

# « La politique fiscale tunisienne en faveur du développement durable »

**Zouhour KOURDA,**

Institut Supérieur de Comptabilité et d'Administration des Entreprises

Université de La Manouba, Tunis, Tunisie

zouhourkourda@gmail.com; GSM : 21697 344 440; Tel :21671 286 286; Fax: 216 1 288 437

## Résumé

L'objet de cette communication est de vérifier si la politique fiscale tunisienne répond aux exigences du développement durable. Nous constatons que la politique fiscale tunisienne en faveur du développement durable est limitée à l'environnement. D'une part la protection de l'environnement est le monopole de l'Etat, et d'autre part la fiscalité environnementale reste hésitante, puisqu'elle est composée surtout de dégrèvements fiscaux classiques et peu de taxes spécifiques à la protection de l'environnement. Cette situation peut être expliquée par l'importance des coûts de cette politique et le recours aux prêts étrangers. Ce qui nous pousse à prospecter quelques pistes en vue de cette harmonisation: sur le plan financier il faudra surmonter les orthodoxies juridico financières et créer des techniques financières originales. Sur le plan fiscal il s'agit d'introduire la dimension éthique dans la fiscalité actuelle et l'adapter aux techniques financières « vertueuses ». Enfin sur le plan politique et social le développement durable requiert l'instauration de la démocratie participative.

The object of this paper is to verify whether taxation meets the requirements of sustainable development criteria. This study shows that Tunisian fiscal policy in favour of sustainable development is limited to the environment. On the one hand, protecting the environment is the state monopoly, in the other hand, environmental taxation remains hesitant, since it is composed mostly of tax rebates and few specific taxes to environmental protection. This can be explained by the high cost of this policy and the use of foreign loans. This situation is causing us to explore ways for harmonization of fiscal policy with sustainable development: on the financial aspect, financial orthodoxy must be overcome and unique financial techniques must be created. On the tax aspect it is about introducing an ethical dimension in the current tax policy and adapting it to "virtuous" financial techniques. Finally on the political and social aspect, sustainable development requires the introduction of participatory democracy.

Mots-clés: politique fiscale, développement durable, environnement, éthique, démocratie.

Les rapports entre la politique fiscale et le développement durable sont-ils envisageables ? Cette question liminaire est loin d'être incongrue car la politique fiscale est une science bien établie qui a ses lois<sup>1</sup> alors que développement durable relève dans une large part des philosophies politiques qui sont des opinions. Cependant bien que ses fondements économiques et scientifiques soient controversés, la rigueur du droit a su se concilier avec le ce flou conceptuel qui entoure cette notion<sup>2</sup>. En effet la relation entre le développement et la fiscalité est bien établie car le financement des biens et services publics provient des recettes fiscales nationales essentiellement. La différence qu'apporte donc le terme « durable » est une dimension éthique qui fait défaut au développement tout court, préoccupé par les buts quels qu'en soient les moyens<sup>3</sup>.

La notion de développement durable apparue clairement avec le Rapport BRUNDTLAND<sup>4</sup> a pour base le constat de deux limites : celle du système de développement actuel et celle de l'exploitation effrénée des ressources naturelles sur qui il repose. Ce concept global, et générique ne se limite pas aux seuls aspects économiques quantitatifs, mais touche tous les aspects de la vie et des activités humaines et de leur environnement et allie la protection de l'environnement et des ressources naturelles, mais aussi les droits de l'homme,

---

<sup>1</sup> M. Lauré : «*Traité de politique fiscale* », PUF, Paris, 1956 p. 5.

<sup>2</sup> Parmi ceux qui réfutent l'existence de causes scientifiquement fondées du développement durable , cf. J. Theys : «*L'approche territoriale du développement durable, condition de sa prise en compte de sa dimension sociale* » ; site internet : <http://developpementdurable.revues.org/index1475.html>; Pour O. Cantat , « *il relève plus du discours incantatoire que de la réalité* » in : « *Développement durable : une pensée de référence difficile à mettre en œuvre* », Droit de l'environnement, n° 160, juillet-août 2008, p.12 et s.

<sup>3</sup> D. Reed : «*Executive Summary of Structural Adjustment , the Environment and Sustainable Development* », site internet : <http://assets.panda.org/downloads/FREXSUM.doc>.

<sup>4</sup> Ce rapport du nom de la présidente de la commission mondiale sur l'environnement et le développement des Nations Unies, la Norvégienne Gro Harlem Brundtland, intitulé « *Notre Avenir à Tous* » publié en 1987 par cette commission qui énonce la politique nécessaire pour parvenir à un « développement durable » (« Sustainable development »). Ce concept est défini comme « ... un développement qui répond aux besoins des générations du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs. Deux concepts sont inhérents à cette notion : le concept de « besoins », et plus particulièrement des besoins essentiels des plus démunis..., et l'idée des limitations que l'état de nos techniques et de notre organisation sociale impose sur la capacité de l'environnement à répondre aux besoins actuels et à venir ». Rapport BRUNDTLAND, chapitre 2 « *Vers un développement durable* », site internet : [/www.cannes.com/](http://www.cannes.com/)

la démocratie, les libertés publiques<sup>5</sup>. Il n'est plus fondé sur les intérêts strictement économiques, mais sur une approche pluridisciplinaire. Des valeurs universelles sont redécouvertes comme celles de responsabilité, participation, partage, principe de précaution, débat, équité...

En tant que concept<sup>6</sup> le développement durable est d'autant plus abstrait qu'aucune définition juridique n'en a été proposée au niveau des textes internationaux, et il revient donc aux acteurs du développement durable d'en préciser le contenu et les contours selon leurs préoccupations. Si le contenu de la notion de développement peut différer selon les Etats, la durabilité est encore plus ambiguë pour le juriste car elle est le fait d'économistes qui la font reposer sur des critères consuméristes et productivistes : le bien-être est mesuré par le potentiel de consommation et l'environnement lui-même est un élément du cycle de production-consommation<sup>7</sup>. La question de la durabilité est donc intrinsèquement liée à celle des externalités<sup>8</sup>.

Il n'est pas anodin de signaler le contexte du développement durable qui est celui d'une crise structurelle des pays les plus industrialisés. Il ne s'agit pas d'inventer un nouveau modèle de développement, mais de soutenir la durabilité du mode de développement de ces pays, par la réorientation des logiques de production, la nature de ce qu'on produit, et d'orienter les modes de consommation<sup>9</sup>. Ces orientations nouvelles posent le problème de leur ancrage dans la société ainsi que leur financement. Pour ce faire l'Etat peut agir soit par une

---

<sup>5</sup> Ainsi pour Amartya Sen, prix Nobel d'économie 1998, la liberté et les droits de l'homme en général sont la clé de voute du tout développement. Voir notamment: « *Development as Freedom* », Oxford University Press, 1999 et « *Un nouveau modèle économique. Développement, justice, liberté* », Odile Jacob, 2000.

<sup>6</sup> Selon le dictionnaire Larousse le mot concept (du latin *conceptus*, conçu) est une « *idée générale et abstraite que se fait l'esprit humain d'un objet de pensée concret ou abstrait, et qui lui permet de rattacher à ce même objet les diverses perceptions qu'il en a, et d'en organiser les connaissances* », c'est aussi une « *manière dont une entreprise est conçue ; idée générale, projet* ».

<sup>7</sup> Ainsi la durabilité est définie « *comme la non-diminution du potentiel de consommation, au sens large, par habitant. Le potentiel de consommation est à son tour lié au potentiel de production future et donc au stock de capital, mesuré en termes d'efficience de manière à prendre en compte les effets du progrès technologique.*», J. Nicolaisen, A. Dean, P. Hoeller : « *Economie et environnement: problèmes et orientations possibles* », Revue économique de l'OCDE, n° 16, printemps, p.17.

<sup>8</sup> Selon des experts économiques, « *Une croissance durable, n'est possible à long terme que si les coûts réels de la pollution supportés par le marché se rapprochent des coûts implicites réels de la dégradation de l'environnement* », J. Nicolaisen, A. Dean, P. Hoeller op. Cit., p.18.

<sup>9</sup> Ainsi pour Ph. Le Clézio: « *Le développement durable ne constitue pas une nouvelle politique sectorielle : il consiste à travailler différemment en prenant en compte une perspective de moyen et long terme dans une démarche qui implique aussi bien les individus que les entreprises et les pouvoirs publics* », op. Cit., p.22.

politique budgétaire, soit par une politique fiscale. C'est cette dernière qui va retenir notre attention, car outre la souplesse et la diversité de ses moyens, elle reflète le choix des gouvernants, puisque l'impôt est un moyen de gouverner.

Selon une définition classique de M. Lauré, une fois prise la décision de financer *la dépense publique par l'impôt*, la politique fiscale consiste à *déterminer les caractéristiques générales de l'impôt, en fonctions de données économiques et psychologiques* »<sup>10</sup>. Des auteurs contemporains ont élargi le champ théorique de la politique fiscale : au-delà de la fonction financière classique assignée au système fiscal qui est de fournir les ressources nécessaires à la couverture des charges publiques, l'accent est mis sur une fonction dynamique et volontariste qui est celle d'instituer des prélèvements fiscaux conformément aux objectifs économiques et sociaux des pouvoirs publics<sup>11</sup>.

