

# ***Le Manuel Permanent du Droit des Affaires***

## *tunisien*

---

FEUILLES RAPIDES DE DROIT DES AFFAIRES

N° 177

Mars 2010

### SOMMAIRE

#### PREMIERE PARTIE

##### Affichage publicitaire :

**La nouvelle réglementation de l'affichage publicitaire urbain**

Publication du décret portant sur la procédure de la publicité dans le domaine public routier.

**P. 4**

##### Agent général d'assurances :

**Cas d'attribution de l'indemnité compensatrice aux agents généraux d'assurances**

Un agent général d'assurances a-t-il droit à l'indemnité compensatrice en cas de révocation ?

**P. 5**

##### Facture - Facturation :

**Mentions sur les factures : Précision de la dénomination des biens ou des services**

Précisions sur l'obligation de mentionner la dénomination exacte des services rendus et produits vendus

**P. 6**

##### Fiscalité de l'entreprise

##### Agent général d'assurances :

**Fiscalité des agents généraux d'assurances**

Régime fiscal applicable aux agents généraux d'assurances

**P. 6**

##### Avantages fiscaux et financiers :

**Dégrèvements fiscaux : Les nouvelles conditions de bénéfice des dégrèvements fiscaux financiers et physiques**

Les conditions supplémentaires pour le bénéfice des avantages fiscaux au titre au titre des opérations de réinvestissement.

**P. 7**

##### Fiscalité internationale :

**Le régime fiscal des redevances tirées de l'acquisition de logiciels informatiques à l'étranger**

Régime fiscal des rémunérations versées au titre de l'acquisition de logiciels informatiques de l'étranger

**P. 8**

---

**FEUILLES RAPIDES** de Mise à jour du Manuel du Droit des Affaires réalisées par le **Cabinet Salah AMAMOU**  
14, Avenue Salah Ben Youssef 1013 Menzah 9 Tunis, Tél. 71 872.738, 71 874.523, 71 871 602. Fax. 71 874.945.

---

**Fiscalité de la promotion immobilière :**

**Traitement fiscal de la vente de terrains lotis :  
Le cas particulier de la vente de terrains non  
encore lotis**

L'opération de vente par un promoteur  
immobilier de terrains non lotis est-elle soumise  
à la TVA ? **P. 9**

**Impôt sur le revenu :**

**Statut fiscal des salariés tunisiens détachés  
à l'étranger**

Lorsqu'ils conservent leur domicile fiscal en  
Tunisie, les salariés tunisiens envoyés en  
mission à l'étranger sont normalement passibles  
de l'IRPP tunisien sur l'ensemble de leurs  
revenus, y compris la rémunération de leur  
activité à l'étranger. **P. 9**

**Retenue à la source :**

**I/ Sort d'une retenue à la source subie à  
l'étranger : L'imputation des retenues à la  
source effectuées à l'étranger**

La retenue à la source opérée à l'étranger peut -  
elle être imputée en Tunisie ? **P. 11**

**II/ Les déductions de la base soumise à la  
retenue à la source au titre des traitements,  
salaires, pensions et rentes viagères : Les  
déductions des cotisations sociales : Sort  
des cotisations au titre du régime légal de  
retraite complémentaire**

Les cotisations au titre du régime de retraite  
complémentaire sont-elles déductibles de  
l'assiette imposable à l'IRPP ? **P. 11**

**Contrôle fiscal :**

**Rejet de comptabilité et apports de fonds non  
justifiés de l'exploitant individuel ou du  
dirigeant de la société**

Une comptabilité régulière peut-elle être rejetée  
en raison de la présence d'apports de fonds non  
justifiés par le dirigeant de la société ou  
l'exploitant individuel ? **P. 12**

**Traitements, salaires, pensions et rentes  
viagères :**

**Incidence des conventions de non double  
imposition sur les traitements et salaires**

Régime fiscal des salariés étrangers exerçant en  
Tunisie **P. 12**

**Obligations sociales de l'entreprise**

**Actions entre employeurs et salariés :**

**Délai : La nature du délai des actions entre  
employeurs et salariés**

Le délai d'un an visé à l'article 147 du code du  
travail ne peut être considéré comme un délai de  
forclusion. **P. 13**

