



Centre d'études fiscales de la  
Faculté de Droit de Sfax

## La fiscalité au service de l'entreprise organisée: quelle réforme?

---

Sixième Forum de la Fiscalité, Organisé par IACE Sfax, 18 avril 2019

Aida KTATA, Maître assistante à la Faculté de Droit de Sfax  
Saoussen JAMMOUSSI, Maître assistante à l'IHEC de Sfax  
(Membres au centre d'études fiscales à la Faculté de Droit de Sfax)

*Si les caisses de l'Etat sont dans une large mesure alimentées par les entités économiques organisées, la fiscalité doit, à son tour rendre, service à ces entités pour qu'elles puissent évoluer et prospérer. L'intérêt est certainement commun, la relance de l'économie nationale. La condition actuelle de l'entreprise organisée nécessite de repenser la fiscalité des entreprises pour préserver sa pérennité et promouvoir sa croissance et sa performance*

## SOMMAIRE

<b>Introduction.....</b>	<b>3</b>
<b>La condition fiscale actuelle.....</b>	<b>7</b>
<b>Les perspectives de réforme.....</b>	<b>22</b>
<b>Mesures concrètes .....</b>	<b>32</b>

Représentant pour « *les entités économiques fiscalement transparentes* » un coût difficilement maîtrisable, l'impôt semble menacer la pérennité de l'entreprise. Le taux élevé de la taxation des entreprises ainsi que la structure des prélèvements qui pèsent sur ces derniers constituent un facteur explicatif important, bien que non exclusif, de la faiblesse du taux de marge des entreprises. D'ailleurs, s'il est habituel que le taux élevé des prélèvements obligatoires se traduit par un niveau de dépense fiscale élevé, en Tunisie, malgré leur taux élevé, les prélèvements obligatoires ne suffisent pas à couvrir la dépense publique qui est largement financée par l'endettement. La détérioration de la qualité des services publics, de l'infrastructure, du climat des affaires et la multiplication des revendications parfois démesurées des syndicats, semblent envenimer l'entreprise organisée et l'économie tunisienne.

Le poids de la pression fiscale<sup>1</sup>, le risque d'un éventuel redressement des résultats déclarés de l'entreprise, l'imposition grevant les produits et ayant une incidence sur leur coût, le risque de déchéance du droit de restitution d'un crédit d'impôt, la complexité de la fiscalité (génératrice d'un coût de gestion et de risque), les contraintes compétitives notamment celles émanant du secteur informel, les aléas de l'environnement juridique et fiscal<sup>2</sup> sont autant de facteurs qui rendent la fiscalité **un véritable fardeau** pour l'entreprise risquant d'entraver sa croissance et même sa pérennité.

La mondialisation envahissante fait de l'entreprise un opérateur qui agit « *dans un environnement imprégné par la fièvre de compétitivité* »<sup>3</sup>. La libéralisation fait peser sur l'entreprise tunisienne une diversité de contraintes exogènes qui découlent essentiellement du partenariat avec l'Union

---

<sup>1</sup> Le taux de la pression fiscale au titre de l'année 2017 est de l'ordre de 22%. Portait du ministère des finances, République tunisienne.

<sup>2</sup> « L'environnement fiscal ne se limite pas aux seuls éléments du système d'imposition au sens fiscal, mais il englobe aussi le cadre législatif et réglementaire de tous les prélèvements obligatoires, l'appareil administratif fiscal, le juge fiscal et plus généralement les garanties de nature à sécuriser le contribuable contre tout arbitraire individuel fiscalement discriminatoire. Ainsi, (...), l'ensemble des composantes du système des prélèvements ainsi que les déterminantes endogènes et exogènes d'ordre fiscal et qui exercent une influence sur l'activité de l'entreprise », Voir Néji BACCOUCHE, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien », *Études juridiques* 2003, n° 10, p.73.

<sup>3</sup> Néji BACCOUCHE, « Le taux de l'impôt », in *Mélanges en l'honneur de P.BELTRAME*, PU d'Aix-Marseille, 2010, p. 73.

Européenne<sup>4</sup>. D'autres contraintes endogènes liées à la prolifération du commerce parallèle entraînant une répartition inéquitable de la charge fiscale ont sensiblement entravé les potentialités compétitives de nos entreprises tunisiennes. Par ailleurs, l'aggravation du déficit budgétaire et du taux d'endettement public et la faible contribution des forfaitaires<sup>5</sup> à l'effort fiscal et social national font des entreprises organisées, le principal contributeur au redressement des finances publiques.

Ce constat largement partagé et confirmé non seulement par les opérateurs économiques mais aussi par les juristes, les économistes, voire les décideurs politiques ressuscite l'intérêt de débattre la question de réforme fiscale avec une approche renouvelée celui de **la fiscalité de croissance** sous ses aspects multiples. D'ailleurs, si le principal objectif de toute création d'activité économique est naturellement sa pérennité dont la signification ne peut se réduire au simple maintien de l'entreprise<sup>6</sup>, elle doit révéler aussi sa performance et sa capacité de suivre le rythme concurrentiel des autres entités économiques notamment face à la perméabilité des frontières.

Mener une réflexion sur la fiscalité et la pérennité de l'entreprise n'est pas, une problématique qui anime uniquement les entrepreneurs. c'est aussi un objectif commun de toutes les parties prenantes. Quant une économie est engluée dans une croissance faible et un chômage élevé, la pérennisation de l'entreprise s'avère indispensable pour qu'elle puisse continuer à créer de la richesse et contribuer à la croissance nationale.

Gravement pénalisée par le secteur informel, l'entreprise organisée se trouve menacée dans sa pérennité. Pressés par les instances internationales et les bailleurs du fonds, les pouvoirs publics semble prendre conscience de cette réalité alarmante. Ils ont ambitieusement lancé les assises de la réforme fiscale en 2013. Depuis cette date le processus de réforme semble prendre son chemin à faible vitesse. Dépourvues d'une vue d'ensemble et d'une stratégie

---

<sup>4</sup> En 2016, l'Union Européenne est le premier partenaire commercial de la Tunisie. elle représente 60% du total de ses échanges et fournit 70% de l'investissement direct étranger. Commission, Renforcer le soutien de l'UE à la Tunisie, 19 octobre 2016, JOINT (2016) 47 final/2, p. 8.

<sup>5</sup> La contribution de ce régime à l'effort fiscal national est modique : 28 million de dinars en 2016, avec une moyenne annuelle de 75 dinars par assujetti à ce régime; 50% des assujettis à ce régime déposent leur déclaration annuelle, dont 60% dans les délais légaux. Les autres 50% sont en fraude totale et ne payent rien au fisc ; 90% de ceux qui payent, déclarent un chiffre d'affaires annuel inférieur à 10.000 dinars

<sup>6</sup> Au sens de l'article 3 de la loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement, l'entreprise est toute entité qui a pour but de produire des biens ou de fournir des services et qui prend la forme d'une société ou d'une entreprise individuelle conformément à la législation tunisienne.

claire, les modifications glissées, un peu partout dans les lois de finances n'ont que provoqué le mécontentement des investisseurs agacés par l'insécurité fiscale. Par ailleurs, une modification, dite réforme du régime régissant les avantages fiscaux a été mise en place en 2017 visant à rationaliser le système incitatif qui n'a jusque là pas prouvé son efficacité. Dictées par des contraintes financières, les modifications introduites visent à réanimer un budget en détresse, ne peuvent donc être assimilées à une véritable réforme. Tout se passe comme si le droit bouge mais la réalité reste presque figée. L'absence d'une stratégie unifiée et globale qui sous-tend les choix des décideurs politiques n'a fait que retarder une réforme dont la nécessité est plus que urgente.

Ressusciter le débat sur la réforme de la fiscalité de l'entreprise en temps de crise économique de plus en plus accentué est une tâche périlleuse, voire risquée car les impôts sont, un peu partout, impopulaires<sup>7</sup>. D'ailleurs, les gouvernements qui se sont succédés depuis la révolution ont évoqué la question de la réforme fiscale sans pour autant parvenir à enclencher des refontes substantielles et cohérentes. Le défaut d'un engagement réel dans le processus de réforme peut s'expliquer par la méfiance des gouvernants à l'égard des mesures impopulaires qui risquent de leur faire perdre leur légitimité. ne voulant pas dévoiler la réalité aux contribuables, les pouvoirs publics paraissent faire avaler à nos entreprises organisées la pilule de la charge fiscale à faible dose à l'occasion de chaque loi de finances. Or l'état des lieux des entreprises tunisiennes témoigne d'une dégradation qui appelle rationalité et prudence dans toute perspective de réforme fiscale.

Dans un contexte fortement concurrentiel, la fiscalité des entreprises doit être **compétitive, efficace et plus équitable** tout en tenant compte des impératifs politiques du retour à l'équilibre budgétaire. Réformer la structure de la fiscalité des entreprises est certes une demande de tous les acteurs politiques, économiques et sociaux tant à l'intérieur qu'à l'étranger. Les bailleurs de fonds et les partenaires économiques de la Tunisie ont conditionné le financement extérieur par l'accomplissement desdites réformes. Une telle réforme globale devant permettre à concrétiser les choix des décideurs à la lumière d'une politique fiscale bien établie. Il faut ainsi éviter les retouches de facette et engager une véritable réforme cohérente. En temps de crise, la mise en œuvre de toute politique fiscale nécessite aussi une **progressivité** pour

---

<sup>7</sup> Voir le rapport introductif du professeur Néji BACCOUCHE, La réforme fiscale en temps de crise » in actes du colloque : » transition démocratique et réforme fiscale, RTF n° 24, 2017, p. 7.

garantir l'intériorisation des nouvelles mesures et éviter toute résistance à la réforme.