Le développement durable étant devenu la pierre angulaire et le mot d'ordre des pouvoirs publics, il est légitime de voir comment la politique fiscale peut être orientée en sa faveur. L'observation des faits révèle les contradictions intrinsèques de la politique fiscale tunisienne. Alors qu'à la faveur de la mondialisation et de la privatisation du secteur public, l'Etat se désengage et que le citoyen n'est pas associé à la chose publique<sup>12</sup>, le système fiscal est fortement mis à contribution pour dégager des ressources fiscales, essentiellement par l'intensification du contrôle et des redressements fiscaux. Cet objectif financier a dans une large mesure gagné son pari puisque les recettes fiscales sont en augmentation certaine<sup>13</sup>. S'ajoute à cela un déséquilibre structurel tenant à la dualité du système fiscal : une fiscalité dérogatoire faite d'exonérations à destination des entreprises, et une imposition de droit commun pour les autres contribuables

Dans ces conditions comment la politique fiscale actuelle intègre t-elle le concept de développement durable?

L'examen montre que la politique fiscale en faveur du développement durable est circonscrite

---

<sup>10</sup> M. Laure, op Cit., p.5.

<sup>11</sup> Voir J.B. Geffroy : « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », PUF, Paris, 1993, p.390. ; G. Tournie : « *La politique fiscale sous la Cinquième République* », Privat, 1985, p.7 et s. ».

<sup>12</sup> S. Zakraoui : « *La politique fiscale en Tunisie : faits saillants et aspirations* », RTD 2005, CPU, p. 194 (en arabe).

<sup>13</sup> De 2000 à 2006 les recettes fiscales ont connu un taux d'accroissement annuel moyen (6,5%) plus élevé que les ressources de l'Etat (5,44%) et les dépenses de l'Etat (4,30%). Voir Z. Kourda : « *L'impôt sur le revenu des personnes physiques au regard du rendement et de l'équité* », Thèse de doctorat en droit public, FDSPT, mars 2010, p. 67.

à l'environnement naturel (I) ce qui pousse à prospecter quelques pistes en vue de son harmonisation avec le développement durable (II).

### **I. La politique fiscale du développement durable est circonscrite à l'environnement**

Selon le dictionnaire Larousse, l'environnement est « *ce qui entoure de tous côtés, le voisinage. C'est l'ensemble des éléments (biotiques ou abiotiques) qui entourent un individu ou une espèce et dont certains contribuent directement à subvenir à ses besoins* ». Dans un sens plus large c'est « *l'ensemble des éléments objectifs (qualité de l'air, bruit, etc.) et subjectifs (beauté d'un paysage, qualité d'un site, etc.)*. C'est le contexte psychologique, social « *constituant le cadre de vie d'un individu* »<sup>14</sup>.

Même si les volets économique et social sont évoqués dans les documents officiels<sup>15</sup>, l'absence de définition juridique du terme environnement<sup>16</sup> a permis aux pouvoirs publics de le concevoir dans un sens limité d'environnement naturel, comme en témoignent les indicateurs du développement durable durant la période du Xème plan qui sont de nature strictement écologique<sup>17</sup>. En revanche il faut entendre la fiscalité dans un sens large, couvrant l'ensemble des prélèvements obligatoires, c'est-à-dire non seulement les impôts, mais les taxes, les taxes parafiscales, les redevances, même celles administratives.

Même dans cette optique, la politique fiscale environnementale est limitée au niveau de ses moyens et reste hésitante (A), sans doute parce qu'elle pose des problèmes théoriques (B) et que les coûts de la protection de l'environnement s'avèrent élevés (C).

#### **A) Une fiscalité environnementale hésitante**

Dans la protection de l'environnement le législateur n'a pas vraiment sollicité la

---

<sup>14</sup> [www.larousse.fr](http://www.larousse.fr)

<sup>15</sup> Le Xème plan établi un lien entre le développement durable et la préservation de l'environnement, des ressources naturelles notamment l'eau et l'énergie, ainsi que la garantie de la réalisation des conditions d'une vie décente et le bien général, Cf. Xème plan de développement économique et social, p.28 et 67.

<sup>16</sup> Même la convention de Lugano du 21 juin 1993 sur la responsabilité civile des dommages résultant d'activités dangereuses donne une définition restrictive de l'environnement comme étant « *les ressources naturelles abiotiques et biotiques, telles que l'air, l'eau, le sol, la faune et la flore, et l'interaction entre les mêmes facteurs ; les biens qui composent l'héritage culturel et les aspects caractéristiques du paysage* » ; cité par M. Prieur in « *Droit de l'environnement* », 5ème édition 2004, Dalloz, p. 2.

<sup>17</sup> Ces indicateurs sont la mobilisation des ressources hydrauliques, le boisement des forêts, le raccordement au réseau d'assainissement, le nombre des stations d'assainissement en cours d'exploitation, les parcs urbains, le traitement des déchets dans les décharges de contrôle. XIème plan de développement économique et social, p.46.

fiscalité. La faiblesse de la politique fiscale environnementale et de ses moyens s'accorde en fait avec le déséquilibre des acteurs du développement durable.

1) La protection de l'environnement est le monopole de l'Etat

Il est vrai que la protection de l'environnement n'est plus un choix ou un luxe pour l'Etat qui a un devoir d'assurer un environnement sain et viable aux citoyens en tant qu'élément du développement durable et comme un droit de l'homme de la troisième génération<sup>18</sup>. Cependant il n'émane ni des revendications de la société civile ni d'une demande citoyenne comme ce fut le cas pour les pays industrialisés<sup>19</sup>. Au contraire il est le monopole de l'Etat qui en est l'origine et le seul véritable dépositaire<sup>20</sup> Ainsi la Tunisie a pris assez précocement des engagements internationaux pour protéger l'environnement dans des domaines très divers<sup>21</sup>. Ceci s'est traduit au niveau national par un cadre institutionnel consacré à la protection de l'environnement caractérisé par sa profusion puisqu'il est composé de dix ministères<sup>22</sup>, une trentaine d'établissements publics aux dénominations diverses<sup>23</sup>, vingt sept organes consultatifs sous forme de conseils ou de commissions<sup>24</sup> ainsi que des

---

<sup>18</sup>Voir A. Aouij-Mrad : « *Droits de l'Homme et protection de l'environnement* » site internet : [/www.tunisieinfo.com/d](http://www.tunisieinfo.com/d).

<sup>19</sup> Voir G. Boudic : « *Les verts saisis par la fiscalité écologique ou le difficile apprentissage d'une culture de gouvernement* », RFFP n°90 mai 2005, p. 59.

<sup>20</sup> Ainsi les collectivités locales ne sont pas maitresses de leurs politiques environnementales et de développement durable et la législation sur les associations mérite d'être revue ; voir R. Ben Yedder Abid : « *Les acteurs du développement durable en Tunisie* », Mémoire pour l'obtention du Mastère en droit de l'environnement et de l'urbanisme, FDSPT 2005-2006, p. 94.

<sup>21</sup> La Tunisie s'est engagée dans la protection de l'environnement sur le plan international en signant ou ratifiant plus de trente conventions touchant divers domaines: l'énergie atomique, protection du patrimoine, protection de la faune et de la flore, de la couche d'ozone... Cette protection est confirmée dans le cadre de l'Accord d'Association signé en 1995 avec l'Union Européenne et de la ratification des Conventions de Montréal et de Barcelone.

<sup>22</sup> A côté du Ministère de l'Environnement et du Développement Durable organisé par le Décret n° 2006-898 du 27/3/2006, neuf autres ministères participent au développement durable (Agriculture, Industrie, Santé, Equipement, Intérieur, Tourisme, Commerce, Culture, Développement et Coopération Internationale).

<sup>23</sup> Ces établissements sont dénommés agence (Agence Nationale de Protection de l'Environnement : loi n° 88-91 du 2 août 1988), office (Office National de l'Assainissement : Loi n° 93-41 du 19 avril 1993), institut (Institut des Régions Arides : Loi n° 76-6 du 7 janvier 1976.), centre (Centre International des Technologies de l'Environnement de Tunis : Loi n° 96-25 du 25 mars 1996)...

<sup>24</sup> Conseil National de la Conservation des Eaux et du Sol (Art. 17 de la loi n° 95-70 du 17 juillet 1995), Commission Nationale de l'Environnement (Décret n° 78-373 du 12 avril 1978)...

institutions territoriales diverses<sup>25</sup>.

-Le cadre réglementaire n'est pas moins fourni et de nombreux textes réglementent les atteintes à l'environnement, en prévoyant les droits et les sanctions<sup>26</sup>. Cependant la protection de l'environnement n'a pas une valeur constitutionnelle contrairement à la situation qui prévaut en France qui en a fait un droit et une liberté fondamentaux<sup>27</sup>.

