



Ministère des Affaires
Locales et de l'Environnement



Instance de Prospective
et d'Accompagnement
du Processus de Décentralisation

Rapport sur

LA REFORME DE LA FISCALITE LOCALE

Par Ahmed ESSOUSSI, consultant



Programme d'Appui
à la Réforme de
Décentralisation

composante **institutionnelle**

Septembre 2020



Rapport sur

LA REFORME DE LA FISCALITE LOCALE

Par Ahmed ESSOUSSI, consultant



© Union européenne, 2020

Le présent rapport a été élaboré avec le soutien financier de l'Union européenne, dans le cadre du programme d'Appui à la Réforme de Décentralisation (PARD).

Son contenu relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut aucunement être considéré comme reflétant le point de vue de l'Union européenne.

RÉSUMÉ DU RAPPORT ET PROPOSITIONS POUR LA RÉFORME DE LA FISCALITÉ LOCALE

La fiscalité locale est constituée par une loi dite "code" de la fiscalité locale résultant de la réforme du 3 février 1997. Elle est constituée par un ensemble de prélèvements obligatoires représentés par un ensemble de taxes, de droits ou de redevances dont le produit est affecté exclusivement au profit des communes. La loi de 1997 a été prise sous l'emprise de la Constitution du 1er juin 1959 et de la loi organique relative au budget des collectivités locales du 14 mai 1975, modifiée plusieurs fois.

Depuis, s'est institué un nouveau régime politique, une nouvelle Constitution a été promulguée le 27 janvier 2014 et une nouvelle loi organique relative aux collectivités locales a vu le jour le 9 mai 2018. Or, aussi bien la Constitution que la loi organique modifient d'une manière substantielle l'économie et l'esprit des lois intéressant les collectivités locales au titre des institutions mises en place, fondées sur la démocratie locale et la libre administration des collectivités, disposant de compétences nettement plus importantes par rapport à celles qui étaient dévolues aux collectivités locales et devant garantir le respect d'un ensemble de principes relevant de la nouvelle gouvernance: transparence, liberté, démocratie, intégrité ou encore responsabilité.

Les nouvelles institutions locales, qui doivent exercer des compétences, nettement élargies, peuvent-elles être financées par les ressources propres existantes notamment par les ressources fiscales ? La réponse se trouve bien le texte de la loi organique et dans la réalité financière des collectivités locales notamment des communes. Elle est sans doute négative.

C'est, dans ce cadre, que s'est imposée la réflexion objet de ce rapport portant sur la réforme de la fiscalité locale qui, à dire le vrai, est représentée réellement, par la fiscalité des communes, les régions ne disposent pas vraiment de moyens propres significatifs notamment au plan fiscal.

A ce titre, le présent rapport s'est intéressé, dans un premier temps, au contenu et aux caractéristiques essentielles de la fiscalité locale en posant la question de la cohérence de la politique législative entreprise en 1997, et qui faisait partie d'une réforme plus ambitieuse se rapportant à l'ensemble de la fiscalité tunisienne, au regard du principe de sécurité juridique, et conclut que les règles fiscales locales ont été mises en oeuvre dans des conditions singulières.

Dans un second développement, s'est posée la question du rapport entre les impôts locaux et le financement des charges locales notamment celles des communes dans une perspective d'évaluation globale qui a débouché sur le constat selon lequel la gouvernance pratiquée a été dommageable à une meilleure rentabilité des ressources fiscales impliquant la nécessité de réformer le système d'imposition des communes en vue de le rendre conforme aux règles constitutionnelles et légales, d'une part, et de permettre une meilleure mobilisation des ressources fiscales en faveur des communes, d'autre part.

Enfin, aussi bien la Constitution que la loi organique des collectivités locales ont renouvelé, en profondeur, le statut des régions et ont créé les districts. Si ceux-ci n'entrent pas dans le cadre de ce rapport, il n'en demeure pas moins que, pratiquement, tout reste à faire pour les premières. Si les régions sont des

collectivités locales, aux compétences nettement élargies, force est de croire qu'elles ne disposent pas, véritablement, de ressources propres significatives et dignes de ce nom, encore moins de ressources de nature fiscale. C'est ce qui rend nécessaire l'invention d'une fiscalité régionale qui peut prendre la forme d'impôts existants affectés, comme pour ce qui intéresse le ou les droits d'enregistrement et de timbre, ou un partage des revenus fiscaux, prélevés par l'Etat, au titre de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés, de la taxe sur la valeur ajoutée ou des droits de consommation, dans l'esprit des importantes réformes entreprises en 1975.

A la lumière de ces observations, il convient de présenter les propositions qui nous paraissent nécessaires à la mise en oeuvre des règles et principes de la démocratie locale, notamment en matière d'imposition. Elles s'intéressent à la conformité des règles de la fiscalité locale par rapport aux règles constitutionnelles et organiques, à une meilleure rentabilité des revenus fiscaux locaux, qui trouvera son fondement dans une meilleure gouvernance financière, et à la création d'une fiscalité régionale sans omettre la nécessité d'opter pour une meilleure gouvernance locale.

I. Propositions relatives à la mise en conformité de la législation fiscale par rapport à la Constitution et à la loi organique des collectivités locales.

1. Nécessité de mettre en conformité le "code" de la fiscalité locale par rapport au texte de la Constitution de 2014 notamment pour ce qui concerne l'article 10 au titre de prélèvements justes, équitables et conformes au principe de légalité mais aussi pour ce qui concerne les garanties relatives au recouvrement des impôts et à la protection des deniers publics. Cette nécessité s'impose au regard du très faible niveau du recouvrement de nombreux impôts locaux notamment de la taxe sur les immeubles bâtis, de la taxe sur les terrains non bâtis, de la taxe sur les établissements ou encore les revenus tirés des marchés, concessions ou biens appartenant aux communes.
2. Nécessité de mise en conformité du "code" de la fiscalité locale avec les dispositions de l'article 65 de la Constitution pour ce qui concerne les "règles relatives à la détermination de l'assiette de des impôts et contributions, de leurs taux et aux procédures de leur recouvrement". Or, de nombreuses dispositions décrétales prises en application du "code" de la fiscalité locale doivent être intégrées dans le corps de la législation, qu'elles empiètent sur les compétences du législateur et étaient expliquées par la délégation qui figurait au titre de l'article 34 de la Constitution de 1959. Au mieux, il convient de réduire drastiquement les attributions du pouvoir réglementaire au profit de la compétence très élargie de la Chambre des représentants du peuple conformément à la lettre et à l'esprit de la Constitution.
3. Préparer les règles et procédures de nature à permettre à la gouvernance fiscale locale de faire face à la mise en place de la cour constitutionnelle et au contentieux constitutionnel qui ne manquera pas d'apparaître relativement à la constitutionnalité de nombreuses dispositions figurant au code de la fiscalité locale.

II. Propositions relatives à la fiscalité des communes.

4. Prendre toutes les mesures indispensables, y compris par une informatisation complète des fichiers, à l'établissement des registres relatifs aux immeubles et autres biens tout en procédant

à l'actualisation de leur valeur vénale et comptable nette, appartenant aux communes, mais aussi à l'ensemble des immeubles bâtis et des terrains non bâtis, se trouvant sur leur territoire. L'établissement en question doit être permanent et faire l'objet d'une actualisation au moins annuelle et ne plus se contenter d'un recensement décennal. Il s'agit là d'un impératif majeur.

5. Pour la taxe sur les immeubles bâtis, la taxe sur les terrains non bâtis, il faut que la taxe soit assise non sur la catégorie de l'immeuble en fonction du nombre de mètres carrés mais en fonction de la valeur vénale, qui doit faire l'objet d'une actualisation périodique (au maximum tous les trois ans).

6. Veillez à appliquer les règles prévues par le code de la fiscalité locale. En l'état actuel des choses, il appartient au chef du gouvernement de déterminer le minimum et le maximum du prix de référence qui doit être actualisé tous les 3 ans. Dans les faits, cette actualisation n'a eu lieu que tous les dix ans produisant ainsi un effet négatif sur le rendement de certaines taxes locales. Cette question peut être liée au problème général du pouvoir fiscal, aujourd'hui bien réduit, dont doivent disposer les collectivités locales d'une manière générale et les communes d'une manière particulière.

7. Pour tous les impôts locaux, il faut veiller à ce qu'ils soient respectueux de la règle de la légalité mais aussi à ce que les collectivités mettent tout en oeuvre afin d'en améliorer significativement le rendement y compris en clarifiant les relations entre les communes et les services extérieurs de l'administration des finances afin de mettre en place une véritable capacité des collectivités de vérifier les bases d'imposition et le bon recouvrement des droits dûs.

8. Modifier les textes relatifs aux marchés et aux concessions pour garantir l'application des règles de la Constitution notamment les règles d'égalité, de concurrence, de transparence et d'efficacité de nature à permettre aux communes de mieux assurer le recouvrement de leurs droits et de protéger les deniers publics locaux.

9. Prendre toutes les dispositions qui garantissent l'application par les communes de la loi relativement aux droits exigés au titre de la contribution des propriétaires pour ce qui est de la contribution aux travaux de premier établissement.

10. Déterminer, par l'institution d'une règle générale permettant d'affecter au profit des communes, une part clairement établie, promise par le gouvernement Chahed, d'une fraction significative d'un ou de plusieurs impôts de l'Etat, en vue de garantir, d'une manière indiscutable, le financement adéquat des communes à la hauteur des compétences attribuées notamment en matière de développement social et économique ou du renforcement des capacités de financement des investissements. Il en est de même pour ce qui concerne la part des bénéfices des entreprises exploitants des richesses naturelles qui reviendrait aux mêmes communes. C'est uniquement à cette condition que l'on peut parler de ressources propres affectées aux communes et alimentant le fonds d'appui à la décentralisation, la péréquation et la solidarité.

11. Concrétiser les critères relatifs à la répartition des ressources du fonds d'appui à la décentralisation de manière à garantir explicitement le principe retenu par la Constitution au titre de la discrimination positive afin de lutter contre les inégalités territoriales et instituer une péréquation fondée sur la solidarité et allant dans un sens opposé à celui qui a prédominé avec le fonds commun des collectivités locales.

INTRODUCTION

La Constitution du 27 janvier 2014 a introduit, dans le système juridique tunisien, une révolution qualifiée de « pouvoir local », fondée sur la décentralisation, entendue comme celle des collectivités locales, comprenant les communes, les régions et les districts, couvrant l'ensemble du territoire national et bénéficiant à la fois de la personnalité juridique, de l'autonomie administrative et financière, gérant leurs intérêts selon le principe de libre administration. Gérées librement par des conseils élus, sur le fondement du pluralisme politique, ce qui constitue un apport fondamental par rapport à l'esprit de la Constitution du 1er juin 1959, disposant de compétences propres, largement renouvelées et étendues, de compétences partagées, avec l'Etat ou encore avec les autres collectivités locales dans un système complexe de coopération appelé à connaître de très importantes évolutions y compris au titre de l'intercommunalité, ou déléguées; les collectivités en question se voient reconnaître des compétences plus élargies par rapport à celles qui leur ont été reconnues par la première République à travers le principe de la libre administration ou de l'exercice d'un pouvoir règlementaire local tout comme des ressources propres, de nature fiscale ou non, et des ressources déléguées tout comme l'engagement de l'Etat, constitutionnalisés, impliquant que toute compétence transférée ou déléguée s'accompagne de l'attribution de ressources présentées comme appropriées sans oublier l'existence de ressources complémentaires, en vertu du principe de solidarité et du partage du fruit de l'exploitation des ressources naturelles entre l'Etat et les collectivités territoriales.

La même Constitution considère que la libre administration doit être comprise comme une démocratie ouverte selon les principes de la gouvernance participative dont les ressources sont gérées conformément aux règles de la bonne gouvernance, sous le contrôle de la justice administrative et financière, et dans le respect recherché de l'équilibre entre les ressources et les charges.

Cependant, le législateur constitutionnel s'est refusé à identifier les revenus fiscaux qui seraient affectés aux collectivités locales. Il n'a pas non plus identifié un partage incontesté des ressources fiscales entre l'Etat et les mêmes collectivités.

Les choix essentiels, les principes, les institutions et les compétences annoncées par le texte fondamental se retrouvent largement dans la loi organique, appelée « code » relative aux collectivités locales du 9 mai 2018, qui complète les dispositions constitutionnelles, prévoit à la fois des dispositions générales et communes à l'ensemble des collectivités locales y compris le régime des biens, les principes et règles financières présentés, improprement, comme le régime financier ou encore les règles relatives à l'aménagement du territoire, de l'urbanisme ou du développement durable que des dispositions propres à chaque collectivité : communes, régions et districts.

A son tour, la loi organique a rejeté l'exercice, très connu dans les législations comparées, notamment dans les Etats fédéraux mais pas uniquement, consistant à allouer aux collectivités locales, une fraction des revenus fiscaux considérés comme les plus productifs afin de pérenniser les ressources indispensables à la vie et au développement des mêmes collectivités alors même que certains le réclamaient d'une manière insistante.

En effet, les articles 146 à 199 de la loi organique, qui renvoient à de nombreuses dispositions réglementaires, dont la plupart n'ont pas encore été publiées deux ans après la promulgation de la loi, précisent à la fois les principes et règles qui encadrent la vie financière des collectivités, identifient les ressources y compris celles qui proviennent ou proviendront du budget de l'Etat à de multiples titres, les charges des collectivités, les règles, compétences et procédures relatives à la préparation, à l'adoption, à la mise en œuvre et au règlement de leur budget.

Il s'ensuit, qu'en vertu de la Constitution et de la loi organique relative aux collectivités locales, une évolution de toutes les règles financières, budgétaires et comptables, qui appellent une nouvelle exigence, celle de vérifier si le système fiscal local est ou non compatible avec le nouveau droit financier des collectivités locales et, dans le cas contraire, de prévoir quelles réformes il conviendrait de mener afin que le droit financier local soit conforme à celui prévu par le constituant comme par le législateur organique, étant précisé que l'article 155 de la loi organique identifie, pour les collectivités, les ressources fiscales au titre des impôts sur les immeubles et sur les activités, les autres ressources fiscales, les droits ainsi que les redevances se rapportant aux autorisations et formalités administratives et les redevances pour services rendus et qui figurent, pour l'essentiel, au code de la fiscalité locale.

1. Les ressources fiscales locales sont des ressources propres aux communes.

En l'état actuel du droit, la fiscalité des collectivités locales, telle que prévue par le code de la fiscalité locale, résultant de la loi du 3 février 1997, est une fiscalité qui concerne pratiquement les seules communes et s'est inscrite dans un système constitutionnel caractérisé par une très forte centralisation des pouvoirs au sein de l'Etat en vertu de la Constitution de 1959 et les lois régissant les collectivités territoriales. Les régions, dans le système d'avant la loi organique de 2018, ne disposent pratiquement d'aucune ressource propre de nature fiscale, au moins directement, alors même que les districts, entendus comme collectivités locales, n'avaient pas d'existence juridique avant leur apparition dans la Constitution du 27 janvier 2014 de telle sorte que parler de fiscalité locale revient tout simplement à évoquer la fiscalité des communes.

La réforme de la fiscalité locale de 1997 avait eu pour objectif, au titre d'une politique d'assainissement et de modernisation, de regrouper dans un seul texte, bien imparfaitement au demeurant, de multiples impositions particulières instituées progressivement pendant des décennies. Le code y a retenu différentes taxes à savoir la taxe sur les immeubles bâtis, la taxe sur les terrains non bâtis, la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel, la taxe hôtelière, la taxe sur les spectacles, les droits de licence sur les débits de boissons, les redevances sur les formalités administratives, les taxes sur les autorisations administratives, les droits exigibles sur les marchés, les taxes et redevances pour concession d'occupation ou d'usage du domaine public ou privé ainsi que la redevance pour des prestations publiques payantes. S'y ajoutaient d'autres revenus propres aux communes ainsi que des revenus provenant du budget de l'Etat notamment au titre du fonds commun des collectivités locales ou des emprunts contractés.

Toute la question consiste alors à connaître et à analyser non seulement les dispositions du code de la fiscalité locale pour en vérifier sa compatibilité avec le nouveau droit financier local et s'il n'y a point de compatibilité, d'identifier les champs concernés en vue d'en modifier le contenu et les règles mais surtout d'étudier la gouvernance fiscale locale du passé, comme du présent, afin de dégager les lignes directrices de toute réforme du système de mobilisation des ressources fiscales au profit des communes tout en

recherchant de nouvelles ressources pour les régions, comme pour les districts, qui soient de nature à offrir des garanties de mobilisation de ressources en fonction des compétences désormais dévolues aux collectivités qui en sont dépourvues comme c'est le cas des régions et encore plus des districts.

On ne saurait, de ce point de vue, faire abstraction de la législation fiscale de l'Etat car la recherche de nouvelles ressources pour les collectivités ne peut se faire que dans le cadre des choix effectués par le pouvoir central, détenteur de la compétence d'instituer et de réformer, mais qui fera aussi les choix pour les collectivités notamment par l'affectation de ressources fiscales existantes ou la mise en place de nouvelles qui seraient à inventer en sachant que la fiscalité de l'Etat a fait l'objet de réformes antérieures, entre 1988 et 2008, qui ont eu un effet négatif sur la consistance du système fiscal local par une sorte de "nationalisation" de certains revenus fiscaux des collectivités locales. A préciser que des projets de réforme de la fiscalité de l'Etat, initiés durant les années 2012-2014, ont été, pour le moment, abandonnés ou ne constituent pas vraiment la priorité des autorités publiques nationales.

Cependant, au préalable, il conviendrait d'indiquer les conditions dans lesquelles le système fiscal local a pu être utilisé en tant que politique de mobilisation des ressources afin de pouvoir établir un premier constat quant à sa gouvernance.

2. Une fiscalité locale à évaluer.

L'évaluation de la fiscalité des communes constitue un préalable à toute volonté de réformer même si la réforme recherchée peut viser d'autres objectifs particulièrement la conformité de la loi des impôts locaux avec le texte constitutionnel et la loi organique relative aux collectivités locales du point de vue de la compétence tout comme de la capacité de réformer notamment pour ce qui est de la constitutionnalité et de la légalité du code de la fiscalité locale.