**En outre**, de part ses engagements nationaux et internationaux, la Tunisie doit se plier aux exigences internationales d'harmonisation et de standardisation. Un benchmark des expériences étrangères sera d'une utilité certaine pour en tirer des enseignements. Aussi, des études de simulation s'avèrent indispensables pour pouvoir mesurer l'impact de la réforme aussi bien pour l'entité économique que pour la rentabilité nationale (à l'échelle macro et microéconomique).

Envisager une fiscalité au service de la croissance de l'entreprise peut sembler paradoxal. Adam Smith notait déjà en 1776 que l'impôt peut entraver l'industrie du peuple et le détourner de s'adonner à certaines branches de commerce ou de travail. Or, il ne fait aucun doute que l'impôt sert à financer les dépenses publiques, à la redistribution des richesses, la réduction des inégalités... bref, à tout ce qui il faut pour un environnement sain pour l'entreprise. La fiscalité de croissance n'est donc pas un simple adage. Elle est la clef de voûte de toute réforme qui se veut ambitieuse.

**Si les caisses de l'Etat sont alimentées dans une large mesure par les entités économiques organisées, la fiscalité doit, à son tour rendre, service à ces entités pour qu'elles puissent évoluer et prospérer. L'intérêt est certainement commun, la relance de l'économie nationale.**

La condition actuelle de l'entreprise organisée nécessite de repenser la fiscalité des entreprises pour préserver sa pérennité et promouvoir sa croissance et sa performance.



## Partie I: La condition fiscale actuelle

Au cœur de la crise économique ardue en Tunisie, l'entreprise enregistre une baisse de son activité, une perte de ses marchés, une difficulté à honorer ses engagements vis à vis de ses fournisseurs, de ses emprunteurs et du trésor. Le ralentissement de la croissance économique a profondément affecté l'entreprise qui est non seulement victime d'une réduction de son activité, mais elle est aussi souvent amenée à supporter un coût fiscal et social supplémentaire. Elle se trouve souvent exposée au risque de contrôle fiscal inopiné avec toutes les conséquences qui en découlent.

La pérennité des entreprises organisées est menacée par une diversité de contraintes **(I)**. Néanmoins, la réalité dénote que la résistance à ces contraintes est d'une intensité variable **(II)**.

### I- Une diversité de contraintes

Outre les contraintes concurrentielles provenant des entreprises étrangères et multinationales auxquelles l'entreprise tunisienne est appelée à s'adapter pour préserver sa pérennité, l'entreprise tunisienne est aussi exposée à diverses contraintes d'ordre interne auxquelles il est difficile de résister.

#### A- Lourdeur du système des prélèvements

La pérennité des entreprises organisées est menacée. divers facteurs semblent expliquer cet état.

##### - *Une pression fiscale lourde et approximativement calculée:*

Jugé élevé comparativement aux taux dégagés chez nos voisins<sup>8</sup>, le taux de la pression fiscale pénalise injustement les contribuables transparents. En l'absence de chiffres officiels, il est à remarquer que cette lourdeur initiale se trouve aggravée par sa répartition inéquitable entre les entreprises structurées et celles non structurées d'un côté et par la fréquence des hypothèses de rémanences fiscales. Si approximatifs sont ils, les chiffres officiels, rarement dévoilés, sont faussés. En effet, un expert avait considéré que « *si l'économie informelle et l'économie faiblement fiscalisée représentent 40% de l'économie globale et que cette fraction de l'économie ne subit qu'une faible pression fiscale et sociale (que je vais estimer par hypothèse à 50% de la pression*

---

8

*moyenne soit 16%), le poids moyen des prélèvements obligatoires sur les entreprises de l'économie structurée totalement fiscalisée devient : 32,5% du PIB – [(40% x 16%) = 6,4%] = 26,1 / 0,6 soit 43,5%, ce qui est excessif pour un pays en développement qui se fixe comme priorité le développement de l'investissement, la création d'emploi et la croissance »<sup>9</sup>.*

La multiplication des prélèvements obligatoires et l'augmentation inconsidérée de leur taux global, devenu difficilement compressible ne sont pas étrangères à une perception sociale négative, largement partagée de l'impôt dont le paiement est loin d'être vécu comme une contribution juste aux charges publiques. La superposition des prélèvements sur une même assiette imposable à savoir le chiffre d'affaires (il subit environ 18 prélèvements obligatoires non récupérables TVA, Droit de consommation et diverses taxes de compétitivité), affectent sensiblement la compétitivité des entreprises organisées. Les interruptions multiples de la chaîne de déduction de la TVA et les difficultés de restitution du crédit d'impôt aggravent sensiblement la pression fiscale et élargissent l'écart entre le taux réel d'imposition et son taux effectif. Le bénéficiaire lui-même subit dans le cas des sociétés soumises à l'IS une double imposition au stade de sa production et au stade de sa répartition. L'imposition des bénéfices distribués par les sociétés soumises à l'IS peut paraître comme une récupération du manque à gagner dû à la réduction du taux de l'IS. D'ailleurs; le sentiment que les taux d'imposition sont trop élevés paraît conduire le contribuable à procéder à une sorte de compensation en les diminuant par la fraude.

#### **- Le risque de rémanence fiscale:**

Assise sur une base incluant le droit de consommation et diverses taxes de compétitivité, la TVA est loin d'être "*l'impôt neutre et unique sur le chiffre d'affaires*". L'inclusion de ces impôts dans l'assiette de TVA augmente considérablement la TVA normalement due et gonfle le prix des produits tunisiens. Initialement justifié par la compensation de la moins value résultant de l'introduction de la TVA et la suppression des anciennes taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de consommation, à application provisoire, est encore maintenu à ce jour. La loi de finances pour la gestion 2016 a porté un alourdissement de ses taux d'imposition. Étendu par la loi de finances pour la gestion 2018 notamment aux produits de la boulangerie, de la biscuiterie et de pâtisserie, son champ d'application se trouve de nouveau modifié par la loi de

<sup>9</sup>Raouf YAICH « Pression fiscale et investissements », [https://www.profiscal.com/pression\\_fiscale\\_et\\_investissements.pdf](https://www.profiscal.com/pression_fiscale_et_investissements.pdf)

finances pour la gestion 2019. Battant en brèche l'impératif de prévisibilité de la loi et de sécurité des contribuables, l'article 69 de la loi de finances pour la gestion 2019 a supprimé le droit de consommation récemment étendu à ces produits. Si l'extension paraît être justifiée par les contraintes budgétaires, la suppression récente du droit de consommation sur ces produits laisse planer un risque non négligeable de redressement des entreprises commercialisant ces produits qui paraît-il n'ont pas régularisé leur situation au regard de cet impôt au titre de l'exercice 2018.

***- Une assiette large ne traduisant pas la faculté contributive réelle de l'entreprise***

Dégagé à partir du bénéfice comptable, le bénéfice fiscal s'élargit, par le mécanisme des réintégrations, pour englober les charges non déductibles fiscalement. Par le jeu des réintégrations, l'assiette (fiscale) est généralement nettement plus large que celle qui aurait été obtenue en observant les règles comptables. ce surplus d'imposition est vérifiable au niveau des provisions déductibles et des déficits.

**- Les provisions déductibles:**

Si la règle de la prudence qui caractérise le droit comptable fait que la constatation de la provision est un impératif, la déduction fiscale des provisions comptables constituées est doublement limitée. la première limitation tient à son champ d'application. Bien qu'il n'a cessé d'être élargi, le champ des provisions demeure considérablement limité par rapport au champ des provisions comptables et par rapport au droit comparé. En effet, le législateur n'admet la déduction que pour quatre types de provisions. Il s'agit des provisions pour créances douteuses, des provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, des provisions pour dépréciation de la valeur des actions cotées en bourse et des provisions pour dépréciation de la valeur des actions et parts sociales (la déduction de la quatrième provision n'est permise qu'aux SICAR).

En droit comparé, le nombre des provisions déductibles est nettement supérieur à celui adopté par le législateur tunisien. En droit français par exemple, l'article 39-5 du Code Général des Impôts prévoit le principe de la déductibilité de toutes les provisions constituées en comptabilité quelques soient leur nature sauf exceptions.

La deuxième limitation touche à la rigueur des conditions de déductibilité des provisions. Si les provisions permettent à l'entreprise de constater par anticipation le risque de non recouvrement jusqu'à ce que le sort de la créance soit réglée, la déductibilité des provisions pour créances douteuses n'est pas facilement constituée. Outre l'exigence de l'engagement d'une action en justice pour assurer le recouvrement d'une créance douteuse, le législateur conditionne l'admission de la déduction des provisions par l'établissement d'un état annuel détaillé joint à la déclaration d'impôt. La déductibilité des provisions pour créances douteuses est aussi plafonnée quant à son montant. En effet, en vertu du régime général des provisions admises fiscalement (article 12.4 du CIR), les provisions pour créances douteuses et pour dépréciation de la valeur du stock destiné à la vente et pour dépréciation de la valeur d'actions et de parts sociales sont déductibles cumulativement dans la limite de 50 % du bénéfice imposable (avant imputation des provisions)<sup>10</sup>. Le rattachement de la déduction des provisions à la condition de l'existence d'un bénéfice est en soi discutable, car, par ce rattachement, le législateur évince les entreprises déficitaires et celles légèrement bénéficiaires de la possibilité de déduire les provisions constituées. De même le CIR exige l'introduction d'une action en justice. Le développement des risques encourus par l'entreprise et la multiplicité des conditions de déductibilité des provisions affecte la pérennité de l'entreprise.

- Les déficits : En règle générale, le déficit constaté au cours d'un exercice est une charge des exercices suivants. En vertu des articles 8 et 48 du CIR, les déficits d'exploitation constatés au titre d'un exercice donné et dégagés par une comptabilité complète et régulière sont déductibles successivement des résultats des cinq années qui suivent l'année au titre de laquelle ils ont été constatés. L'imputation des déficits se fait normalement sur les bénéfices des exercices futurs. Elle doit se faire sur les premiers bénéfices imposables des exercices suivants. L'administration fiscale peut vérifier et rectifier les déficits même s'ils se rattachent à un exercice prescrit du moment qu'ils sont reportés sur les bénéfices d'exercices non couverts par la prescription.