-Par ailleurs la justiciabilité de ce droit est très réduite et les citoyens ne bénéficient pas d'un droit à ester en justice pour une atteinte objective à l'environnement. Seules les règles classiques de la responsabilité civile ou pénale sont applicables, nécessitant une relation de cause à effet entre le fait incriminé et le dommage personnel subi. En réservant à un établissement public, l'ANPE, l'exclusivité du droit d'ester en justice, l'Etat se fait le dépositaire exclusif de la défense de l'environnement, et démobilise les citoyens.

Est-ce pour cela que la fiscalité n'a pas été sollicitée de façon intensive ?

## 2) Faiblesse de la fiscalité protectrice de l'environnement

La politique fiscale exerce une influence de type qualitatif sur l'économie<sup>28</sup> et semble donc tout à fait adaptée à la protection de l'environnement. En outre l'avantage de la fiscalité écologique est de permettre cette protection en évitant le caractère répressif des réglementations<sup>29</sup> qui ne sont pas toujours efficaces. Cependant le recours à la fiscalité environnementale n'est pas chose aisée<sup>30</sup>. Il nécessite des études préalables et prospectives et même des simulations sur plusieurs plans à la fois: sur le plan économique par l'étude du marché, sur le plan social en prévoyant les réactions éventuelles des contribuables concernés,

---

<sup>25</sup> Où se côtoient les Conseils Municipaux et régionaux et les associations. Voir Portail du Ministère de l'environnement et du développement durable : /www.environnement.nat.tn/actualite/maj%20170620102.pdf. Sur les aspects institutionnels voir R. Ben Yedder Abid , mémoire précité.

<sup>26</sup> Des sanctions pénales pour atteinte à l'environnement sont prévues par le code du travail (loi 66-27 du 30 avril 1966), le code des eaux ( loi 75-16 du 31mars 1975), la loi sur la gestion des déchets (loi 96-41 du 10 juin 1996), la loi relative au domaine public maritime (loi 95-73 du 24 juillet 1995) la loi de création de l'Agence de Nationale de Protection de l'Environnement (ANPE) précitée...

<sup>27</sup>M-J. Redor-Fichot: « *Le droit à l'environnement, droit fondamental et liberté fondamentale ?* », Droit de l'environnement n° 160, juillet-août 2008, p.19.

<sup>28</sup> M. Lauré , Op Cit, p.14.

<sup>29</sup> L'exemple type est constitué par la loi relative aux déchets de 1996qui instaure une obligation d'éliminer les déchets sanctionnée par des amendes et des peines privatives de liberté. Pour plus de détails voir N. Belaid : « *Vers un droit des déchets, les lacunes de la réglementation des déchets dangereux* », Mélanges Habib Ayadi, CPU 2000, p. 87.

<sup>30</sup> Voir L. Chikhaoui : « *Vers une réforme écologique de la fiscalité ?* », Mélanges en l'honneur de Habib Ayadi, CPU 2000, p.432.

sur le plan fiscal en évitant les effets pervers des taxes environnementales<sup>31</sup>. Ces difficultés expliquent sans doute la timidité de la politique fiscale environnementale en Tunisie qui, à côté des avantages sociaux et des aides financières<sup>32</sup> revêt deux techniques : des incitations fiscales classiques sous forme de dégrèvements d'impôts et quelques impositions sous forme de taxes et de redevances spécifiques ou liées à l'environnement.

a) Les dégrèvements d'impôts

Ils sont accordés à des domaines ayant un lien soit direct soit indirect avec l'environnement.

- *des domaines généraux ayant un lien avec l'environnement*

Cette fiscalité qui se traduit essentiellement par des dégrèvements fiscaux, a pour trait d'être éparpillée, elle s'est faite par à-coups et ne relève pas d'une vision d'ensemble. En outre elle est motivée essentiellement par la productivité, ce qui n'est pas un critère du développement durable. En effet les textes sont répartis entre le Code d'Incitations aux Investissements (CII), les autres codes et des lois spéciales. Le CII encourage divers domaines qui, même s'ils s'intègrent dans le développement durable, restent tributaires du seul critère de la rentabilité pour bénéficier des avantages du code : ainsi les incitations fiscales au développement agricole mettent l'accent sur la productivité<sup>33</sup> ; les avantages à l'encouragement au développement régional sont accordés aux entreprises qui s'installent dans des zones de développement régional en vue de leur développement économique<sup>34</sup>, les projets d'infrastructures et d'équipements collectifs des entreprises de travaux publics et de promotion immobilière<sup>35</sup>, les incitations au développement agricole visant à l'utilisation des ressources naturelles disponibles en vue d'augmenter la production agricole et de pêche ainsi que la modernisation de ces secteurs toujours dans un but de productivité<sup>36</sup>.

---

<sup>31</sup> Voir C London : « *Protection de l'environnement : les instruments économiques et fiscaux* », RFFP n°90 mai 2005, p.21 et s.

<sup>32</sup> Les avantages sociaux se traduisent par des exonérations totales ou partielles des cotisations patronales de CNSS ainsi que des aides et des subventions à l'emploi. Loi de finances 2004-90 du 31 décembre 2004 encourageant la réinsertion dans la vie professionnelle des salariés ayant perdu leur emploi. Les avantages financiers sont sous forme de primes ou subventions.

<sup>33</sup> Ainsi les critères pour bénéficier des avantages fiscaux sont la taille de l'exploitation qui est fonction du revenu, de la superficie, le coût de l'investissement et l'importance des équipements.

<sup>34</sup> Article 23 du CII.

<sup>35</sup> Article 26 du CII.

<sup>36</sup> Article 27 du CII.

L'encouragement aux investissements dans le transport est accordé dans un but de promotion des activités économiques et non en vue de limiter la pollution, puisqu'il est accordé sans distinction à tous les types de transport : transport international routier de marchandises, transport maritime, aérien et transport routier de personnes<sup>37</sup>. Le CII accorde les mêmes incitations à l'investissement dans l'habitat social, à la construction de bâtiments destinés aux activités industrielles, à l'aménagement de zones pour les activités agricole, de tourisme et d'industrie sans faire de discriminations<sup>38</sup>.

Ainsi les avantages touchent essentiellement des impôts directs (comme l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu) sous forme de dégrèvement du réinvestissement financier chez l'investisseur, de dégrèvement physique pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, d'abattement sur le résultat imposable avec ou sans minimum d'impôt, et des impôts indirects (suspension de la TVA et des droits de consommation, l'exonération des droits de douane ou des droits d'enregistrement), mais ne touche que quelques taxes comme la taxe de formation professionnelle ou le FOPROLOS.

- *des dispositions spécifiques ciblant l'environnement,*

A côté de ces dispositions générales, le CII contient en fait deux types de dispositions spécifiques à l'environnement : la lutte contre la pollution et la protection de l'environnement<sup>39</sup>. A ce titre des incitations sont accordées aux entreprises qui se spécialisent dans la collecte, la transformation et le traitement des déchets et ordures et les entreprises qui luttent contre la pollution générée par les activités économiques, et ces incitations sont liées aux organismes de protection de l'environnement.

Dans le cadre de la promotion de la technologie et de la recherche-développement, et l'économie d'énergie, l'investissement dans les énergies renouvelables donne droit à une exonération des droits de douane et à la TVA au taux de 12% pour les équipements importés n'ayant pas de similaires localement, et la suspension de la TVA pour ceux acquis localement<sup>40</sup>, en plus d'une prime<sup>41</sup>, alors que les investissements dans l'économie d'eau ne donnent droit qu'à une prime<sup>42</sup>.

---

<sup>37</sup> Article 50 du CII.

<sup>38</sup> Article 51 du CII.

<sup>39</sup> Les articles 37 et 38 du code d'incitation aux investissements.

<sup>40</sup> Articles 40 et 41 du CII.

<sup>41</sup> Prime dont le montant est fixé par le décret n° 2005-2234 du 22 août 2005.

<sup>42</sup> Article 42 bis du CII. Le montant de la prime est fixé par décret n° 2001-2186 du 17 septembre 2001. Il en est de même pour les investissements dans l'économie d'eau d'irrigation par les groupements d'intérêt collectifs bénéficiant des avantages de la catégorie « A », qui sont des primes spécifiques seulement.

Un autre secteur peut être intégré dans le développement durable est celui des PME et de l'artisanat qui bénéficient de dotations budgétaires et de dégrèvements fiscaux<sup>43</sup>.

Les avantages fiscaux consistent également à accorder le bénéfice d'amortissements dérogatoires à l'amortissement linéaire de droit commun<sup>44</sup>...

A côté du CII, des avantages précis sont prévues dans les différents codes sous forme d'exonération des droits de douane, de suspension de la TVA et du droit de consommation pour les équipements, accordés après autorisation préalable de l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement (ANPE),

Par ailleurs des lois spéciales prévoient des avantages liés à la lutte contre la pollution<sup>45</sup>. Les avantages accordés à la collecte des déchets sont plus importants et reflètent l'urgence de protéger l'environnement<sup>46</sup> : déduction des revenus ou bénéfices souscrits au capital initial ou à son augmentation dans la limite de 50% des revenus ou bénéfices nets imposables sous réserve du minimum d'impôt en cas de réinvestissement exonéré<sup>47</sup>, déduction totale des revenus et bénéfices provenant de ces activités de l'assiette de l'IR ou de l'IS sous réserve d'un impôt minimum<sup>48</sup>.

