



L'amnésie fiscale en Tunisie, outil de réconciliation ou prime à la fraude ?

Amine Bouzaïene

doctorant en droit public et financier

22 octobre 2015

« ... Je suis indigné de l'amnésie ¹, mesure que je trouve inepte et injuste » .

L'indignation de Flaubert quant à l'amnésie votée le 11 juillet 1880 au profit des responsables de la Commune de Paris témoigne du fait que les amnésies ont toujours provoqué polémiques et controverses. Le projet de loi sur la réconciliation économique, initiative de la Présidence de la République en Tunisie, n'échappe pas à la règle. Portant des mesures d'amnésie pénale mais également fiscale, ce projet donne lieu à des débats passionnés. De par leurs enjeux économiques et financiers, les amnésies fiscales méritent qu'on s'y intéresse.

L'intérêt est d'autant plus important dans un contexte de transition démocratique caractérisé par une conjoncture de crise économique et financière.

Les enjeux sont de taille pour les nouveaux gouvernants. La démocratie naissante est encore fragile et son essor passe inévitablement par des préalables économiques et sociaux qui font encore défaut.

Des taux de chômage et de pauvreté élevés, une disparité régionale flagrante, une inflation incontrôlée et un pouvoir d'achat en dégringolade, complétés par des indicateurs économiques et financiers nationaux au rouge. Les nouveaux gouvernants tardent à apporter leur vision pour sortir la Tunisie de cette crise économique et financière. Mais les premières réponses commencent à tomber. Justifié par des impératifs d'ordre économique justement, la présidence de la République use pour la première fois de son initiative législative pour proposer un projet de loi sous le signe de la "réconciliation économique" nous dit-on. Annoncé comme un précurseur de sortie de crise économique, ce projet de loi relance le débat sur les mesures d'amnésie fiscale, car il en prévoit un certain nombre.

Sommaire

Introduction

- Définition de l'amnésie fiscale
- L'objectif financier : l'augmentation des recettes de l'Etat
- L'objectif économique : le soutien à la croissance économique

L'efficacité relative de l'amnésie fiscale

- Les coûts administratifs des amnésies fiscales
- Le rôle sécurisant des amnésies fiscales
- Les signaux envoyés par une amnésie fiscale

L'absence des conditions de réussite de l'amnésie fiscale en Tunisie

- Le renforcement du contrôle fiscal
- La réforme de la législation fiscale
- Modérer le recours à l'amnésie fiscale
- Exemples comparés

Cette analyse ne se focalisera pas sur les mesures d'amnésie fiscale introduites dans le projet de loi sur la réconciliation économique, ni sur les autres aspects du projet parmi lesquels l'inconstitutionnalité touchant plusieurs de ses dispositions qui a largement été débattue, mais elle s'intéressera aux amnésies fiscales en général.

A l'occasion de ce projet de loi, l'amnésie fiscale est justifiée par des considérations liées à la conjoncture de crise économique et financière et est présentée comme une solution à cette crise, ou du moins un précurseur pour en sortir. Il serait donc judicieux de s'intéresser de près à cet outil et d'essayer de mesurer son influence sur les finances et l'économie de l'Etat.

Toutefois, avant de poursuivre plus avant la réflexion, il convient de revenir sur la définition des notions que nous allons aborder.

Définition de l'amnésie fiscale

Le terme amnésie trouve son origine dans un mot grecque «ἀμνηστία» qui signifie l'oubli.

«... Il n'y a qu'un apaisement, c'est l'oubli. Messieurs, dans la langue politique, l'oubli s'appelle amnésie...» disait Victor Hugo². Le pardon est une institution sociale enracinée dans l'histoire. La généralité des domaines infractionnels qu'elle a pu englober témoigne de son utilité.

Selon le doyen Néji Baccouche, «...l'amnésie fiscale a été, dans la pratique des Etats, le prélude à une grande rupture avec un ancien système dont on veut se débarrasser moyennant une grande réforme fiscale en vue de reconstruire un nouveau système, théori-

quement meilleur, avec une volonté de solder le compte du passé³...»

Définie comme une mesure générale prévue par un acte législatif et ayant pour objet d'effacer un fait punissable en matière fiscale envers les contribuables récalcitrants, l'amnésie fiscale concourt à un objectif traditionnel, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Cependant, il est difficile d'appréhender cet objectif global dans la mesure où celui-ci recouvre un double objectif : un objectif d'ordre financier qui consiste à augmenter les recettes de l'Etat et un objectif d'ordre économique qui consiste à soutenir la croissance à l'économie.