Alors qu'il est question dans certaines législations fiscales de "**gestion des déficits**", l'entreprise tunisienne ne peut toutefois pas choisir le résultat de l'exercice d'imputation du déficit. Elle est obligée d'imputer le déficit ainsi que les amortissements réputés différés en période déficitaires du premier exercice

<sup>10</sup> Le plafond des provisions déductibles a connu une légère amélioration puisqu'il a passé de 30% à 50% du bénéfice suite à la modification de l'article 12 -4 du CIR par l'article 45 de la loi de finances pour l'année 2008.

suivant le permettant sous peine de la perdre définitivement. Elle est en plus malheureusement privée d'un atout permettant la réduction de sa charge fiscale. Il s'agit de la possibilité de d'user des bénéfiques des exercices antérieurs pour imputer le déficit de l'exercice en cours à savoir le régime du report en arrière ou "carry back" qui n'est pas reconnu par le droit fiscal tunisien.

- **Une pression sociale accablante:**

Au même titre que les impôts, les cotisations sociales alourdissent les charges de l'employeur. Considérablement élevés, les coûts salariaux, qui constituent un facteur fondamental de la compétitivité de l'entreprise, menacent par là même sa pérennité. L'écart, qui ne cesse de se creuser, entre la charge salariale totale supportée par l'employeur et le net perçu par l'employé est souvent avancé pour décrire le poids handicapant des charges fiscales et sociales et leur impact négatif sur les performances de l'employeur et le pouvoir d'achat de l'employé. Le rehaussement prévu à partir du 1er janvier 2020 des cotisations sociales de 3 %, dont 2% à la charge de l'employeur et 1 % à la charge de l'employé aggravera significativement les charges de l'entreprises organisée.

La crise aigue des caisses de sécurité sociale, qui affecte largement la paix et la cohésion sociale, semble justifier le recours récent à la fiscalité et aux prélèvements fiscaux pour le financement de la sécurité sociale. L'institution par la loi de finances pour la gestion 2018 de la contribution sociale de solidarité de 1% s'inscrit dans cette logique.

**B- La prolifération des régimes forfaitaires**

la répartition inéquitable de la charge fiscale entre les entreprises transparentes soumises au régime réel et celles soumises à l'un des régimes forfaitaire soit de l'impôt, soit de l'assiette fragilise conséquemment le statut de l'entreprise organisée.

- Le forfait d'impôt: Considéré par certains comme « *une prime à la fraude*», le forfait d'impôt de la catégorie BIC constitue l'un des maux chroniques du système fiscal tunisien qui ne cesse d'être réaménagé, dans un sens et dans un autre, à l'occasion de chaque loi de finances. Le passage d'un mode de tarif fixe progressif selon le chiffre d'affaires à un mode d'imposition proportionnelle au chiffre d'affaires, est aussi corroboré par un assouplissement des conditions d'éligibilité au régime forfaitaire. Néanmoins, à

travers la loi de finances pour la gestion 2014 (loi n°2013-54 du 30 décembre 2013), le champ d'application matériel du régime forfaitaire s'est rétréci.<sup>11</sup>

Régime d'exception d'imposition des BIC dans le cadre de l'IRPP, dédié à l'origine "aux petits exploitants", le régime du forfait d'impôt est largement répandu dans le paysage fiscal tunisien. Conçu à l'origine pour les micros entreprises qui ont du mal à survivre dans le marché, le régime forfaitaire se transforme en une source de concurrence déloyale menaçant la pérennité des entreprises organisées. Dénoncé par les acteurs économiques du secteur organisé, le régime forfaitaire ouvre la voie à la fraude et affaiblit la citoyenneté de l'entreprise.

Plus de **400000** contribuables personnes physiques sont logés dans le régime du forfait BIC<sup>12</sup>. L'existence d'une fuite de la matière imposable et l'existence de ce que l'on appelle des « faux forfaitaires » a largement faussé le jeu de la concurrence et a entraîné une injustice dans la répartition de la charge fiscale entre opérateurs économiques. Outre le caractère insignifiant de la contribution moyenne d'un forfaitaire, le régime forfaitaire affecte aussi l'imposition du chiffre d'affaires. Libératoire de la TVA, l'impôt forfaitaire comprend aussi la TCL et ce aux termes de l'article 44 quater du CIR.

alors qu'on souffrait pour la suppression ou du moins la rationalisation du régime forfaitaire, à travers l'article 42 de la loi de finances pour la gestion 2019, le législateur a institué un nouveau régime particulier pour encourager "les petits exploitants" à régulariser leur situation fiscale et sociale par le paiement d'un montant de 200 dinars ou de 100 dinars selon le lieu de l'implantation géographique de l'activité. Cet impôt est libératoire de l'IRPP, de la TVA et comprend la TCL, est accordé pour une période de 3 ans.

Le développement spectaculaire des régimes dérogatoires forfaitaires et le remaniement perpétuel de leur champ d'application, source de complexité déroutante de notre législation fiscale et d'iniquité frustrante, sont révélateurs

---

<sup>11</sup> En effet, "sont exclus du bénéfice de ce régime les entreprises qui exercent dans les zones communales des activités fixées par décret". De même, l'application du régime forfaitaire est limitée dans le temps. Suite à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour la gestion 2016, à 3 ans, elle est fixée, suite à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour la gestion 2018, à 4 ans renouvelable en cas de présentation des données nécessaires concernant l'activité.

<sup>12</sup> La contribution de ce régime à l'effort fiscal national est modique : 28 million de dinars en 2016, avec une moyenne annuelle de 75 dinars par assujetti à ce régime; 50% des assujettis à ce régime déposent leur déclaration annuelle, dont 60% dans les délais légaux. Les autres 50% sont en fraude totale et ne payent rien au fisc ; 90% de ceux qui payent, déclarent un chiffre d'affaires annuel inférieur à 10.000 dinars

de l'incapacité des pouvoirs publics d'édicter une solution radicale pour lutter contre les faux forfataires et les exploitants du secteur informel.

- Les forfaits d'assiette:

Malgré les tentatives des pouvoirs publics de rationaliser ce régime, les professionnels libéraux sont en majorité imposés conformément au régime du forfait d'assiette. Assis sur une assiette forfaitaire dégagée à partir des recettes dégagés, l'impôt payé par les libéraux du régime forfaitaire ne traduit pas les facultés contributives réelles de ces derniers et menace conséquemment la pérennité des entreprises soumises au régime réel.

De même, vulnérable et insuffisamment organisé, le secteur agricole constitue un gisement fiscal inexploité qui contribue faiblement à l'effort fiscal national, affaiblit la compétitivité de l'entreprise organisée. Secteur hors champ d'application de la TVA, l'agriculture bénéficie, outre l'application du régime réel, de l'application d'un régime forfaitaire d'imposition des BEAP. Archaïque, le régime du forfait d'assiette est aussi inconstitutionnel étant donné qu'il reconnaît à l'administration fiscale la compétence de fixer pour chaque année "une évaluation forfaitaire après consultation des experts du domaine".

- **Lourdeur du régime réel simplifié**

A travers l'article 62. III ter du CIR, le législateur a mis au point un régime intermédiaire entre le régime réel et le forfait d'impôt, le réel simplifié, afin d'attirer les forfataires quittant le réel. Toutefois, revu à maintes reprises afin d'élargir son champ d'application et de rehausser le seuil du chiffre d'affaires réalisé pour bénéficier de son application, le régime réel simplifié, qui consiste en une simplification des obligations comptables des personnes qui y sont assujetties, n'a pas réussi à attirer les forfataires BIC et récemment les forfataires d'assiette BNC.

Conscient de l'incapacité de ce régime simplifié initial d'attirer les personnes physiques soumises à l'IRPP au titre des BIC selon le régime forfaitaire, le législateur, par la loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour la gestion 2016 les pouvoirs publics a institué un autre régime simplifié particulier, dérogatoire au régime de droit commun, applicable "*aux personnes physiques visées par l'article 44 bis du présent code et qui optent pour l'imposition selon le régime réel ou celles déclassées au régime réel et dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 150 milles dinars*". Néanmoins, insuffisamment attractif, ce régime réel simplifié, initialement conçu aux

activités BIC et transposé sans aucune adaptation aux BNC n'a pas contribué à mieux répartir la charge fiscale en matière d'imposition des bénéficiaires.

### C- Difficultés de restitution

L'entreprise transparente souffre souvent des crédits d'impôts chroniques qui diminuent sensiblement sa capacité financière en l'absence d'une procédure de restitution d'office généralisée<sup>13</sup>. En dépit des interventions législatives visant l'amélioration du régime de la restitution des crédits d'impôts<sup>14</sup>, le système fiscal tunisien reste encore en retrait par rapport aux pratiques de restitution d'office opérées par le fisc telles que consacrées dans les pays démocratiques<sup>15</sup>.

Pour l'entreprise organisée, la demande de restitution se heurte à plusieurs obstacles entravant l'efficacité d'un droit élémentaire qui risque d'être éteint par l'effet de la prescription. Le conditionnement de la restitution par le contrôle fiscal et la diversité des formalités à suivre lors de la demande de restitution traduisent la volonté législative de dissuader les entreprises à réclamer la répétition de l'indu.<sup>16</sup> Or, la perte d'un crédit d'impôt est un **coût important** pour l'entreprise transparente qui baisse sa compétitivité notamment à l'égard du secteur informel.

<sup>13</sup> L'article 47 de la loi de finance pour la gestion de l'année 2016 a strictement limité le bénéfice de la restitution d'office aux entreprises pilotes en fiscalité qui remplissent plusieurs conditions légales.