Ces incitations sous forme de dégrèvements fiscaux s'analysent en dépenses fiscales et obèrent le budget de l'Etat : or ce dernier a besoin plus que jamais de ressources pour réaliser le développement durable et protéger l'environnement. La rareté des taxes proprement environnementales ne peut réaliser cet objectif.

#### *b) Rareté des taxes environnementales*

Récemment deux taxes proprement environnementales ont été instituées :

- la taxe pour la protection de l'environnement (TPE)<sup>49</sup> semble être la première concrétisation

---

<sup>43</sup> Articles 46 bis à 48 du CII.

<sup>44</sup> Les amortissements dérogatoires sont le linéaire accéléré, l'exceptionnel, l'intégral quand le bien dépasse pas 200D, et l'amortissement des biens acquis en leasing ; voir code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés.

<sup>45</sup> Article 8 ter de la loi n° 92-81 du 3 août 1992 portant création des parcs d'activités économiques.

<sup>46</sup> Voir N. Belaid : « *Vers un droit des déchets..* », op. Cit., p. 87.

<sup>47</sup> Prévus par les articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30/12/1989, portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

<sup>48</sup> Cet impôt minimum est de 10% du bénéfice global pour les sociétés et de 30% de l'IR global pour les personnes physiques.

<sup>49</sup> Loi 2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 dont le champ d'application a été élargi par la loi par la loi 2007-70 du 27 décembre 2007 portant loi de finances pour l'année 2008 qui en élargi le champ d'application.

de l'écofiscalité dans la mesure où elle frappe certains produits énergétiques polluants<sup>50</sup>, et ses recettes sont affectées à deux fonds spéciaux du trésor : le fonds de dépollution et le fonds de protection et de l'esthétique de l'environnement.

- La taxe sur le repos biologique payée sur le chiffre d'affaires local des producteurs de produits de la pêche<sup>51</sup>.

Ces taxes sont trop jeunes pour évaluer leur impact sur l'environnement et le comportement des pollueurs ainsi que leurs effets sur la consommation. Mais de telles études sont nécessaires avant de renouveler l'expérience.

Citons d'autres contributions qui sont payées aux établissements publics ayant une mission de protection de l'environnement comme la taxe d'assainissement payée à l'Office National d'Assainissement (ONAS) chargé de protéger le milieu hydrique<sup>52</sup>. Cependant la taxe annuelle sur les établissements classés dangereux, insalubres et incommodes payée depuis 1991 à l'ANPE au lieu et place du Ministère de l'économie Nationale<sup>53</sup>, n'a pas un but dissuasif mais c'est la contrepartie non pas d'un service rendu, mais du risque que fait encourir l'exploitant de ces établissements à la société. La protection de l'environnement n'est réalisée que si le produit de cette taxe est affecté à combattre les nuisances à l'environnement.

Le code de la fiscalité locale<sup>54</sup> prévoit des taxes et redevances dont le but principal est de financer le budget communal et non la protection de l'environnement : c'est le cas de la taxe sur les immeubles bâtis et la taxe sur les immeubles non bâtis. Mais d'autres prélèvements peuvent rejaillir favorablement sur l'environnement comme la contribution des propriétaires riverains pour les travaux de voirie<sup>55</sup>, une partie de la taxe hôtelière qui est versée au Fonds de protection des zones touristiques qui aide les communes dans leur action environnementale.

En Tunisie les préoccupations environnementales se sont traduites plus par une armature d'institutions et une législation abondante que par la politique fiscale.

---

<sup>50</sup> Contrairement à la taxe sur les carburants qui a un but financier.

<sup>51</sup> Instituée par la loi 2009-17 du 17 mars 2009 relative au régime du repos biologique dans le secteur de la pêche et son financement.

<sup>52</sup> Article 2 de la loi 93-41 du 13 avril 1996 telle que modifiée par les textes subséquents. Nous ne prenons pas en considération les incitations à l'économie d'énergie qui sont sous forme de tarification (eau, électricité), ou la protection de l'environnement sous forme de responsabilisation du pollueur (en matière de déchets) car elles ne relèvent pas de la fiscalité.

<sup>53</sup> Article 293 à 324 du code du travail promulgué par la loi 66-27 du 30 avril 1996.

<sup>54</sup> Loi 97-11 du 3 février 1997.

<sup>55</sup> Voir S. Zakraoui : « *Précis de fiscalité locale* », Publications de l'IORT, 2000.

Est-il permis de conjecturer, en se basant sur l'expérience européenne, que les réglementations environnementales puissent avoir des conséquences financières ? En effet le foisonnement de la réglementation environnementale dans les pays de l'Union Européenne, relayé par une jurisprudence abondante et variée, tant au niveau des Etats qu'au niveau de la Cour de Justice européenne<sup>56</sup>, ont des implications financières qui se multiplient en raison du nombre des actes, de l'internationalisation des décisions ainsi que de la transcription des mesures prises à l'échelle mondiale<sup>57</sup>. Ainsi la réglementation peut pousser, sous la conjugaison de divers facteurs, vers l'édification d'une fiscalité environnementale. Mais celle-ci devra d'abord résoudre certains problèmes.

## **B) Les difficultés de la fiscalité écologique**

Ces difficultés se manifestent par des contradictions à dépasser et des principes de la fiscalité écologique à implanter.

### 1) Des contradictions à dépasser

La fiscalité environnementale peut entrer en contradiction avec la politique fiscale traditionnellement orientée en faveur des entreprises et caractérisée par l'allègement de leur charge fiscale<sup>58</sup>. Une tâche ardue attend donc les pouvoirs publics est celle de déshabituer ces contribuables aux avantages et dégrèvements fiscaux pour leur imposer des prélèvements écologiques.

Par ailleurs l'opposition se manifeste quand à la nature de la fiscalité, celle actuelle étant en partie responsable des principales dégradations à l'environnement par les incitations qu'elle accorde aux différents secteurs productifs<sup>59</sup>.

- en principe la l'institution d'une fiscalité écologique doit s'accompagner d'une baisse des autres prélèvements pour ne pas augmenter la pression fiscale pesant sur les contribuables. En effet l'institution de prélèvements de nature écologique devrait se traduire par une baisse d'autres impôts sur le travail et le revenu. C'est donc une refonte du système fiscal et de la politique fiscale qui devrait s'amorcer dans la construction d'un développement plus durable.

---

<sup>56</sup> Anciennement « Cour de justice des Communautés européennes » elle a traité les problèmes de recyclage des emballages et de libre circulation (arrêt du 20 septembre 1988) ; la protection de la faune, la libre circulation des marchandises ; la compatibilité des législations nationales concernant la chasse avec la directive 79/409 et l'arrêt du 17 janvier 1991 ; In Avis et Rapports du Conseil Economique et Social (français) n°17,16 septembre 1998, « Croissance et environnement », p. 45.

<sup>57</sup> Avis et Rapports du Conseil Economique et Social, op.Cit. p. 45.

<sup>58</sup> Ministère du développement et de la coopération internationale, XIème plan (2007-2011), p.6.

<sup>59</sup> L. Chikhaoui : « Vers une réforme écologique de la fiscalité ? », op. Cit. p. 425.

Ainsi les pays de l'OCDE qui ont amorcé un « verdissement » de leur fiscalité ont en parallèle atténué l'impôt sur le revenu avec dans certains cas une baisse des cotisations sociales à la charge des employeurs<sup>60</sup>.

## 2) Les difficultés pour appliquer certains principes écologiques

Parmi les théories qui prennent en compte l'environnement dans la croissance<sup>61</sup>, celle de la prise en compte de l'économie par l'écologie appelée « l'internalisation des effets externes » est retenue par la Tunisie et la France et consacrée par le principe pollueur-payeur<sup>62</sup>. Des cinq principes généraux sur lesquels repose le droit de l'environnement, ce principe pollueur-payeur est le plus techniquement difficile à appliquer<sup>63</sup>.

- Son objectif étant de faire supporter le coût de la pollution au véritable pollueur le moyen pour cela est de taxer les activités ou les produits polluants. Or ce principe n'est pas toujours applicable : ainsi le montant des taxes sur les établissements classés dangereux insalubres et incommodes est indépendant de l'insalubrité ou du danger des établissements classés.

-En outre son application pose certains problèmes car il risque de présumer « un droit à polluer » en contre partie de la taxe payée ;

- mais son plus grand inconvénient est d'opérer un transfert de charge sur les consommateurs et sur la collectivité entière, puisque les industries polluantes peuvent imputer les taxes payées sur le prix du produit, induisant une augmentation du coût de la vie.