● L'objectif financier : l'augmentation des recettes de l'Etat

L'objectif premier d'une amnistie fiscale est de collecter des recettes restées jusque-là en dehors du système fiscal.

En effet, en épargnant aux contribuables les pénalités de retard, voire même une partie du principal de l'impôt dû, une amnistie peut amener des contribuables à déclarer des sources de revenu qui n'auraient été autrement que difficilement détectées par l'administration fiscale. Une amnistie efficace eu égard à cet objectif peut donc avoir un impact non négligeable sur les finances publiques.

L'amnistie fiscale est censée entraîner une augmentation des recettes fiscales à court et à long terme.

○ A court terme

L'adhésion à un programme d'amnistie, moyennant une régularisation de tout ou partie du principal de l'impôt dû, est de nature à entraîner une augmentation instantanée des recettes fiscales. Cependant, le recours à cet objectif à court terme pose essentiellement deux problèmes.

Le premier est relatif à la façon de mesurer la part des revenus supplémentaires collectés durant une période d'amnistie, réellement imputable à l'amnistie elle-même. Pour être plus précis dans cette mesure, il faudrait peut-être isoler les autres paramètres ayant un impact sur les recettes fiscales dans le calcul des recettes engendrées par l'amnistie, et ce, après avoir réalisé au préalable une étude d'impact sérieuse de l'amnistie, assortie d'un objectif chiffré. Le deuxième problème est relatif aux amnisties fiscales qui vont jusqu'à passer l'éponge, non seulement sur la totalité des pénalités et des intérêts encourus, mais en plus sur la totalité du principal de l'impôt dû. Seule l'augmentation des recettes fiscales à long terme peut expliquer le recours à une telle amnistie puisque de

toute évidence elle ne permettrait plus de lever des recettes fiscales instantanément.

○ A long terme

Une amnistie fiscale peut engendrer une augmentation des recettes fiscales à long terme en élargissant la base fiscale.

En effet, en adhérant à une amnistie fiscale, les contribuables qui réussissaient auparavant à demeurer en dehors de l'emprise de l'administration fiscale, sont dorénavant ramenés dans la population des contribuables connus du fisc et deviennent plus ou moins facilement contrôlables.

Les informations sur les sources de leurs revenus et fortunes sont portées à la connaissance du fisc si bien que ce dernier peut, par de simples procédures de suivi, assurer la durabilité de leur contribution.

Outre la mobilisation de recettes fiscales supplémentaires, l'amnistie fiscale peut viser aussi un objectif d'ordre économique.

● L'objectif économique : le soutien à la croissance économique

Les amnisties fiscales peuvent se prévaloir d'être un outil qui vise le soutien à la croissance économique. En effet, selon leur typologie, les amnisties fiscales peuvent concourir à l'incitation à l'investissement, à la lutte contre l'économie parallèle et au rapatriement de capitaux.

○ L'incitation à l'investissement

Le dépôt de déclaration volontaire dans les délais prévus par la loi n'est pas suffisant pour l'adhésion des contribuables récalcitrants à une amnistie qui se veut incitative à l'investissement. En effet, il s'agit en plus de subordonner le bénéfice de l'amnistie à la condition de réinvestir les revenus éludés dans des projets économiquement et socialement utiles. Ainsi, les contribuables adhérant à l'amnistie peuvent jouer un rôle dans l'accroissement de l'investissement et booster l'activité économique.

○ La lutte contre l'économie parallèle

Les économies de tous les pays du monde souffrent, à des degrés différents, de ce phénomène de l'économie parallèle. Les activités génératrices de richesses produites à l'insu des pouvoirs publics, hors du circuit des impôts et des contributions sociales forment ce qu'on appelle l'économie souterraine⁴ ou informelle, plus communément appelée en Tunisie, l'économie parallèle. Les pays en transition se caractérisent souvent par une économie parallèle importante⁵.

