiat, la fiscalité directe serait sans doute plus efficacement décidée au niveau central (définition de l'assiette, dépenses fiscales, barème des taux). La forme fiscale la plus cohérente avec l'objectif de décentralisation serait de construire un panier de recettes fiscales centrales (on songe aux impôts directs et à la TVA) sur lequel les CLs auraient une part aux recettes, mais sans possibilité de voter des taux, dont la proportion devrait être fixée institutionnellement de façon stable sur le moyen terme. Cette part aux recettes ne devrait pas être une variable d'ajustement de l'équilibre budgétaire annuel dans les lois de finances successives. Elle prendrait la forme, inscrite institutionnellement dans une loi organique, du partage du produit de l'impôt (dans l'encadré 4) afin de respecter au mieux l'autonomie budgétaire des CLs. Restent deux problèmes cruciaux non abordés dans ce texte, qui sont de définir quelle part d'un panier d'impôts centraux irait aux CLs, et quels seraient les critères de répartition entre les CLs.

Références

- B. Dafflon, 2013, "L'économie politique et la gestion territoriale des services environnementaux", *Document de travail No 135*, juin 2013, AFD Agence française de développement, Département de la Recherche, Paris.
- B. Dafflon., 2013, "Équilibre budgétaire et endettement public : pratiques et problèmes des collectivités locales en Tunisie", *Revue Tunisienne de Fiscalité*, vol. 20, pages 104-154.
- B. Dafflon., 2014, *Panorama des impôts en Suisse, du local au fédéral, entre équité et concurrence: quels enjeux?* Editions Domaine Public, www.domainepublic.ch.
- B. Dafflon. et T. Madiès, 2008, *Décentralisation: quelques principes issus de la théorie du fédéralisme financier*, Notes et Documents, no 42, Agence Française de Développement, Paris, Novembre 2008.
- B. Dafflon. et G. Gilbert, 2016a, *L'économie politique et institutionnelle de la décentralisation en Tunisie, bilan et enjeux*, AFD, Paris, à paraître. Version préliminaire disponible sur www.unifr.ch/finpub> collaborateurs> professeur émérite> gouvernance locale.
- B. Dafflon. et G. Gilbert, 2016b, "Quelles ressources fiscales pour les collectivités locales tunisiennes: impôts, taxes et paiements des usagers?", *Revue Tunisienne de Fiscalité*, à paraître.
- T. Madiès, S. Paty et Y. Rocaboy, 2005, "Les stratégies fiscales des collectivités locales : de la théorie à la réalité", *Revue de l'OFCE 94*, pages 283-315.
- OCDE, 1998, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, Paris, Publications de l'OCDE.

Annexe 1 Recettes des communes (M.D.), sans les reports

	communes						
Recettes courantes T1	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1ère partie: ressources fiscales	326.6	217.8	311.9	358.8	409.3	463.1	497.4
TCL Taxe sur les établissements	111.1	93.0	137.6	153.3	180.7	221.7	233.4
Produits des marchés	62.1	32.6	44.0	39.1	52.3	59.5	64.6
TIB Taxes sur les immeubles bâtis	39.4	19.9	30.3	31.3	34.7	36.1	40.9
Surtaxe sur le prix courant électrique	26.8	17.9	24.5	41.2	38.6	48.2	46.0
Taxe pour autorisations et formalités administratives	9.4	7.7	16.7	20.0	21.5	22.1	30.0
TH Taxe hôtelière	22.1	12.0	15.2	15.0	18.7	13.0	11.4
TTNB Taxe sur les terrains non bâtis	14.9	11.6	13.8	16.8	19.4	22.5	24.8
Taxe sur travaux, publicité, stationnement et occupation temporaire de la voie publique	13.5	7.5	9.3	10.8	13.8	23.8	17.9
Autres recettes fiscales	27.3	15.6	20.5	31.3	29.6	16.2	28.4
2ème partie: ressources non fiscales	197.1	326.4	311.7	312.4	314.2	334.2	343.7
Location des immeubles et équipements	25.3	19.2	19.7	23.2	26.3	28.1	29.0
Ventes des biens meubles et immeubles	26.9	7.4	3.6	3.1	6.4	3.6	3.6
Autres recettes non fiscales	13.5	6.6	11.7	13.8	25.3	13.8	14.8
Quote-part sur le fonds commun	131.4	144.8	176.1	196.2	229.2	257.4	260.9
Dotations et subventions exceptionnelles de l'Etat	0.0	148.4	100.6	76.1	27.0	31.3	35.4
Ressources en capital T2							
3ème partie: ressources propres	57.6	37.7	39.0	60.0	117.1	102.2	112.0
Subventions d'équipement budget Etat	9.1	3.5	7.2	12.5	9.5	8.9	8.8
CPSCL Caisse des prêts	34.1	17.7	11.7	20.7	74.7	56.1	65.9
Réserve du FCCL	13.8	15.5	19.4	26.1	30.9	35.4	36.1
Autres ressources	0.6	1.0	0.7	0.7	2.0	1.8	1.2
4ème partie: emprunts	41.4	20.9	17.7	27.2	51.9	43.8	28.6
emprunts intérieurs	41.4	20.5	17.7	27.2	48.3	43.0	28.3
emprunts extérieurs affectés	0.0	0.4	0.0	0.0	3.6	0.8	0.3
5ème partie: crédits transférés	20.9	17.1	17.3	38.9	35.3	26.6	32.3

Source: Ministère des finances, Unité Finances Locales, D.G.C.P.R., documents PDF communiqués les 16 juin et 1 juillet 2016 pour les années 2010 à 2014; le 18 septembre 2017 pour les années 2015 et 2016