**Contrat de travail à temps partiel :**

**Contrat de travail à temps partiel et  
requalification**

Si la répartition de la durée du travail n'est pas  
indiquée, le salarié peut-il obtenir la  
requalification de son contrat en contrat de  
travail à temps plein ? **P. 13**

**Durée du travail :**

**I/ L'horaire de travail : un élément des  
conditions de travail ?**

La modification des horaires de travail en  
question **P. 14**

<b>II/ La pause repas : Quelles sont les obligations de l'employeur en matière de pause-repas ?</b>	L'employeur est-il obligé d'accorder une pause repas ? <b>P. 15</b>
<b>Sécurité sociale :</b>	
<b>Le détachement de salariés tunisiens à l'étranger</b>	La notion de détachement à l'étranger et ses conséquences <b>P. 15</b>
<b>DEUXIEME PARTIE</b>	
<b>Assemblée des associés de SARL :</b>	
<b>Consultation écrite des associés par le gérant</b>	Quelles sont les conditions légales de mise en œuvre d'une consultation écrite des associés dans les SARL ? <b>P. 16</b>
<b>Commissaire aux comptes :</b>	
<b>Précision sur l'incompatibilité entre les fonctions de commissaire aux comptes et l'exercice d'une activité commerciale.</b>	Un commissaire aux comptes peut-il exercer, dans une société dont il n'est pas le commissaire aux comptes ? <b>P. 17</b>
<b>Gérant de SARL :</b>	
<b>L'arrivée à terme du mandat du gérant de SARL et ses conséquences</b>	Un gérant dont le mandat est échu mais qui n'est pas remplacé, encourt-il des risques ? <b>P. 17</b>
<b>Siège social :</b>	
<b>Le transfert du siège social d'une SARL : Transfert du siège social et organe compétent</b>	Comme l'adresse du siège social est mentionnée dans les statuts, le transfert du siège social est en principe décidé dans les mêmes conditions que pour modifier les statuts. <b>P. 18</b>
<b>Société anonyme :</b>	
<b>I/ Constitution des sociétés anonymes : Déclaration de souscription et de versement</b>	Y a-t-il lieu à une déclaration de souscription et de versement toutes les fois qu'une fraction du capital souscrit est libérée ? <b>P. 18</b>
<b>II/ La mise en place et la préparation des nouveaux registres prévus par la loi</b>	Les sociétés anonymes doivent mettre en place et préparer les nouveaux registres prévus par la loi n° 2009-16 du 16 mars 2009 modifiant et complétant le code des sociétés commerciales. <b>P. 19</b>
<b>Valeurs mobilières-titres :</b>	
<b>Admission à la cote d'une société totalement exportatrice non résidente</b>	Une société totalement exportatrice non résidente détenue à 100% par des étrangers peut-elle être admise à la cote de la bourse ? <b>P. 20</b>

## PREMIERE PARTIE

### Affichage publicitaire :

#### La nouvelle réglementation de l'affichage publicitaire urbain

Le décret n° 2010-261 vient de déterminer les conditions et la procédure d'autorisation, à une fin publicitaire, de l'occupation temporaire de parties du domaine public routier, appartenant à l'Etat ou aux collectivités locales, ainsi que celles de l'autorisation d'apposition des affiches et d'implantation des panneaux et des porte-panneaux de publicité, visibles à partir de ce domaine public, dans les propriétés immobilières y attenantes, appartenant à des personnes physiques ou morales.

De ce fait, la réglementation prévoit l'interdiction de l'implantation, dans le domaine public routier, de certains supports publicitaires, en l'occurrence les triangulaires à fond blanc ou jaune, les circulaires à fond rouge, bleu ou blanc, les octogonaux à fond rouge et les carrés à fond jaune, susceptibles d'être confondus avec des signaux réglementaires. Ces mêmes supports ne peuvent être apposés ou fixés, sur les signaux réglementaires ou sur leurs supports. Cette interdiction s'étale sur les panneaux et les porte-panneaux de publicité qui seraient de nature à éblouir les usagers des voies publiques ou attirer leur attention dans des conditions manquant à la sécurité routière. Les panneaux et porte-panneaux de publicité ne peuvent, non plus, être implantés de manière à cacher les signaux réglementaires ou à en réduire la visibilité.