S'agissant de l'évaluation, si, à notre humble connaissance, il n'y a pratiquement jamais eu de politique d'évaluation systématique de la politique de mobilisation des ressources fiscales au profit des communes ou des régions, il n'en reste pas moins exact que les travaux accomplis, par les inspections administratives et par la cour des comptes, au fil du temps, bien que parcellaires et tout à fait incomplètes car ne couvrant pas l'intégralité des communes ou des régions pour un nombre significatif d'années, tout comme l'observation des données financières brutes, devraient permettre de dégager un ensemble d'observations et de constatations de nature à construire une série d'indicateurs de performance capables d'orienter la réforme recherchée dont l'objectif essentiel se devrait de disposer des ressources fiscales garantes d'une autonomie fiscale réelle, on parlera même d'un éventuel pouvoir fiscal local, de toutes les collectivités, même s'il est urgent de s'intéresser, prioritairement, à la fiscalité des communes à réformer et à celle des régions, à inventer.

Quoi qu'il en soit, on peut, d'ores et déjà, relever les caractéristiques suivantes du système d'imposition local qui intéresse, pour l'essentiel, les communes au titre des dernières évolutions :

- La place financière des communes comme des régions reste très modeste rapportée aux finances de l'Etat ou aux finances sociales. C'est le parent pauvre de la famille des personnes publiques alors même que, désormais, toute la population tunisienne est rattachée à une commune et à une région même s'il est exact que la généralisation des communes est trop récente pour permettre d'observer une situation

financière ou fiscale homogène. Très nombreuses sont les nouvelles communes qui ne disposent pas de revenus propres dignes de ce nom et encore moins de ressources fiscales un tant soit peu significatives pour garantir le financement des charges locales.

- La part représentée par les ressources fiscales, comme du reste par les autres ressources du titre 1 qui sont des ressources propres des communes, varie considérablement d'une commune à l'autre dénotant des disproportions importantes et alors même que les ressources fiscales sont, en général, très faibles allant, pour les communes chef lieu de gouvernorat et pour 2019, en données financières réelles par rapport aux prévisions, de 45,2% pour la ville de Sfax à 12,94% pour Kasserine. Une différence d'une telle ampleur ne peut caractériser une véritable autonomie fiscale encore moins une grande performance quant au recouvrement de ces ressources.

- Cette réflexion est indépendante de celle relative aux masses financières dont a pu disposer chaque commune qui sont fonction, pour l'essentiel, des richesses accumulées dans les grandes villes, notamment en biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, de la concentration d'une partie significative de l'activité économique et plus particulièrement au titre de l'industrie et des services qui constituent la part la plus importante de la base matérielle des impôts locaux ou de la matière imposable.

- Les ressources fiscales, comme le reste des ressources, connaissent une progression très importante au titre des dernières années pour l'ensemble des communes, celles qui ont été créées avant 2016, sur plus d'un siècle, même si, paradoxalement, il y a d'importantes difficultés de recouvrement de certains revenus notamment la taxe sur les immeubles bâtis et la taxe sur les immeubles non bâtis.

- Si les ressources fiscales sont très variables d'une commune à l'autre, leur taux de couverture est aussi très hétérogène. Pour 2019, année particulière semble-t-il, le taux de couverture, pour les villes chef lieu de gouvernorat, qui sont financièrement souvent les plus riches, a varié de 61,66% à 98,44% par rapport aux prévisions budgétaires.

- On observe, pour ce qui est du rendement des impôts locaux, la prépondérance des taxes foncières dont la part dans les ressources fiscales a varié de 31,5% à 82% au titre des communes, chef lieu de gouvernorat, pour ce qui concerne la même année 2019. Les données disponibles pour l'ensemble des communes dégagent une autre réalité avec la prépondérance du rendement de la taxe sur les établissements.

- En dehors des ressources fiscales, elles-mêmes très variables d'une commune à l'autre comme déjà précisé, les autres ressources des communes dépendent, largement et, parfois, dans des proportions considérables, des ressources provenant du budget de l'Etat par l'intermédiaire des charges du fonds des collectivités locales. Cette grande dépendance n'est point très compatible avec ce que l'on appelle l'autonomie financière qui, elle, n'a de sens qu'à partir du moment où les ressources propres deviennent prépondérantes au niveau de l'ensemble des ressources, ce qui est loin d'être le cas. Au reste, le fait que certains subsides provenant du budget de l'Etat soient qualifiés de ressources propres ne change rien à l'affaire. Dès lors, la forte dépendance des ressources locales des versements de l'Etat paraît clairement incompatible avec le statut des communes et encore plus des régions.

- Il est à noter que les communes tunisiennes, n'ayant pas un accès très libre à l'endettement, sont très faiblement endettées. Au surplus, certaines d'entre-elles dégagent des excédents budgétaires qui ne sont pas nécessairement un bon signe dès lors que le niveau de la dépense publique locale en investissements

publics est très faible alors même que les besoins sont considérables sans compter le fait que beaucoup de communes ont une structure budgétaire de la dépense assez curieuse car dominée très largement par les dépenses de gestion et, plus particulièrement, celles relatives aux rémunérations publiques dont le niveau, dans de nombreux cas, dépasse de loin les limites autorisées par la loi organique relative aux collectivités locales.

Il résulte de ces brèves observations, à caractère introductif, que parler de la réforme de la fiscalité locale a deux sens différents cumulatifs qu'il convient d'étudier en profondeur :

D'une part, en partant du code de la fiscalité locale, des textes réglementaires qui l'ont précisé et des conditions dans lesquelles la loi de l'impôt local a été mise en œuvre par les collectivités ou par les agents de l'Etat et des résultats obtenus, de chercher les modifications ou les réformes à introduire, systématiquement, afin d'en garantir aussi bien la régularité que la sécurité juridiques et d'assurer une rentabilité suffisante du système fiscal local pour garantir le financement de l'essentiel des dépenses locales nécessaires à la mise en œuvre de la loi organique de 2018, même d'une façon progressive. Cette dimension intéresse, bien évidemment, les communes. Elle ne saurait exclure une réflexion se rapportant aux ressources humaines, financières et fiscales, nécessaires, qui font, actuellement, largement défaut à de nombreuses communes.

D'autre part, une réflexion approfondie relative aux rapports entre l'Etat et les régions, à partir de la loi organique relative aux collectivités locales, est indispensable à l'invention d'une nouvelle législation fiscale des régions indispensable à la mobilisation des moyens financiers adéquats au développement des régions pouvant prendre la forme de transferts d'impôts de l'Etat au profit des régions ou de l'affectation du produit de certains impôts à leur profit.

Il en résulte que, si la réforme de la fiscalité des collectivités locales constitue un objectif majeur afin qu'elles disposent d'un encadrement juridique satisfaisant, conforme ou compatible avec le texte de la Constitution et celui de la loi organique des collectivités locales, il convient de procéder à l'identification des règles fiscales en vigueur, d'en relever les principales caractéristiques, d'étudier la politique financière qui en constitue la traduction budgétaire, autant dire de procéder à une évaluation des mécanismes existants afin justement de pouvoir dégager les difficultés observées ou les obstacles majeures rencontrées sans pour autant oublier que les évolutions qui seraient proposées ne heurtent pas les évolutions du droit financier d'une manière générale, notamment pour ce qui concerne l'Etat et ses finances, y compris la nouvelle loi organique du budget ou la loi organique relative à la cour des comptes de 2019, ni non plus ce qu'il convient d'appeler la fiscalité locale à inventer dès lors que les autres collectivités, à savoir les régions et les districts, réformées en profondeur comme c'est le cas pour les régions ou nouvellement instituées comme c'est le cas des districts, qui disposent de la personnalité juridique, de l'autonomie financière et pour lesquels on détermine des compétences importantes, aient la capacité de le faire, ce qui ne saurait se réaliser sans des moyens financiers dont une part significative, qui fait défaut en l'état actuel du droit financier local, ne peut que provenir de ressources fiscales propres sans qu'aucune décentralisation n'a de vraie signification.

On ne saurait non plus négliger le fait que le droit fiscal et les politiques fiscales sont mises en œuvre par des institutions et des hommes et des femmes car la bonne gouvernance financière locale exige à la fois des institutions qui sont inscrites dans le local, des compétences attribuées pour la satisfaction d'un ensemble de besoins considérés comme collectifs et des hommes et des femmes en mesure de les mettre en œuvre dans des conditions d'efficacité et d'efficience optimale.

Il en résulte que la présente étude se développera en trois chapitres. Le premier s'intéresse à la fiscalité locale en vigueur comme contenu de la législation et comme caractéristiques. Le second interroge le rapport entre les impôts locaux et le financement des charges publiques comme politique à évaluer et comme propositions de réformes pour la fiscalité communale alors que le troisième étudie les relations entre la région et l'impôt, une fiscalité à inventer.

CHAPITRE - I : DE LA FISCALITE LOCALE : CONTENU ET CARACTERISTIQUES

Le droit fiscal local est constitué par le "code" de la fiscalité locale promulgué par la loi du 3 février 1997 tout en remplaçant une série de dispositions fiscales adoptées sur une période allant de 1887 à 1975 et qui intéressaient les différentes impositions reprises dans une large mesure par le code notamment pour ce qui est de la taxe sur la valeur locative des immeubles remontant au décret du 16 septembre 1902, de la contribution foncière sur les terrains non bâtis résultant du décret du 15 décembre 1919 ou encore des textes introduits depuis l'indépendance à savoir le droit de licence institué par le décret du 22 mars 1956, certaines dispositions de la loi du 28 juillet 1971 se rapportant au pesage et mesurage public ainsi qu'aux deux lois du 14 mai 1975 relatives à la taxe sur les établissements à caractère industriel, professionnel ou commercial et à la taxe hôtelière prélevée au profit tant des communes, des conseils de gouvernorats et, par la suite, au profit du fonds de protection des zones touristiques.

Les deux lois de 1975 avaient comme objectif de participer, déjà, à l'assainissement de la situation financière des communes.

Il en résulte que le code du 1997 constitue bien la seconde mise en ordre des impositions locales depuis l'indépendance du pays. Il avait pour objectif de participer à la volonté des pouvoirs publics de moderniser l'intégralité du système d'imposition tunisien, celui de l'Etat comme celui des communes, même s'il est vrai que cette modernisation n'a pas vraiment été menée à bien comme il sera démontré plus loin s'agissant des prélèvements communaux alors, qu'ailleurs, en matière d'imposition des revenus ou de l'institution de la taxe sur la valeur ajoutée ou encore en matière de droits de douane, tous impôts de l'Etat, les résultats semblent être nettement meilleurs eu égard à la performance financière et à l'amélioration du rendement des impôts en question.

Au reste, on observe que le "code" de 1997 n'a pas vraiment fait l'objet de modifications substantielles depuis bien que des réformes ont été tout de même introduites qui s'ajoutent à de nombreuses dispositions réglementaires auxquelles le code fait des renvois.

Quoi qu'il en soit, il y a lieu préciser l'économie de la fiscalité locale avant d'en dégager les caractéristiques essentielles susceptibles, elles-mêmes, de permettre de dégager des réflexions s'agissant des évolutions qui s'imposent pour des considérations purement juridiques, compatibilités des règles fiscales avec aussi bien la Constitution que la loi organique relative aux collectivités locales que des règles fiscales elles-mêmes et les conditions de leur mise en oeuvre.

I. LE CONTENU DE LA LEGISLATION FISCALITE LOCALE.

En l'état actuel du droit, la fiscalité locale, qui se rapporte en fait à la fiscalité communale, est composée d'un ensemble de prélèvements obligatoires destinés à contribuer au financement des communes. Il est question de la taxe sur les immeubles bâtis, article 1 à 29 du code, de la taxe sur les terrains non bâtis, articles 30 à 34 du code, de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel, articles 35 à 40, de la taxe hôtelière, articles 41 à 45, de la taxe sur les spectacles, articles 46 à 51, de la contribution des propriétaires riverains aux frais de premiers établissements et des grandes réparations, articles 52 à 60, des droits de licence sur les débits de boissons, articles 61 à 63, d'autres droits et taxes à savoir les redevances sur les formalités administratives, des taxes sur les autorisations administratives, des taxes et redevances pour concession d'occupation ou d'usage du domaine privé ou public des communes, de la redevance pour des prestations publiques payantes, articles 64 à 91 ainsi que des dispositions communes, articles 92 à 95 du code de la fiscalité locale.

Il est vrai que les articles 10 à 29 qui se rapportent aux conditions de recouvrement, aux obligations, aux sanctions, aux contrôles et au contentieux, qui concernent la taxe sur les immeubles bâtis, s'appliquent aussi à d'autres prélèvements laissant ainsi penser que la réforme de 1997 n'a même pas pris la peine de structurer davantage le code en distinguant nettement entre les différentes règles applicables, pour chaque prélèvement, et se rapportant au champ d'application, à la base imposable et à la tarification, tout en regroupant les autres dispositions et de les faire appliquer aux impositions concernées.

On s'intéressera aux principaux prélèvements constituant les revenus fiscaux des communes pour l'essentiel.

1. La taxe sur les immeubles bâtis frappe, annuellement, les immeubles bâtis se trouvant sur le territoire de la commune sauf exception prévue explicitement par la loi. Il s'agit des immeubles, existant, au premier janvier de l'année d'imposition, des immeubles nouveaux ou de ceux qui changent d'affectation et doivent faire l'objet d'un recensement tous les dix ans. Il s'agit d'un prélèvement supporté par le propriétaire ou par l'usufruitier connu et, à défaut de propriétaire ou d'usufruitier connu, par le possesseur ou l'occupant de l'immeuble.

La loi prévoit, au titre de son article 3, que certains biens échappent à cette imposition. Il est question des immeubles appartenant à l'Etat, aux collectivités locales, et aux établissements publics administratifs tant qu'ils ne font pas l'objet de location, des mosquées, des immeubles bâtis réservés aux cultes et les zaouias, des immeubles appartenant à des Etats étrangers relevant des services diplomatiques et consulaires ou réservés au logement des ambassadeurs et des consuls accrédités en Tunisie sous réserve de réciprocité, des immeubles appartenant à des organismes internationaux bénéficiant du statut diplomatique dès lors qu'ils sont destinés à abriter les services administratifs de ces organismes ou qui sont réservés au logement des chefs de missions accrédités en Tunisie ainsi que les immeubles appartenant ou occupés, sans contrepartie, par des associations de bienfaisance, de secourisme ou des associations reconnues d'utilité publique à condition qu'ils soient réservés à l'exercice de leurs activités.

Il y a lieu de préciser que sont exonérés de la taxe, totalement, les contribuables à faible revenu et bénéficiant de l'aide de l'Etat ou des collectivités locales, à la suite d'une demande écrite déposée par le contribuable concerné, auprès des services compétents, accompagnée d'une attestation justifiant le bénéfice d'une aide permanente par la personne accordant une telle aide, par arrêté du président de la collectivité locale, sur la base d'une délibération du conseil de la collectivité concernée après avis de la commission de révision

prévue à l'article 24 de la loi et notifiée à l'intéressé par une lettre recommandée avec accusé de réception¹.

La base de la taxe est de 2% du prix de référence du mètre carré, fixé pour chaque catégorie d'immeuble, multiplié par la superficie couverte entendue comme la superficie construite à usage d'habitation sans tenir compte des vérandas non couvertes, des garages, des caves non aménagées pour l'habitat et des patios. Elle est déterminée sur la base de la déclaration établie par le contribuable, des informations dont dispose la collectivité et, le cas échéant, sur la base d'une mesure de la superficie sur place à la demande du contribuable.

L'article 4 de la loi prévoit 4 catégories :

- Catégorie 1 : immeubles dont la superficie ne dépasse pas 100 mètres carrés;
- Catégorie 2 : immeubles dont la superficie couverte excède 100 mètres carrés et ne dépasse pas 200 mètres carrés;
- Catégorie 3 : immeubles dont la superficie couverte excède 200 mètres carrés et ne dépasse pas 400 mètres carrés;
- Catégorie 4 : immeubles dont la superficie couverte excède 400 mètres carrés.

Quant au prix de référence, la loi dispose qu'il relève de la compétence de la collectivité de le déterminer, par arrêté, sans préciser s'il doit y avoir lieu une délibération du conseil délibératif, en tenant compte d'un minima et d'un maxima qui doit être déterminé par décret, tous les trois ans. Cependant, si la base de la taxe précitée venait à excéder le montant des loyers des immeubles loués et assujettis à la législation relative au droit de maintien, elle sera calculée sur le montant du loyer. Il tient compte du nombre des services rendus effectivement par la collectivité que sont : 1. le nettoyage, 2. l'éclairage, 3. Les chaussées dallées, 4. Les trottoirs, 5. Le réseau d'évacuation des eaux usées, 6. Réseau d'évacuation des eaux pluviales.

Au reste, il convient d'indiquer que le dernier minima et maxima a été précisé par le décret du 28 mars 2017² selon le barème suivant :

Prix de référence du mètre carré

Catégories	Superficie couverte	Prix de référence du mètre carré en dinars (décret du 3 mars 1997) 1997-2007	Prix de référence du mètre carré en dinars (décret du 14 mai 2007) 2007 à 2016	Prix de référence du mètre carré en dinars (décret gouvernemental 28 mars 2017) Depuis le 1er janvier 2017
Catégories 1	Ne dépassant pas 100 m ²	100 à 150	100 à 162	100 à 178
Catégories 2	Supérieure à 100 m ² et inférieure ou égale à 200 m ²	151 à 200	163 à 216	163 à 238
Catégories 3	Supérieure à 200 m ² et inférieure ou égale à 400 m ²	151 à 200	163 à 216	163 à 238
Catégories 4	Supérieure à 400 m ²	251 à 300	271 à 324	271 à 356

1- Décret n°98-1254 du 8 juin 1998 relatif à la fixation des conditions et modalités d'application du dégrèvement de la taxe sur les immeubles bâtis. J.O. 1998. n° 48 p. 1307
2- Décret gouvernemental n° 2017-397 du 28 mars 2017 relatif à la détermination du minimum et du maximum du prix de référence du mètre carré pour chaque catégorie d'immeubles assujettis à la taxe sur les immeubles bâtis. J.O. n° 26 p. 1191

Le tarif pratiqué est fonction du nombre des services rendus par la collectivité. Il est de :

- 8% pour deux services,
- 10% pour 3 ou 4 services,
- 12% pour plus de quatre services,
- 14% les autres cas.

