

10^{ème} Conférence technique de l'ATAIC

DAKAR (Sénégal) du 25 au 29 novembre 2013

L'expérience Tunisienne en matière de dépenses fiscales

I- Le concept de dépenses fiscales :

Les dépenses fiscales s'analysent comme étant des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État un manque à gagner de recettes fiscales par rapport aux recettes réalisables en cas d'application des principes généraux de droit commun.

Contrairement à une dépense budgétaire qui se traduit par un décaissement, la dépense fiscale signifie pour l'Etat une perte de recette ou une absence d'encaissement au profit du contribuable résultant de l'application d'un avantage fiscal accordé par la législation fiscale en vigueur.

L'avantage fiscal est défini souvent comme étant une réduction d'impôt au profit du contribuable par rapport à une norme fiscale de référence du droit commun. L'avantage fiscal est souvent limité dans le temps ou dans l'espace et vise un traitement particulier en contrepartie de la participation du contribuable qui bénéficie de l'avantage dans la réalisation de certains objectifs de développement économique et social.

Les avantages fiscaux ont pour objectifs de :

- Stimuler l'investissement en général ou dans certains créneaux et certaines régions.
- Soutenir l'entreprise afin de se mettre à niveau et surmonter ses difficultés.
- Accorder plus d'équité et de transferts urgents entre les catégories sociales.
- Pallier à certaines insuffisances et distorsions du système fiscal.

II- Le système d'incitation aux investissements en Tunisie :

Le système d'incitation aux investissements en Tunisie repose sur deux types d'avantages : les avantages fiscaux et les avantages financiers.

Les avantages fiscaux prévus par la législation fiscale Tunisienne peuvent être scindés comme suit :

- Les avantages prévus par le code d'incitations aux investissements.
- Les avantages prévus par les autres textes.

Le système actuel d'incitation aux investissements a été instauré depuis 1993. Il repose principalement sur quatre types d'impôts : l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu des personnes physiques, la TVA et les droits d'enregistrement, les droits de douane.

Le système d'incitation prévoit une multitude d'objectifs de politique économique à atteindre à travers des exonérations fiscales et parafiscales et des primes et subventions à l'investissement.

A- Les avantages prévus par code d'incitations aux investissements :

Promulgué par la loi n°93-120 du 27 décembre 1993, le code d'incitations aux investissements est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1994. Ce code qui a essayé de regrouper les différents textes d'avantages, auparavant éparpillés, constitue actuellement le noyau du cadre légal des incitations aux investissements en Tunisie.

Dans son article premier, le code d'incitation aux investissements vise la création de projets et l'incitation aux investissements réalisés en Tunisie par des promoteurs tunisiens ou étrangers, résidents ou non-résidents, conformément à la stratégie globale de développement qui vise notamment l'accélération du rythme de la croissance et des créations des emplois.

Le code d'incitation aux investissements couvre pratiquement toutes les activités à l'exception des mines, de l'énergie, du commerce intérieur et du secteur financier qui sont régis par des textes spécifiques.

Plusieurs textes d'application détaillent et explicitent les incitations fiscales prévues par le code d'incitations aux investissements (décrets et arrêtés).

Le code d'incitation aux investissements a été conçu pour unifier les différents codes sectoriels qui existaient avant la promulgation du code et les rassembler autour d'une nouvelle logique d'incitation aux investissements comportant :

- Des avantages fiscaux sous forme : d'incitations communes (déduction des bénéfices réinvestis), d'incitations spécifiques (déduction des bénéfices provenant de l'activité) et d'incitations supplémentaires ou exceptionnelles.
- Des avantages financiers sous forme de subventions accordés aux investisseurs et dont les montants diffèrent selon le secteur d'activité (des subventions à l'investissement notamment dans les zones de développement régional, prise en charge partielle des salaires distribués aux employés nouvellement recrutés, prise en charge partielle des charges sociales patronales...).