L'Etat se doit de lutter contre ce phénomène dont les effets nocifs pour l'économie sont notoires. Dans ce sens, il peut être profitable

pour une économie que les gouvernements cherchent l'intégration de ces activités dans l'économie organisée. C'est dans ce cadre que s'insèrent parfois les objectifs d'une amnistie fiscale. En effet, il s'agit d'encourager des investisseurs ayant investi leurs capitaux dans des activités de l'économie parallèle, à investir dans l'économie organisée. Ceci peut se faire en levant la peur induite par le cumul de dette fiscale envers l'Etat moyennant une loi d'amnistie, provoquant de la sorte une augmentation du taux de croissance.

○ Le rapatriement de capitaux

Il s'agit là aussi de lutter contre un autre frein à la croissance économique. La fuite de capitaux conduit à la soustraction des revenus et capitaux à leur imposition par le fisc. Là aussi, l'un des facteurs empêchant cette catégorie de contribuables à réinvestir dans leur pays de résidence est la peur de faire l'objet de pénalités. Dans ce sens, une loi d'amnistie pourrait débloquer ces contraintes et permettre le rapatriement de capitaux dans le pays et stimuler de la sorte la croissance économique.

En édulcorant ses objectifs, l'amnistie fiscale présenterait, du moins en apparence, une certaine utilité pour la situation économique et financière de la Tunisie, tant ces objectifs mettent le point sur les maux de cette crise.

Constitue-t-elle réellement une réponse adéquate à la crise économique et financière en Tunisie ?

Pour essayer d'apporter une réponse, nous allons d'abord mettre en lumière les controverses liées à l'efficacité de l'amnistie fiscale (première section) avant d'apprécier la réunion des conditions de réussite de l'amnistie fiscale en Tunisie (deuxième section).



⊙ L'efficacité relative de l'amnistie fiscale

Affirmer que l'adoption d'une amnistie fiscale engendre systématiquement débats et polémiques ne relève pas de l'exagération. Leur efficacité et les raisons pour lesquelles les gouvernements y ont recours font l'objet de controverses. Parfois, un même argument est tantôt avancé pour défendre l'idée d'une amnistie fiscale et tantôt pour la combattre. Pour éluder ce débat, trois groupes d'arguments seront abordés : les coûts administratifs, le rôle sécurisant et les signaux envoyés par une amnistie fiscale.

● Les coûts administratifs des amnisties fiscales

L'argument phare expliquant le recours des gouvernements aux amnisties fiscales est le faible coût administratif qu'elles engendrent. En effet, il est moins coûteux pour l'Etat d'inciter un contribuable récalcitrant à déclarer spontanément son dû via une mesure d'amnistie plutôt que de mener l'enquête dans le cadre d'un contrôle fiscal dont la mise en œuvre nécessite la mobilisation de ressources non négligeables. L'arrêt de taxation d'office, concluant un contrôle fiscal sur un contribuable récalcitrant, suppose au préalable l'emploi par l'administration fiscale d'un ensemble de moyens d'investigation visant à identifier le contribuable fraudeur, à collecter les informations sur ses revenus imposables et sur ses arriérés d'impôts.

Cette opération n'est pas sans engendrer un coût financier pour les caisses de l'Etat. De plus, la collecte d'informations sur les contribuables récalcitrants à travers une mesure d'amnistie peut permettre d'assurer dans le futur la durabilité de la contribution de ces contribuables qui échappaient à la connaissance du fisc.

Cet argument du faible coût des amnisties fiscales paraît encore plus justifié dans le cas de la Tunisie compte tenu de la vulnérabilité des finances publiques d'une part et du dysfonctionnement du contrôle fiscal d'autre part.

Mais en réalité, cet argument ne fait pas l'unanimité dans la doctrine. En effet, les adeptes de l'amnistie fiscale oublient parfois certains coûts financiers non négligeables liés directement ou indirectement à celle-ci. En effet, calculer le coût financier d'un programme d'amnistie simplement sur la base de l'édiction d'une loi

est aberrant.

A ce titre, pour juger d'une manière précise les coûts engendrés par une amnistie, il faut prendre en compte les frais d'annonce et de publicité, les frais liés à la production de formulaires fiscaux supplémentaires et les frais engendrés par la mobilisation de ressources humaines chargées d'exécuter le programme d'amnistie. Dans le même sens, la Banque Mondiale mentionne « qu'il peut apparaître un « effet de surcharge » dans l'administration. Dans le cas d'un succès d'une amnistie, la gestion de l'information et des nouveaux contribuables enregistrés peut entraîner une charge de travail ex post pour l'administration nécessitant l'engagement de nouvelles ressources et augmentant ainsi le coût administratif de l'amnistie ⁶. »