Ce sentiment est conforté par les orientations principales et leurs moyens d'action retenus par le XIème Plan en matière de protection de l'environnement. Ainsi la lutte contre la pollution des voitures et l'encombrement des villes passe par développement et l'optimisation du transport public collectif urbain. A côté des mesures budgétaires ou d'aides aux

---

<sup>60</sup> La Norvège a baissé l'impôt sur le revenu, les Pays bas, l'Italie, le Royaume Uni et l'Allemagne ont baissé les cotisations sociales, la Finlande a atténué les deux ; Voir J.P. Barde, B. Cournède : « *Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement ?* », Revue d'économie financière n ° 66, février 2002, p. 125 et s.

<sup>61</sup> Signalons les approches éco-énergétiques et celles de caractère international ; Voir J-Ph Barde, précité , p. 81., et « *Croissance et environnement* », Avis et Rapports du Conseil Economique et Social (français) n°17,16 septembre 1998, p. 36.

<sup>62</sup> Prévu par le décret 93-2061 du 11 octobre 1993 portant création de la Commission Nationale pour le Développement durable ; en France ce principe a une valeur constitutionnelle.

<sup>63</sup> Ces principes largement admis par la communauté internationale sont : le principe pollueur-payeur proclamé par la Déclaration de Rio, le principe de précaution, le principe de prévention, le principe de participation et le principe d'information ; Voir X. Cabannes : « *Gouvernance mondiale et financement public de l'environnement : quelques pistes...* », RFFP n°90 mai 2005, p.67.

transporteurs<sup>64</sup>, la politique fiscale en la matière consiste en deux types de mesures divergentes et discriminatoires suivant les destinataires : une politique d'incitation classique en faveur du transport ferroviaire, et pour l'utilisateur une politique qui vise à lui faire supporter les coûts externes occasionnés par son choix. Dans ce cas c'est le citoyen qui est pénalisé bien qu'il ne soit pas le pollueur. Cette responsabilisation-sanction du citoyen ne peut être légitime que si les pouvoirs publics sont en mesure d'assurer une qualité certaine du transport collectif, qui serait à même de supplanter le transport individuel.

D'autres mesures vont dans le même sens, comme une révision de la fiscalité des transports de marchandises en vue d'encourager le transport pour le compte d'autrui, des redevances de stationnement dans les centres villes avec des tarifs dissuasifs au profit des zones de rabattement, l'accroissement probable de la taxe du contrôle technique des véhicules en rapport avec le développement du service, dans le double objectif de préserver l'environnement et d'assurer la sécurité routière en obligeant les propriétaires de véhicules à faire les réparations et les entretiens nécessaires, et d'autre part assurer des rentrées financières<sup>65</sup>.

Dans tous les cas de figure, la politique fiscale devra tenir compte de l'équité fiscale qui est un principe garanti par la constitution<sup>66</sup> car l'intervention de l'Etat, surtout par le biais de la fiscalité, signifie que les industries continuent à polluer l'air, l'eau, le sol<sup>67</sup>, alors la collectivité entière supporte le coût de la dépollution et de la protection de l'environnement qui s'avère élevé.

### **C) Des coûts élevés**

L'action des pouvoirs publics se trouve plus que jamais au cœur d'une contradiction. D'un côté la mondialisation et la privatisation réduisant l'intervention de l'Etat, les dépenses publiques devraient décroître ce qui doit se traduire par une baisse des impôts. Mais l'Etat est actuellement sollicité et impliqué dans la protection de l'environnement et plus généralement dans l'édification d'un développement durable, et son intervention nécessite le renforcement des prélèvements en sa faveur.

---

<sup>64</sup> Comme la compensation intégrale du manque à gagner dû au transport gratuit, ou à tarifs réduits, mécanismes permettant de réaliser l'équilibre financier, l'encouragement à l'utilisation du gaz naturel de ville (GNV) comme carburant alternatif pour les véhicules surtout pour le transport collectif.

<sup>65</sup> Voir site internet : [www.transport.tn](http://www.transport.tn)

<sup>66</sup> Article 16 de la constitution tunisienne.

<sup>67</sup> N. Belaid, op. Cit. p. 120.

Une fiscalité écologique est coûteuse pour l'Etat qui doit mettre en place les moyens humains et matériels en vue de contrôler les activités nocives pour l'environnement, ou aider les entreprises à prendre en charge leurs pollutions. Elle est coûteuse également pour les opérateurs économiques qui doivent investir dans des technologies propres ou payer le prix de leurs pollutions sous forme de taxes, d'assurance, ou de dépenses environnementales.

Le problème financier majeur du développement durable consiste à surmonter les coûts de la transition pour certains secteurs économiques et certaines catégories sociales, en particulier dans les pays en développement<sup>68</sup>. Les difficultés financières se déclinent essentiellement en l'évaluation des coûts, l'arbitrage des coûts et le financement de ces coûts.

#### 1) L'évaluation des coûts

Si le développement économique coûte cher par les investissements qu'il nécessite, le développement durable s'avère encore plus onéreux par les transformations et les adaptations de la technologie et de l'industrie qu'il requiert<sup>69</sup>.

La protection de l'environnement ouvre de nouveaux postes de dépenses et de nouveaux projets auxquels l'Etat devra trouver les sources de financement. Pour le ministère de l'environnement et du développement durable les crédits sont pour le moment et en grande partie accordés aux études (une trentaine), programmes ou projets<sup>70</sup>.

Ainsi pour reprendre l'exemple du secteur des transports terrestres, les coûts des investissements programmés pour la période du 11ème plan (2007-2011) sont considérables : 3809 Millions de Dinars contre 2375 MD alloués pour le 10ème Plan, soit une augmentation de 60,4%. Cette enveloppe se répartit à concurrence de 53,2% pour le transport routier et de 46,8% pour le transport ferroviaire<sup>71</sup>. Le montant des investissements retenu s'élève à 6528 MD (à prix courant) et se répartit comme suit :

---

<sup>68</sup> Ph. Le Clezio, op. Cit., p.23.

<sup>69</sup> Selon la Banque Mondiale, La Tunisie a alloué, au cours des dix dernières années, 2,1 milliards de dinars soit 1,03 pour cent de son PIB aux dépenses publiques pour la gestion de l'environnement et des ressources naturelles. Voir « Tunisie Analyse de la performance environnementale (Country Environmental Analysis) Rapport final, Avril 2004, p. 11.

<sup>70</sup> Ainsi le nouveau programme de sensibilisation à l'environnement est évalué à 350.000dinars, l'Agenda 21 local et régional : 300.000 dinars, le programme de généralisation du concept de développement durable : 50.000 dinars, les divers programmes d'utilisation rationnelle de l'énergie : 320.000 dinars....Voir loi de finances pour 2010 précitée.

<sup>71</sup> Voir site internet : [www.transport.tn](http://www.transport.tn).

### *Investissements en MD (Prix courant)*

Secteur	Xème Plan	XIème Plan
Ferroviaire	692	1782
Routier	1691	2058
Maritime	1127	1004
Aérien	1090	1684
Total	4600	6528

Ces investissements seraient réalisés à hauteur de 58 % par le secteur public et 42 % par les sociétés privées<sup>72</sup>.

Les prévisions de recettes fiscales affectées aux fonds spéciaux du Trésor pour l'année 2010 sont de 689.000.000 Dinars<sup>73</sup>, et représentent 6,31% des recettes fiscales prévisionnelles qui sont de 10.913.000.000 Dinars. Les deux fonds du ministère de l'Environnement et du développement durable, le fonds de dépollution et le fonds de protection de l'environnement et de l'esthétique, ont respectivement des recettes prévisionnelles de 30.500.000 dinars et de 13.000.000 dinars<sup>74</sup>.

#### 2) L'arbitrage des coûts

La dégradation de l'environnement peut représenter une vraie perte à l'économie et ceci a été confirmé dans plusieurs domaines<sup>75</sup>. Mais il n'est pas évident que sa protection soit rentable à court ou moyen terme. A titre d'exemple une imposition de l'énergie doit être mesurée surtout dans les pays en voie de développement car elle risque de pénaliser le secteur industriel surtout celui de l'industrie lourde et d'handicaper le développement économique.

Le ralentissement d'activités polluantes et l'adoption de nouvelles technologies propres risquent de se traduire par des suppressions d'emploi.

L'arbitrage entre le court ou le long terme est un enjeu financier qui se dédouble d'une opposition d'intérêts public et privés. D'une part les pouvoirs publics sont tiraillés entre la perspective du développement durable qui vise le long terme, et les programmes de croissance

---

<sup>72</sup> Source : Orientations générales pour la période du XIème plan 2007-2011 et principales réalisations 2007-2008, site internet : [www.tunisie.gov.tn](http://www.tunisie.gov.tn), p. 3.

<sup>73</sup> Tableau «A» de la Loi de finances 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010, n° 102, p. 3927.

<sup>74</sup> Tableau «B» de la Loi de finances 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010, n° 102, p. 3928.