<sup>14</sup> Voir par exemple : la loi n° 2006-80 du 18 décembre 2006, relative à la réduction des taux de l'impôt et à l'allègement de la pression fiscale sur les entreprises, JORT n° 101 du 19 décembre 2006. La dite loi a supprimé le taux de restitution de la TVA qui s'appliquait au crédit qui apparaît sur les déclarations déposées au titre de 6 mois consécutifs. De même, la loi de finances pour l'année 2010 a ajusté les délais, les procédures et les modalités de restitution selon l'origine du crédit de TVA. En outre, le décret-loi n° 2011-28 du 18 avril 2011 est venu décréter une mesure provisoire permettant aux entreprises d'obtenir, sans vérification préalable, une avance de leur crédit d'impôt sur les sociétés dans un délai de 30 jours, à compter de la date de dépôt de la demande de restitution remplissant toutes les conditions légales. Enfin, la loi de finances pour la gestion de l'année 2016 a institué un régime fiscal privilégié au profit des entreprises pilotes en fiscalité, et ce, en leur permettant de bénéficier du système de remboursement automatique et instantané du crédit de TVA et des autres droits sur le chiffre d'affaires affectés au profit des fonds spéciaux de trésor.

<sup>15</sup> L'article 47 de la loi de finances n° 2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour la gestion 2016 a institué à titre expérimental le régime de restitution automatique et instantanée pour une période d'une année (2016) à charge de le reconduire ou de l'abandonner dans le cadre de la prochaine loi de finances.

<sup>16</sup> L'agent chargé de l'instruction de l'affaire doit procéder à l'étude du dossier du point de vue de la satisfaction de toutes les conditions légales de forme et de fond requises pour la restitution y compris la vérification de la régularité de la situation fiscale du contribuable et de sa sincérité et à la détection des omissions et erreurs qu'elle pouvait comporter. Article 4 de l'arrêté du 8 janvier 2002 (JORT n° 4 du 11 janvier 2002), fixant les modalités de statuer sur les demandes de restitution des sommes perçues en trop, tel que modifié par l'arrêté du ministre des finances du 7 juillet 2008 (JORT n° 56 du 11 juillet 2008).

La pratique dénote que l'entreprise tunisienne **subit l'incertitude et l'arbitraire dans l'opération de contrôle**. Deux exemples peuvent illustrer les difficultés, voire les obstacles que l'entreprise continue à affronter lors d'une demande de restitution d'un crédit d'impôt.

**D'abord**, certaines pratiques commises par les agents de fisc laissent entendre que le contrôle fiscal n'est qu'une forme d'inquisition fiscale. Un tel sentiment pousse généralement les entreprises à renoncer à leurs droits de restitution au lieu d'être exposées à un contrôle fiscal avec toutes ses conséquences imprévisibles. L'entreprise, réclamant son droit de restitution, peut se trouver, à l'issue du contrôle, dans une situation débitrice. Un tel risque accroît le sentiment de l'injustice chez l'entreprise déchu de son droit de restitution.

**Ensuite**, dans certains cas l'administration fiscale peut s'abstenir à exercer son droit de contrôle pour les entreprises transparentes détenant un crédit d'impôt important. Le blocage de la décision de restitution amène souvent l'entreprise à chercher d'autres voies détournées pour récupérer le crédit d'impôts déchu. De même, la réticence de l'administration d'exercer le contrôle afin de priver l'entreprise de ses crédits d'impôts affecte la crédibilité de l'Etat et affaiblit considérablement le civisme fiscal.

**Par ailleurs**, dans sa politique de contrôle fiscal, la direction générale focalise sa sélection des dossiers fiscaux sur les entreprises à fort enjeu. Elle insiste sur le fait que les dossiers sélectionnés doivent être ceux d'une entreprise importante, d'un groupe de sociétés, d'une entreprise à succursales multiples, d'une entreprise étrangère opérant en Tunisie dans le cadre d'importants marchés, de sociétés pétrolières, de banques, de compagnies d'assurances...<sup>17</sup>.

De même un autre critère, qualifié d'objectif, a été avancé par le ministre des finances lors du débat parlementaire. Il s'agit de l'importance du crédit de l'impôt déclaré et sa permanence<sup>18</sup>. De ce fait, en cas de demande de

---

<sup>17</sup> Texte SAI 93/07.

<sup>18</sup> Lors de débat parlementaire, la question a été posée de savoir quels sont les critères retenus par l'administration pour effectuer la vérification approfondie et sur quelle base les autorités de contrôle choisissent-elles les dossiers à vérifier ? La réponse du ministre était la suivante : « *La programmation des opérations de vérifications approfondies se fait sur la base de critères objectifs, tels que : la situation du contribuable à l'égard de l'obligation déclarative, l'importance du crédit de l'impôt déclaré et sa permanence, l'incohérence des données figurant sur les déclarations fiscales, la disposition de renseignement qui prouvent une insuffisance dans les éléments déclarés et la date de la dernière période concernée par la vérification approfondie et sa rentabilité* », Débats parlementaires de la chambre des députés n°39, séance du mercredi 26/07/2000, p. 1923.

restitution, les services de contrôle ont tendance à recourir systématiquement à la vérification fiscale approfondie si le montant du crédit est important et chronique. Or, si le contribuable ciblé par le contrôle est une grande entreprise qui déclare d'une manière transparente ses impôts, ses acomptes provisionnels, ses retenues à la source, il aura une grande probabilité que le crédit d'impôt soit chronique. Ainsi, le contrôle fiscal n'a pour effet que de ralentir les procédures de restitution et par conséquent décourager l'esprit d'entreprise des agents économiques et exposer l'entreprise à des difficultés de liquidité. Si la restitution d'un crédit d'impôt peut servir à renforcer les capacités de l'entité économique à faire face aux contraintes compétitives et consolider par conséquent sa pérennité, le refus de restitution ou la restitution tardive risque de menacer la pérennité de l'entreprise transparente.

### D-Lourdeur des sanctions

Poursuivant une politique visant à « *dissuader le contribuable plutôt que de le rassurer* »<sup>19</sup>, l'arsenal fiscal répressif ne cesse de se diversifier. Pour assurer le respect par le contribuable de son devoir fiscal, un dispositif de sanctions est prévu non seulement d'une manière officielle dans le cadre du titre III du CDPF réservé aux sanctions fiscales, mais aussi d'une manière officieuse dans le cadre d'autres dispositions contenues dans le CDPF<sup>20</sup> et même en dehors du CDPF<sup>21</sup>. Un peu plus que le un quart d'un code<sup>22</sup> portant « *code des droits et procédures fiscaux* » est ainsi réservé aux sanctions fiscales.

Néanmoins, la part relativement insignifiante des recettes provenant des sanctions et pénalités fiscales estimées à environ 262.5 million de dinars qui représente moins que **1%** des recettes fiscales propres du titre 1 estimées à 26 380 million de dinars pour la gestion 2019, pose la question de l'effet utile

<sup>19</sup> Néji BACCOUCHE, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien », *RTF*, n°19, 2013, p. 106.

<sup>20</sup> Il s'agit notamment de la pénalité appliquée pour les sommes indûment restituées prévue par l'article 32 du CDPF. Voir *infra* p. 130.

<sup>21</sup> Il s'agit des sanctions prévues pour les prélèvements qui n'entrent pas dans le champ d'application du CDPF telles que les sanctions prévues par le CFL dans ses articles 19 et 20 et les sanctions particulières prévues par le décret n° 97-1368 du 24 juillet 1997 qui compte tenu surtout des dispositions de la constitution 2014 pose un problème de constitutionnalité.

<sup>22</sup> Le CDPF qui comportait à l'origine, suite à sa promulgation par la loi du 9 août 2000, 111 articles, consacrait 8 articles aux sanctions administratives, 18 aux sanctions fiscales pénales et 3 articles contenant des mesures pour améliorer le recouvrement de l'impôt. Un peu plus que le un quart fut ainsi réservé aux sanctions fiscales diverses. Le CDPF comporte actuellement, compte tenu de l'abrogation d'une dizaine de dispositions relatives aux commissions d'encadrement et du contrôle fiscal, 134 articles. Il réserve actuellement 15 articles aux sanctions administratives, 19 aux sanctions fiscales pénales et 6 articles contenant des mesures pour améliorer le recouvrement de l'impôt.

des sanctions. Le dispositif variable et multiple des sanctions administratives et pénales, qui fait l'objet d'une modification à l'occasion de chaque loi de finances, ne paraît pas assez rentable ni en termes de recettes ni en terme de dissuasion. Le souci de rendement de l'impôt qui a poussé à stratifier les dispositions répressives n'est-il pas de nature à accroître le sentiment de frustration des payeurs, entreprises organisées et salariés?

La situation économique difficile de la Tunisie d'après la révolution paraît pousser le législateur à la multiplication des sanctions administratives. Certaines de ces dispositions sont introduites dans le but de contrôler les flux d'argent en espèce. L'article 84 ter du CDPF notamment institue une amende de 2000 dinars par bon de commande pour les cinq premiers bons de commande pour tout bénéficiaire du régime suspensif de TVA qui n'a pas procédé à l'apurement des bons de commande<sup>23</sup>. Il s'agit par exemple de la pénalité applicable pour défaut ou insuffisance de retenue à la source de l'impôt conformément à la loi en vigueur prévue à l'article 83 du CDPF qui est « *égale au montant des retenues non effectuées ou insuffisamment effectuées. Cette pénalité est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans* ». Cette pénalité paraît excessive et disproportionnée notamment en cas d'insuffisance de retenue.