2. La **taxe sur les terrains non bâtis** est régie par les articles 30 à 34 du code de la fiscalité locale. Elle est due par les personnes ayant la qualité de propriétaire ou d'usufruitier et, à défaut, par le possesseur ou l'occupant sauf les exceptions prévues par l'article 32 du même code intéressant les terrains non bâtis enclos dans la limite de 1000 m², les terrains non bâtis attenants à des immeubles collectifs, les terrains agricoles, les terrains exploités au titre d'une activité industrielle, commerciale ou professionnelle, les terrains non bâtis appartenant à l'Etat, aux collectivités locales et aux établissements publics administratifs ainsi que les terrains interdits à la construction.

La base imposable est constituée par 0,3% de la valeur vénale des terrains. A défaut, elle est due par mètre carré selon un tarif progressif déterminé par zone et qui, actuellement, résulte du décret du 28 mars 2017³ qui fait varier la taxe en fonction de la densité urbaine :

Evolution du tarif progressif de la taxe sur les terrains non bâtis

Zone	Tarif de 1997 à 2007	Tarif de 2007 à 2016	Tarif depuis 2017
Zone à haute densité urbaine	0,300	0,318	0,385
Zone à moyenne densité urbaine	0,090	0,095	0,115
Zone à basse densité urbaine	0,030	0,032	0,040

3. La taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.

Créée par la loi du 14 mai 1975 dans le cadre de l'assainissement des finances locales à l'époque, modifiée à plusieurs reprises, la taxe est régie, en l'état actuel, notamment, par les articles 35 à 40 du code de la fiscalité locale.

Elle est due par les personnes soumises à l'impôt sur le revenu au titre des catégories des bénéficiaires industriels et commerciaux et des bénéficiaires non commerciaux et par les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés, que sont les sociétés de capitaux, les entreprises et établissements publics à caractère industriel ou commerciaux, les sociétés assimilées aux sociétés de capitaux, aux groupements économiques et aux associations en participation. Elle est due même si la personne est exonérée au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

3- Décret gouvernemental n° 2017-396 du 28 mars 2017 relatif à la détermination du montant de la taxe par mètre carré des terrains non bâtis remplaçant le décret n° 2007-1186 du 14 mai 2007 lui-même remplaçant le décret n° 97-432 du 3 mars 1997. J.O. 2017. n° 26. p. 1190

Cependant, sont exonérées les personnes non domiciliées ni résidentes en Tunisie, au sens du droit fiscal interne ou celui des conventions fiscales tendant à éviter la double imposition, les établissements touristiques qui sont assujettis à la taxe hôtelière et les établissements bénéficiant d'un régime spécial.

Quant à la base d'imposition, elle est constituée par le chiffre d'affaires brut ou le chiffre hors taxe ou par le montant de l'impôt sur le revenu pour les personnes bénéficiaires du régime forfaitaire prévu par l'article 44 bis du code de l'impôt sur le revenu. Au demeurant, elle est calculée même pour les personnes qui enregistrent une perte justifiée par la tenue d'une comptabilité régulière et probante.

S'agissant de la liquidation de la taxe, il existe un barème général et des barèmes particuliers appliqués dans des cas spécifiques.

En premier lieu, la taxe est normalement due au taux de *0,2% du chiffre d'affaires brut* pour les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.

En second lieu, application est faite du taux de 25% de l'impôt calculé forfaitairement dans les conditions prévues par l'article 44 bis du code de l'impôt sur le revenu.

En troisième lieu, il est fait application du taux de 0,1% pour certains établissements à savoir les établissements qui commercialisent exclusivement des produits soumis à homologation administrative et dont la marge bénéficiaire ne dépasse pas 6%, les établissements qui commercialisent des produits soumis à homologation et d'autres produits s'ils apportent la preuve de la réalisation de 80% du chiffre d'affaires au titre des produits homologués. Ils ont la possibilité d'opter pour le régime forfaitaire.

Il y a lieu d'ajouter que ce taux de 0,1% est applicable au chiffre d'affaires à l'exportation, au chiffre d'affaires des établissements de santé prêtant l'ensemble de leurs services à des personnes non résidentes en Tunisie, au chiffre d'affaires réalisé par les prestataires de services financiers au profit des non résidents ainsi que le chiffre d'affaires effectué par les sociétés d'investissement au capital variable. Il en résulte que la taxe est due par des personnes qui, par ailleurs, bénéficient d'une exonération de l'impôt sur les sociétés.

Enfin, il y a lieu de préciser qu'un minimum et un maximum sont prévus à cet effet.

Le minimum de la taxe sur les établissements est égal à la taxe sur les immeubles bâtis, analysée plus haut, au titre des immeubles exploités et calculée sur la base de 5% du prix de référence par mètre carré construit pour chaque catégorie d'immeuble multiplié par la superficie couverte étant indiqué que le législateur prévoit quatre catégories

- Catégorie 1 : les immeubles à usage administratif ou au titre des activités commerciales ou professionnelles;
- Catégorie 2 : immeubles en construction légère utilisés pour des activités industrielles ;
- Catégorie 3 : Immeubles en béton destiné à l'exercice d'une activité industrielle ;
- Catégorie 4 : immeubles dont la superficie couverte est supérieure à 5000 mètres carrés et utilisés pour l'activité industrielle.

Au reste, la loi précise que le montant de la taxe au titre du prix du mètre carré de référence est déterminé par décret tous les trois ans.

Au surplus, pour les établissements exerçant des activités agricoles et soumis à l'impôt sur les sociétés, la taxe due est égale à la taxe sur les immeubles bâtis au titre de chaque local.

Enfin, si les activités sont réalisées sur le territoire de plusieurs communes, il convient de retenir la superficie de chaque agence installée dans chaque commune pour répartir la taxe. A défaut, la répartition se fait selon des critères déterminés par décret.

Pour ce qui concerne la détermination de la taxe par mètre carré de référence, c'est le décret du 28 mars 2017⁴ qui le précise remplaçant un autre décret du 14 mai 2007 :

Tarif minimum de la taxe
en dinar

Catégories	Spécificité de l'immeuble	Taxe de référence par m2			
		Taux de 8%	Taux de 10%	Taux de 12%	Taux de 14%
Catégories 1	Immeuble à usage administratif ou au titre d'activités commerciales ou professionnelles	0,900	1,125	1,345	1,570
Catégories 2	Immeubles en construction légère pour des activités industrielles	0,620	0,770	0,920	1,075
Catégories 3	Immeubles en béton pour activités industrielle	0,755	0,950	1,135	1,320
Catégories 4	Immeuble dont la superficie couverte est supérieure à 5000 m2 et utilisé pour l'activité industrielle	0,990	1,240	1,485	1,735

Il est à noter que le montant de référence a très faiblement évolué depuis 1997, somme toute à un niveau très inférieur à celui de l'inflation et sans compter le fait que la réévaluation triennale prévue par le code n'a pas été respectée puisqu'elle est, dans les faits, passée à une évaluation décennale ce qui ne pouvait qu'avoir un effet négatif sur le rendement de la taxe.

Tout comme il y a lieu d'observer que le montant de la taxe a été plafonné à 50.000 dinars en vertu du décret du 3 mars 1997 relatif à la détermination du montant maximum annuel de la taxe porté à 60.000 dinars en vertu du décret du 16 juin 2003 et à 100.000 dinars par le décret du 25 décembre 2006⁵. Par la suite, la loi de finances pour 2013, dans son article 14 a prévu que les sommes dépassant les 100.000 sont versées au profit du fonds de coopération entre les collectivités locales impliquant, par la même occasion, la disparition du plafond. Par ailleurs, la même loi procède à d'autres aménagements de nature à réduire le montant de la taxe en question pour certaines entreprises.

On ne saurait non plus oublier le fait que le décret du 9 janvier 2006⁶ a précisé les critères de répartition du produit de la taxe due par les entreprises dont l'activité s'étend sur le territoire de plusieurs collectivités locales et qui exploitent, en sus, des immeubles couverts, des immeubles non couverts et non bâtis (immeubles bâtis et exploitation de carrières, activité exercée dans les immeubles bâtis avec existence d'immeubles non bâtis et non couverts servant à l'exercice de l'activité).

4- Décret gouvernemental n° 2017-395 du 28 mars 2017 relatif à la détermination de la taxe par mètre carré de référence pour chacune des catégories des immeubles à usage industriel, commercial ou professionnel. JO. n° 26, p. 1189. Il remplace le décret n° 2007-1187 du 14 mai 2007 qui a lui-même remplacé le décret n° 97-433 du 3 mars 1997.

5- Décret n° 2006-3360 du 25 décembre 2006 relatif à la détermination du montant maximum annuel de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial et professionnel. J.O. 2007. n° 2.

p. 29 remplaçant le décret n° 2003-1345 du 16 juin 2003 lui-même remplaçant le décret n° 97-435 du 3 mars 1997. JO n°19, p. 390. Cependant, la loi de finances pour 2013 créant le fonds de coopération entre les collectivités locales a prévu que les sommes dépassant les 100.000 dinars constituent une ressource de ce fonds.

6- Décret n° 2006-49 du 9 janvier 2006 relatif aux critères de la répartition de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel. JO. n°5. p. 181

4. La taxe hôtelière est due par les entreprises exploitant des établissements touristiques comme l'entendent les dispositions relatives aux investissements. Sa base est constituée par le chiffre d'affaires global brut réalisé. Son taux de recouvrement est de 2% du même chiffre d'affaires dont la moitié est destiné au financement du fonds de protection des zones touristiques. L'autre moitié est prélevée au profit des collectivités sur le territoire desquelles se trouvent établis les établissements en question et qui font l'objet du décret du 11 avril 1994 modifié de nombreuses fois notamment par le décret n° 2010-479 du 15 mai 2010, par le décret n° 2012-483 du 29 mai 2012, par le décret gouvernemental n° 2016-895 du 15 août 2016 et par le décret gouvernemental n° 2017-969 du 15 août 2017.

5. La taxe sur les spectacles, prévue par les articles 46 à 51 du code de la fiscalité locale frappe les spectacles organisés tout en admettant différentes exonérations prévues à l'article 47 qui se rapportent aux spectacles exceptionnels organisés au profit des organisations de bienfaisance bénéficiant d'une subvention de l'Etat, les spectacles de théâtre et de musique organisés par les associations artistiques agréées, ne comportant pas la présence d'artistes professionnels, ayant pour but le développement de l'art, les foires et les manifestations non payantes ainsi que les spectacles dont le prix d'entrée n'excède pas 5 dinars comme le précise le décret du 22 mars 1997⁷ portant fixation du prix maximum pour l'exonération de la taxe en question.

La base imposable de la taxe est fixée à 50% des recettes prévisionnelles en fonction du nombre de place offertes et du prix des billets.

Le taux de la taxe est de 6%.

6. La contribution des propriétaires riverains aux frais des grands travaux de premier établissement et des grandes réparations relatives aux voiries, trottoirs et conduites d'évacuation ainsi qu'aux travaux d'aménagement des quartiers résidentiels et des zones industrielles et touristiques, est prévue aux articles 52 à 60 du code de la fiscalité locale. Elle est exigée des propriétaires riverains ou par leurs héritiers avec exonération au profit des contribuables à faible revenu et bénéficiant de l'aide de l'Etat dans les mêmes conditions que l'exonération prévue au titre de la taxe sur les immeubles bâtis.

La base de la contribution est représentée par le montant global des travaux tel qu'il se dégage de l'adjudication et se trouve liquidée pour les voies et trottoirs sur la longueur des façades des immeubles appartenant aux propriétaires riverains qui y sont soumis et à égalité entre les propriétaires pour les autres travaux.

Elle est payée sous la forme d'une avance allant de 10% à 30% selon le taux fixé par arrêté du président de la collectivité alors que le reliquat est acquitté, sans intérêts, en cinq fractions annuelles égales à partir du mois suivant celui de l'achèvement des travaux.

7. Les autres prélèvements effectués au profit de la collectivité locale sont constitués par des droits, des taxes et des redevances au titre des articles 61 à 91.

Pour les droits, on y relève les droits de licence sur les débits de boissons, les droits exigibles sur les marchés à savoir le droit de stationnement général, la taxe sur le chiffre d'affaires des commissionnaires agréés et

⁷- Décret n° 97-530 du 22 mars 1997 portant fixation du prix maximum pour l'exonération de la taxe. JO. n° 26; p. 531.

approvisionnement des marchés de gros, le droit de criée, le droit de pesage et de mesurage publics, le droit de colportage à l'unité des marchés, le droit d'abri et de gardiennage, le droit de contrôle sanitaire sur les produits de la mer ainsi que le droit de concession dans les cimetières.

S'agissant des taxes, il est question des taxes sur les autorisations administratives ainsi que des taxes pour délivrance de certificats et actes divers, la taxe d'abattage, la taxe de contrôle sanitaire sur les viandes.

Pour ce qui concerne les redevances, on relève les redevances pour délivrance de certificats, la redevance pour occupation temporaire de la voie publique, la redevance pour occupation du domaine public maritime, la contribution à la réalisation de parking collectifs pour les moyens de transport ainsi que la redevance pour les prestations publiques payantes.

II. DE LA COHERENCE DE LA POLITIQUE LEGISLATIVE ET SECURITE JURIDIQUE.

La réforme du 3 février 1997 relative à la fiscalité locale et plus précisément de la fiscalité des communes, faisant partie d'une réforme plus importante couvrant l'ensemble du système fiscal tunisien, s'est inscrite dans le cadre de la Constitution du 1er juin 1959, modifiée. La question est de savoir si elle était parfaitement compatible avec les règles constitutionnelles de l'époque notamment pour ce qui se rapporte à la compétence du législateur en matière d'impôts. Cet aspect, même s'il a purement un caractère historique désormais, permet tout de même d'introduire la seconde interrogation intéressante la cohérence de la législation fiscale locale avec les principes et les règles introduits par la Constitution du 27 janvier 2014 et plus particulièrement l'étendue de la compétence de la loi et de l'existence d'un nouveau système de contrôle de constitutionnalité non encore entré en vigueur plus de cinq ans après la promulgation de la Constitution.

Au préalable, il convient d'observer que, si le code de la fiscalité locale n'a pas été vraiment bouleversé dans son économie depuis son adoption, il reste à vérifier s'il a été bien mis en oeuvre, d'une manière satisfaisante et cohérente, d'un point de vue strictement juridique. L'interrogation relative à la qualité de la politique fiscale étant renvoyée au chapitre suivant intéressante l'évaluation de cette même politique au regard de la satisfaction des besoins collectifs locaux et de leur efficacité.

Ce sont de telles considérations qui seraient de nature à confirmer ou à infirmer la nécessité d'une réforme de cette fiscalité quand bien même, il ne fait pas de doute que la réforme s'impose globalement du fait même de l'évolution de la place des institutions locales sans compter le fait que semblable observation concerne aussi la fiscalité de l'Etat tant il y a une interdépendance entre les deux sphères, nationale et locale.

1. La mise en oeuvre des règles constitutionnelles et la législation fiscale locale.

Le code de la fiscalité locale promulgué par la loi du 3 février 1997 a été pris en vertu des dispositions constitutionnelles de 1959, notamment de son article 34, en vertu duquel, relèvent de la loi les dispositions intéressant l'assiette et les taux des impôts même si la pratique législative, depuis la mise en place d'une institution parlementaire, admettait et appliquait strictement le principe selon lequel les procédures de recouvrement n'échappent pas à cette compétence générale. Au demeurant, les dispositions du code apportent amplement la preuve que la compétence du législateur ne concerne pas uniquement toutes

les règles de nature à déterminer un impôt, au titre de son champ d'application, de sa base d'imposition, des règles de liquidation mais aussi des procédures de recouvrement ou encore des règles contentieuses comme cela apparaît nettement dans toutes les autres réformes fiscales qui ont porté sur les taxes sur le chiffre d'affaires, de l'imposition des revenus, des droits d'enregistrement ou des règles intéressant les mécanismes dérogatoires et en faveur des investissements⁸.

Il n'en demeure pas moins que le code de la fiscalité locale a prévu différentes hypothèses pour lesquelles il a renvoyé à des dispositions réglementaires, pour l'essentiel des décrets, le soin de préciser le contenu des règles législatives.

Ce n'est que par la suite que les dispositions de la Constitution au titre de la réforme constitutionnelle du 27 octobre 1997 ont été modifiées impliquant que relèvent de la loi les règles relatives à *"l'assiette, aux taux et aux procédures de recouvrement des impôts, sauf délégation accordée au président de la République par les lois de finances et les lois fiscales"*. Autant dire que si le principe consiste à ce que l'intégralité des règles fiscales relèvent de la compétence du législateur, ce dernier, à la demande du chef de l'Etat, qui disposait d'un droit d'initiative général, avait la faculté de déléguer ses attributions en vertu des lois de finances ou des lois fiscales.

C'est justement dans ce cadre que les délégations se sont multipliées en faveur de l'exercice de compétences par le président de la République alors même que la chambre des députés n'a pratiquement jamais exercé son pouvoir d'initiative.

A cet égard, la Constitution du 27 janvier 2014 a introduit deux innovations importantes au titre de son article 65 sans compter les principes dégagés par son article 10, en disposant, désormais, que *"Sont pris sous la forme de loi ordinaire, les textes relatifs à ... à la détermination de l'assiette des impôts et contributions, de leurs taux et aux procédures de leur recouvrement."* Il en résulte, naturellement, d'une part, que toutes les règles, pour ce qui concerne tous les impôts, sont de la compétence de la loi tout comme toutes les règles relatives aux contributions notamment les contributions sociales. D'autre part, il n'y a plus de délégation générale au profit de quiconque de nature à lui permettre de prendre des décisions à la place du législateur.