<sup>75</sup> Mediterranean Environmental Technical Assistance Program : « *Coût de dégradation de l'environnement dans les zones côtières de la Tunisie* », rapport intermédiaire, 14 décembre 2005, p. 5.

ainsi que les intérêts privés qui privilégient le court terme et le gain immédiat. En effet choisir d'instituer une taxe environnementale pour un développement dont les effets ne seront pas visibles dans l'immédiat risque de ne pas convaincre bon nombre d'industriels, à qui il est demandé de surcroît d'investir dans de nouvelles technologies, d'où le problème de financement.

### 3) Le financement des coûts

Le marché de l'écologie qui est le monopole des pays développés connaît un essor extraordinaire orienté vers les pays en voie de développement<sup>76</sup>. La Tunisie liée par ses engagements internationaux et sa législation ne pourra pas se dérober pour acquérir les technologies « vertueuses », ou faire appel à des experts en normalisation ou conseils, car l'environnement n'est pas seulement une affaire nationale mais considéré comme est un des biens publics mondiaux (Global Public Goods) dont la préservation fait partie intégrante de l'orientation stratégique globale du Groupe de la Banque mondiale<sup>77</sup>.

Ces contraintes financières sont parfois résolues par le recours aux prêts étrangers. L'analyse de la loi de finance pour 2010 montre que sur un total général de crédits de 571.874.000 dinars, les prêts étrangers sont de l'ordre de 417.716.000 dinars, soit plus de 73% du montant des investissements<sup>78</sup>. Cette situation installe une grande dépendance de la Tunisie envers l'aide extérieure<sup>79</sup> ce qui amplifie le problème du remboursement de la dette, surtout pour les générations futures et risque d'entraver la durabilité du développement et d'aliéner la souveraineté de l'Etat.

N'est-on pas dans un cercle vicieux où pour protéger l'environnement victime des excès de l'industrialisation, on recourt à une autre forme d'industrialisation qui accentue la dépendance? Le rôle de la fiscalité devra être clarifié et être en harmonie en vue d'un passage à un développement réellement durable ce qui nous incite à proposer quelques pistes prospectives en ce sens.

---

<sup>76</sup> Ainsi tous les grands marchés liés à l'environnement font désormais l'objet d'un appel d'offres international.

<sup>77</sup> Rapport final de la Banque Mondiale : « Tunisie, Analyse de la performance environnementale (Country Environmental Analysis) », Avril 2004. p. 93.

<sup>78</sup> Loi de finances 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010, n° 102, p. 3947-3948. A titre d'exemple les projets réalisés sous l'égide du ministère de l'agriculture et consistant au transfert des eaux de trois barrages ont nécessité un prêt étranger de l'ordre de 166.200.000 dinars, contre un investissement propre de 20.500.000 dinars.

<sup>79</sup> Voir « Le marché de l'environnement en Tunisie », 15 juin 2005 sur le site de la mission économique de l'étude de l'Ambassade de France en Tunisie: « : [www.missioneco.org/documents/19/108578.pdf](http://www.missioneco.org/documents/19/108578.pdf).

## **II. Quelques pistes prospectives pour une fiscalité en faveur du développement durable**

Le caractère global et dynamique du développement durable oblige d'adapter et de réformer toutes les disciplines. En l'occurrence les principes financiers et fiscaux actuels conçus dans le cadre de l'Etat Gendarme ne sont plus valables pour le XXIème siècle. L'impôt dans l'optique du développement durable devient un instrument de la politique structurelle de l'Etat par le biais duquel il est à même d'orienter les activités, les productions et les consommations vers des comportements plus vertueux. Pour ce faire, la politique fiscale doit relever des défis essentiels : sur le plan financier il faut surmonter les orthodoxies financières (A), sur le plan fiscal il est nécessaire de réaliser une synergie avec d'autres domaines pour une fiscalité vertueuse (B), et la politique fiscale doit composer avec des contraintes politiques et idéologiques (C).

### **A) La nécessité de dépasser les orthodoxies financières**

La fiscalité du développement durable ne peut pas se contenter de simples retouches ; c'est la conception même de la fiscalité qui doit évoluer et dépasser les obstacles juridiques et les orthodoxies financières ; nous examinerons la neutralité et la non affectation.

#### **1) la neutralité**

En matière fiscale la neutralité est utopique car l'impôt et ses techniques traduisent des choix politiques<sup>80</sup> et l'interventionnisme qui permet *une constante adaptation de règles juridiques à la conjoncture* est jugé supérieur<sup>81</sup> à la neutralité.

La TVA impôt neutre par rapport aux circuits de production se révèle inadapté à la protection de l'environnement, car la taxation des activités polluantes va se répercuter sur les consommateurs qui restent les vrais contribuables, le producteur pollueur n'étant que le collecteur d'impôt, ce qui risque d'entraîner une hausse générale des produits de consommation. Cet impôt devrait perdre de sa neutralité pour faire des discriminations positives entre les produits, l'achat de ceux issus d'activités polluantes serait découragé par une taxation supplémentaire.

La remise en cause de ce principe entraîne en fait une remise en cause de l'idéologie libérale du système productif et de la fiscalité de la consommation. Une fiscalité discriminatoire et équitable est une garantie de durabilité et propulse l'Etat sur le devant de la scène et le conforte dans son rôle régulateur.

---

<sup>80</sup> Voir J. Schmidt : « *Les principes fondamentaux du droit fiscal* ». Dalloz, Paris, 1992, p. 9 et s.

<sup>81</sup> P. Pottier : « *Fiscalité et croissance dans le IVe Plan* », RSF, 1964, n°1, p. 362.

## 2) La non affectation des recettes aux dépenses

Les principes traditionnels des finances publiques autour desquels est organisé le consentement parlementaire à l'impôt apparaissent inadaptés face aux taxes environnementales<sup>82</sup>. Le principe phare de la démocratie qu'est le consentement à l'impôt est largement édulcoré et connaît lui-même un déclin<sup>83</sup>. Ce cadre contraignant a nécessité l'introduction de plus de souplesse concernant les taxes uniquement, qui sont la contrepartie d'un service rendu par l'administration contrairement à l'impôt qui n'a pas de contrepartie, et ce, en vue de rendre plus efficiente l'action des pouvoirs publics. Les fonds du trésor (qui comprennent des fonds spéciaux du trésor et les fonds de concours), les fonds spéciaux et les budgets annexes dérogent aux principes de non affectation et d'universalité budgétaire car ils sont « annexés » et non inclus dans le budget général et permettent ainsi l'affectation des recettes à des dépenses précises<sup>84</sup>.

L'affectation des taxes pour préserver l'environnement fait mieux accepter cette nouvelle fiscalité aux pollueurs<sup>85</sup>. C'est une fiscalité adaptée essentiellement aux entreprises, qui essaie de concilier le maintien de leur productivité et de leurs marchés. Derrière la protection de l'environnement par la réduction de la pollution et des gaz à effet de serre<sup>86</sup> et la préservation des ressources naturelles, se profile la volonté des pays les plus industrialisés de décrocher par rapport aux énergies fossiles<sup>87</sup> et ne plus être dépendants des pays pétroliers, dont la plupart sont des pays en voie de développement.

Le pragmatisme de l'affectation des taxes permet une transparence et une rapidité

---

<sup>82</sup> Ces principes classiques sont l'unité, l'universalité, l'annualité et la spécialisation budgétaires.

<sup>83</sup> Voir P. Beltrame : « *Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe* ». R.F.F.P. n° 51, 1995, p. 82-86.

<sup>84</sup> « *Les fonds spéciaux du trésor sont destinés à permettre l'affectation de recettes particulières au financement d'opérations précises de certains services publics... Les fonds de concours constituent des sommes versées par des personnes morales ou physiques pour contribuer au financement de certaines dépenses d'intérêt public* ». Art. 19 nouveau de la loi organique n° 2004-42 du 13 mai 2004 portant modification et complétant la Loi Organique du Budget n° 67-53 du 8 décembre 1967.

<sup>85</sup> N. Bricq : « *La fiscalité écologique dans le budget de l'état* », Droit de l'environnement, mars 1999, n° 66, p. 17.

<sup>86</sup> Les gaz à effet de serre (GES) - dont les principaux sont le dioxyde de carbone (CO<sub>2</sub>), les hydrocarbures chlorofluorés (CFC), le méthane (CH<sub>4</sub>) et l'hémioxyde d'azote (N<sub>2</sub>O) sont considérés comme responsables du réchauffement de la planète. Bien que les experts admettent savoir peu de choses sur les dommages liés au changement climatique, voir P. Hoeller, M. Wallin : « *Prix de l'énergie, fiscalité de l'énergie et émissions de dioxyde de carbone* », Revue économique de l'OCDE, no 17, automne 1991, p.98.

<sup>87</sup> Les énergies fossiles sont le charbon, le pétrole et le gaz et leur combustion émet du dioxyde de carbone.

d'action des pouvoirs publics qui n'est pas dénuée de dangers de nature économique<sup>88</sup>.