La loi de finances pour la gestion 2019 a augmenté le taux des intérêts de retard. Pour les déclarations fiscales déposées à compter du 1<sup>er</sup> avril 2019, le taux de l'intérêt de retard, en cas de régularisation spontanée et sans l'intervention préalable des services de contrôle fiscal est **relevé** de 0.5% à 0.75% du montant de l'impôt par mois ou fraction de mois de retard avec un minimum de 5 dinars par impôt déclaré (non par déclaration). Elle a aussi institué une pénalité fixe liquidée au taux de 1.25% du montant de l'impôt exigible lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours et d'une pénalité fixe liquidée au taux de 2.5% du montant de l'impôt exigible lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours qui s'ajoutent aux pénalités calculées en fonction du temps. Par l'institution des pénalités fixes qui s'ajoutent aux intérêts de retard le législateur semble ré instituer les pénalités d'assiette autrement prévues par l'ancien article 74 du CIR et fortement critiquées. Elevées et parfois disproportionnées aux faits commis, les sanctions fiscales risquent de pénaliser les entreprises, de menacer leur pérennité et d'accentuer le sentiment de frustration. Le statut de l'entreprise

<sup>23</sup> Le caractère disproportionné de cette amende avec le fait reproché est manifeste d'autant plus qu'elle passe à 5000 dinars par bon au-delà du cinquième bon de commande.

organisée, cible principal du contrôle fiscal et des sanctions fiscales se trouve ainsi d'avantage fragilisé.

En matière des prix de transfert, à la lourdeur des obligations de documentation à la charge des sociétés tunisiennes et de son champ large étant donné qu'elle concerne non seulement les transferts internationaux mais aussi internes, s'ajoute la lourdeur des sanctions pour non observation de ces obligations. en effet, en vertu de l'article 84. 11 nouveau du CDPF. L'article 34 de la loi de finances pour 2019 a ajouté, au CDPF, l'article 84 *nonies*, qui punit d'une amende fiscale administrative égale à **10.000 DT**, toute entreprise n'ayant pas déposé, dans le délai imparti, la déclaration annuelle sur les prix de transfert, prévue par le paragraphe II *bis* de l'article 59 du CIRPPIS. Tout renseignement non fourni dans la déclaration susvisée ou fourni d'une manière incomplète ou inexacte donne lieu à l'application d'une amende égale à **50 DT par renseignement**, sans que cette amende excède **5.000 DT**.

De même, L'article 34 de la loi de finances pour 2019 a ajouté, au CDPF, l'article 84 *decies*, qui punit d'une amende fiscale administrative égale à **50.000 DT**, toute entreprise n'ayant pas déposé, dans le délai imparti, la déclaration pays par pays prévue par l'article 17 *ter* du CDPF. La gravité de ces sanctions, qui peuvent être prononcée sans besoin de respecter au préalable les procédures liées à la vérification fiscales prévues par les article 43 et 44 du CDPF, pénalisent injustement les rares groupes de sociétés tunisiens et menacent leur pérennité.

### **E- Complexité et instabilité de la législation fiscale**

La compétitivité d'un Etat n'est pas uniquement tributaire de son tissu économique ou du poids des prélèvements supportés par les entreprises mais également de l'intelligibilité de la norme juridique et de la stabilité de l'environnement fiscal<sup>24</sup> qui constitue « *l'élément clé de l'attractivité d'un pays* »<sup>25</sup>. Eparpillés et non codifiés, les textes fiscaux sont d'une complexité

<sup>24</sup> « L'environnement fiscal ne se limite pas aux seuls éléments du système d'imposition au sens fiscal, mais il englobe aussi le cadre législatif et réglementaire de tous les prélèvements obligatoires, l'appareil administratif fiscal, le juge fiscal et plus généralement les garanties de nature à sécuriser le contribuable contre tout arbitraire individuel fiscalement discriminatoire. Ainsi, (...), l'ensemble des composantes du système des prélèvements ainsi que les déterminantes endogènes et exogènes d'ordre fiscal et qui exercent une influence sur l'activité de l'entreprise », Voir Néji BACCOUCHE, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien », Etudes juridiques 2003, n° 10, p.73.

<sup>25</sup> Néji BACCOUCHE, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien », étude précitée, p.37.

déroutante aussi bien pour les contribuables, même les plus avertis, les praticiens de la fiscalité et pour le fisc.

La complexité de l'impôt est source **de coûts de gestion et de risques d'insécurité** pour l'entreprise (redressements fiscaux liés à des erreurs d'interprétation dans l'application de règles complexes ou à des omissions par rapport à des formalités foisonnantes), de **coûts de contrôle** et de recouvrement pour l'administration, d'inefficacités par rapport aux objectifs assignés aux mesures fiscales, de coûts liés aux facultés d'optimisation, qui sont autant de pertes de création de valeur pour le pays, pour la collectivité et pour le contribuable. Cette complexité est liée à la fois au nombre d'impôts, de déclarations et de paiements ainsi qu'à la sophistication des règles fiscales elles-mêmes.

### ***F- Ampleur de l'économie informelle***

L'économie informelle<sup>26</sup>, bien qu'elle ne soit pas d'apparition récente, elle s'est développée fortement au lendemain de la révolution tunisienne déclenchée par un acteur de l'informel. La révolution libyenne a elle même aggravé ce phénomène. L'enchaînement des problèmes de fermeture des frontières entre la Tunisie et la Lybie fut à l'origine d'une perte de contrôle des autorités douanières sur les flux de commerce. L'envahissement du commerce informel a gravement endommagé les entités économiques organisées. Elles subissent une concurrence déloyale du commerce parallèle. Les institutions financières internationales tirent la sonnette d'alarme, estimant que l'informel ne cesse de gagner du terrain dans le pays, pour représenter, selon des estimations approximatives **53% du PIB**, l'équivalent de **40 milliards de dinars**. Selon des statistiques publiées par la Banque Mondiale, le secteur informel en Tunisie emploie 54% de la main d'œuvre. Il compte 524.000 micro-entreprises, soit 35% du tissu entrepreneurial national.

---

<sup>26</sup> L'économie informelle comprend la production informelle, l'économie souterraine et les activités illégales.

Comme partout dans le monde<sup>27</sup>, ce phénomène touche tous les secteurs et tous les produits, sans exception: produits alimentaires, pharmaceutiques, énergie, santé, produits subventionnés..., mais aussi les armes et les devises, d'où son impact négatif sur la sécurité et l'économie du pays. «*Le volume du marché noir de devises est considérable en Tunisie*<sup>28</sup>. Il s'agit de milliards qui s'échangent en dehors des circuits réglementaires, ce qui impacte négativement la valeur du dinar tunisien.

La précarisation du secteur entrepreneurial est due à plusieurs facteurs dont notamment les importations déloyales et massives notamment des produits trucs, la hausse de charges et pression sur les marges, le tassement de la demande intérieure. Le non paiement des impôts et cotisations sociales contribue à la création de leviers de rentabilité pour les acteurs informels engendrant un gap de compétitivité de prix important. Ce gap se traduit pas une pression sur les prix, une perte de part des marchés et un manque de création de valeur. La forte imbrication des économies formelles et informelles impacte négativement le développement de l'économie formelle dans son ensemble. Tous ces facteurs semblent pousser certaines entités fragilisées soit à fermer soit à basculer dans l'informel pour préserver leur pérennité.

## **II- Une capacité variable de résistance**

Il ne fait aucun doute que les opérateurs économiques dénoncent le coût de la fiscalité qui semble menacer en profondeur la pérennité de leurs entités économiques. Cependant, la réalité dénote qu'en dépit des effets pervers de la fiscalité sur la croissance et la performance de l'entreprise, l'entité économique ayant des potentialités fatales pourrait toujours y résister et conserver sa pérennité.

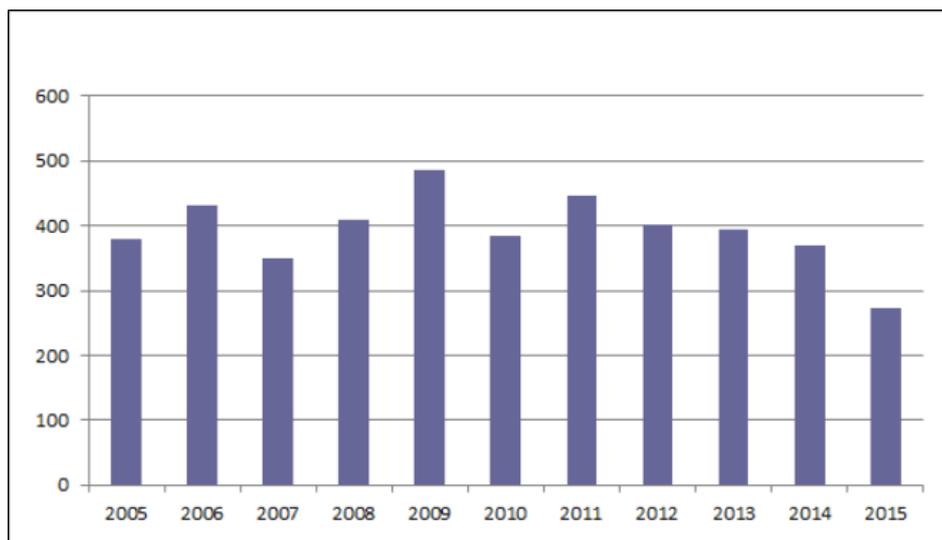
Une enquête faite par l'agence de promotion de l'industrie et de l'innovation permet de constater que sur 249 unités fermées au cours de la période 2005-2015 plus de 94% correspondent à des nouvelles créations et les reprises d'anciennes sociétés ne représentent que 6%. Ces données statistiques

---

<sup>27</sup> Le Maroc souffre aussi de la prolifération du secteur informel ayant causé les problèmes structurelles pour les entreprises marocaine. La confédération patronale marocaine a publié un rapport sur l'ampleur du secteur informel dans le royaume et qui présente plusieurs pistes pour intégrer ce secteur à l'économie formelle.