D'autre part, le recours à l'amnistie fiscale, synonyme d'abandon de pénalités importantes, dénote de l'incapacité de l'Etat à faire respecter sa législation fiscale. Ceci est de nature à diminuer la crédibilité de l'Etat et à donner un coup à ce que certains appellent en Tunisie « le prestige de l'Etat ». Dans le même ordre d'idées, l'incapacité du gouvernement à faire appliquer sa législation fiscale sur le long terme peut l'inciter à recourir de nouveau aux amnisties fiscales, diminuant de la sorte encore plus la crédibilité de l'Etat et engendrant au final des pertes pour les caisses de l'Etat. Dans le cas de la Tunisie, les amnisties fiscales figurant dans le projet de loi sur la réconciliation économique sont les énièmes du genre puisque les gouvernements post 14 Janvier ont usé de cet outil plus d'une fois. Coup de grâce pour le prestige de l'Etat ?

● Le rôle sécurisant des amnisties fiscales

Le contribuable récalcitrant n'est pas à l'abri de la menace d'un contrôle fiscal. Sa décision de dissimuler ses revenus est une décision qui n'est pas dépourvue de risque. C'est dans ce sens qu'une amnistie fiscale joue un rôle d'assurance pour les contribuables fraudeurs, puisque l'adhésion de ces derniers à un programme d'amnistie signifie l'abandon des pénalités et des poursuites potentielles liées à la fraude en question. Ainsi, un contribuable récalcitrant peut jouer le jeu de l'amnistie si celle-ci réduit à néant la probabilité qu'il soit contrôlé.

Cependant, il faut nuancer cet argument dans les cas où la probabilité pour un fraudeur d'être contrôlé est minimale. En effet, s'il a déjà pris la décision risquée de dissimuler ses revenus, un contribuable ne serait que peu incité à adhérer à une mesure d'amnistie s'il estime que le risque d'un contrôle est toujours aussi bas. Il serait ainsi plus tenté de continuer à dissimuler ses revenus plutôt que d'adhérer à une mesure d'amnistie qui, à long terme, augmentera ce risque vu que sa situation sera désormais portée à la connaissance du fisc. Seule donc une augmentation de ce risque amènerait un fraudeur à réviser sa décision initiale et à adhérer à une amnistie fiscale.

Par ailleurs, certains défenseurs de l'amnistie fiscale vont même jusqu'à affirmer qu'elle constituerait une forme d'assurance sociale et permettrait non seulement de renforcer l'efficacité du système fiscal, mais aussi l'équité de ce dernier dans la mesure où

elle peut concerner les citoyens « les plus défavorisés ».

Si théoriquement cet argument peut être soutenable, il en est autrement sur le plan pratique, du moins pour le cas de la Tunisie. Effectivement, ce n'est que très rarement qu'une mesure d'amnistie touche une catégorie de contribuables « défavorisés ». La très large majorité de ces derniers ne se dérobent pas du paiement de l'impôt dû sur leurs revenus, par choix, ou à défaut, par le verrouillage du système via le mécanisme de la retenue à la source. D'ailleurs, la contribution des fonctionnaires et salariés en général est à l'origine de 80% des recettes fiscales de l'Etat en Tunisie, alors que les 400.000 contribuables frauduleusement logés dans le régime forfaitaire ne rapportent que 0,2% des recettes propres de l'Etat. Ceci est en soi une injustice fiscale, qui ne peut être qu'aggravée si par exemple une mesure d'amnistie fiscale venait à être octroyée en faveur des forfaitaires comme cela avait été le cas sous le gouvernement de Mehdi Jemaa, ou encore si une amnistie fiscale venait à être octroyée pour ceux qui ont été accusés de corruption, de détournement de deniers publics et de favoritisme sous l'ère Ben Ali comme le voudrait le projet de loi proposé par le président de la république en exercice. Dans ces cas-là, une amnistie fiscale ne peut qu'engendrer frustration et injustice chez les contribuables les plus défavorisés et serait au contraire, une mesure qui pourrait porter atteinte à la vie sociale. Pas de justice sociale sans justice fiscale.



● Les signaux envoyés par une amnistie fiscale

Lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, tel est l'objectif traditionnel annoncé d'une mesure d'amnistie fiscale. Comme vu précédemment, une mesure d'amnistie vise l'élargissement de la base fiscale à travers l'intégration dans le système fiscal d'une frange de contribuables échappant à l'impôt et diminuant de la sorte la fraude fiscale.