B- Les autres textes relatifs aux avantages fiscaux :

Certains avantages fiscaux sont insérés dans d'autres textes législatifs tels:

- Le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés (la transmission et restructurations des entreprises, les exportations commerciales, le courtage international, les investissements à l'étranger...), le code de la TVA (transmission d'entreprises...) ou le code des droits d'enregistrement et de timbre (donations immobilières, fusions et scissions...)
- Les textes régissant certaines activités (code des hydrocarbures, code minier...)
- Les textes régissant certains secteurs particuliers d'activités (loi sur les banques offshores, loi sur les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services aux non résidents, entreprises établies dans les parcs d'attractivité économique...)
- Les lois spécifiques (ex. loi n° 2007-69 du 27 décembre 2007, relative à l'initiative économique, etc.)

III- L'expérience Tunisienne en matière d'évaluation des dépenses fiscale :

Le suivi et l'évaluation régulière de l'impact du système d'incitation à l'investissement permettent de déterminer dans quelle mesure ces incitations, sont conformes aux objectifs de développement économique fixés, d'identifier les nouveaux objectifs et de pouvoir adapter le système d'incitations aux investissements, aux nouvelles exigences de l'économie.

Le système d'incitation actuel, comme il a été déjà signalé, concerne un grand nombre d'activités et comporte de nombreuses dérogations et mesures, ce

qui génère, pour le budget de l'Etat, une charge financière ou un manque à gagner, soit des dépenses fiscales très coûteuses.

L'appréciation du coût budgétaire de ces incitations est nécessaire pour assurer plus de rationalisation en matière d'allocation des ressources et une transparence financière effective du budget général.

Les travaux effectués sur l'évaluation du système d'incitations en Tunisie sont très rares. Une première tentative d'évaluation a été faite par la Direction Générale des avantages fiscaux et financiers au Ministère des Finances en 2005. Cette évaluation a concerné les avantages consommés au cours de la période 1994- 2003 et a montré que :

- Depuis la promulgation du code d'incitation aux investissements en 1993, le coût de l'aide de l'Etat à l'investissement a presque doublé (173%) passant de 393 millions dinars en 1994 à 678 millions de dinars en 2003, soit un cumul sur toute la période d'un montant global dépassant 5 milliards de dinars tunisiens.
- Les avantages fiscaux accaparent la part la plus importante de cette aide avec environ 80% du total de l'aide contre 20% pour les avantages financiers.
- L'accroissement des montants des avantages financiers (302%) est plus rapide que celui des avantages fiscaux (153%) pendant la période 1994-2003
- Les trois instruments les plus utilisés dans l'incitation à l'investissement et qui mobilisent presque la totalité de l'aide de l'Etat pendant la période en question, sont les exonérations en matière d'impôts sur les sociétés (41%), les exonérations des droits et taxes à l'importation (34%) et les primes d'investissements (13%).

Cette structure des avantages n'est pas sans rapport avec la stratégie du gouvernement tunisien qui favorisait certains secteurs et certains régimes tels que le développement régional, le développement agricole et surtout le régime offshore ou totalement exportateur.

Une étude plus récente faite au cours de 2012 par ECOPA a conclu que le dispositif d'incitation à l'investissement en Tunisie est très coûteux et concentré et a fait ressortir les résultats suivants :

- Les incitations fiscales et financières sont estimées pour 2009 à 2,2 % du PIB, soit un montant significatif dans un pays où le déficit budgétaire ne cesse de s'accroître sous l'effet de l'accroissement des dépenses et des limites de la pression fiscale.
- Le coût net des avantages fiscaux représente environ 2% du PIB et 9% des recettes fiscales
- Le coût total net des incitations, 2009 s'élève à 1296 million de dinars repartis comme suit :

Avantages fiscaux nets :	1 198
Avantages financiers APII :	33
Avantages financiers APIA :	54
Avantages financiers ONTT :	11
TOTAL :	1 296