De ce point de vue, le constituant semble avoir retenu la règle selon laquelle, pour ce qui concerne tous les prélèvements obligatoires, impôts comme cotisations, il appartient à la chambre des représentants du peuple de décider et donc de limiter drastiquement le renvoi à des dispositions réglementaires pour compléter les dispositions de la loi de l'impôt.

Par voie de conséquence, il convient de revoir, d'ores et déjà, le contenu du code de la fiscalité locale, notamment pour ce qui est des dispositions décrétales en vigueur, y compris celles qui ont été prises depuis la promulgation de la Constitution du 27 janvier 2014, afin de vérifier si certaines de leurs dispositions ne relèvent pas, juridiquement, de la compétence du législateur et plus particulièrement celles des règles qui se rapportent aux conditions de liquidation des taxes locales chaque fois que les dispositions réglementaires, en vigueur, contiennent des règles qui relèvent, justement, de la compétence du législateur.

Une telle démarche justifierait, à elle seule, une réforme du code de la fiscalité locale sans attendre à ce que la future cour constitutionnelle ne procède, à la demande des justiciables, de vérifier la constitutionnalité et la légalité des décrets gouvernementaux.

8- Entre 1988 et 2008, les impôts de l'Etat comme la fiscalité des collectivités locales ont fait l'objet d'une réforme générale ou d'une remise en ordre et donc d'une modernisation du système comme pour ce qui est de l'institution de l'impôt sur le revenu ou de la taxe sur la valeur ajoutée. Mais il faut croire que cette modernisation n'est pas encore vraiment achevée notamment pour ce qui est de la généralisation de la taxe sur la valeur ajoutée qui devait impliquer la disparition des droits de consommation. Or, une telle réforme n'est pas encore inscrite à l'ordre du jour. Au reste, l'effort n'a pas encore abouti à la mise en place d'un code général des impôts malgré les multiples tentatives dans ce sens.

A analyser les dispositions réglementaires complétant le code au titre aussi bien de la taxe sur les immeubles bâtis, de la taxe sur les immeubles non bâtis ainsi que de la taxe frappant les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel, on ne saurait que constater que le pouvoir des collectivités locales, ici ce sont les communes qui sont concernées, relativement à leur pouvoir propre est vraiment réduit dans la mesure où il se limite à déterminer le prix de référence dans des limites déterminées par décret alors même que nous sommes en présence de personnes publiques disposant d'une autonomie financière comprise sur le plan fiscal dans un cadre très étroit puisqu'il laisse une grande liberté au législateur national de réduire à la portion congrue le pouvoir fiscal des communes.

On ne parle pas ici des régions qui ne disposent pas à proprement parler des ressources fiscales propres et qui, par là même occasion, n'ont même pas de pouvoir fiscal résiduel.

Dès lors, eu égard aux attributions reconnues aux communes, au statut dont disposent désormais les régions au plan strictement juridique, il devient logique et hautement souhaitable que la législation fiscale fasse l'objet de modifications substantielles de nature à faire émerger comme on le verra plus loin *un pouvoir fiscal*⁹ un tant soit peu consistant permettant une plus grande autonomie dans la détermination des règles fiscales aussi bien concernant les personnes assujetties, les opérations imposables ou exonérées, la base de l'impôt tout comme les taux de prélèvement. Une marge de manoeuvre plus significative constituerait pour les communes une nécessité et une évolution alors que pour les régions et les districts, il est question d'une création ex nihilo.

C'est ce que cherche à établir la loi organique relative aux collectivités locales à partir des compétences accordées, des moyens qui doivent être mobilisés et des institutions qui doivent se prendre en charge. Faut-il encore que les conditions se trouvent réunies afin que chacune des collectivités locales soit en mesure d'exercer de telles attributions et qu'elles aient été préparées à cet effet.

2. Un droit fiscal local mis en oeuvre d'une façon singulière.

Sans qu'il y ait lieu de remonter à la période d'avant la réforme fiscale locale d'avant 1997, notamment au titre des évolutions introduites par les lois de 1975, qui étaient dictées par des considérations relatives à l'assainissement des finances locales, celles particulièrement des communes, le code de la fiscalité locale n'a pas vraiment connu une mise en oeuvre satisfaisante pour deux considérations essentielles : l'attitudes des pouvoirs nationaux qui avaient tout mis en pratique afin de garder les collectivités locales sous une étroite surveillance notamment pour des considérations politiques et la faible capacité des collectivités, particulièrement les communes, à appliquer les règles fiscales sur le terrain faute d'encadrement suffisant et de liberté de décision.

D'une part, au plan strictement financier, aussi bien pour les ressources que pour les charges, une étroite tutelle était exercée sur la vie des collectivités notamment des communes, qui devaient rendre compte de tout et dont les décisions ne pouvaient être mises en application souvent avant l'approbation des représentants de l'autorité nationale. Cela est d'autant plus vrai que les ressources communales se trouvaient déterminées dans une large mesure par des décisions du pouvoir central qui n'a pas hésité, parfois, à procéder à la "nationalisation" de certains revenus locaux à l'occasion de réformes des impôts

9- Xavier CABANNES : Libre administration des collectivités locales et pouvoir fiscal local. Revue française de finances publiques (RFFP), n° 131. 2015. p.7

comme c'était le cas au moment de l'adoption de la taxe sur la valeur ajoutée à la place des taxes sur le chiffre d'affaires en 1988 ou encore de l'adoption du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur le bénéfice des sociétés.

Il y avait bien donc une maîtrise de la gestion des finances locales, celles des communes notamment puisque celles des régions étaient vraiment négligeables s'agissant des ressources propres, qui ne leur permettaient guère de disposer d'une véritable autonomie financière et alors même que l'outil législatif était hors de portée des collectivités.

On en veut pour preuve, le fait que le tarif des taxes était déterminé par le code, que ce dernier avait prévu une autonomie toute relative des tarifs puisque ceux-ci sont encadrés et que leur mise à jour, en vertu de décrets réglementaires, ne s'est pas faite conformément à ce que prévoit la loi de la fiscalité locale, pratiquement 10 ans au lieu de trois dans plusieurs hypothèses.

En effet, aussi bien pour la taxe sur les immeubles bâtis, pour la taxe sur les immeubles non bâtis tout comme pour la taxe sur les établissements industriels, commerciaux ou professionnels, le code, tout en admettant que les tarifs progressifs de référence devaient être, au titre du minimum et du maximum, fixés tous les trois ans, l'analyse de l'ensemble des décrets réglementaires publiés fait ressortir une réalité toute autre car les actualisations n'ont pas été effectuées selon cette périodicité mais, bel et bien, pratiquement une fois par décennie car il apparaît clairement que les changements sont intervenus, par rapport aux premières publications de 1997, en 2007 et 2017 privant ainsi les communes d'une évolution des tarifs qui aurait dû au moins éviter aux collectivités des pertes, en pouvoir d'achat, dues à l'inflation. On insistera aussi sur le fait que les tarifs adoptés n'ont pas non plus évolué d'une manière satisfaisante de sorte que les pertes se trouvaient, là aussi, consolidées.

On peut tout aussi bien critiquer aussi le choix du législateur en ce qui concerne le prix de référence pour ce qui intéresse au moins la taxe sur les immeubles bâtis. S'il est peu contestable que le législateur avait tout loisir de prévoir différentes catégories d'immeubles en fonction du nombre de mètres carrés couverts et des services offerts par les communes au profit des résidents, il reste tout de même assez curieux que la qualité des immeubles et leur prix de revient n'aient pas été considérés comme un critère de classification susceptible d'être utilisé car la valeur vénale d'un bien immobilier ne varie pas qu'en fonction du nombre de mètres carrés couverts mais bien aussi de la qualité des matériaux utilisés et donc finalement du prix de revient ou de la valeur d'immobilisation. Le fait de se priver d'un tel critère ne pouvait que priver de nombreuses communes de ressources dont elles ont vraiment besoin.

Enfin, aussi bien pour ce qui concerne la taxe sur les immeubles bâtis, la taxe sur les immeubles non bâtis, la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel ou pour la taxe hôtelière notamment, une donnée fondamentale se doit d'être satisfaite à savoir l'identification non seulement des personnes assujetties mais aussi des immeubles et des activités qui y sont assujetties, systématiquement.

Certes, pour certains biens notamment les immeubles bâtis, le législateur de 1997 parle d'un recensement tous les 10 ans. Toute la question est de savoir si une telle règle est, en elle-même, satisfaisante et si l'exigence ne doit pas résider dans une identification et une actualisation permanente de l'ensemble des biens et des activités objet d'une éventuelle taxation ?

A cet égard, les multiples observations effectuées par la cour des comptes au titre de l'ensemble des contrôles effectués au moins durant la dernière décennie et qui se rapportent au contrôle de gestion relatif aux communes et aux régions, tout comme les constatations sur le terrain, permettent de relever amplement le fait que les communes, toutes les communes tunisiennes, n'ont pratiquement jamais eu les moyens humains ou techniques suffisants pour réaliser de tels travaux et que les différents registres obligatoirement tenus de par la loi ne se trouvent point réunis et que même les biens des collectivités ne sont pas nécessairement identifiés totalement ou gérés d'une façon satisfaisante.

De telles observations valent aussi pour pratiquement tous les autres revenus des collectivités locales et posent la question essentielle celle relative à la capacité humaine, en termes de ressources, mais aussi technique, indispensable à une gestion supposée rechercher une efficacité et une mobilisation des ressources en adéquation avec les ambitions affichées par aussi bien la Constitution que par le code des collectivités locales.

C'est ce qui devra être démontré en analysant justement la politique de mobilisation des ressources locales et son évolution en rapport avec les ambitions et les moyens de nature à garantir la satisfaction des besoins collectifs locaux dans les conditions envisagées par le code des collectivités locales.

CHAPITRE - II :

IMPÔTS LOCAUX ET FINANCEMENT DES CHARGES PUBLIQUES. UNE POLITIQUE A EVALUER ET DES PROPOSITIONS A PRESENTER.

Les règles fiscales figurant au code de la fiscalité locale de 1997 visent un objectif essentiel, à savoir le financement des charges locales, engagées par les collectivités. La question qui mérite d'être posée est de savoir si les conditions dans lesquelles ce financement a eu lieu d'une manière satisfaisante et, d'une façon plus générale, de s'intéresser aux conditions de financement de l'ensemble de toutes les charges locales en sachant que les impôts modernes s'inscrivent dans une perspective nouvelle à savoir qu'ils ne se contentent pas de garantir le financement des charges et se trouvent être utilisées pour des considérations de nature sociale ou économique comme c'est le cas pour l'Etat. En est-il de même pour ce qui est des ressources financières des collectivités locales et plus particulièrement des communes ?

Au demeurant, il ne suffit pas de poser la question de l'impôt, faut-il encore s'intéresser à l'ensemble des ressources locales qu'il s'agisse des ressources propres, des ressources transférées et provenant du budget de l'Etat tout comme des autres ressources et particulièrement les ressources d'emprunt. Il est donc question de l'identification des ressources locales, de leur évolution et de leur structure afin que l'on puisse répondre à la question nodale, si indispensable, à savoir vérifier quelles modifications il conviendrait d'introduire pour mobiliser davantage de ressources car aussi bien la Constitution que la loi organique des collectivités locales mettent à la charge des collectivités concernées des compétences telles qu'elles ne peuvent aucunement être financées par les seules ressources disponibles impliquant donc un effort complémentaire dont le contenu ne peut être établi qu'à la suite d'une évaluation globale concernant, dans un premier temps, les communes, toutes les communes du pays, dont la situation est extrêmement diversifiée aussi bien du point de vue de l'organisation, des moyens humains ou financiers, de l'enracinement dans le paysage collectif ou encore la tradition, l'importance démographique sans compter le rôle et place lorsqu'il s'agit de distinguer entre les grandes métropoles par rapport aux communes aux dimensions plus modestes.

La question des autres collectivités se posera, par la suite, car c'est là où se trouvent les grandes innovations avec la création des districts ou encore avec les régions et leur nouvelle vocation.

Quoi qu'il en soit, les budgets des collectivités locales, et plus particulièrement des communes, sont structurés dans une unité se composant de deux données à savoir, d'une part, les dépenses ou les charges et, d'autre part, les recettes ou les ressources. La structure adoptée par la loi organique de 1975, relative aux finances locales, a évolué sensiblement au titre de la loi de 2018 qui, elle-même, est appelée à évoluer car il y a nécessairement une interdépendance entre les évolutions législatives concernant les finances locales et les finances de l'Etat du fait que, tôt ou tard, s'imposera nécessairement la question de l'harmonisation

entre les différentes sphères publiques. Or, de ce point de vue, depuis l'adoption du code des collectivités locales, l'encadrement juridique des finances de l'Etat a évolué en vertu de la loi organique relative au budget du 13 février 2019¹⁰ dans un sens qui n'a pas été pris en considération dans le droit financier local.

S'agissant des charges locales, leur structure est semblable à celle du budget de l'Etat. Selon l'article 159 de la loi organique des collectivités locales, les charges sont constituées en 12 parties regroupées en deux titres et en six sections. Le titre premier couvre cinq parties à savoir les rémunérations publiques, les moyens des services, les interventions publiques, les dépenses des gestion imprévues et non ventilées ainsi que les intérêts de la dette couvrant deux sections : les charges de gestion d'une part et les intérêts de la dette d'autre part. Le titre second comprend sept parties : les investissements publics, le financement public, les charges de développement imprévues et non ventilées, les charges de développement sur ressources extérieures, le remboursement du principal de la dette, les charges couvertes par les crédits transférés ainsi que les charges sur fonds de concours réparties en quatre sections : les charges de développement, les charges relatives au remboursement du capital de la dette, les charges payées sur des crédits transférés ainsi que les charges des fonds de concours.

Pour ce qui est des ressources, l'article 155 de la loi organique les répartit, également, en deux titres. Le premier regroupe six catégories à savoir les ressources fiscales au titre des impôts sur les immeubles et les activités, les autres ressources fiscales, les droits et redevances diverses sur les autorisations et formalités administratives et les redevances pour services rendus, les revenus d'occupation, d'utilisation des propriétés et espaces ainsi que de concession des services publics ou différentes propriétés, les revenus du domaine et des participations ainsi que les transferts de l'Etat au titre de la gestion courante. Les deux premières catégories sont groupées dans une première section relative aux ressources fiscales alors que les autres sont classées dans la section seconde. Le second titre intéresse les subventions d'équipement, les réserves et ressources diverses, les ressources d'emprunt intérieur, les ressources d'emprunts extérieurs, les ressources d'emprunts extérieurs affectés, les ressources provenant des crédits transférés ainsi que les ressources des fonds de concours. Les différentes catégories en regroupées en quatre sections.

Il reste, bien entendu, à identifier les politiques mises en oeuvre relativement aux charges des collectivités locales et plus particulièrement des communes dans leur globalité pour se poser la question relative aux conditions de financement des dépenses et particulièrement le financement par l'impôt car c'est lui qui doit faire l'objet d'une évaluation quant à son importance et quant aux éventuelles évolutions pour en améliorer le rendement.

A ce titre, constitue un préalable le fait de connaître la place occupée par les finances communales dans le système financier public. A cet égard, il y a lieu de relever que les charges communales ne représentent qu'un peu plus de 1% du PIB au titre des dernières années dont les résultats sont connus (1,07% en 2016, 1,08% en 2017 et 1,06% en 2018 contre respectivement 32,64%, 35,37% et 35,87% pour l'Etat) qui apportent la preuve de l'extrême centralisation financière dans le pays et alors même que l'on parle de pouvoir local et de décentralisation. La place des ressources ne fait que confirmer ce premier constat significatif: les ressources des communes, qui ont évolué de 1468,5 millions de dinars en 2016 à 1762 millions de dinars en 2018 et 2017,3 millions de dinars en 2019 représentent un peu plus de 1,5% du PIB au prix du marché (1,64% en 2016, 1,62% du PIB en 2017 et 1,67% du PIB en 2018 alors que les ressources fiscales n'arrivent pas à dépasser 0,6% du PIB (497,4 millions de dinars et 0,55% du PIB en 2016, 546,4

Loi n° 2019- 15 du 13 février 2019 relative à la loi organique relative au budget. J.O. 2019. n° 15 p. 484 dans la version originale en langue arabe. A ce jour, fin mai 2020, la traduction officielle en langue française n'a pas été publiée.

millions de dinars et 0,56% du PIB en 2017 et 628 millions de dinars et 0,59% du PIB en 2018 et 695,4 millions de dinars en 2019). A titre, toujours de comparaison, les ressources du budget de l'Etat s'inscrivent pour 32,64% du PIB en 2016, 35,37% du PIB en 2017 et 35,75% du PIB en 2018.

En procédant à des comparaisons avec la situation des finances locales dans d'autres pays qui ne sont pas connus pour être des décentralisateurs, à l'instar du Maroc ou de la France, apparaît la très faible autonomie fiscale des collectivités tunisiennes car leur place financière représente à peine le 1/6e des moyens dont disposent leurs collectivités locales. La comparaison accentue les différences si on regarde la situation des mêmes collectivités dans des pays décentralisés comme l'Espagne ou l'Italie et encore davantage si on s'intéresse aux collectivités locales dans les Etats fédéraux comme l'Allemagne, la Belgique, le Canada ou encore les Etats-Unis.V. Cour des comptes française : Les finances publiques locales. 2020. 190 p.

De telles données financières permettent de relever que la situation financière des collectivités locales, notamment des communes, s'est considérablement détériorée si l'on compare les données des dernières années par rapport à celles des années 2000¹¹ alors même que les orientations et les choix fondamentaux vont dans le sens d'un vrai pouvoir local.