Nonobstant la capacité d'une amnistie fiscale à atteindre son objectif, il serait d'abord judicieux de se poser la question sur les signaux qu'elle renvoie au reste des contribuables non concernés par le programme d'amnistie.

Le premier signal établi dans la doctrine pour les contribuables qui se sont volontairement acquittés de leurs obligations fiscales et ont toujours réglé la totalité de leur dû à l'Etat est une violation de l'équité fiscale. Ce sentiment d'injustice peut amener ces contribuables honnêtes à se dérober du paiement de leurs impôts, ou du moins à diminuer leur participation, engendrant des pertes de recettes. Dans ce cas-là, une mesure d'amnistie fiscale peut non seulement échouer à atteindre son objectif, mais en plus contribuer à l'accroissement de la fraude fiscale.

Dans le même ordre d'idées, l'amnistie fiscale diminue le sentiment de culpabilité, aussi bien chez les contribuables honnêtes que chez les fraudeurs, par rapport au fait de dissimuler leurs revenus. En paraissant comme un fait pardonnable, la fraude fiscale s'accroît par la baisse de participation au système fiscal. En effet, les contribuables honnêtes seraient incités à dissimuler leurs revenus et les fraudeurs continueraient à frauder.

L'autre signal que renvoie une amnistie fiscale, c'est l'anticipation

par les contribuables du fait que le gouvernement peut en édicter d'autres dans le futur, ce qui pourrait les amener à différer le paiement de leur dû en anticipant une amnistie future, contribuant de la sorte à l'échec de l'amnistie courante et à accroître la fraude fiscale.

De même, une amnistie renvoie également le signal d'une administration fiscale impuissante devant l'ampleur de la fraude fiscale d'une part et le signal d'une augmentation pour les contribuables de la probabilité d'être contrôlés par le fisc s'ils venaient à adhérer à celle-ci. Ces deux effets de signal conduiraient également à la réticence des contribuables à adhérer à l'amnistie fiscale et participeraient à accentuer l'ampleur de la fraude fiscale.

Le dernier effet de signal que renvoie une amnistie fiscale concerne les gouvernants. Si ces derniers en édictent une, c'est qu'ils partent du constat selon lequel l'ampleur de la fraude fiscale est telle qu'il est nécessaire d'intervenir. Dans le cas hypothétique de la réussite d'une amnistie fiscale, le gouvernement serait peu enclin à réviser les défaillances structurelles liées à leur politique fiscale et économique qui sont derrière la fraude fiscale en question.

Au regard des différents arguments qui jouent en faveur de l'amnistie fiscale ou contre celle-ci, le recours à cet outil est pour le moins discutable tant la capacité d'une amnistie fiscale à atteindre ses objectifs est remise en cause.

Si le recours à cet outil est décidé, un nombre de conditions est nécessaire pour la réussite d'une amnistie fiscale. C'est l'objet de la deuxième partie.

◎ L'absence des conditions de réussite de l'amnistie fiscale en Tunisie

Indépendamment des controverses liées au concept même de l'amnistie fiscale, le succès d'une telle mesure est tributaire de la réunion d'un ensemble de conditions. Les avantages qu'offre l'amnistie fiscale aux contribuables récalcitrants ne commandent pas à eux seuls la réussite de celle-ci. En effet, il faut qu'il y ait en plus les facteurs politiques, économiques, sociaux et administratifs adéquats.

La Banque Mondiale soutient en effet que, sans d'autres change-

ments simultanés de leur environnement, les contribuables s'étant soustraits à leurs obligations fiscales et ayant connu le succès dans le passé seront peu incités à participer à une amnistie fiscale. Ces conditions ont fait l'objet de nombreux travaux de fiscalistes, professionnels et universitaires. Il serait donc judicieux de les passer en revue afin d'analyser le potentiel succès d'une mesure d'amnistie fiscale dans le contexte tunisien actuel.

● Le renforcement du contrôle fiscal

Seul un accroissement de la probabilité d'être détecté peut inciter un contribuable récalcitrant à participer à un programme d'amnistie fiscale.