Le décret précise, aussi, que ces supports doivent être, en permanence, maintenus en bon état de solidité et de stabilité de manière à ne pas constituer une menace à la sécurité routière. Par delà l'interdiction, la réglementation fixe les normes régissant la procédure de l'implantation, notamment, celles relatives à la visibilité, l'habillage, la distance, les dimensions, la surface, l'amarrage des panneaux et porte-panneaux de publicité.

En vertu de cette réglementation, les supports de publicité ne doivent pas transgresser les normes de l'esthétique urbaine en vigueur dans la circonscription territoriale de la collectivité locale concernée. Du même, le contenu publicitaire doit être bienséant et ne portant pas atteinte à la sûreté publique. Par ailleurs, l'autorisation d'occupation temporaire du domaine public routier, à une fin publicitaire, n'empêche pas l'implantation des signaux

réglementaires à l'attention des usagers de la route, conformément aux règlements en vigueur. Dès lors que ces supports autorisés sont de nature à cacher ces signaux ou à en réduire la visibilité, la collectivité locale concernée peut enjoindre à l'établissement de publicité de les déplacer ou de les enlever.

Pour ce qui est de l'apposition des affiches et l'implantation des panneaux et des porte-panneaux de publicité dans les propriétés immobilières, appartenant à des personnes physiques ou morales, bon à signaler que la surface réservée à la publicité sur un seul bâtiment attenant au domaine public routier, ne peut excéder le un cinquième de la surface du mur visible à partir de ce domaine public, et ce, qu'elle soit exploitée par l'apposition d'une ou de plusieurs affiches sur le mur aveugle ou la fixation d'un ou de plusieurs panneaux sur le toit. Du même, Il ne faut pas que les supports de publicité attirent l'attention des usagers de la route dans des conditions troublant la sécurité routière.

Dans le chapitre "procédures d'autorisation", le législateur précise que l'occupation temporaire, à une fin publicitaire, est accordée en vertu d'une autorisation du président de la collectivité locale, dans la circonscription territoriale où se situe le domaine public concerné, et ce, au plus offrant, après avis d'appel à la concurrence effectué par les services centraux du ministère de l'Intérieur. L'avis d'appel à la concurrence s'effectue par voie d'appel d'offres et selon les étapes suivantes : la localisation et l'inventaire des emplacements réservés à la publicité et soumis à la concurrence, l'appel d'offres, l'ouverture des plis et le dépouillement des offres. Il est à souligner que les services concernés du ministère de l'Intérieur procèdent à l'allotissement des emplacements réservés à la publicité et proposés à la concurrence, en lots dont chacun ne dépasse pas les cinq cents emplacements.

Pour chaque lot, un cahier de charges détermine le volume du lot quant au nombre des emplacements et aux surfaces, réservés à la publicité, ainsi que les normes techniques relatives aux supports de publicité et à leur implantation et les conditions financières relatives à la mise à prix.

Cette mise à prix, qui devra servir de base à une nécessaire enchère des soumissionnaires pour chaque lot soumis à la concurrence, est calculée, sur la base de la moyenne arithmétique de la valeur locative commerciale du mètre carré des emplacements concernés et du tarif du droit annuel dû au titre de la publicité au moyen des panneaux et pancartes de publicité, que les collectivités locales sont autorisées à percevoir conformément à la législation en vigueur, et ce, par mètre carré de la surface réservée à la publicité constituant le seul lot et en fonction d'une durée d'exploitation de cinq ans.

En résumé, la nouvelle réglementation vient

harmoniser les principes de liberté d'expression et de respect des paysages. Il est utile de rappeler que chacun a le droit de diffuser informations et idées par le moyen de la publicité. Néanmoins, il est impératif de préciser que le nouveau décret devrait suffire à éviter les cas de "pollutions visuelles" qui dénaturent nos paysages urbains et portent atteinte à la bienséance publique et à notre conception de l'esthétique.