<sup>28</sup> Selon une enquête de terrain, menée par l'économiste Mohamed Haddar, les transferts de devises vers l'étranger dans la région de Ben Guerdane (sud-est, à la frontière libyenne) sont évalués entre 1 et 3 millions de dinars (MD) par jour, soit l'équivalent de 750 MD par an, L'économie informelle en Tunisie, état des lieux et solutions possibles, [www.Kapitalis.com](http://www.Kapitalis.com).

nous amène à nuancer la corrélation entre la pérennité et la fiscalité. Le taux de mortalité élevé des nouvelles entreprises s'explique par d'autres facteurs autres que fiscaux étant donné que ces entités sont généralement soutenues par la fiscalité. Les entreprises qui disparaissent avant d'atteindre l'âge de 10 ans représentent près de 60% du total des fermetures. Ce chiffre élevé montre que la disparition de l'entreprise n'est pas due à une phase de déclin naturel mais plutôt à un déficit au niveau de l'innovation. Les projets nouvellement créés sont de simple imitation ou répétition des projets existants ce qui nous amène réfléchir sur les moyens d'encouragement des entreprises à l'innovation et à la création de la richesse. Il s'agit des facteurs déterminants pour la pérennité de l'entreprise dans la mesure où l'effort de mise à niveau et le degré d'intégration sont devenus indispensables pour le développement de l'activité économique. La fiscalité peut favoriser le terrain à une telle intégration.



Nombre de fermetures d'entreprises entre 2005 et 2015

source : Etude menée par l'agence de promotion de l'industrie et de l'innovation

De même, selon la même enquête menée le taux de mortalité des entreprises étrangères est de l'ordre de 53% contre seulement 40% pour les entreprises tunisiennes. Cela montre d'une part que la fiscalité n'est pas un facteur déterminant menaçant la pérennité des entités économiques. D'ailleurs, les entreprises étrangères bénéficient d'une multiplicité d'avantages fiscaux. D'autre part, ces données statistiques montrent une sensibilité accentuée des entreprises étrangères, notamment celles de petites tailles face aux événements qui peuvent marquer le contexte local (révolution/grèves fréquentes, instabilité et insécurité..). On peut même penser que la fermeture

des entreprises étrangères s'inscrit dans une logique d'optimisation agressive. Après une période d'exonération, l'entreprise étrangère cherche d'autres opportunités d'investissement ailleurs.

Un autre constat d'une importance notable d'après l'enquête menée par l'APII peut être mis en valeur. Le taux de mortalité des entreprises de moins de 50 emplois atteint 47% alors qu'il n'est que 30% pour celles de plus de 200 emplois. Cette enquête montre que les entreprises de grande taille sont les plus pérennes. La taille permet de confirmer l'hypothèse « trop grand pour faire faillite ». Ainsi, la probabilité de survie croît avec l'importance de la taille d'entreprise. L'explication peut se ramener à leurs capacités à contenir les effets pervers du commerce parallèle et à supporter mieux la pression fiscale que celles des petites et moyennes entreprises. Néanmoins si ces entités de grandes tailles ont résisté et ont pu jusqu'au là conserver leurs pérennité encore faut-il qu'elles soient plus performantes pour préserver cette pérennité et la consolider davantage.

## Partie II : PERSPECTIVES DE REFORME

Dans un environnement économique en changement perpétuel et sous l'effet de la mondialisation et de libéralisation des échanges commerciaux, l'entreprise est appelée à se positionner dans le marché local et international comme un véritable acteur économique qui crée de la valeur ajoutée à l'économie nationale et internationale. Devant s'engager dans la voie d'optimisation juridique, fiscale et économique pour assurer sa compétitivité dans un marché sans frontières, l'entreprise tunisienne est appelée également à résister aux flux d'entreprises qui ne cessent d'augmenter suite à l'ouverture des frontières.

Pour mettre en œuvre une fiscalité de croissance assurant la pérennité et la performance de l'entreprise, le système d'imposition doit respecter une diversité d'exigences dont notamment :

- stimuler l'investissement et l'emploi
- encourager la prise de risque,
- concilier environnement et croissance,
- encourager la création d'incorporels.
- Assurer l'équité
- Garantir l'intelligibilité et stabilité
- Modernisation de l'administration
- Digitalisation de la fiscalité

### **I- Le renforcement des potentialités compétitives de l'entreprise, condition inéluctable de sa pérennité**

#### **I- Simplifier la législation fiscale**

Le développement spectaculaire des prélèvements fiscaux au gré de la conjoncture complique le paysage fiscal. Il est nécessaire d'étudier la faisabilité d'une « fusion » des impôts et autres prélèvements existants en matière fiscale et sociale, soit par la mise en commun d'impôts ayant la même assiette soit par l'élimination d'assiettes inefficaces, et de dresser une liste exhaustive des propositions en ce sens. Il s'agit ici de n'avoir qu'un seul impôt ou prélèvement

là où existent aujourd'hui plusieurs impôts dus par un même redevable sur la même assiette ou d'éliminer certaines assiettes antiéconomiques pour les reporter sur d'autres assiettes. Il s'agit d'envisager la possibilité de « fusionner » certains impôts et prélèvements portant sur une même base dès lors qu'ils sont dus par un même redevable et alors même qu'ils ont des « affectations » différentes.

- Instituée par la loi de finances pour la gestion 2018, la contribution sociale de solidarité assise sur le revenu net global pour les personnes physiques soumises à l'IRPP et dont le produit est destiné à financer les caisses de la sécurité sociale, peut fusionner avec l'IRPP pour les personnes physiques.

- De même, outre les cotisations sociales, de nombreux prélèvements obligatoires sont assis sur la masse salariale. A titre d'exemple deux contributions sur les salaires à la charge de l'entreprise. La TFP liquidée au taux de 2% sur la base du montant total des traitements, salaires, avantages en nature et toute autre rétribution versées aux salariés et la contribution au FOPROLOS à la charge de tout employeur privé ou public exerçant en Tunisie et liquidée au taux de 1% mensuellement sur la base des salaires, traitements et toutes autres rétributions versées. Cette charge salariale importante contribue à renchérir le coût du travail. Elle aboutit aussi à faire financer des politiques publiques universelles sans lien direct avec le travail salarié par la masse salariale. Les taxes assises sur la masse salariale, dues avant même de savoir si l'entreprise fait ou non des profits, et qui financent des politiques diverses, de formation, de logement, dont le lien avec le travail n'est pas toujours évident et qui pourraient être financés par des dotations budgétaires plutôt que par des taxes affectées. du moins, Elles peuvent faire l'objet d'une fusion.

## **II- Consacrer un taux préférentiel à l'activité industrielle**

L'industrie est un atout fort pour notre pays et un enjeu majeur pour l'économie<sup>29</sup>. L'avenir du pays, sa croissance et ses emplois, sont fortement dépendants de la capacité productive de l'industrie sur le territoire national. L'état actuel de dégradation de l'appareil industriel et le défaut d'investissement dans ce domaine, provoquent un accroissement des importations pour répondre à la demande et donc contribue à accentuer le déséquilibre de la balance commerciale. Cette période doit être mise à profit

<sup>29</sup> La Commission européenne vient de confirmer son objectif de faire passer la part de l'industrie dans le PIB de 15 % à 20 % d'ici 2020. JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE , Industrie : un moteur de croissance et d'avenir Mandature 2015-2020 – Séance du 27 mars 2018, Avis du Conseil économique, social et environnemental, sur le rapport présenté par Mme Marie-Claire Cailletaud, Mars 2018.

pour élaborer une stratégie et tracer les perspectives qui stimuleront l'activité industrielle, dans un objectif du renforcement du tissu économique, de création des emplois de demain et pour un développement durable de la société.

Afin de développer l'emploi, de préserver l'environnement et de favoriser l'investissement, une revue d'ensemble de la fiscalité des activités industrielles et des aides s'impose. Les incitations fiscales destinées à faciliter leur développement doivent être subordonnées à la prise en compte de l'intérêt général telle que la politique de l'emploi, de formation, de recherche et de développement. D'ailleurs, contrairement à la conception juridique extensive, la conception économique n'a pas assimilé l'activité industrielle à une activité commerciale. Il est alors légitime de penser à une fiscalité plus favorable à l'activité industrielle à travers la consécration d'un taux d'imposition préférentiel (**15%**) différent du taux de l'imposition des activités commerciales de spéculation, d'entremise et des actes de circulation.

### **III- Accorder à l'entreprise des crédits d'impôts ciblés**

L'entreprise tunisienne est appelée, de part son rôle, à contribuer à la croissance économique, sociale, technologique et à la promotion de l'emploi notamment face à l'augmentation du taux de chômage. elle a droit de ce fait, comparativement à certains de ces homologues à certains crédits d'impôt.

**1- Crédit d'impôt recherche :** Les entreprises, quels que soient leur secteur d'activité ou leur taille, qui engagent des dépenses de recherche fondamentale et de développement expérimental peuvent bénéficier du crédit d'impôt recherche déductible de leur impôt sous certaines conditions. Le taux dudit crédit varie selon le montant des investissements. L'Italie, par exemple, a modifié les règles sur la dépréciation de certains actifs de haute technologie. Celle-ci peut aller jusqu'à 250 % du coût de ces actifs. La Turquie permet un abattement fiscal de 50 % pour certaines dépenses de recherche et développement. L'Autriche a augmenté son crédit d'impôt recherche et développement de 10 % à 12 %. L'Islande est encore plus généreuse en ayant triplé le plafond des dépenses recherche et développement bénéficiant d'un crédit d'impôt de 20 %. Le Mexique, lui, a introduit un crédit d'impôt recherche de 30 %.