Dans ce sens, un programme d'amnistie peut être notablement amélioré si les mécanismes visant à faire respecter la législation fiscale sont renforcés. D'autres auteurs vont même jusqu'à transformer cette condition en un objectif des amnisties fiscales, affirmant qu'une mesure d'amnistie peut faciliter la transition vers un système fiscal plus coercitif. Il faut donc envoyer un message clair et crédible d'engagement du gouvernement à réhabiliter le contrôle fiscal. Avec l'effet dissuasif de ce dernier, l'Etat sera en position de force et l'amnistie aura plus de chances de réussir à court et à long terme.

En Tunisie, que ce soit avec les amnisties fiscales prévues par le projet de loi sur la réconciliation économique ou avec les multiples amnisties entreprises par les différents gouvernements d'après le 14 janvier, cette condition a cruellement manqué. Avec un contrôle fiscal en dysfonctionnement et l'absence d'engagement de l'Etat à réformer structurellement l'administration fiscale, une amnistie fiscale n'enverra aux contribuables qu'un signal de faible capacité de l'administration fiscale à remplir son rôle. L'Etat apparaîtrait en position de désarroi, ce qui inciterait les contribuables fraudeurs à continuer la fraude. En effet, si ces derniers ont réussi à se soustraire de leurs obligations fiscales dans le passé, ils seront peu incités à adhérer à une amnistie fiscale faible, aussi généreuse soit-elle.



• La réforme de la législation fiscale

L'évasion fiscale découle souvent de taux d'impôts élevés et de politiques économiques inadéquates. Par conséquent, des réformes économiques permettant d'augmenter le retour sur investissement des divers actifs de l'économie sont susceptibles d'améliorer les résultats de l'amnistie en termes de rapatriement de capitaux. Plus particulièrement, la doctrine insiste sur la nécessité de coupler un programme d'amnistie avec une réforme de la législation fiscale afin de décourager les participants à l'amnistie de recourir à nouveau à l'évasion.

En effet, si l'on part du constat que l'amnistie est nécessaire pour un système fiscal massivement fraudé, il faut comprendre que

cette fraude s'explique en partie par l'injustice de ce système fiscal. « L'amnistie ne réussira pas à juguler la fraude tant que les impôts en place ne sont pas réformés⁷. »

Or, en Tunisie, aucune intention de réforme fiscale n'a été annoncée conjointement à une amnistie fiscale. C'est encore le cas avec le projet sur la réconciliation économique qui n'annonce aucun programme de réforme. Même le projet de loi sur la réforme fiscale entamé par l'ex ministre des finances Ilyes Fakhfakh, repris par son successeur Hakim Ben Hammouda a été momentanément (?) gelé par le nouveau gouvernement. Ce qui fait que cette deuxième condition fait aussi défaut pour le cas tunisien.

• Modérer le recours à l'amnistie fiscale

Cette condition est liée à la fréquence d'utilisation des amnisties fiscales. Une large majorité de la doctrine affirme que pour sa réussite, l'amnistie doit être conçue comme une **chance unique** pour les contribuables plutôt que comme une opportunité récurrente.

Les amnisties à répétition témoignent souvent d'une sous administration fiscale et incitent les contribuables à frauder davantage en anticipant une nouvelle amnistie.

Les amnisties ne doivent donc pas être récurrentes, sinon elles encourageront la fraude au moment où l'on cherche à la juguler. D'ailleurs, bon nombre de programmes d'amnistie interdisent explicitement la répétition des amnisties dans le court terme.

En Tunisie, les mesures d'amnisties adoptées sont malheureusement nombreuses.

La présidence de Ben Ali était déjà marquée par des amnisties fiscales à répétition. D'ailleurs, la première loi promulguée en novembre 1987 par le régime de Ben Ali fut une loi d'amnistie fiscale. Puis, les mesures légales et réglementaires amnistiantes se sont multipliées pour devenir une sorte de cadeaux cycliques octroyés par Ben Ali que les fraudeurs attendaient à l'occasion des fêtes na-

tionales (cinquantième anniversaire de l'indépendance) ou grands événements politiques (élections). Dans ces conditions, l'amnistie était devenue une véritable prime à la fraude. Elle encourageait les fraudeurs et augmentait la frustration des contribuables qui ne fraudaient pas. Les secteurs économiques organisés avaient souffert de ces mesures qui, volontairement ou involontairement, encouragent la fraude et augmentent la frustration sociale.