A notre sens, la modestie des charges comme des ressources des communes, celles des régions sont encore nettement plus modestes et même la dégradation des comptes financiers locaux, ne nous empêchera pas de procéder à une évaluation de la place occupée par le système d'imposition local, en l'état actuel, d'en connaître la structure afin de pouvoir justement relever les caractéristiques et les conditions dans lesquelles elles devraient évoluer au regard de la situation dans laquelle se trouvent les finances de l'Etat mais aussi les évolutions imposées par la loi relative aux collectivités locales notamment les communes.

Les dimensions comparatives devraient constituer, de ce point de vue, une incitation à progresser sur le chemin de l'évolution souhaitée.

I. LA PLACE DES RESSOURCES FISCALES DANS LE FINANCEMENT DES BUDGETS DES COMMUNES.

On a eu l'occasion de constater la modestie des ressources dont disposent les communes, d'une manière globale, au titre des dernières années pour l'ensemble des communes tunisiennes. Faut-il encore pouvoir en connaître les fondamentaux, la composition de telles ressources prises dans leur globalité mais aussi pour ce qui concerne les principales communes du pays, à savoir celles qui constituent les chef lieu de gouvernement.

Une telle connaissance permettra d'établir un constat plus affiné pour démontrer le degré de dépendance actuel des communes au plan financier et les perspectives autrement plus intéressantes qu'ouvre la loi relative aux collectivités locales du fait même à la fois de la généralisation des communes et de l'extension des compétences qui leur sont dévolues et qui appellent à des modifications sensibles quant à la perception que l'on a du rôle dévolu aux collectivités locales et particulièrement aux communes.

11- Ahmed Essoussi : Finances publiques. Tunis. Editions Latrach. 2013. 3e partie: Les finances locales. p. 497 et suivantes.

1. Comment ont évolué les finances communales et qu'elles en ont été les structures ? C'est le premier élément de réflexion que l'on doit prendre en considération avec des données qui s'inscrivent dans la durée selon le tableau suivant :

Tableau n° 1
Evolution des finances locales
en millions de dinars et en %

Années/ Ressources ou charges	Ressources				Charges				Exédent ou déficit
	Ressources du titre 1	Ressources du titre 2	Total des ressources	Evolution	Charges de gestion	Charges d'investissement	Total	Evolution	
2008	458	170	628	-	375	132	507	-	+ 121
2009	479	225	704	+ 12,1	398	185	583	+ 14,99	+ 121
2010	535	233	769	+ 9,23	414	188	602	+ 3,26	+ 167
2011	561	217	778	+ 1,17	446	138	584	- 0,3	+ 194
2012	642	229	871	+11,95	513	128	641	+ 9,76	+ 230
2013	693	271	964	+ 10,68	530	171	701	+ 9,36	+ 263
2014	740	424	1164	+ 20,75	547	289	836	+ 19,26	+ 328
2015	814	541	1355	+ 16,4	624	281	905	+ 8,25	+450
2016	853	539	1392	+ 2,7	658	275	933	+ 3,09	+ 459
2017	921,3	654,7	1576	+ 13,22	730,4	317	1047,4	+ 12,26	+ 528,6
2018	1046,5	715,5	1762	+ 11,8	789,7	333,6	1123,3	+ 7,24	+ 638,7
2019	1168,9	848,4	2017,3	+ 14,49	940,1	332,9	1273	+ 13,33	+ 744,3

Source : ministère des affaires locales et calculs de l'auteur.

Si la période 2008-2019 a connu, en Tunisie, une révolution et un changement du régime politique, il reste que les finances des communes ont vu leurs moyens financiers mobilisés augmenter d'une façon plus significative que leurs charges ce qui, assez paradoxalement, est marqué globalement par un accroissement important des excédents budgétaires qui cachent en fait des situations très diversifiées car, à côté des communes qui dégagent d'importants excédents, d'autres ont réellement des difficultés à assurer à elles seules le financement de leurs charges courantes.

On note aussi le fait que les ressources du titre 2, provenant pour l'essentiel des subventions du budget de l'Etat, des excédents budgétaires et des emprunts, connaissent un accroissement plus rapide que les ressources du titre premier titre constituées par les ressources propres ainsi que des subventions de gestion. Tout comme il y a lieu d'observer que, si les charges augmentent moins rapidement que les ressources, elles restent dominées nettement par les charges de gestion par rapport aux charges d'investissement alors même que les besoins en équipements collectifs demeurent considérables et sans pour autant être satisfaits car s'il y a des excédents budgétaires, ils ne peuvent s'expliquer que par des difficultés de mise en oeuvre des politiques décidées notamment pour ce qui est des investissements directs car, très souvent, les communes ne disposent pas d'autres politiques notamment au titre du financement public et des interventions à caractère social ou économique en dehors de quelques rares communes.

Cette donne est appelée à évoluer d'une importante façon si on en croit les orientations de la loi organique relative aux collectivités locales à moins de penser qu'il s'agit d'un problème important de coordination des investissements entre les communes et l'Etat du fait de l'intervention de nombreuses entreprises appartenant à l'Etat et assumant des missions d'intérêt général ou d'intérêt public et qui continuent à agir sur les territoires communaux comme si la Constitution n'a pas vraiment changé et que les communes voient leur rôle inchangé voire même réduit quand bien même on parle de démocratie et de la libre gestion des affaires locales.

De telles observations se trouvent être confirmées dès lors que l'on s'intéresse à la structure des charges locales dominée par la gestion courante entendue au sens de la rémunération des agents publics et des moyens de service comme le montre le tableau suivant :

Tableau n° 2
Evolution des principales charges communales
en millions de dinars et en %

Années/ Charges	Rémunérations publiques		Moyens des services		Total des charges
	Montants	Part	Montants	Part	
2008	201	39,65	129	25,44	507
2009	221	37,91	138	23,67	583
2010	233	38,70	142	23,59	602
2011	277	47,43	135	23,12	584
2012	321	50,08	150	23,40	641
2013	314	44,79	169	24,11	701
2014	318	38,00	179	21,42	836
2015	369	40,77	199	21,99	905
2016	405	43,41	220	23,58	933
2017	430	41,05	231,2	22,07	1047,4
2018	449,8	40,04	264,1	23,51	1123,3
2019	543,9	42,73	297,6	23,38	1273

Source : ministère des affaires locales et calculs de l'auteur.

Il appert de ces données que les rémunérations publiques et les moyens de service représentent au moins les 2/3 de l'ensemble des charges des communes. Que si les rémunérations publiques ont évolué pour représenter pratiquement les 2/5e des budgets communaux, ce qui n'est pas très loin de la moyenne que représentent les rémunérations publiques pour l'Etat, les moyens des services engagés par les collectivités s'inscrivent à un niveau nettement supérieur à celui qui est le propre de l'Etat justement en raison des activités effectuées et qui se rapportent à la santé publique, à la salubrité ou encore à la sécurité.

Mais, ce qui est important à souligner est le fait que, d'ores et déjà, une règle fixée par la loi organique n'est point respectée, loin s'en faut. En effet, selon l'article 135 de la loi organique des collectivités, les rémunérations publiques locales ne doivent pas excéder, entre autres règles imposées, 50% des charges du titre 1 de l'année écoulée. Or, au titre des dernières années, les 50% sont nettement dépassés lorsque l'on analyse la situation financière de nombreuses communes car on a même pu constater qu'elles ont pu atteindre parfois 70% du total des charges à en croire l'état financier, pour 2019, de la municipalité de Kasserine ou de Zaighouan.

Quant aux moyens des services, leur importance s'explique par la nature de la gestion et des services gérés directement comme celui de l'enlèvement des ordures ménagères ou encore la sauvegarde de la salubrité, de l'hygiène ou de la sécurité publique.

Au reste, une analyse plus poussée apporte la démonstration que si le service de la dette locale demeure maîtrisée largement du fait des conditions imposées aux collectivités en matière d'emprunt qui, jusque là, est étroitement surveillé et encadré, il n'en demeure pas moins que si les investissements se situent à un niveau semblable à celui observé pour l'Etat, les collectivités n'ont, en l'état actuel, qu'une bien faible capacité à intervenir au plan social et encore moins au niveau économique, sauf rares exceptions pour quelques communes du pays.

Or, paradoxalement, c'est sur ce terrain que s'est focalisée la Constitution et la loi organique relative aux collectivités admettant une plus grande liberté des collectivités notamment à travers les crédits qui seraient transférés de l'Etat du fait du transfert de compétences annoncé par la loi organique et qui doit justifier, effectivement, la recherche de nouveaux moyens de financement ou une meilleure gestion en termes de mobilisation des ressources.

C'est ce qui pose de nouveau la question de la qualité des ressources disponibles jusqu'à lors afin de pouvoir en tirer les leçons qui s'imposent.

2. On a déjà eu l'occasion de préciser que les ressources locales sont classées en ressources ordinaires ou ressources du titre 1 et les ressources en capital regroupant à la fois des ressources propres, y compris les excédents des budget précédents, des ressources transférées et des ressources d'emprunt avec une particularité bien curieuse à savoir que font partie des ressources propres les subventions d'équipement qui sont constituées par des reversements de la part de l'Etat mais qui se trouvent classées comme des ressources propres.

En fait, les véritables ressources propres sont constituées à la fois par des ressources fiscales et par des ressources non fiscales qui, là aussi, incluent des revenus provenant du budget de l'Etat au titre de la quote-part du fonds des collectivités locales et qui doivent changer de visage à travers le fonds d'appui à la décentralisation, la péréquation et la solidarité entre les collectivités locales prévu à l'article 148 de la loi organique relative aux collectivités locales dont les sources de financement doivent provenir des crédits alloués par les lois de finances, l'affectation d'une partie des impôts de l'Etat, de l'affectation, le cas échéant, par la loi d'une part des revenus de l'Etat provenant de l'exploitation des richesses naturelles en application du principe retenu par l'article 136 de la Constitution et de toute autre ressource qui viendrait à être affectée au profit des mêmes collectivités.

En attendant, cette mise en oeuvre, les ressources ordinaires se structurent en ressources fiscales et en ressources non fiscales alors que celles en capital sont constituées par les réserves des collectivités, par les subventions d'équipement et par les ressources d'emprunt.

La question est de s'interroger, plus particulièrement, sur l'évolution et la place des ressources fiscales dans l'ensemble des ressources ainsi que la structure des ressources fiscales à proprement parler.

Tableau n° 3
Evolution de la part des ressources fiscales dans les ressources locales
 en millions de dinars et en %

Années/ Ressources	Ressources fiscales	Ressources totales	Part des ressources fiscales (%)
	Montants	Montants	Part
2008	239	628	38,06
2009	250	704	35,51
2010	276	769	35,89
2011	192	778	24,68
2012	265	871	30,42
2013	318	964	32,99
2014	345	1164	29,71
2015	397	1355	29,3
2016	497,4	1468,5	33,71
2017	546,4	1576	34,67
2018	628,3	1762	35,66
2019	695,4	2017,3	34,47

Source : ministère des affaires locales et calculs de l'auteur.

Il ressort de ces données que l'évolution de la part des ressources fiscales est marquée, exception faite de 2011, par une relative stabilité et, c'est le plus important, par le fait que les ressources fiscales propres ne jouent, en fait, qu'un rôle réduit, qui tourne au mieux autour du tiers des ressources. Autant dire que, pour une collectivité locale, il s'agit d'un niveau très bas d'une manière absolue mais aussi si on le compare à la place des impôts dans le budget de l'Etat qui permet d'observer que, sauf au titre de périodes particulières, les ressources fiscales ont représenté au moins les 2/3 de l'ensemble des ressources mobilisées voire davantage pour des années de bonne croissance économique et de mobilisation des agents chargés des contrôles fiscaux et de la lutte contre l'évasion et la fraudes fiscales.

Faut-il encore identifier le contenu de l'évolution de ces ressources de nature fiscale. S'il est exact que le code de la fiscalité locale permet de connaître le contenu de cette législation, c'est ce que l'on a essayé de présenter au chapitre premier, il reste à vérifier les conditions de l'évolution de leur rendement financier. Ce sera l'objet du tableau n°4:

Tableau n° 3
Evolution des ressources fiscales des communes
 en millions de dinars et en %

2008 Années/ Montants 2009	Taxe sur les immeubles bâties	Taxe sur les terrains non bâties	Taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel	Taxe hôtelière	Produit des marchés	Contribution aux travaux	Total des ressources fiscales
2010	33 13,81	11 4,60	89 37,24	21 8,79	58 24,27	27 11,29	239 100
2011	36 14,4	14 5,6	94 37,60	20 8,00	60 24,00	26 10,40	250 100
2012	39 14,13	15 5,43	111 40,22	22 7,97	62 22,47	27 9,78	276 100
2013	20 10,42	12 6,25	93 48,44	12 6,25	37 19,27	18 9,37	192 100
2014	30 11,32	14 5,28	138 52,07	15 5,66	44 16,61	24 9,06	265 100
2015	31 9,74	17 5,35	154 48,43	15 4,72	50 15,72	51 16,04	318 100
2016	35 10,14	20 5,8	179 51,88	19 5,51	53 15,36	39 11,3	345 100
2017	36 9,07	22 5,54	222 55,93	13 3,27	59 14,86	-	397 100
2018	40,9 9,85	24,8 4,99	233,4 46,92	11,4 2,29	64,6 12,99	-	497,4 100
2019	43 7,87	26,9 4,92	262,2 47,99	16,9 3,09	71,6 13,10	-	546,4 100
	46,4 7,38	27,2 4,33	292,5 46,55	24,4 3,88	81,1 12,91	-	628,3 100
	76,1 10,94	33,4 4,80	314 45,15	29,2 4,91	89,3 12,84	-	695,4 100

Source : ministère des affaires locales et calculs de l'auteur.

N.B. La première ligne indique les montants, la seconde la part dans le total des ressources fiscales

Des données du tableau 4 relatif à l'évolution des ressources fiscales, plusieurs constatations peuvent être effectuées.

Tout d'abord, depuis 2008, les ressources fiscales ont connu des augmentations bien significatives puisque, au moins en dinars courants, elles ont connu une multiplication par plus de 2 à l'exception de 2011 où elles ont connu une réduction bien connue du fait des événements politiques et de la désorganisation des services et des difficultés de mettre en oeuvre la législation sans qu'il y ait une prise de risque et même de sécurité pour les agents du contrôle du fisc.

En second lieu, il ressort de la comparaison des données financières que la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel a vu son rendement se multiplier par plus de 3 avec des masses financières allant de 89 à 314 millions de dinars soit à peu près la moitié des ressources fiscales et qui ont même parfois dépassé cette limite. Une première explication réside, probablement, dans le fait qu'il s'agit d'un impôt local mais qui constitue, en même temps, une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable pour les personnes soumises aussi bien à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. On peut tout aussi bien observer, d'ores et déjà, que le rendement de cet impôt peut parfaitement être d'un niveau beaucoup élevé si les obstacles seraient enlevés notamment pour ce qui concerne son plafonnement à 100.000 dinars, pendant de nombreuses années, non actualisé, depuis de très nombreuses années pour rattraper ne serait-ce que l'évolution de l'inflation tout comme il y a lieu de prendre en considération le nombre de contribuables bénéficiant du régime forfaitaire d'une manière

indue notamment par la minoration systématique du chiffre d'affaires réel ou de l'absence de déclaration de l'intégralité des recettes brutes pour les professionnels sans compter les fuites organisées.

En troisième lieu, bien qu'ils représentent la seconde catégorie de revenus, les produits des marchés, dont le revenu est passé de 58 à 89 millions de dinars au titre de la période 2008-2019, est sans doute resté modeste du fait de l'absence de transparence et de connaissance de la matière imposable d'une manière satisfaisante, comme on le verra par la suite, à travers des exemples tirées des observations effectuées par la cour des comptes et par les contrôles administratifs qui ont relevé une foultitude d'agissements illégaux au titre des concessions se rapportant aux marchés.

En quatrième lieu, il ne fait aucun doute que les grandes difficultés de gouvernance financière locale résident dans la grande faiblesse des rendements aussi bien de la taxe sur les immeubles bâtis, de la taxe sur les immeubles non bâtis ou encore de la taxe hôtelière sans compter la contribution aux travaux d'aménagements. Les raisons semblent être bien nombreuses et méritent donc une attention particulière.

C'est ce qu'il convient de préciser désormais.

II. UNE GOUVERNANCE DOMMAGEABLE A UNE MEILLEURE MOBILISATION DES RESSOURCES FISCALES LOCALES.

On peut difficilement admettre que puisse exister une véritable liberté d'administration des collectivités locales, encore moins une véritable autonomie fiscale si ce n'est un pouvoir fiscal local lorsque les revenus fiscaux propres n'existent pas, comme c'est le cas des régions en l'état actuel des choses, ou sont nettement insuffisants puisque ne représentent qu'à peine le tiers de l'ensemble des ressources des communes sans compter le fait que si le pouvoir constituant et le législateur organique ont pris la peine de faire des choix nettement favorables à l'autonomie fiscale, rien dans la législation fiscale ne le confirme. Ce n'est pas le premier des paradoxes.

Il en résulte que la question qui se pose désormais est de préciser les raisons d'être de la réalité au niveau de la gouvernance financière locale d'une manière générale et de la gouvernance fiscale plus particulièrement.

Ce sont ces deux aspects qui méritent notre attention au titre des développements qui suivent.

1. L'analyse des textes de la fiscalité locale, confrontée aux réalités du terrain, telles qu'elles apparaissent dans la mise en oeuvre de la politique financière locale, saisies par les études effectuées ou les contrôles réalisés notamment par la cour des comptes, et malgré la rareté des études à cet égard, permet de relever qu'existent d'importantes difficultés en matière de gouvernance financière d'une manière générale et fiscale, d'une manière particulière, qui attire notre attention.