Il est difficile de renoncer à cette orthodoxie financière si les prélèvements doivent continuer à alimenter le budget général et financer l'ensemble des charges publiques. Mais l'affectation ne doit plus être considérée comme une hérésie financière s'il faut trouver des financements en vue de la protection de l'environnement et du développement durable. Elle peut même donner une légitimité au prélèvement dans la mesure où le contribuable connaît l'utilisation qui en est faite. La non affectation est d'ailleurs une condition d'application du principe pollueur-payeur<sup>89</sup>. Il semble donc que la fiscalité environnementale va contribuer largement à édulcorer les principes budgétaires classiques, et renforcer la légitimité fiscale<sup>90</sup>.

### 3) L'adoption de techniques sui generis

Le développement durable et le droit de l'environnement ont des implications sur les autres branches du droit et dans les différentes relations contractuelles<sup>91</sup>, ce qui pourrait entraîner une nouvelle conception de la fiscalité, à laquelle la politique fiscale devrait s'atteler. Ainsi un imaginaire financier a vu le jour en France abolissant le cloisonnement des disciplines pour donner naissance à des techniques *sui generis*. C'est le cas des fonds « chauve-souris », mi-budgétaires, mis fiscaux, des fonds départementaux de solidarité pour l'environnement, les fonds de compensation des nuisances aéroportuaires<sup>92</sup>, la micro fiscalité environnementale et les curieux « contrats de maîtrise des pollutions agricoles » passés en matière de police administrative par lesquels les éleveurs, en contrepartie de subventions publiques, s'engagent à réduire leur pollution<sup>93</sup>.

Les dépenses environnementales ont un impact sur la comptabilité publique et cette dernière doit s'y adapter par la prise en compte des problèmes environnementaux dans les politiques publiques par l'élaboration d'indicateurs et de statistiques destinés à mesurer l'état

---

<sup>88</sup> En effet les reproches à l'affectation des taxes sont d'ordre économique : elle est contraire à la neutralité et à l'efficacité économique, coût administratif élevé, surinvestissement ... Voir J.P. Barde, B. Cournède, op.Cit., p. 131 et s.

<sup>89</sup> N. Belaid, op. it, p. 117.

<sup>90</sup> Dans le même sens voir les développements de J.P. Barde, B. Cournède op.Cit, p.127-128.

<sup>91</sup> Ainsi en France le code de l'environnement impose dans les ventes d'immeubles l'insertion d'informations relatives à l'état du sol et du sous-sol, ainsi qu'à l'existence de sinistres ou risques potentiels ; voir J. Girard : « *L'environnement dans les relations contractuelles entre les entreprises : plus qu'un simple relais de la réglementation...* », Droit de l'environnement n° 166, mars 2009, p.9.

<sup>92</sup> Art. 1648AB du Code Général des Impôts français.

<sup>93</sup> Sur ces questions voir H.M. Crucis : « *La dette environnementale en ouverture* », RFFP n°90 5/2005, p. 17.

de l'environnement<sup>94</sup>. En outre les méthodes utilisées en comptabilité nationale ne sont pas opérationnelles pour saisir les comptabilités environnementales d'où la naissance en France des « comptes du patrimoine naturel » annexes à la comptabilité nationale<sup>95</sup>.

De point de vue financier, des crédits « verts » pourraient être prévus par les organismes financiers afin d'aider les entreprises tunisiennes à réaliser les investissements écologiques coûteux, ce qui leur d'être plus performantes. Cette orientation est possible avec les techniques « vertueuses » en accord avec le développement durable.

### **B) Synergie de la politique fiscale avec d'autres domaines et principes vertueux**

Le développement durable remet à l'honneur les valeurs universelles de morale et d'éthique. Ainsi des techniques financières prennent pour fondement des valeurs religieuses, ce qui doit rejaillir sur la conception de la fiscalité.

L'introduction de banques islamiques en Tunisie et leurs produits financiers nouveaux nécessite leur prise en compte par le droit en vue de qualifier la nature juridique des contrats conformes aux préceptes du droit islamique ou *chariâ*<sup>96</sup> ainsi que leur traitement fiscal et comptable. Ainsi la fiscalité devra résoudre les problèmes de double imposition et de possibles enchevêtrements avec notamment la TVA et les droits de mutation<sup>97</sup>. Un projet de loi visant à harmoniser la fiscalité avec les produits de la finance islamique est en débat à l'assemblée nationale tunisienne pour l'année 2011. Déjà le Royaume Uni a entamé cette harmonisation depuis 2002, c'est au tour de la France avec la publication par le ministère de l'économie de l'industrie et de l'emploi sur son site Internet des fiches de doctrine traitant des questions fiscales relatives aux *Sukuk* et aux *Murabaha* qui seront insérées dans le corpus des

---

<sup>94</sup> Exemple : les indicateurs de durabilité, de résultat, de flux qui étudient par exemple la pression sur l'environnement de rejets polluants...

<sup>95</sup> Ainsi en France les travaux de l'INSEE (institut National de la Statistique et des Etudes Economiques) établissent les ensembles comptables suivants : 1)comptes d'éléments (chaque catégorie de ressources), 2)comptes d'éco-zones « qui sont des macrosystèmes identifiables sur un territoire significatif à l'échelle de référence retenue et dotée d'une stabilité suffisante pour en faire une unité de collecte et de rassemblement de données », comptes d'agents (impact des activités des agents : production, tourisme) et compte monétaire de ces agents. Avis et Rapports du Conseil Economique et Social (français) op. Cit., p.47.

<sup>96</sup> Il s'agit des contrats de *mourabaha* (vente à tempérament), de *moudhraba* et *moucharaka* (sorte de société en participation), le *salam* (vente où le paiement est immédiat mais la livraison différée), l'*istisn'a* (financement progressif de biens en cours de fabrication), l'*ijara* (contrat de location)

<sup>97</sup> A titre d'exemple l'opération de *mourabaha* suppose deux contrats de vente : l'un conclu entre le financier et le tiers vendeur, le second entre le financier et l'investisseur, opération qui se complique davantage si le bien vendu est un immeuble : il faut donc éviter d'assimiler cette opération à une double vente, avec les conséquences fiscales au niveau des droits d'enregistrement, de la TVA, de la retenue à la source, de la plus-value imposable...

rescrits fiscaux et qui sont opposables à l'administration fiscale<sup>98</sup>. Le Luxembourg quand à lui vient d'entamer une réflexion similaire<sup>99</sup>.

Ces considérations rejoignent l'investissement socialement responsable (ISR) d'origine religieuse (église méthodiste américaine) qui par les objectifs éthiques, sociaux et environnementaux qui le sous-tendent peut avoir une action protectrice de l'environnement et s'insère dans le développement durable<sup>100</sup>.

Du point de vue économique, la politique fiscale devrait prendre en considération le commerce équitable en lui réservant un statut fiscal privilégié en tant que vecteur du développement durable puisque les normes qui le définissent sont le respect des droits des travailleurs, de l'environnement, et qu'il s'inscrit dans une logique de justice et de progrès<sup>101</sup>.

Les caractères attribués au droit fiscal comme le formalisme, l'amoralisme, le réalisme, qui permettent la suprématie de l'administration fiscale ne sont pas compatibles avec le développement durable et doivent céder le pas à l'équité, la transparence et l'éthique, c'est-à-dire une moralisation de la fiscalité.

Le développement durable a pour particularité d'être à la fois universel dans les valeurs qu'il véhicule et particulier dans les moyens à utiliser. Ce faisant, l'aspect culturel et le recours au patrimoine local devraient être plus sollicités<sup>102</sup>. Par ailleurs les aspects politiques et idéologiques doivent être pris en considération par le développement durable.

---

<sup>98</sup> Ministère de l'Économie, de l'industrie et de l'emploi : « *Initiative en faveur du développement de la fiscalité islamique en France* ». Site internet : <http://www.minofi.gouv.fr/>

<sup>99</sup> Voir A. De Brosses et alii : « *Débuts de la fiscalité islamique en France* », Bulletin Fiscal 4/09, éd. Francis Lefebvre, p. 263 ; C. Bataineh S. Bataineh : « *La finance islamique : Opportunités et challenges pour le Grand-duché de Luxembourg* », Bulletin Droit et Banque n° 43, Adresse du Site web : [www.dananeerict.com/](http://www.dananeerict.com/).

<sup>100</sup> L'ISR qui semble être l'*alter ego* des finances islamiques, avait un caractère religieux et refusait de financer les activités jugées immorales (alcool, jeu, tabac, armes et pornographie) ; Il fut par la suite utilisé dans la contestation politique (discrimination raciale, guerre du Vietnam) ; l'exemple type est le fonds de pension. Voir M. Rubinstein : « *L'impact de l'investissement socialement responsable sur l'environnement : quelques éléments de réflexion* », Revue d'économie financière n° 66, février 2002, p.173.

<sup>101</sup> Voir F. Karpyta, T. Lecomte: « *C'est quoi du commerce équitable ?* », site internet : [www.ecotidien.fr/2010/05/](http://www.ecotidien.fr/2010/05/)

<sup>102</sup> Ainsi la taxation en vue de faire des économies d'eau ou d'énergie pourrait être relayée par une fiscalité incitative orientée vers l'encouragement des individus à la construction de citernes permettant de récupérer l'eau de pluie et vers une architecture plus écologique et compatible avec le climat : dans un pays chaud comme la Tunisie qui connaît des températures extrêmes et avec le réchauffement climatique, il est curieux de voir la multiplication des tours en verre, véritables accumulateurs de chaleur, nécessitant le recours constant aux climatiseurs énergivores qui, en outre, rejettent des gaz à effet de serre.