Les gouvernements d'après le 14 janvier ont continué sur cette lancée avec notamment l'adoption par la loi de finances complémentaire pour l'année 2012 d'une série de mesures amnistiantes visant « la réconciliation avec les contribuables et l'assouplissement du paiement des dettes constatées à leur charge » et l'adoption par la loi de finances complémentaire pour l'année 2014 d'une autre série de mesures amnistiantes. On peut donc penser que l'héritage n'est pas favorable à une nouvelle loi d'amnistie dont le destin est déjà voué à l'échec de par la récurrence des amnisties en Tunisie, mais aussi par l'absence de toutes les conditions établies par la doctrine pour la réussite d'une amnistie fiscale.

• Exemples comparés

Par ailleurs, il est intéressant aussi de tirer le bilan d'expériences comparées en la matière. Pour ce faire, le choix doit s'arrêter sur des pays ayant connu des situations qui se rapprochent de la Tunisie. Deux pays apparaissent particulièrement intéressants eu égard à leurs expériences respectives en matière d'amnisties fiscales, il s'agit de l'Argentine et de la Colombie.

Ces expériences se rapprochent de la Tunisie dans la mesure où les deux pays cités étaient en transition au moment d'édicter les amnisties fiscales étudiées. Ces pays connaissaient des problèmes similaires à ceux de la Tunisie actuelle. En effet, ils étaient eux aussi caractérisés par une activité économique presque à l'arrêt, un déficit budgétaire et un endettement extérieur élevés, une importante économie informelle, une faible efficacité des administrations fiscales... C'est dans ces circonstances que les gouvernements colombiens et argentins avaient opté pour des mesures d'amnisties fiscales au cours de la même année de 1987. L'une ayant connu un succès et l'autre l'échec.

○ L'exemple colombien

La loi d'amnistie colombienne permettait alors aux contribuables de déclarer des actifs qui avaient été omis auparavant. Pour bénéficier de cette amnistie fiscale, il fallait que le montant nouvelle-

ment déclaré par le contribuable colombien ne soit pas inférieur au montant qui avait été déclaré l'année précédente. La déclaration n'entraînerait alors aucune pénalité et assurerait au contribuable de ne pas faire l'objet d'enquête. Les contribuables faisant d'ores et déjà l'objet d'une procédure d'enquête fiscale n'étaient toutefois pas autorisés à participer à ladite amnistie.

Pour beaucoup d'auteurs, l'amnistie fiscale de 1987 fut couronnée de succès. Un succès lié aux facteurs suivants.

Avec l'édiction de cette loi d'amnistie, le gouvernement colombien a d'abord engagé un programme de réforme fiscale. Les taux d'impôt sur le bénéfice des entreprises ont été unifiés, le taux d'impôt sur le revenu des personnes a été diminué, la double taxation des dividendes a été supprimée. Le gouvernement colombien a également augmenté par la même occasion les pénalités pour les fraudeurs détectés et a accru les efforts visant à faire appliquer les lois fiscales. Par ailleurs, il est important de noter qu'avec la loi de 1987, la Colombie mettait en place la première amnistie fiscale de son histoire. La loi d'amnistie colombienne de 1987 remplissait parfaitement la condition liée à la non récurrence des amnisties fiscales dans le passé.

Pour l'année 1987, le gouvernement a estimé que l'amnistie a permis d'engranger 94 millions de dollars de recettes fiscales supplémentaires, ce qui représente 0,3 % du PIB d'alors.



En outre, l'amnistie a permis en 1987 un accroissement de la base fiscale qui s'est confirmé en 1988. L'amnistie a pu remplir au moins son objectif à court terme. Le cas colombien démontre qu'une amnistie fiscale non récurrente, accompagnée de mesures destinées à améliorer la participation au système fiscal est à même d'améliorer les recettes fiscales.

○ L'exemple argentin

L'objectif premier de l'amnistie fiscale de 1987 était de stimuler le rapatriement de capitaux illégalement détenus hors du pays. L'amnistie s'étendait à la totalité des impôts dus, avec obligation pour l'Etat argentin de ne pas poursuivre les contribuables récalcitrants et de ne pas enquêter sur l'origine des fonds. Cependant, afin de bénéficier de cette amnistie, les sommes déclarées devaient servir à financer des investissements dans le pays. A l'inverse du cas colombien, l'amnistie fiscale de l'Argentine fut un échec.

En effet, cette dernière n'a quasiment généré aucun revenu supplémentaire. Les raisons avancées par la littérature de cet échec se résument comme suit.