En premier lieu, c'est une évidence, toute législation fiscale est amenée à être mise en oeuvre dans les conditions particulières du pays qui l'adopte. Or, il se trouve que les conditions de mise en oeuvre ont un rôle déterminant. Le fait que le législateur décide qu'il y aura une actualisation tous les trois ans des valeurs de référence pour, particulièrement, la taxe sur les immeubles bâtis, de la taxe sur les terrains non bâtis et de ne le faire qu'une fois par décennie, comme on l'a démontré précédemment, ne peut que porter préjudice au rendement de telle ou de telle taxe surtout si le tarif minimum ne bouge pas ou bouge d'une manière insignifiante ou nettement insuffisante pour couvrir l'évolution générale des prix de sorte qu'au fil du temps, il y a nécessairement une déperdition du rendement général de l'impôt concerné. Il devient donc impératif que la loi, à moins de supposer qu'il y a une impossibilité de l'appliquer correctement, doit

l'être. C'est une question de bon sens mais aussi d'efficacité financière.

Au demeurant, la lettre comme l'esprit de la loi organique relative aux collectivités locales devraient, sur ce point trouver une application à l'idée de l'autonomie fiscale en laissant aux communes le soin de délibérer pour déterminer librement le prix de référence, sous le contrôle des électeurs, plutôt que d'attendre qu'il y ait une actualisation faite par décret gouvernemental, qui tarde à venir, sans compter le fait qu'il n'est pas le seul moyen de faire évoluer le pouvoir fiscal que les collectivités tirent désormais de la Constitution et de la loi organique relative aux collectivités locales.

Du reste, pour ce qui concerne aussi bien la taxe sur les immeubles bâtis que pour la taxe sur les terrains non bâtis, le fait de choisir comme critère de classification des immeubles en catégories, quatre catégories au total, sur le critère du nombre de mètres carrés ne paraît nullement satisfaisant car il ne permet pas vraiment de prendre en considération la valeur vénale de chaque immeuble, qui varie en fonction du prix de revient et qui dépend lui-même de plusieurs facteurs notamment de l'emplacement et du coût du terrain mais surtout de la qualité de la construction et des matériaux utilisés. C'est donc la valeur vénale, actualisée périodiquement, qui nous paraît un meilleur critère par rapport à celui qui est pratiqué actuellement.

Relève de la même logique le fait que pour la principale ressource fiscale des collectivités publiques locales, à savoir la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel, ait été plafonnée dans son montant, pour une longue période, alors même que de très nombreuses entreprises, qui réalisent un chiffre d'affaires considérable, qui sont en capacité de payer plus et qui utilisent les services locaux. Il en résulte que la solution est allée dans le sens d'un déplafonnement même si la procédure utilisée a été indirecte.

On ne saurait oublier le fait que les communes sont tenues, en l'état actuel des choses, de procéder au *recensement décennal des immeubles* et que, pour beaucoup de communes, la cour des comptes a pu observer, au titre de ses contrôles, que, d'un recensement à un autre, il n'y a pas une gestion rigoureuse ni une identification des nouveaux immeubles d'une façon systématique de sorte qu'il devient impérieux de tout faire, et c'est un travail qui demande beaucoup de temps et beaucoup d'efforts, afin que soit mis en place un système permettant une actualisation permanente de l'identification des immeubles au moins une fois par an par les services municipaux en tenant compte, à titre d'illustration, d'un suivi rigoureux des permis à construire et de l'accomplissement par les intéressés des formalités exigées au titre de l'achèvement des travaux. Il est vrai que cela suppose une capacité certaine de gestion qui ne semble pas disponible au regard de l'incapacité des municipalités, anciennement créées, d'établir un état de leur patrimoine, identifié et évalué, comme cela apparaît à travers les contrôles et constatations faites par la cour des comptes¹².

En second lieu, par delà l'application des règles fiscales et leur actualisation, l'une des difficultés majeures réside justement dans la capacité réduite des collectivités locales à justement faire application de la simple règle d'égalité des contribuables locaux devant l'impôt. En d'autres termes, il y a une loi, il y a un encadrement juridique, il y a des procédures de détermination de l'obligation fiscale locale, il y a *identification des contribuables* de tel ou de tel prélèvement et il n'y a pas de recouvrement de l'impôt concerné dans des proportions considérables et même alarmistes.

12- Depuis la révolution les rapports de la cour des comptes font l'objet d'une publication systématique alors que la confidentialité constituait la règle précédemment à moins de publication complète exceptionnelle. Pour ce qui concerne, les collectivités publiques locales, bien que n'existe pas de règle générale faisant en sorte que les finances locales fassent l'objet d'un contrôle systématique, il n'en reste pas moins vrai que les rapports annuels relèvent des situations particulières et instructives à plus d'un titre. C'est ainsi que pour les quatre derniers rapports, la cour s'est intéressée aux comptes de plusieurs municipalités à l'exemple de la question de la salubrité publique au titre de la ville de Tunis (27e rapport au titre de la gestion de 2011; des municipalités de Hammam-Sousse, du Mahres et à la gestion des biens immobiliers privés de la ville de Tunis (28e rapport se rapportant à la gestion de 2012), du conseil régional de Gabès au titre de son 29e rapport concernant la gestion de 2014) ou encore la gestion des municipalités de Monastir, après un contrôle effectué au titre de la gestion de 2007, de Moknine et de Ksarr avec son 31e rapport.

Le recouvrement de la taxe sur les immeubles bâtis, une curiosité financière

Ainsi, le ministère des affaires locales reconnaît, à titre d'illustration, que le taux de recouvrement de la taxe sur les immeubles bâtis, qui était jusqu'en 2010 déjà faible puisqu'il ne dépassait pas les 24% en 2008, a chuté par la suite pour ne représenter que 12% en 2016. Cette observation est confirmée d'une manière particulière dans l'analyse des situations financières des communes tunisiennes comme c'est le cas pour l'analyse relative aux finances de la ville de Ksarr pour laquelle le taux de recouvrement de la taxe sur les immeubles bâtis n'a point dépassé un niveau extrêmement bas soit 1,69% pour l'année dont les données sont analysées alors que dans son analyse de la situation de 126 municipalités en 2018, la taxe sur les immeubles bâtis n'a été recouverte qu'à hauteur de 13,21% des droits constatés et qu'il n'y avait eu que 5 municipalités pour lesquelles le taux de recouvrement a dépassé les 25%. Pour les taxes sur les immeubles non bâtis, le taux de recouvrement n'a pas dépassé 15% pour pratiquement les ¾ des 126 municipalités.

Bien plus, le problème du recouvrement des taxes sur les immeubles se trouve être doublé par de multiples hypothèses ayant eu des conséquences négatives sur l'évolution des ressources propres.

Ainsi, pour *les concessions de marchés*, les règles que sont la transparence ou encore la concurrence comme règles essentielles pour protéger les deniers publics ne semblent pas avoir été respectées d'une manière systématique portant ainsi un préjudice financier aux communes intéressées au point que des ententes illégales ont pu se développer d'une manière très importante tout comme il est arrivé, souvent, que des particuliers bénéficient de privilèges et même de passe droit, ayant pris des formes multiples comme cela été relevé pour le cas des municipalités de Hammam Sousse ou de Monastir en lien avec certains proches de l'ancien régime.

Mauvaise gouvernance, détournements de deniers publics et irrégularités

Bien que tardivement, la cour des comptes a pu s'intéresser, après la révolution de 2010-2011, à la situation financière de certaines communes comme celle de Monastir ou de Hammam-Sousse, pour relever des faits préjudiciables à l'intérêt public par le fait que les municipalités en question ont subi de nombreux préjudices en donnant la possibilité à certaines personnes, proches de l'ancien régime, de bénéficier de nombreuses irrégularités comme l'exploitation de biens dans des conditions dommageables pour l'intérêt public, l'absence de paiement de sommes dues, l'exploitation de terrains dans des conditions illégales ou encore le bénéfice de privilèges indus.

La même cour des comptes a pu aussi relever bien d'autres situations au titre d'autres communes. Il aurait été intéressant tout de même que les faits incriminés aient été révélés sous l'ancien régime. Tout comme il aurait été judicieux que des contrôles plus nombreux aient pu permettre de relever d'autres faits, établis, par ailleurs, concernant la situation de l'ensemble des communes ou des collectivités locales. Il est vrai aussi que les derniers rapports de la cour montrent clairement que les conditions de la gouvernance financière n'ont connu aucune amélioration et que les irrégularités ont connu une multiplication bien inquiétante. C'est dire l'effort considérable qui doit être consenti pour arriver à créer les conditions d'une saine gestion financière des affaires locales et surtout des affaires nationales à en croire les rapports établis sur les gestions publiques à l'exemple du rapport, établi en 2011, par la commission présidée par le Doyen Amor, relatif aux violations des règles de bonne gestion des affaires publiques, observées notamment au niveau de la présidence de la République. Un travail considérable reste à faire pour l'ensemble des administrations publiques ou pour le secteur privé pour le passé comme pour le présent. Sera-t-il accompli ? On peut vraiment en douter au regard des évolutions présentes.

13- Jennifer MARCHAND : Réflexions sur le principe de transparence. Revue du droit public (RDP). 2014. p. 677

- D'autres municipalités ont attiré l'attention de la cour comme celles de Ezzahra et Tina (gestion de 2006), Msaken, Manouba et la propreté pour la ville de Tunis (gestion de 2008), Sfax (gestion de 2009), Sousse, Gafsa et Bousalem (gestion de 2010). Il est vrai aussi que la cour a mené une analyse financière pour un nombre important de municipalités au titre de 2018 permettant de relever un ensemble d'observations significatives rendant nécessaire l'établissement d'un rapport annuel sur la situation financière de l'ensemble des collectivités locales et surtout pour les communes.

Il en est allé de même pour ce qui est des droits exigés pour l'obtention de permis de construire, de l'occupation provisoire ou permanente de dépendances des domaines public ou privé dans des conditions douteuses.

Or, l'argument, constaté et présenté par les communes permet de relever le fait que ni pour les impôts ni pour les autres revenus publics locaux, les communes ne disposaient pas, ne disposent pas encore, de personnel compétent d'encadrement ou suffisamment formé pour pouvoir faire face aux tâches et fonctions que nécessite la gestion des affaires locales et plus particulièrement la gestion des affaires financières et fiscales.

Des ressources humaines des collectivités locales

S'il y a une importante difficulté dans la gouvernance financière locale c'est bien au niveau de l'encadrement qu'elle est observée. S'il est exact que les données, au mois d'avril 2020, permettent de relever que les communes disposent de 32272 agents, elles permettent de constater que les 4/5e sont des ouvriers et que seuls 3824 sont des fonctionnaires de la catégorie "A" à savoir l'encadrement d'ailleurs concentré au titre des grandes municipalités du pays alors que les municipalités nouvellement créées ne disposent que d'un encadrement très réduit qui ne saurait assumer vraiment toutes les responsabilités qui lui incombent en vertu de la loi organique relative aux collectivités locales. L'observation devient d'autant plus pertinente que l'encadrement financier est encore moins assuré.

Il en résulte que l'une des politiques qui doit être mise en oeuvre rapidement consiste non seulement à créer les conditions indispensables pour que les collectivités locales bénéficient de transferts d'un encadrement provenant de l'Etat, ce qui a été prévu par le code et c'est ce que le ministère des affaires locales essaye de mettre en oeuvre, encore faut-il, à notre sens, aller plus loin et imaginer des moyens plus attractifs pour attirer du personnel compétent en matière financière et fiscale en puisant dans le vivier de l'Etat, notamment pour l'encadrement financier et fiscal eu égard aux moyens actuels dont disposent ses services, comme la direction générale des impôts disposant de plus de 7000 agents, mais, surtout, à imaginer d'autres choix parmi lesquels il ne faut pas s'interdire de penser à une école de la gouvernance locale chargée de former les élites en mesure d'accompagner les transformations qui attendent les collectivités locales. Ce sera une oeuvre de longue haleine. En attendant, le recours au personnel de l'Etat représente le moyen le plus sûr pour lequel des encouragements sont prévus par la loi organique et par les textes réglementaires qui ont été préparés sans compter la mise en place de partenariats avec l'université, particulièrement les facultés de droit et de gestion, dont l'appui constituera une première initiative d'envergure.

Une telle constatation, souventes fois avancée, pèse lourdement dans l'inefficacité de la gestion des affaires fiscales particulièrement ce qui implique que, sur ce point, les choses doivent radicalement évoluer car c'est à ce prix que les collectivités seraient en mesure de gérer non seulement les compétences qui leur ont été dévolues de par le passé mais aussi, et surtout, pour faire face aux contraintes dévolues par la loi relative aux collectivités locales.

Il en résulte que devient une nécessité impérieuse que les collectivités, toutes les collectivités locales, puissent disposer d'un encadrement satisfaisant par des recrutements et par des transferts d'agents de l'Etat vers les collectivités en attendant que se forment les compétences indispensables dans une école de formation supérieure que l'on peut qualifier d'école nationale de la gestion des collectivités locales, recrutant au delà du mastère 2, appelée à satisfaire les besoins pressants et ultimes, et qui ne sont pas

satisfaits aujourd'hui sauf d'une façon très marginale. On ne saurait non plus oublier l'encadrement moyen dont le rôle est si essentiel pour la mise en place des institutions et l'exercice par les collectivités de leurs compétences élargies et qui devraient connaître un accroissement significatif compte tenu des orientations de la loi organique relative aux collectivités locales.

2. Dans les développements précédents, il a été démontré que la fiscalité locale rapporte des revenus représentant un peu plus que le tiers de l'ensemble des ressources des communes, il a été également précisé les raisons qui expliquent ce faible rendement au regard des ressources fiscales dont bénéficie l'Etat. Il reste à indiquer que si les communes bénéficient de ressources propres provenant des biens leur appartenant ou s'endettent même si l'endettement en question demeure, depuis des décennies, très fortement encadré et maîtrisé par une série de règles, il reste à indiquer qu'une part significative provient des fonds provenant du budget de l'Etat sous forme de subventions de fonctionnement ou d'investissement qui lui donnent les moyens de réduire significativement leur autonomie quand bien même des critères se trouvent précisés pour garantir une certaine équité dans la répartition des ressources du fonds des collectivités locales au point que les collectivités se trouvent en fait à la merci de la politique financière de l'Etat et de ses contraintes car la répartition des subventions dépend nécessairement du montant global des ressources mobilisées à leur profit comme cela apparaît dans le tableau n° 5 :

Tableau n° 5
Evolution des transferts de l'Etat au profit des communes
en millions de dinars et en %

Années/ Montants	Dotations au titre du fonds commun	Dotations Exceptionnelles	Subvention d'équipement	Total des dotations	Total des Ressources	Part des Dotations
2008	114	-	-	114	628	18,15
2009	121	-	-	121	704	17,19
2010	133	-	-	133	768	17,32
2011	147	147	-	294	778	37,79
2012	176	95	-	271	871	31,11
2013	198	67	-	265	964	27,49
2014	229	34	-	263	1164	22,59
2015	257	19,5	-	276,5	1355	20,41
2016	261	35,4	103,8	400,2	1468,5	27,25
2017	277,8	31,6	112,8	422,2	1576	26,79
2018	303,7	36,4	173,8	513,9	1762	29,17
2019	358,7	24,9	244	626,6	2017,3	31,06

Source : ministère des affaires locales et calculs de l'auteur.

Il appert des données du tableau n° 5 que les transferts de l'Etat sous différentes formes notamment au titre des dotations du fonds des collectivités, sans prendre en compte le cas particulier de 2011, que les transferts de l'Etat constituent un élément important et même déterminant puisqu'il s'est accru au point de représenter pratiquement le tiers de l'ensemble des ressources.

Or, la Constitution tout comme la loi organique relative aux collectivités locales semblent procéder d'une toute autre logique même si les choses ne sont très clairement dites. Si l'article 146 de la loi organique portant code des collectivités locales parle de l'application du principe de solidarité, de la consolidation de la décentralisation et de la réduction des inégalités en admettant la nécessité de transférer des crédits au titre de régularisation, de péréquation ou de participation au financement des projets locaux, l'article 148 dispose que les ressources du fonds d'appui à la décentralisation, la péréquation et la solidarité entre les collectivités proviendront des crédits alloués par les lois de finances, de l'affectation d'une proportion du produit des impôts, de l'affectation, le cas échéant, par la loi des revenus de l'Etat provenant de l'exploitation des richesses naturelles par application des dispositions de l'article 136 de la Constitution de 2014. De telles ressources prendront la forme de crédits forfaitaires, de crédits de péréquation, de régularisation, de bonification ou de crédits exceptionnels répartis selon un nombre de critères à savoir le nombre d'habitants, le taux du chômage, le potentiel fiscal, l'indice de développement ou encore la capacité d'endettement.

Cette complexité, qui vise des objectifs variables, aurait pu être résumée et devrait être résumée par une *dotation globale* dont les critères essentiels devraient être la transparence, l'équité et l'efficacité.

D'une autre façon, aussi bien la Constitution que le code des collectivités locales ont traité la question du financement des collectivités locales en évoquant différentes ressources possibles mais le pouvoir constituant, en 2014, et le législateur organique, en 2018, ont refusé de trancher la question essentielle du renforcement des ressources propres des collectivités notamment sur le plan fiscal en décidant, au lieu de poser des principes, même si ces derniers représentent déjà un point positif.

Parler de l'affectation d'une proportion du produit des impôts et d'une part des revenus de l'Etat provenant de l'exploitation des richesses nationales constitue certes un pas positif mais cela restera un vœu pieux si rien n'est précisé eu égard aux compétences désormais dévolues aux collectivités locales.