**2- Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi**<sup>30</sup>: En France, le « **Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi** » a donné lieu à la naissance du **crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi qui a pour objectif** de redonner aux entreprises des marges de manœuvres pour investir, prospecter de nouveaux marchés, favoriser la recherche et l'innovation, recruter, restaurer leur fonds de roulement grâce à la baisse du coût du travail. Il est accordé aux entreprises en vue de diminuer leur charge salariale. Il permet de bénéficier d'une économie d'impôt substantielle<sup>31</sup>.

Le CICE est accessible à toutes les entreprises employant des salariés quelle que soit leur **forme** (entreprise individuelle, société de personnes ou de capitaux), leur **secteur d'activité** (agricole, artisanal, commercial, industriel ou de services), leur **régime d'imposition** (impôt sur le revenu ou sur les sociétés). En **sont exclues seulement** les entreprises au **forfait** (micro-entreprises et micro-entrepreneurs). Le crédit s'applique même si l'entreprise bénéficie d'une **exonération fiscale temporaire**. En 2019, le CICE sera supprimé et remplacé par un allègement de cotisations patronales sur les bas salaires.

Le crédit d'impôt, calculé sur les rémunérations versées au cours d'une année civile, s'impute sur l'impôt dû par l'entreprise pour cette même année. Si le crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû, l'excédent est reportable sur l'impôt dû au cours des 3 années suivantes et remboursé la 4<sup>e</sup> année. Par exception, il peut être demandé un remboursement anticipé dès l'année qui suit la constatation du crédit d'impôt. Ce remboursement anticipé est réservé aux **PME**, aux **jeunes entreprises innovantes**, aux **entreprises nouvelles** et aux **entreprises en difficulté**.

**3- Le mécanisme de préfinancement par l'escompte de créance d'impôt** : afin d'améliorer la trésorerie des entreprises et d'éviter le portage de la créance pendant une ou plusieurs années, un **mécanisme de préfinancement** a été prévu en France. Ainsi, les établissements bancaires pourront proposer à leurs clients l'escompte de leur créance d'impôt. La créance « en germe », c'est-à-dire calculée l'année même du versement des

<sup>30</sup> Pierre BELTRAME, Le débat fiscal en France lors de l'institution du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, incitations ou mesures pérennes, in actes de colloque l'incitation à l'investissement quoi de neuf ?, RTF n° 27, p. 147.

<sup>31</sup> Le CICE représentait 4 % en 2013, puis 6 % à partir de 2014 de la masse salariale brute supportée par l'entreprise au cours d'une année pour les rémunérations n'excédant pas **2,5 SMIC** (soit en 2012, **42 770 €** par an et en 2017 : **44 408 €**). Les rémunérations qui dépassent ce plafond sont exclues en totalité de l'assiette du crédit d'impôt. Selon le Gouvernement ce dispositif devait concerner plus de 80% des emplois dans tous les secteurs de l'activité économique.

rémunérations sur lesquelles est assis le crédit d'impôt et avant la liquidation de l'impôt en N+1, peut également être cédée pour escompte. Ce préfinancement peut bénéficier de la garantie partielle de la Banque publique d'investissement pour certaines PME. L'institution récente par la loi de finances de 2019 de la banque des régions rend cette alternative possible à mettre en œuvre notamment pour les entreprises à forte employabilité implantées dans les zones de développement régional.

#### **VI- Repenser les techniques de paiement anticipé :**

La révision des modalités de paiement anticipé, constituant de plus en plus des ponctions autonomes, est indispensable pour améliorer le régime fiscal de la restitution. Le législateur peut instituer **une exonération du paiement du troisième acompte provisionnel** si l'entreprise dispose d'un crédit d'impôt important. De même, la baisse des taux des avances d'impôt, des retenues à la source et des acomptes provisionnels, qui ne manquera pas d'avoir des incidences importantes sur la politique fiscale et budgétaire de l'Etat, peut constituer par ailleurs une piste de réforme pour limiter les crédits d'impôts chroniques. Une telle solution douloureuse pour les finances de l'Etat peut dynamiser l'économie de l'entreprise en réduisant la charge fiscale et en limitant les demandes de restitution. Le surcoût financier résultant des différents modes de paiement anticipé et affectant la trésorerie de l'entreprise ne peut plus être ignoré dans un contexte d'ouverture<sup>32</sup>.

Le législateur peut consacrer **des mécanismes permettant à l'entreprise d'ajuster le paiement des acomptes en fonction de la conjoncture et des risques économiques**. Avant l'entrée en vigueur du CIR, le code de la Patente avait autorisé le Ministre des finances à dispenser les contribuables du paiement du deuxième acompte lorsque la conjoncture économique et financière l'autorise. Cette mesure conjoncturelle est « *révélatrice d'une certaine conscience du « poids » que représentait le paiement des acomptes provisionnels sur la trésorerie de l'entreprise* »<sup>33</sup>. En France, le contribuable n'est astreint qu'au paiement de deux acomptes. Le montant de chacun est, en principe, égal au tiers de l'impôt de l'année précédente<sup>34</sup>.

Afin de rationaliser le régime des acomptes provisionnels, l'une des réformes les plus urgentes en droit fiscal tunisien reste « *celle de*

<sup>32</sup> N.BACCOUCHE, l'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien, étude précitée, p. 113.

<sup>33</sup> T.DRIRA, les acomptes provisionnels, RTF n° 5, 2006, p.115.

<sup>34</sup> L'article 1664-1 alinéas 1 et 2 du CGI.

*responsabiliser l'entreprise en lui donnant une marge de liberté quant au paiement des acomptes si elle juge que le bénéfice de l'année au titre duquel elle avance les acomptes serait inférieur à celui de l'année précédente tout en lui appliquant une majoration semblable à celle retenue en droit français »<sup>35</sup>.*

### III- Reconsidérer le droit de restitution

La restitution des crédits d'impôts peut être d'un grand secours pour l'entreprise afin d'améliorer sa trésorerie et éviter le recours à l'endettement pour couvrir des charges fiscales démesurées. Les crédits d'impôts restitués constituent « *un ballon d'oxygène* »<sup>36</sup> pour l'entreprise « *autant nécessaire pour que sa compétitivité soit assurée sur un marché soumis à une concurrence internationale de plus en plus accrue* »<sup>37</sup>. D'ailleurs, les crédits d'impôts dont l'entreprise obtient le remboursement peuvent servir à un investissement qui est, à son tour, créateur d'impositions. Les montants restitués par les contribuables peuvent être récupérés par l'Etat en levant les freins à l'entreprenariat.

Il est vrai dans un système déclaratif, le contrôle fiscal est parfaitement légitime<sup>38</sup>. Mais s'il prend un « *caractère inquisitorial poussé* »<sup>39</sup>, il risque de se transformer en obstacle pour la relance de l'activité économique de l'entreprise. L'absence d'un contrôle fiscal rationalisé et ciblé vers les entreprises à fort risque rend de plus en plus la question de restitution problématique. La nouvelle politique de contrôle fiscal doit se fixer comme objectif **la rationalité dans la sélection des dossiers**<sup>40</sup>, objet de contrôle. Un tel objectif conduit à s'écarter de la logique du contrôle systématique tout en

<sup>35</sup> N.BACCOUCHE, l'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien, étude précitée, p. 111.

<sup>36</sup> L'expression est du professeur H.AYADI.

<sup>37</sup> A. KTATA et T.DRIRA, étude précitée, p. 399.

<sup>38</sup> Le contrôle fiscal est l'instrument juridique garantissant l'accomplissement du devoir fiscal tel que consacré par l'article 10 de la constitution tunisienne de 2014 qui dispose : « L'acquiescement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, conformément à un système juste et équitable, constituent un devoir ».

<sup>39</sup> N.BACCOUCHE, Le contrôle fiscal aujourd'hui, Actes du colloque international, Regards croisés sur le contrôle fiscal, RTF n° 7, p.17.

<sup>40</sup> J.J. EMSALEM précise : « *pour mener à bien cette mission, il importe à l'Administration de procéder à la sélection des dossiers vérifiés, qui représente un enjeu essentiel de sa politique de contrôle dans la mesure où elle constitue le préalable d'un **contrôle fiscal de qualité** devant répondre à une finalité dissuasive, une finalité budgétaire, et enfin une finalité répressive.*

*Aussi l'Administration tente d'intervenir dans le cadre d'une programmation de qualité ayant pour objet :*  
- *d'assurer une couverture géographique, et socioprofessionnelle, équilibrée du tissu fiscal,*  
- *une présence renforcée dans les entreprises à enjeux,*  
- *et une action forte sur des secteurs à risques ».* La sélection des dossiers vérifiés, RTF n°7, p. 145.

gardant les mesures de précautions nécessaires à se prémunir contre d'éventuels risques de fraudes fiscales.

La question de restitution du crédit d'impôts doit s'écarter de la logique du contrôle systématique et s'orienter vers le contrôle ciblé aux contribuables à risques.

## **VI-Modernisation de l'administration**

Dans une économie du marché, l'administration fiscale est appelée à participer activement dans le développement d'un climat d'affaires sain transparent et compétitif. La limitation du contrôle fiscal aux contribuables à risques relève des principes de la bonne gouvernance du contrôle fiscal pour qu'il soit un instrument régulateur et non seulement un moyen répressif. « *Les nécessités économiques conduisent ainsi à un assouplissement des contrôles qui peuvent devenir participatifs et même, comme en France, intervenir à la demande des contribuables* »<sup>41</sup>.

**La restructuration de l'administration fiscale**, est l'un des piliers de la réforme fiscale qui implique une bonne gouvernance du contrôle fiscal. La rapidité dans les procédures de restitution pour les entreprises transparentes est étroitement liée à la modernisation des services de contrôle qui doivent gérer les dossiers de dossiers de contrôle dans un délai raisonnable.

De même, à travers **la mise en place des logiciels d'analyse des déclarations**, l'administration peut détecter facilement les anomalies et surtout de faire le tri dans une masse d'informations pour garder celles qui ont un intérêt dans la perspective du contrôle. Pour avoir la capacité d'analyse nécessaire, il faudrait que les agents des services de recherche aient une qualification plus élevée et plus diversifiée<sup>42</sup>.