### **C) Les contraintes politiques et idéologiques**

De nouvelles impositions sont toujours mal perçues par le contribuable et suscitent son opposition : c'est là qu'intervient la démocratie participative inhérente au développement durable pour que les mesures préconisées émanent de la base et ne soient pas édictées d'en haut, car la fiscalité est un mode de gouvernement.

Le développement durable, y compris la protection de l'environnement, se construit sur des bases démocratiques et doit inclure le développement des libertés réelles des personnes<sup>103</sup>. Or en Tunisie cette action est fortement centralisée et unilatérale : elle émane du pouvoir central et est considérée comme fortement contraignante par les entreprises<sup>104</sup>. En outre elle marginalise les collectivités locales ainsi que la société civile avec ses composantes de contre pouvoirs. En France, la pensée écologique est issue de la société civile qui a réussi à investir le pouvoir et à imposer sa vision du développement durable qui fut récupérée par le pouvoir politique<sup>105</sup>. C'est donc le chemin inverse qui s'opère en Tunisie.

La gouvernance fiscale et la démocratie participative sont le nerf du développement durable, car en dernière analyse et quelque soit les moyens utilisés, c'est la collectivité et donc les citoyens qui sont appelés à financer les investissements du développement durable ce qui pose les questions de la légitimité de la fiscalité, de la juste répartition des charges publiques et des inégalités de revenu<sup>106</sup>.

Le développement durable et la protection de l'environnement ont des enjeux économiques et politiques certains : ils sauvent et intensifient la mondialisation sans remettre

---

<sup>103</sup> Dans un article datant de 1999, A. SEN explique que la démocratie réelle ne peut être que participative : l'existence de droits formels doit nécessairement s'accompagner de leur mise en œuvre réelle et concrète par le moyen de la délibération collective. Il s'agit de garantir les conditions nécessaires à l'exercice effectif de ces droits. Pour plus de détails, voir l'article de J.-M. BONVIN : « *La démocratie dans l'approche d'Amartya Sen* », L'Économie politique 3/2005 (n° 27), p. 24-37.

<sup>104</sup> Selon une enquête a été effectuée auprès de 33 entreprises industrielles tunisiennes ayant procédé à des actions écologiques, voir A. TURKI : « *Les actions écologiques dans le contexte tunisien : motivations et difficultés* », site internet : <http://archives.smia.info/2003/SMIA03Turki.pdf>.

<sup>105</sup> Voir l'article de G. Boudic, op. Cit., p.59.

<sup>106</sup> Ph. LE CLEZIO, op. Cit. p.30. Ainsi dans certains pays de l'OCDE comme la Suède, la Finlande, le Danemark, la fiscalité écologique se traduit par des recettes appréciables, car elle a pu réaliser un transfert d'imposition par la révision à la baisse de l'impôt sur le revenu et de la TVA, ce qui s'est traduit en Suède par la réduction des émissions de gaz à effet de serre plus vite que prévu.

en cause l'optique libérale<sup>107</sup>. Par ailleurs le choix des moyens pour protéger l'environnement traduit des clivages politiques et idéologiques. Ainsi l'hostilité concernant les taxes affectées à l'environnement est moins dirigée vers l'affectation que vers les taxes elles mêmes à qui certains préfèrent les permis d'émissions négociables, sur fond de controverses idéologiques : la fiscalité environnementale financée par les taxes est d'inspiration égalitariste, alors que les permis d'émission ont la préférence des néolibéraux<sup>108</sup>. En France la fiscalité écologique est un enjeu du pouvoir politique entre les verts et les socialistes<sup>109</sup>. Ainsi les puissants intérêts mercantilistes ont vite fait de récupérer les préoccupations environnementales et les stratégies classiques du marketing<sup>110</sup>.

### **Conclusion**

L'adhésion au concept de développement durable pose de nouveaux défis à la Tunisie : elle doit éviter les nouvelles dépendances induites par la technologie de l'environnement et les taxes écologiques mondiales qui se profilent, ce qui peut aliéner sa souveraineté. Les enjeux cachés de l'environnement sont entre autres la mutation de la structure de tous les prélèvements obligatoires que les Etats industrialisés ont déjà entamé et que la Tunisie devra imiter à moyen terme. Cette nouvelle fiscalité doit se départir de l'amoralité qui la caractérise pour adopter des principes vertueux. Une fiscalité novatrice et inventive basée sur une réflexion sur l'impôt et le système fiscal et associant les citoyens et la société civile est à même d'assurer une mutation démocratique réelle. De ce point de vue le développement durable constitue une chance pour la démocratie et la bonne gouvernance fiscale.

---

<sup>107</sup> Voir N.Piau : « *Développement durable : est-ce bien rationnel ?* », Sociétal n° 55, 01/2007, p. 28 et s. ; J-M Severino, P. Jacquet : « *L'aide au développement : une politique au cœur du développement durable et de la gouvernance de la mondialisation* », Revue d'économie financière n° 66, février 2002, p.229.

<sup>108</sup> D'origine américaine, ces permis d'émission constituent des plafonds fixés par chaque Etat pour faire baisser les émissions de dioxyde de soufre des centrales thermiques (pluies acides). Ils représentent des enjeux économiques importants et sont négociables entre Etats et une Bourse de quotas négociables est même envisagée entre pays industriels; Voir O. Godard : « *Quel avenir pour les permis à polluer négociables ?* », Problèmes économiques n° 2596, 23 déc. 1998, p. 2.

<sup>109</sup> Ainsi en France ce sont les Verts opposés à l'économie de marché qui ont préconisé l'écotaxe. Voir G. Boudic, op. Cit. p. 63.

<sup>110</sup> A voir les sommes colossales qui s'y traitent, il s'agit selon un auteur « du plus vaste marché de droits échangeables jamais mis en place au monde jusqu'à présent » ; S. Rousseaux : « *Le programme français de lutte contre le changement climatique : réponses timorées à une priorité nationale* », Droit de l'environnement, avril 2000, n° 77, p. 82.

## BIBLIOGRAPHIE

- Barde J.P., Cournède B. : « Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement ? », Revue d'économie financière n° 66, février 2002, p. 119.
- Belaïd N. : « Vers un droit des déchets, les lacunes de la réglementation des déchets dangereux », Mélanges en l'honneur de H. Ayadi, CPU 2000, p. 87.
- Ben Abid Ben Yedder R. : « Les acteurs du développement durable en Tunisie », Mémoire pour le Mastère en droit de l'environnement et de l'urbanisme, FDSPT 2005-2006.
- Boudic G.: « Les verts saisis par la fiscalité écologique ou le difficile apprentissage d'une culture de gouvernement », RFFP n°90 mai 2005, p. 59.
- Bricq N. : « La fiscalité écologique dans le budget de l'Etat », Droit de l'environnement, mars 1999, n° 66, p. 17.
- Brosses (de) A. et alii : « Débuts de la fiscalité islamique en France », Bulletin Fiscal 4/09, ed. Francis Lefebvre, p. 263.
- Cabannes X. : « Gouvernance mondiale et financement public de l'environnement : quelques pistes... », RFFP n°90 mai 2005, p.67.
- Cantat O. : « Développement durable : une pensée de référence difficile à mettre en œuvre », Droit de l'environnement n° 160, juillet-août 2008, p. 12.
- Chikhaoui L. : « Vers une réforme « *écologique* » de la fiscalité ? », Mélanges en l'honneur de Habib Ayadi, CPU 2000, p. 421.
- Crucis H.M. : « La dette environnementale en ouverture », RFFP n°90 5/2005, p. 14.
- Hammami-Marrakchi A. : « Fiscalité et exigences environnementales ; Rapprochement entre le droit tunisien et le droit communautaire ». RTF 2009, n°11, p.375-414..
- Lauré M. : « Traité de politique fiscale », PUF, Paris, 1956.
- London C. : « Protection de l'environnement : les instruments économiques et fiscaux », RFFP n°90 mai 2005, p.20.
- Piau N.: « Développement durable : est-ce bien rationnel ? », Sociétal n° 55, 01/2007, p. 28.
- Redor-Fichot M-J : « Le droit à l'environnement, droit fondamental et liberté fondamentale ? », Droit de l'environnement n° 160, juillet-août 2008, p.19.
- Avis et rapports du Conseil économique, social et environnemental de la République française. Avis présenté par Ph. le Clezio : « La stratégie nationale de développement durable 2009-2013 ». Séance des 26 et 27 janvier 2010.
- Yaïch R. : « Les avantages fiscaux », Ed. Raouf Yaïch, 1ere éd.2008
- Zakraoui S. : « La politique fiscale en Tunisie : faits saillants et aspirations », RTD 2005, CPU, p. 153 (en arabe)