A cet effet, il ne fait pas de doute que les indicateurs financiers laissent apparaître une très grande disproportion entre les ressources fiscales de l'Etat et celles des collectivités locales notamment les communes, que s'il y a des problèmes majeurs de gouvernance financière et fiscale, une large incompétence ou incapacité à protéger le système fiscal local, bien plus que le système fiscal de l'Etat, de sorte qu'il devient indispensable de prévoir, finalement, deux règles: *la proportion des impôts de l'Etat qu'il convient de localiser une fois que la base aura été identifiée, la part des revenus et bénéfices réalisés par les entreprises publiques, exploitant des richesses nationales naturelles, notamment le phosphate, le pétrole ou le gaz naturel et sa répartition en rappelant que le produit actuel des impôts locaux représente à peine le 1/35e du produit des impôts de l'Etat.*

Pour ce qui concerne l'impôt ou les impôts qui doivent faire l'objet d'un partage d'une manière ou d'une autre, il ne fait pas de doute que certains impôts sont davantage propices au partage plus ou moins significatif et qui disposent d'une assise territoriale manifeste. Comme il s'agit d'impôts dont l'intégralité des revenus appartient, actuellement, à l'Etat, la détermination de la quotité de chacun qui doit être

réservée dorénavant à l'Etat et aux collectivités locales en sachant, bien entendu, que, pour l'essentiel, deux impôts sont susceptibles de ce genre de répartition bien que, en principe, tous les impôts sont susceptibles de faire l'objet d'un tel partage.

Il est question, ici, plus particulièrement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés d'une part, de la taxe sur la valeur ajoutée et, éventuellement, des droits de consommation d'autre part.

Dans les deux cas de figure, en sachant que le produit de l'impôt peut parfaitement être évalué à la source du fait même s'il s'agit d'une imposition fondée sur une fraction de la richesse nationale produite sur l'ensemble du territoire et qu'il ne semble pas impossible d'en déterminer le rendement localement ou même au niveau régional, par recettes publiques ou centre des impôts.

En ce qui concerne les revenus et bénéfices des exploitations économiques publiques, il y a possibilité d'identifier la richesse créée par l'exploitation économique, son origine géographique, les revenus nets qui sont créés, susceptibles d'être déterminés localement ainsi que le mode de partage et les clefs de répartition entre différentes personnes publiques : Etat, communes, régions ou encore districts.

Il va de soi que le partage qui sera effectué, sans pour autant réduire significativement les revenus nets de l'Etat, donnera les moyens indispensables au développement des collectivités. Il peut au demeurant être progressif pour donner aux collectivités le temps nécessaire à l'adaptation ou à *l'apprentissage de la démocratie financière locale et surtout à la capacité de gérer* au moins aussi bien les finances locales que la gestion financière faite au niveau des services de l'Etat car il ne sert à rien de décentraliser ou de localiser les pouvoirs de décision si la qualité des services publics fournis et l'efficacité dans la gestion devrait se détériorer du fait même de la décentralisation financière ou fiscale.

Et, afin de rendre les choses mieux perceptibles, il suffit de relever que, au titre de la même année 2019, l'allocation de 10% du rendement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés aux collectivités locales constitue une multiplication du produit fiscal pour les communes par pratiquement 3 en faisant passer leurs revenus fiscaux à pratiquement 2 milliards de dinars contre un peu moins de 700 millions de dinars.

De même, allouer 10% du rendement de la taxe sur la valeur ajoutée et des droits de consommation aux communes reviendrait, selon les données de 2019, à augmenter les ressources des communes de plus de 150%.

S'agissant des revenus des participations réalisés par les entreprises exploitant des richesses naturelles, leur rendement actuel, en temps de difficultés et de déficits mais aussi de rétention des bénéfices au niveau des entreprises ne permet pas d'en tirer des revenus trop importants bien qu'ils puissent être d'un apport capital pour certaines régions du pays dont les richesses sont exploitées sans qu'il y ait véritablement un retour conséquent sur les conditions du développement économique des régions concernées ou, en tout cas, une perception claire de ce retour par les populations concernées. Cependant, on doit souligner que le fait qu'il y ait un partage 50/50 entre l'Etat et les collectivités concernées devrait permettre d'augmenter leurs ressources d'au moins 500 millions de dinars à en croire les revenus des participations pour l'année 2019.

De telles observations ne préjugent pas des solutions qui seraient retenues pour améliorer le rendement des impôts locaux, en agissant sur les actualisations, sur l'amélioration des conditions de recouvrement

des impôts locaux, des revenus autres que fiscaux, notamment pour ce qui est des marchés et des concessions pour lesquels la transparence et la mise en concurrence réelle devraient être les principes essentiels, ni des solutions susceptibles d'être envisagées pour les autres collectivités que sont les régions et les districts.

C'est ce qui sera analysé au chapitre suivant pour les régions.

CHAPITRE - III :

UNE FISCALITE A INVENTER : LA REGION ET L'IMPÖT

Autant la Constitution du 1er juin 1959 était pratiquement muette pour ce qui concerne la région comme autorité décentralisée, gérée démocratiquement par des organes élus et disposant de la personnalité juridique et de l'autonomie financière, ce qui sera confirmé, par la suite, par la place modeste occupée dans la législation, autant la Constitution du 27 janvier 2014, tout comme le code relatif aux collectivités locales, prennent en charge la question du pouvoir local dans les régions¹⁴. La Constitution de 2014, tout comme le code de 2018, instituent aussi les districts mais ces derniers ne semblent pas représenter, pour le moment, une priorité manifeste pour les pouvoirs publics.

Comment a évolué le droit de la décentralisation durant toute la première République pour ce qui concerne la question financière d'une manière générale concernant les régions ? Quelles institutions ont été mises en place ? De quelle autonomie financière et fiscale la région a pu disposer et quelles sont les évolutions qui ont été initiées par la Constitution du 27 janvier 2014 relativement aux régions et aux compétences qui leur sont reconnues et quelles implications doivent être révélées au plan financier et surtout fiscal car si la réalité législative en matière du droit financier et de l'autonomie fiscale était caractérisée par une sorte d'indigence qu'il convient d'identifier et d'analyser, désormais, le droit de la décentralisation opte pour de nouvelles perspectives dont il convient d'en tirer toutes les conséquences au regard justement des ressources, notamment des ressources fiscales à mobiliser, afin que les engagements juridiques, figurant dans la Constitution et surtout la loi organique relative aux collectivités locales, aient un jour un sens en terme de capacité de mobilisation des ressources et de politiques à caractère régional qui doivent être mises en place conformément aux choix essentiels faits par les pères fondateurs de la seconde République.

Il convient donc de retracer les évolutions observées pour les institutions et les finances régionales avant d'évoquer les évolutions qui s'imposent depuis l'adoption des principes constitutionnels et du code des collectivités locales pour ce qui se rapporte aussi bien aux compétences que les régions sont appelées à exercer et les implications financières qui peuvent en découler et qui ont nécessairement une dimension de nature fiscale car il ne saurait y avoir d'autonomie financière sans une *sanctuarisation* au plan fiscal qui peut prendre différentes formes: des transferts de revenus fiscaux sécurisés et stabilisés.

I. LES FINANCES REGIONALES, UNE TERRE QUASI INCONNUE.

Il est faux de considérer que la question régionale ne s'est pas posée de prime abord aux autorités politiques de l'indépendance ou aux règles et principes reconnus, avant même l'adoption de la Constitution du 1er

14- Jalila BOUZOUITA : Le statut de la région tunisienne et la gouvernance. In Mélanges Ahmed Essoussi. Tunis. MIP. 2020. pp. 127-173

juin 1959, y compris avec l'organisation provisoire des pouvoirs publics de 1955, que par la suite dans un esprit qui n'est pas loin de ressembler à celui dégagé pour les communes mais avec l'intention d'imposer une centralité des pouvoirs publics expliquée par les choix qui ont été effectués à la suite d'une instabilité et même des troubles politiques importants au titre des premières années de l'indépendance. Dès lors, une certaine confusion semble avoir été de mise en ne séparant pas, d'une manière évidente, la région en tant que collectivité locale et le gouvernorat comme siège et lieu de l'exercice d'un pouvoir déconcentré entre les mains des représentants locaux du pouvoir national. Et, même lorsque cette distinction aura été établie d'une manière certaine, le pouvoir s'est pratiquement exercé par le gouverneur, représentant l'Etat, mais aussi considéré comme président du conseil régional lorsque ce dernier a fini par être institué.

Au plan strictement financier et fiscal, la région en tant que telle n'a jamais eu que des moyens fort modestes au plan financier et un pouvoir fiscal parfaitement inconnu car on ne saurait confondre la décentralisation du pouvoir financier au niveau de la région et la déconcentration financière qui consiste, pour l'Etat, à déconcentrer une partie de ses dépenses, au profit des services extérieurs des administrations centrales, quand bien même, les dotations en question passeraient par les conseils régionaux du fait même que les conseils n'avaient et n'ont pas encore véritablement des services propres qui assument l'entière responsabilité de la gestion des crédits déconcentrés.

1. En droit, depuis l'indépendance du pays, la région, comme collectivité publique locale, a connu une évolution en trois temps. Le premier avant la promulgation de la Constitution de 1959 en vertu d'un texte appelé "loi" n° 57- 12 du 17 août 1957 portant création des conseils de gouvernorat, texte délibéré en conseil des ministres, mais non adopté par l'Assemblée constituante de l'époque et même si la République a été d'ores et déjà proclamée le 25 juillet.

Le second texte est la loi du 30 décembre 1963¹⁵ relative aux conseils de gouvernorat qui, tout en faisant du gouverneur, le maître des lieux, n'avait pas moins considéré que le conseil du gouvernorat disposait d'un budget dont le financement était assuré par une part des ressources fiscales locales prélevées notamment la taxe sur la valeur locative des immeubles, la taxe d'entretien et d'assainissement, la taxe sur les débits de boissons, la taxe sur les véhicules, la taxe sur les spectacles ou encore la taxe sur les peaux. La loi renvoyait à un décret pour déterminer les taux des prélèvements en faveur des mêmes régions tout en confiant la gestion du recouvrement aux services du ministère des finances alors qu'une tutelle déterminée était confiée au ministre de l'intérieur.

La troisième étape a été franchie par la loi du 4 février 1989, modifiée en 2002 et en 2006¹⁶, précisant que le conseil régional, comme collectivité publique, examine toutes les questions économiques, sociales ou culturelles; qu'il élabore le plan régional de développement à intégrer au plan national, qu'il donne un avis sur les programmes de l'Etat dans la région, qu'il arrête les différents programmes régionaux tout en veillant à la réalisation des projets régionaux arrêtés par les départements ministériels et coordonne entre les programmes à caractère régional et national.

Cependant, la loi de 1989 va constituer un recul manifeste en considérant que le conseil régional arrête les impôts et taxes dont le recouvrement est assuré au profit de la collectivité conformément à la législation en vigueur tout en précisant, très curieusement, que les crédits réservés par l'Etat aux programmes de

15- Loi n° 63-54 du 30 décembre 1963 relative aux conseils de gouvernorat. J.O. p. 1873.

16- Loi n° 89-11 du 4 février 1989 relative aux conseils régionaux. J.O. p. 218 modifiée plus particulièrement par la loi n° 2002-8 du 28 janvier 2002. J.O. p. 171 et la loi organique n° 2006-2 du 9 janvier 2006. p. 99

développement du gouvernorat et aux projets à caractère régional sont inscrits au budget du gouvernorat en tant que collectivité publique et sont considérés comme des ressources propres et dépensés conformément à la loi de finances. Un décret du 24 mars 1989, remplacé par le décret du 22 novembre 1993 lui-même remplacé par un autre décret du 3 octobre 2000¹⁷, pris en application des dispositions de la loi de finances pour 1989, a eu, par suite, à fixer la nature des dépenses à caractère régional.

Cette façon de procéder n'a fait que produire une illusion quant à l'existence d'une véritable décentralisation financière et d'une autonomie fiscale car il ne suffit pas de qualifier les crédits inscrits au budget de l'Etat et transférés aux services extérieurs de même Etat, comme des ressources propres et que les dépenses effectuées sont qualifiées de régionales dès lors que les conseils de régions n'ont pratiquement pas de liberté de décider en la matière, plus particulièrement en ce qui concerne les ressources fiscales, pratiquement absentes, encore moins d'une administration à leur disposition pour mettre en oeuvre les politiques décidées sauf d'une manière toute marginale.

Toutefois, il est vrai que l'on retrouve de véritables ressources, indirectement il est exact, avec la quote part, dans les dépenses du fonds commun des collectivités locales, des régions puisque, au moment de la création du fonds en question, par la fusion de deux anciens fonds, la loi du 14 mai 1975¹⁸ avait décidé que les ressources du fonds provenaient de fractions du rendement des impôts en vigueur à l'époque (7% de l'impôt de patente et de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, 10% des taxes sur le chiffre d'affaires, de 10% de l'impôt sur les olives, de 50% de l'impôt agricole et d'une fraction variable du droit unique de consommation) dont une partie, relativement réduite, est versée au budget des conseils régionaux et qui a été fixée, en 2006, à 14% de 82% des revenus du fonds.

Part des régions dans le fonds des collectivités locales

A titre d'illustration, pour avoir une idée sur la part des revenus du fonds des collectivités locales revenant aux régions, on suppose que l'ensemble des moyens du fonds soient de 500 millions de dinars, la part revenant aux collectivités locales que sont les communes et les régions est de $82\% \times 500.000.000 = 410.000.000$ dinars. Il en résulte que la part revenant à l'ensemble des régions serait de $14\% \times 410.000.000 = 57.400.000$ dinars.

Il y a lieu de préciser que les fonds au profit des conseils de région ont évolué de 19 millions de dinars en 2008 à 42 millions de dinars en 2016 et qu'une dotation exceptionnelle a été versée entre 2011 et 2015 pour des sommes très modestes qui ne sauraient représenter une capacité d'agir significative, encore moins une manifestation de l'autonomie financière de la région sans parler d'un hypothétique pouvoir fiscal. Autant dire que, au plan financier, il y a eu recherche de réduire pratiquement à néant l'autonomie financière de la région et de faire des représentants de l'Etat, ses maîtres absolus et de ses choix, bien davantage que pour les communes pour des considérations politiques qui n'ont point empêché les évolutions.

En tout état de cause, cette situation particulière est allée à l'encontre des expériences étrangères qui ont eu pratiquement toutes, y compris dans des pays considérés comme centralisateurs à l'exemple de la France ou du Maroc, tendance à créer les conditions indispensables et nécessaires non seulement pour la

17- Loi n° 88-145 du 31 décembre 1988 portant loi de finances pour 1989, décret n° 89-375 du 24 mars 1989 fixant la nature des dépenses à caractère régional remplacé par le décret n° 93-2369 du 22 novembre 1993 fixant les dépenses à caractère régional modifié par le décret n° 99-2112 du 27 septembre 1999 remplacé par le décret n° 2000-2474 du 3 octobre 2000. JO. p. 2823.

18- Loi n° 75-36 du 14 mai 1975 relative au fonds commun des collectivités locales modifiée par les lois n° 85-109 du 31 décembre 1985, n° 95-45 du 8 mai 1995, n° 2000-60 du 13 juin 2000, n° 2006-85 du 25 décembre 2006.

démocratisation du pouvoir local à travers le multipartisme, les élections libres et une gestion financière qui s'appuie sur les ressources propres en rapport avec les compétences dévolues allant même jusqu'à la mise en oeuvre d'un pouvoir fiscal régional en plus d'une libre administration des affaires régionales sous le contrôle des juges notamment du juge financier.

2. La Constitution du 27 janvier 2014, on l'a déjà observé, a modifié substantiellement l'état d'esprit qui régnait jusqu'alors en adoptant de nouveaux principes et règles de nature à faire évoluer les réalités. Les conseils régionaux sont élus au suffrage universel libre, direct, intègre et transparent, les régions disposent d'un exécutif élu traduisant une rupture importante avec le passé, elles disposent de compétences propres, partagées ou déléguées. Elles doivent disposer de ressources réellement propres en sus des ressources qui feraient, éventuellement, l'objet de délégation. Cette orientation est confirmée par le législateur organique au titre du code des collectivités locales

Pour ce qui concerne les compétences, la région dispose, selon les articles 295 à 298 de la loi organique, de compétences propres, de compétences partagées et de compétences transférées. Les compétences propres se rapportent à l'élaboration de plans pour promouvoir le développement de la région, de veiller à la gestion de différents services et équipement publics à caractère régional qui se rapportent, essentiellement, aux circuits de distribution, à l'environnement, à la culture, au sport, à la jeunesse, aux affaires sociales, à l'emploi et aux personnes âgées sans compter l'organisation, la promotion et l'appui au transport non urbain.

Les compétences partagées s'intéressent à l'aménagement du territoire, à la réalisation des équipements régionaux se rapportant aux circuits de distribution, à l'environnement, à la culture, au sport, à la jeunesse, aux affaires sociales et à l'emploi, à la réalisation des zones industrielles, artisanales, commerciales ou touristiques, à l'encadrement des investisseurs installés dans la région, à la sauvegarde des zones naturelles ou archéologiques, à l'appui aux activités culturelles, sportives ou sociales, à l'organisation du transport urbain régional, à l'appui à l'ouverture d'établissements d'enseignement, de formation, des établissements universitaires, la question du marché de l'emploi la promotion du dialogue social, l'élaboration des plans relatifs à la migration de Tunisiens.

Les activités transférées peuvent porter notamment sur l'entretien et l'aménagement de l'infrastructure, des bâtiments, des équipements publics et services à vocation régionale et la promotion de l'activité économique.

Elles apparaissent nettement plus élargies que celles que l'on a connu dans le système précédent. La question est de savoir comment les dépenses seront financées et si les charges qui résulteraient des activités seraient financées correctement par les ressources prévues par la loi organique relative aux collectivités locales et, si la réponse n'est pas positive, de préciser les voies et moyens de nature à mobiliser les ressources nécessaires.

II. DES RESSOURCES A MOBILISER IMPLIQUANT EVOLUTION DU SYSTEME FISCAL LOCAL.

On vient d'expliquer que les régions ont vu leurs compétences propres, transférées ou déléguées augmenter sensiblement avec le code des collectivités locales. On sait, par ailleurs, que le même code

prévoit des mécanismes de financement par le moyen, notamment du fonds d'appui à la décentralisation, la péréquation et la solidarité prévu par l'article 148 du même code qui, en définitive, ne change pas vraiment la philosophie qui a présidé à la détermination du rôle dévolu au fonds commun des collectivités locales au moins pour ce qui concerne l'évolution des conditions de mobilisation des ressources.