Loin d'être uniquement un impératif de performance et de l'efficacité des services de contrôle, la modernisation est d'une grande utilité pour l'entreprise transparente. La perte du temps subie par l'entreprise lors d'un contrôle fiscal archaïque ne peut qu'augmenter son coût financier aussi bien pour le fisc que pour l'entreprise. Le contrôle rationnel et ciblé<sup>43</sup>, auquel on est attaché, repose sur **l'information fiable** et surtout **facilement accessible**.

<sup>41</sup> P.BELTRAME, Rapport de synthèse in actes du colloque international, regards croisés sur le contrôle fiscal, RTF n° 7, p.454.

<sup>42</sup> Rapport de la cour des comptes, février 2010, les méthodes et les résultats du contrôle fiscal.

<sup>43</sup> Le contrôle ciblé est un contrôle optimisé avec la garantie d'un traitement uniforme pour tous les contribuables se trouvant dans des situations analogues.

Le recours à **des formes consensuelles de contrôle** se fondant sur la discussion est l'accord préalable peut constituer un alternatif intéressant pour instituer des rapports de confiance et de collaboration réciproque entre le contribuable et l'administration fiscale.

#### **V- Renforcer le contrôle des forfataires et la lutte contre les leviers de l'économie informelle**

Dans son combat contre les faux forfataires, l'Etat doit nécessairement compter sur les collectivités locales dont la proximité doit les aider à juguler cette fraude mais à condition que l'Etat partage avec lesdites collectivités le produit de l'impôt forfaitaire. Une solution plus défendable consiste dans l'attribution de la gestion, du recouvrement, du contrôle et du produit de ces régimes forfaitaires d'impôt aux collectivités locales. L'Etat lui-même a intérêt à associer les collectivités locales dans sa lutte contre la fraude fiscale, notamment à l'égard des forfataires. A travers l'utilisation de ce gisement non exploitable non seulement une meilleure répartition de la charge fiscale est assurée mais aussi une amélioration considérable des ressources des collectivités locales est assurée.

#### **VII- Institution de la TVA sociale**

A travers la loi de finances pour la gestion 2018, la Tunisie a connu une fiscalisation de la sécurité sociale par l'institution de la contribution sociale de solidarité. Réclamée depuis un certain temps par la doctrine<sup>44</sup>, cette fiscalisation est inévitable. Adossée à la fiscalité des revenus, la CSS se caractérise par un champ d'application matériel large (elle frappe tous ceux qui disposent d'un revenu, salariés, travailleurs indépendants et employeurs). Estimé à 225 million de dinars selon les prévisions de la loi de finances pour la gestion 2019, le rendement de la CSS ne permet pas aux caisses de sécurité de dépasser la crise. Participant d'une plus grande solidarité nationale, l'idée de l'institution de la TVA sociale resurgit de nouveau. Bien qu'elle se traduise par une augmentation des taux de la TVA actuellement en vigueur, la TVA sociale, pour l'institution de laquelle les voix ne cessent de réclamer, n'entraînerait probablement pas une augmentation des prix des biens et services produits par l'entreprise tunisienne puisque le coût de ces produits subira un allègement des charges sociales inhérentes aux cotisations<sup>45</sup>. cette solution est d'autant

<sup>44</sup> Mohamed KOSENTINI, La fiscalisation du financement de la sécurité sociales: quelles perspectives, 2ième forum de la fiscalité, 2014, p. 139.

<sup>45</sup> Mohamed KOSENTINI, La fiscalisation du financement de la sécurité sociales: quelles perspectives, 2ième forum de la fiscalité, 2014, p. 139.

justifiable étant donné que notre taux de droit de commun de TVA fixé à 19 % est encore inférieur à d'autres taux applicables chez nos voisins

## **II- L'optimisation par la restructuration, vecteur irréversible de consolidation de la pérennité (viabilité de l'entreprise)**

La réalité du phénomène de restructuration<sup>46</sup> est ancienne mais aujourd'hui, sous les feux de l'actualité, qu'elle soit économique ou juridique, il connaît un regain d'intérêt qui s'explique, au plan économique, par le fait que les restructurations ont changé à la fois de nature et de rythme<sup>47</sup>. Les restructurations sont considérées, le plus souvent, comme des actions capables d'apporter une réponse efficiente à un choc économique, soit à des difficultés rencontrées par la firme. Longtemps attachées à un contexte de crise pour ne pas dire de faillite, les restructurations résultent désormais de décisions stratégiques et de choix de gestion qui en font une étape récurrente de la vie des entreprises engagées dans des processus de refonte et de reconfiguration permanents. De nos jours, on assiste au développement des restructurations **offensives** ou de compétitivité inscrites dans des logiques d'anticipation de résultats et pouvant s'opérer en situation de croissance par opposition aux traditionnelles restructurations **défensives** ou de crises justifiées par des enjeux de survie.

Ainsi, La restructuration peut être initiée aussi bien par des entreprises saines c'est-à-dire en bonne santé financière que par celles qui traversent des difficultés. Elle peut être préventive et volontaire dans l'optique d'améliorer la productivité et le dynamisme d'une entreprise. Egalement elle peut être forcée ou subie en raison de lourdes difficultés menaçant son existence et qui aura pour conséquence l'ouverture d'une procédure collective.

---

<sup>46</sup> **une vision large des restructurations, comme processus de réorganisation de l'entreprise qui affecte son périmètre, son capital, ses marchés, ses méthodes de production, son organisation du travail, les compétences de ses salariés et qui se caractérise par un impact plus ou moins direct sur l'emploi, tant dans son volume que dans des dimensions plus qualitatives.**

<sup>47</sup> La restructuration est l'ensemble des techniques conçues par pour réadapter un contrat de société initial aux nécessités économiques du moment. Ils l'envisagent comme la dynamique des sociétés.

Conscient de l'importance des opérations de restructuration, le législateur tunisien a instauré un régime fiscal de faveur, qui concerne tous les impôts susceptibles de frapper l'opération de fusion (impôt sur les sociétés, droits d'enregistrement et TVA), a subi au cours de ces dernières années de multiples aménagements tendant tantôt à consolider tantôt à atténuer les avantages fiscaux accordés à l'opération de fusion. L'instabilité du régime fiscal de l'opération de fusion ne modifie cependant en rien son caractère d'être un régime de faveur. Néanmoins, l'éparpillement de ce régime dans les différents codes fiscaux réduit son attractivité qui reste souvent limitée aux grandes entités économiques.

- **Réinstaurer l'exonération totale** pour les apports des biens non amortissables tel que le fonds de commerce et les brevets. D'ailleurs, en droit fiscal français et luxembourgeois, la société fusionnante ne réintègre la plus-value de fusion dans son bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés qu'en cas d'apport d'éléments amortissables.

- **Nécessité de rationaliser la déduction du déficit** provenant des entreprises déficitaires. Instituée par la loi de finances pour la gestion 2005, cette nouvelle mesure si avantageuse pour la restructuration des entreprises et qui autorise la société absorbante ou fusionnante de déduire le déficit enregistré par la société absorbée ou fusionnée ne risque-t-elle pas toutefois de " créer une sorte de marché des sociétés déficitaires où l'on achèterait du déficit reportable " ? Les sociétés prospères ne seraient-elles pas motivées de rechercher des sociétés déficitaires et de procéder à des opérations de fusion absorption afin d'atténuer leur bénéfice imposable? S'agit-il d'une optimisation agressive qui pourrait être qualifiée d'évasion fiscale. D'ailleurs, le législateur fiscal français a, pour ces raisons, interdit l'imputation du déficit de la société absorbée ou fusionnée sur les résultats de la société absorbante ou fusionnante sauf agrément ministériel.

Mais d'un autre côté, l'autorisation de la déduction du déficit des sociétés absorbées ou fusionnées par la société absorbante ou fusionnante ne constitue-t-elle pas, dans le contexte tunisien où le nombre des entreprises en

difficultés économiques et financières ne cesse d'augmenter, une sorte d'incitation " au sauvetage des entreprises en difficultés par le recours à des opérations de fusion ? Néanmoins, une telle alternative **fiscalement avantageuse** ne pourrait-elle pas exposer l'entité absorbante ou fusionnante aux risques de gérer les difficultés de l'entité absorbée ou fusionnée ainsi que les problèmes liés aux difficultés d'intégration des deux entités. Dans un climat de travail extrêmement concurrentiel, cette situation peut également contribuer à renforcer les concurrents, particulièrement intéressés à capter des hauts potentiels disposant d'un savoir faire distinctif directement exploitable par leur organisation. Paradoxalement, les germes de difficultés ne semblent-ils pas menacer la pérennité de l'entité prospère?

### Partie III: Mesures concrètes

#### 1-Modifier l'article 12 du CIR :

- Remplacer le terme "dans l'intérêt de l'exploitation" par: dans l'intérêt de l'entreprise
- Aligner la déductibilité des provisions au régime comptable
- Instituer le régime des reports en arrière des déficits

#### 2-Modifier l'article 49 du CIR

- Instituer un taux préférentiel de l'IS aux activités industrielles de **15%**
- Instituer un taux de droit commun de **25%**
- Instituer un taux pour les activités financières et d'assurance de **35%**

**3**-Suppression du régime forfaitaire ou changer sa nature en impôt local géré par les collectivités locales

**4**-Modifier la norme comptable 43 pour rendre le régime réel simplifié attractif

**5**-Fusionner les prélèvements ayant la même assiette à l'instar de: (la CSS et l'IRPP ) et la TFP et la contribution au FOPROLOS.

**6-**Instituer le crédit impôt pour la recherche

**7-**Instituer le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi

**8-** Instituer la TVA sociale

**9-** Moduler les acomptes provisionnels selon la conjoncture économique