Tout d'abord, la doctrine avance que le succès potentiel de l'amnistie de 1987 avait été hypothéqué avant même son entrée en vigueur par l'octroi fréquent dans le passé d'amnisties fiscales par le gouvernement. D'ailleurs, malgré la mauvaise expérience de 1987, les gouvernements argentins ont régulièrement eu recours aux amnisties fiscales puisqu'ils en ont édictées onze entre 1990 et 2002. Or, ce recours répété aux amnisties a eu pour effet d'accroître la fraude fiscale. Sans établir de lien direct avec le recours aux am-

nisties, le FMI mentionne que, entre 1996 et 2000, les recettes fiscales auraient diminué d'un montant équivalent à 2,5 % du PIB. De plus, le taux de participation au système fiscal est nettement plus élevé dans les pays usant moins fréquemment des amnisties. En plus de se montrer inefficaces, les fréquentes amnisties fiscales argentines ont eu pour effet d'augmenter le coût de l'administration fiscale en créant des charges de travail supplémentaires. Le FMI estime ainsi que le coût administratif du fisc s'élève à 2 % du total des recettes fiscales en Argentine, alors qu'il ne s'élève qu'à 1,5 % au Mexique, 1% en Bolivie et en Equateur, ou encore 0,75 % au Chili. Dans le cas argentin, le FMI est allé jusqu'à affirmer la nécessité de mettre en place une loi interdisant le recours à de nouvelles amnisties afin de rétablir la crédibilité de la politique de contrôle fiscal.

Par ailleurs, l'amnistie fiscale de 1987 n'a pas été accompagnée de réformes fiscales permettant de corriger les défaillances nombreuses du système fiscal argentin. D'autre part, aucun effort pour rétablir le contrôle fiscal et réformer l'administration fiscale n'a été fourni.

Conclusion

A la lumière de ces expériences et au regard surtout de l'absence des conditions de réussite requises, l'amnistie fiscale paraît inappropriée dans le contexte tunisien actuel. Le recours répétitif à cet outil dans le passé condamne de prime abord toute chance de réussite. Il est important également de réaliser que le recours inapproprié à une mesure d'amnistie peut non seulement s'avérer improductif, mais peut également avoir de nombreux effets néfastes sur le civisme fiscal, sur l'ampleur de la fraude et en définitif sur les caisses de l'Etat. L'héritage en Tunisie est tel qu'une amnistie fiscale risque d'affaiblir encore plus la crédibilité de l'Etat, de plomber l'équité fiscale, de nourrir l'injustice fiscale et de jouer, in fine, le rôle de prime à la fraude fiscale.

1 : FLAUBERT (G), Correspondance, 1879, p. 169.

2 : HUGO (V), Actes et Paroles, 3, 1876, page 390.

3 : BACCOUCHE (N), Allocution au colloque, « Fiscalité transitionnelle, taxation ou amnistie ? », organisé par le Centre tunisien de la fiscalité de l'entreprise et l'Institut arabe des chefs d'entreprises (IACE section de Sfax), Sfax, 29 mai 2013, inédit.

4 : CHATAGNY (F), « L'analyse économique des amnisties fiscales », Mastère de recherche en économie politique, Université de Fribourg, Faculté des Sciences Economiques et Sociales, Département d'économie politique, 2006, page 37.

5 : « Sur un total de 616.000 entreprises que compte la Tunisie, 524.000 opèrent dans le secteur informel (y compris les entreprises frauduleusement logées dans les régimes forfaitaires) et réalisent un chiffre d'affaires de 115 milliards de dollars, soit six fois et demi le budget de l'Etat en 2013 et onze fois la valeur du capital des sociétés cotées en Bourse en 2010. Au regard de ces données, l'économie tunisienne ne serait qu'une économie sous-développée, «une économie pré-marché, voire une économie de niveau féodal» ». Extrait d'une étude effectuée par l'Institut pour la liberté et la démocratie (ILD) commanditée par l'UTICA dans l'objectif d'évaluer le poids du marché parallèle dans l'économie nationale et dont les résultats ont été présentés, le 15 décembre 2012.

6 : CHATAGNY (F), idem.

7 : KOSENTINI (M), Allocution au colloque, « Fiscalité transitionnelle, taxation ou amnistie ? », op.cit.

8 : BACCOUCHE (N), Idem.