Par ailleurs, on ne saurait être certain quant au maintien des mécanismes par lesquels l'Etat déconcentrait une partie de ses ressources par la voie des crédits "régionalisés" et, en fait, des crédits déconcentrés car la nouvelle loi organique relative au budget de 2019 continue d'entretenir une imprécision certaine en affirmant, au titre de l'article 38, que des dotations budgétaires seront allouées aux collectivités locales sous forme de ressources transférées par le budget de l'Etat prenant la forme de subventions en ajoutant, fort curieusement, qu'il y aura des ressources transférées par le pouvoir central pour la réalisation de "projets de l'Etat au niveau régional dans le cadre de programmes et d'objectifs fixés". Autant dire que la loi organique relative au budget, malgré la loi organique relative aux collectivités locales, continue d'entretenir une certaine confusion préjudiciable à l'idée du pouvoir local régional et à son autonomie

En tout cas, les seules ressources propres peuvent-elles suffire pour le financement des charges des régions ? On ne le pense pas. Dès lors se pose la question de trouver des sources de financement qui soient vraiment l'expression de la décentralisation financière et d'un véritable pouvoir fiscal. C'est ce qu'il convient de préciser.

1. Consolider la décentralisation, réduire les inégalités et garantir la mise en oeuvre du principe de solidarité entre l'Etat et les collectivités locales, tels sont les objectifs recherchés par le législateur organique pour justifier les crédits transférés du budget de l'Etat vers les budgets des collectivités locales tels qu'ils sont déterminés par l'article 146 du code. L'article 147 du même code précise, au reste, que l'élargissement des compétences ou le transfert de nouvelles attributions au profit des collectivités doit se traduire nécessairement par une consolidation des ressources en question soit une augmentation qui doit être décidée, à la suite d'une évaluation par la haute instance des finances locales, par les autorités politiques à savoir le gouvernement ou la chambre des représentants du peuple.

C'est dans ce cadre que les ressources du fonds d'appui à la décentralisation, la péréquation et la solidarité doivent provenir de quatre sources différentes: des crédits alloués par les lois de finances, l'affectation d'une proportion du produit des impôts, l'affectation, le cas échéant, par la loi, d'une part des revenus de l'Etat provenant de l'exploitation des richesses naturelles en application des dispositions de l'article 136 de la Constitution et de toute autre ressource qui y soit affectée étant précisé que les ressources du fonds bénéficient à hauteur d'environ 10% au profit des régions.

Il apparaît alors que des observations méritent d'être effectuées.

Tout d'abord, le texte de la loi organique garde la même logique que celle qui a été adoptée dans les années 90 et qui consiste, d'une part, à rejeter toute détermination de ressources fiscales dont le produit est nommément désigné comme un revenu propre aux collectivités afin que les services de l'Etat gardent une marge de manoeuvre importante, au dépend des collectivités, car lors de périodes de tensions budgétaires et du souci des autorités financières de garder les équilibres globaux, elles ne veulent pas se voir imposer une identification claire et évidente des ressources fiscales dont le produit est destiné au financement des budgets locaux. Or, il nous paraît que cette attitude relevée dans la loi organique n'est pas très favorable à l'idée que puisse exister un pouvoir fiscal un tant soit peu consistant et, surtout, la garantie

pour les collectivités de voire évoluer leurs ressources provenant d'une quote part du produit des impôts prélevés par l'Etat mais qui ont nécessairement une assise matérielle résident dans les territoires locaux ou régionaux, comme le sont les principaux impôts constituant le système fiscal de l'Etat.

D'autre part, il est vraiment curieux de constater que le législateur a retardé, tout comme le constituant, le moment qui consiste à justement préciser la quote-part et de quels impôts il faut doter les collectivités, à commencer par les communes, on l'a déjà relevé, et pour les régions. Autant dire qu'il serait judicieux de prévoir que le produit de tel ou de tel impôt ou de plusieurs constituerait, pour une part ou pour l'intégralité, un revenu fiscal propre à telle ou telle catégorie de collectivités, comme les régions, à titre d'illustration, avec la possibilité de moduler le revenu de la région en fonction des recettes du ou des impôts au niveau régional.

En effet, il est possible, techniquement, de déterminer le niveau des recettes tirées de tel ou de tel impôt national, par régions, et donc de procéder à une mobilisation des ressources en fonction de la capacité contributive tout en ne s'interdisant pas la possibilité de faire jouer un critère faisant valoir la discrimination positive dont le principe est d'essayer de réduire les inégalités régionales ou les inégalités des richesses d'une région à l'autre. Ce moyen serait de nature à favoriser une meilleure équité entre les régions en fournissant des ressources complémentaires par rapport à celles dont elles pourraient disposer en l'absence de lutte contre les inégalités régionales.

En second lieu, la Constitution a retenu l'idée selon laquelle, les collectivités locales, du moins certaines d'entre-elles, pourront bénéficier d'une partie des revenus de l'Etat provenant de l'exploitation des richesses naturelles.

La loi organique est plus réservée puisqu'elle parle d'une hypothèse éventuelle en affirmant que cela pourrait avoir lieu. Il ne s'agirait donc plus d'une obligation mais d'un choix. Pourtant, cette question mérite une attention toute particulière pour des considérations se rapportant à la localisation de l'exploitation de certaines richesses et aux difficultés considérables que traversent les régions en question. Il nous semble logique que les régions sur le territoire desquelles il y a exploitation des richesses naturelles, comme le phosphate, le gaz ou le pétrole, puissent avoir accès à une partie des revenus dès lors que les activités réalisées produisent des bénéfices, parfois considérables mais qui se trouvent être localisés au lieu du siège des sociétés d'exploitation, souvent dans la capitale, Tunis.

Autant préciser que *l'équité*, qui est une règle constitutionnelle en vertu de l'article 10, impose cette démarche. Faut-il encore qu'il y ait un débat approfondi sur la question et que se dégage un consensus qui ne semble pas se réaliser faute d'entente ou de volonté politique même s'il est vrai que les régions concernées tirent, tout de même, des revenus, directement ou indirectement, des exploitations réalisées à travers la masse salariale versée ou à travers les impôts locaux en lien avec les propriétés ou avec les activités réalisées.

En troisième lieu, il serait judicieux que les crédits qui figureront dans la loi de finances au titre du fonds d'appui à la décentralisation, la péréquation et la solidarité entre les collectivités soient davantage déterminés car il ne suffit pas de préciser que les crédits sont constitués de différents dispositifs à savoir des crédits forfaitaires, des crédits de péréquation, de régularisation, de bonification ou de crédits exceptionnels, faut-il encore que les collectivités locales sachent exactement quelles seront les clés de répartition qui seront utilisées et la dotation globale qui sera allouée à chaque région, car la loi organique se contente de nommer

les critères (le nombre d'habitants, le taux du chômage, le potentiel fiscal, l'indice de développement et la capacité d'encadrement) sans pour autant en quantifier l'importance de chacun même s'il est vrai que des crédits supplémentaires peuvent y être attribués mais tous les crédits, en question, restent une donne dont le maître est l'Etat et, par voie de conséquence, échappe, par leur nature, aux collectivités locales.

Il serait donc, possible, de prendre une autre voie, celle de la répartition des revenus fiscaux.

2. L'autre voie possible et sur laquelle il convient de s'arrêter consiste à revenir véritablement à l'esprit de toute véritable décentralisation impliquant autonomie financière soit un véritable pouvoir fiscal comme cela existe, en droit, et même si les choses ne se passent pas très bien au niveau de la mise en oeuvre pour les communes, à moins qu'il y ait détermination du ou des impôts, en rapport direct avec les régions, qui deviendraient, ipso facto, des impôts propres aux régions. L'autre solution consiste à revenir à l'esprit de la réforme entreprise en 1975, tout en l'actualisant compte tenu des évolutions considérables du statut et des compétences qui y sont dévolues, et décider qu'une fraction d'un impôt ou de plusieurs impôts fassent l'objet d'une affectation au profit des mêmes régions.

Pour la première solution, il est loisible à l'Etat, donc au législateur national, de décider de l'affectation du produit de tel ou de tel prélèvement au profit des régions avec une clé de répartition qui prenne en compte une certaine idée de la discrimination positive. Rien, à titre d'illustration, ne s'oppose à ce que les droits d'enregistrement, qui sont bien ancrés dans les territoires, deviennent des impôts prélevés localement au profit des régions même si le recouvrement peut continuer à être effectué par les services comptables de l'Etat en contre partie d'une rémunération prélevée par le même Etat. Ainsi, le fait de réserver aux régions le seul produit des droits de timbre signifie tout simplement qu'elles pourront disposer de plus de 500 millions de dinars par an. L'ensemble des droits d'enregistrement affectés aux régions se traduira par un transfert supérieur à 1,5 milliard de dinars en prenant en considération les prévisions de la loi de finances pour 2020. Il va de soi que le choix effectué par le législateur fiscal peut prendre une forme progressive afin de prendre en considération la capacité de l'administration régionale de réaliser les dépenses programmées et les ressources affectées à cet effet car, qu'on le veuille ou non, les régions, aujourd'hui, ne sont pas aptes et n'ont point la capacité de mettre en oeuvre des politiques de nature à permettre d'absorber des crédits aussi importants, à court ou encore à moyen terme. C'est donc une solution qui peut-être décidée pour le principe alors que sa mise en place et sa réalisation peut prendre en compte la capacité d'imaginer et de mettre en oeuvre les politiques régionales décidées par des élus et destinées à satisfaire des besoins déterminées par la région et pour la région.

La seconde solution consiste à oeuvrer dans le même esprit des réformes proposées pour les communes. Elle consiste, dans l'esprit des réformes de 1975, qui a été, par la suite escamoté et détourné de ses objectifs, pour des considérations fondées sur une excessive centralisation des pouvoirs au sein de l'organisation des pouvoirs en Tunisie et le rejet d'une démocratie locale qui évoluerait en dehors des sentiers battus, de proposer qu'une fraction des revenus fiscaux de l'Etat, provenant notamment des principaux impôts fort rentables au demeurant, fasse l'objet d'une affectation au profit, là aussi, des régions, pour en garantir la pérennité en sachant que *1% de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le bénéfice des sociétés a rapporté, en 2019, 136,6 millions de dinars, que 1% du rendement de la taxe sur la valeur ajoutée et des droits de consommation a été, pour la même année, de 121,1 millions de dinars alors que, pour l'ensemble du système fiscal de l'Etat, 1% de recettes représente 318 millions de dinars.*

Autant dire que proposer d'affecter 2% des revenus fiscaux de l'Etat au profit des régions, dans un premier temps, rapporterait à celles-ci des ressources qui dépasseraient les 600 millions de dinars, somme supérieure aux disponibilités actuelles du fonds des collectivités locales. Programmer que, à terme, on puisse passer, disons, sur une décennie, à 5% des ressources fiscales de l'Etat ne nous semble pas constituer une oeuvre de destruction de l'Etat qui, en fait, garde des moyens considérables, mais a l'avantage de réaliser une meilleure répartition des moyens, des politiques et constitue, finalement, un apprentissage de la démocratie telle que comprise par la Constitution et par la loi organique sous réserve que les régions apprennent les rigueurs de la gestion et de la liberté mais aussi la responsabilité devant les électeurs au titre des choix et des politiques contribuant ainsi à réduire la main mise de la bureaucratie financière sur les leviers de commande et aussi sur l'avenir de la démocratie locale dans le pays.

ELÉMENTS DE BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES :

- Habib AYADI : Les finances locales. Etudes et documents. Tunis. ENA. CREA. 1971. 27 p.
- Najib BELAID : Autonomie locale et mutations récentes dans les finances municipales. Tunis. CREA. 1999. 511 p.
- Yadh BEN ACHOUR : Droit administratif. Tunis. CPU. 2000. 502 p.
- Hafedh BEN SALAH et Gérard MARCOU : Décentralisation et démocratie en Tunisie. Tunis/Paris. IORT/ L'Harmattan. 1999. 236 p.
- Michel BOUVIER : Finances locales. Issy-les-Moulineaux. LGDJ. Lextenso. 17e édition. 2018. 286 p.
- Sadok CHAABANE et Mohamed KHEROUF : Aspects financiers de la réforme communale de 1975. Tunis. ENA. 1977. 38 p.
- Ahmed ESSOUSSI : Finances publiques. Tunis. Latrach. 2013. 650 p. V. 3e partie : les finances locales. pp. 447-539
- Guy GILBERT : La fiscalité locale en question. Paris. Montchrestien. 2e édition. 1998. 158 p.
- François LABIE : Finances locales. Paris. Dalloz. 1995. 340 p.
- Raymond MUZELLEK et Matthieu CONAN : Finances locales. Paris. Dalloz. 7e édition. 2018. 257 p.
- Jean François PICARD : Finances locales. Paris. Lexis-Nexis. 2013. 484 p.

THESES:

- Christelle BRANQUART : La réforme de la fiscalité locale en France. Thèse. Droit. IEP de Strasbourg. 2009.
- Taoufik KOBBI : La décentralisation financière au Maroc : Vers un nouveau modèle du cadre financier territorial. Thèse. Droit public. Paris I. 2018.
- Lotfi TARCHOUNA : Décentralisation et déconcentration en Tunisie. Thèse Droit. Faculté de droit et de sciences politiques de Tunis. 2005. 1142 p.
- Fathi ZERARI : L'autonomie des collectivités locales et les fondements du Conseil de la Nation en Algérie. Thèse. Droit public. Bordeaux. 2017.

ARTICLES :

- Néji BACCOUCHE : Le code des collectivités locales. Un texte fondateur. In Mélanges Ahmed Essoussi. Tunis. MIP. 2020. pp. 45-63
- André BARILARI : Les amnisties fiscales. RFFP. N° 110. 2010. p. 135

- Michel BOUVIER : - Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt. RFFP. N°112. 2010. p. 25
- Le conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : Du quiproquo à la clarification. N.C.C.C.. 2011/4. pp. 55-67
- Jalila BOUZOUITA : - Fiscalité locale et développement régional en Tunisie. In. Amel Mecharfi : Les finances des collectivités locales dans les Etats du Maghreb. Rabat. MEJMA. 2011. Partie française pp. 165-196 (Actes du colloque de Marrakech. 2011).
- Le statut de la région tunisienne et la gouvernance. Mélanges Ahmed Essoussi. Tunis. MIP. 2020. Pp. 127-173.
- Xavier CABANNES : Libre administration des collectivités locales et pouvoir fiscal local. RFFP. N° 131. 2015. p.7.
- Raya CHOUBANI : Les finances locales : Quelle autonomie ? Mélanges Ahmed Essoussi. Tunis. MIP. 2020. pp. 201-242
- Ahmed ESSOUSSI : - Le développement régional. Lecture financière. In. Abderrahmane ZANANE Mounir ZOUITEN (Direction) : Développement local et cohésion territoriale. Rabat. Université Mohamed V Souissi. 2010. 200 p. V. pp. 89-108.
- Pour quelle gouvernance publique locale ? In. Amel Mecherfi : Les finances des collectivités locales dans les Etats maghrébin. Rabat. REJMA. 2011. 231 p. (partie française) et 88 p. (partie arabe). V. pp. 165-196 (Actes du colloque de Marrakech. 2011).
- Autonomie et finances locales, politique et moyens d'une coopération souhaitée. In. Abderrahmane Zanane : Coopération et partenariat des collectivités territoriales. Rabat. Université Mohamed V Souissi. 2014. 285 p. pp. 91-108.
- Constitution et finances locales. Mélanges Abderrahmane Zanane. Rabat. Université Mohamed V Souissi. 2017
- L'Etat décentralisé, quelle cohésion territoriale et sociale ? Lecture financière publique. In. Ahmed Essoussi: Ecrits de droits publics. Tunis. MIP. 2019. pp. 235-251.
- Edmond HERVE : L'autonomie financière des collectivités locales en Europe. RFFP. 2013. n°121. p.55
- Ahmed MAHIOU : Les collectivités locales en Algérie. A.A.N. 1969. pp. 8-18
- Jennifer MARCHAND : Réflexions su le principe de transparence. RDP. 2014. p. 677.
- Jean-Raphaël PELLAS : Les impôts affectés : quelle légitimité. RFFP. 2013. n° 123. p. 115.
- Eric OLIVA : Le principe de la libre administration et d'autonomie financière. RFFP. 2012. n° 119. p. 49

TABLE DES MATIÈRES

Résumé et propositions	4
Introduction	7
Chapitre I : De la fiscalité locale. Contenu et caractéristiques	13
I. Le contenu de la législation fiscale locale	14
1. La taxe sur les immeubles bâtis	14
2. La taxe sur les terrains non bâtis	16
3. La taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel	16
4. La taxe hôtelière	19
5. La Taxe sur les spectacles	19
6. La contribution des propriétaires riverains aux frais des grands travaux de premier établissement	19
7. Les autres prélèvements	19
II. De la cohérence de la politique législative et sécurité juridique	20
1. La mise en oeuvre des règles constitutionnelles et la législation fiscale locale	20
2. Un droit fiscal local mis en oeuvre d'une façon singulière	22
Chapitre II : Impôts locaux et financement des charges publiques locales. Une politique à évaluer et des propositions à effectuer	25
I. La place des ressources fiscales dans le financement des budgets des communes	27
1. Evolution et structures des finances locales	28
2. De l'évolution des ressources propres et particulièrement des ressources fiscales	30
II. Une gouvernance dommageable à une meilleure mobilisation des ressources fiscales locales	33
1. De la gouvernance fiscale locale dommageable	33
2. Des réformes proposées pour la fiscalité communale	37
Chapitre III : Une fiscalité à inventer : la région et l'impôt	41
I. Les finances régionales, une terre quasi inconnue	41
1. De l'évolution du statut de la région	42
2. La région dans le nouveau droit des collectivités locales	44
II. Des ressources à mobiliser impliquant évolution du système fiscal local	44
1. Des objectifs recherchés et inscrits dans la loi	45
2. Des réformes fiscales à entreprendre	47
Eléments de bibliographie	49
Table des matières	51