- Parmi les incitations offertes, le manque-à-gagner fiscal est largement majoritaire, à 94 % du coût total en 2009.
- Parmi les incitations fiscales, les avantages accordés aux entreprises totalement exportatrices, à environ 64 % du total du coût des incitations fiscales et financières, sont exceptionnellement coûteux.
- Les incitations fiscales et douanières sont concentrées sur environ 2 000 entreprises (sur un total d'environ 24 000 recevant des incitations fiscales).
- L'activité d'Extraction est le premier bénéficiaire des incitations fiscales, avec 21 % du total. Il est immédiatement suivi par le secteur de l'Energie, ainsi par une variété de secteurs dans les services (Banque, un autre bénéficiaire majeur, mais d'incitations hors du CII) et dans l'industrie (Textiles).

IV- Les nouvelles orientations en matière des dépenses fiscales en Tunisie :

Le contexte particulier auquel fait face la Tunisie suite à la révolution du 14 janvier 2011 et les défis conséquents notamment en terme de chômage dont le niveau ne cesse de s'accroître, des disparités régionales et d'exigences sociales imposent aux pouvoirs publics l'élaboration d'un nouveau plan de développement économique et social.

La résolution des tels défis nécessite l'élaboration de programmes de réformes dont le programme de réforme fiscale fait partie intégrante.

A cet effet le ministère des finances a entamé à partir du deuxième semestre de l'année 2012 la préparation des grandes lignes d'une réforme profonde du

système fiscal avec l'assistance de certains organismes internationaux à l'instar du FMI et de l'OCDE.

Le projet de réforme fiscale est actuellement en phase intermédiaire d'exécution caractérisée notamment par l'élaboration d'un document de synthèse des différentes propositions des équipes de réformes désignées à cet effet.

Compte tenu des pressions fiscales exorbitantes sur les équilibres budgétaires, du rétrécissement des recettes non fiscales et des prix critiques des hydrocarbures et des principales matières sujet de compensation par le budget de l'Etat, une meilleure mobilisation des recettes fiscales et une rationalisation des dépenses fiscales s'avèrent inéluctables.

Il n'est plus concevable, pour réaliser de tels objectifs, de faire recourt à une simple augmentation des taux d'imposition ou la création de nouvelles taxes mais plutôt d'opter pour l'élargissement de l'assiette imposable, l'amélioration des capacités de l'administration fiscale et la réduction des dépenses fiscales par la détection et l'exploration des niches fiscales.

La mise en place, à partir de 2014, d'une unité d'analyse et de planification des politiques fiscales avec l'assistance de la BAD et de l'OCDE constitue l'un des projets destinés à la réalisation des tels objectifs.

Les termes de références de ce projet comportent notamment une tâche relative à l'évaluation de la transparence des incitations fiscales et du niveau des dépenses fiscales.

Les tâches spécifiques de cette composante consistent à :

- Mettre en place une ossature cohérente, exhaustive et adaptée pour les comptes de dépenses fiscales ;
- Etablir des indicateurs mesurables permettant l'évaluation des allègements fiscaux, de leurs effets indirects et leur coût d'opportunité ;
- Mettre en place un cadre permettant d'évaluer le degré de transparence des avantages fiscaux et de leur suivi.
- Assurer une liaison fonctionnelle entre les actions d'analyse de la charge fiscale et de l'évaluation des dépenses fiscales pour mieux appréhender les taux d'imposition effectifs.

Par ailleurs un nouveau code d'incitation aux investissements est en cour d'élaboration. Ce nouveau code, qui vient d'être approuvé par un conseil ministériel tenu au cours du mois de novembre 2013, prévoit, dans le cadre de la maîtrise des dépenses fiscales, notamment :

- L'imposition des bénéfices provenant des exportations réalisés à partir du 1^{er} janvier 2014 au taux de 10% ;
- La suppression du dégrèvement financier et physique autre que dans les zones de développement régional et l'agriculture ;
- La limitation de l'avantage fiscal relatif à la déduction des bénéfices au titre de l'activité aux entreprises exerçant dans les zones de

développement régional ou de développement agricole tels que définis par la législation en vigueur.