## Agent général d'assurances :

### Cas d'attribution de l'indemnité compensatrice aux agents généraux d'assurances

Situé sous le titre "les intermédiaires" l'article 69 du code des assurances a indiqué limitativement les personnes habilitées à présenter les opérations d'assurances au public, et parmi lesquelles il cite l'agent général d'assurances. Celui-ci est défini comme étant "la personne chargée en vertu d'un mandat (rémunéré) de conclure des contrats d'assurances au nom et pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises d'assurances (article 69-2° du code des assurances).

**1. Cas des agents d'assurances agréés en fonction à la date de promulgation du code des assurances :** Conformément aux dispositions de l'article 3 de la loi n° 92-24 du 9 mars 1992, portant promulgation du code des assurances, les agents d'assurances agréés, en fonction à la date de promulgation de la présente loi, continuent de bénéficier de l'indemnité compensatrice dans les conditions prévues à l'article 20 et suivants de l'arrêté du 4 octobre 1950, portant homologation du statut des agents d'assurances.

Conformément aux dispositions de l'article 20 et suivants de l'arrêté du 4 octobre 1950 portant homologation du statut des agents A.I.R.D., l'agent général d'assurances qui, pour une cause quelconque, et même en cas de révocation, cesse de représenter une société d'assurances dans la circonscription déterminée par son traité de nomination, a le droit, à son choix :

- soit de présenter à la société un successeur,
- soit d'obtenir de la société une indemnité compensatrice des droits de créances qu'il

abandonne sur les commissions afférentes au portefeuille de l'agence générale d'assurances dont il est titulaire, réserve faite du droit par la société de demander le remboursement de cette indemnité au successeur.

En cas de décès de l'agent général d'assurances, la même prérogative est accordée à ses ayants droit.

En définitive, l'agent général d'assurances a droit à l'indemnité compensatrice quelle que soit la cause de fin de son mandat.

**2. Cas des agents d'assurances agréés après la promulgation du code des assurances :** Le code des assurances prévoit uniquement deux cas dans lesquels l'agent d'assurance a droit à une indemnité compensatrice :

- Renonciation de l'agent d'assurance au mandat : Selon l'article 78 alinéa 2 du code des assurances, l'agent d'assurances qui renonce de son propre gré au mandat bénéficie d'une indemnité compensatrice.

Cette indemnité lui est attribuée a fortiori s'il n'a pas renoncé au mandat de son propre gré, par exemple à la suite d'un accident ou d'une maladie qui l'empêche de continuer l'exercice de ses fonctions.

- Décès de l'agent d'assurances : En cas de décès de l'agent, l'indemnité compensatrice est accordée à ses ayants droit.

On peut estimer de la par la rédaction de l'article 78 précité que le code des assurances exclut la

possibilité d'attribuer une indemnité compensatrice à l'agent d'assurances dans

d'autres cas que ceux mentionnés dans ledit article.

---

### Facture - Facturation :

#### Mentions sur les factures : Précision de la dénomination des biens ou des services

En vertu de l'article 25 de la loi n° 91-64 du 29 juillet 1991 relative à la concurrence et au prix et de l'article 18 du code de la TVA, la facture doit mentionner, entre autres, la dénomination précise des produits vendus et des services rendus.

La dénomination précise s'entend non seulement de l'indication de la nature du service offert mais aussi de ses caractéristiques afin de garantir la transparence de la prestation et du prix pratiqué en contrepartie.

Cette information est en effet essentielle pour que les parties et l'administration soient en mesure d'identifier la transaction objet de la facture.

L'exigence de dénomination précise est particulièrement forte en matière de prestations de services de coopération commerciale. Des factures libellées en termes généraux ne permettent pas d'identifier avec précision la nature des services rendus.

Les factures doivent permettre de vérifier a posteriori la réalité et la consistance du service rendu par le fournisseur du service. L'absence de dénomination précise du service rendu met en doute son existence même. Les termes

utilisés doivent être suffisamment précis pour que les parties et l'administration soient en mesure d'effectuer ce contrôle.

Certains pensent qu'on peut valablement s'appuyer sur l'existence de contrats plus précis pour estimer que des dénominations, jusqu'ici considérées comme trop imprécises, étaient en fait conformes aux prescriptions de la loi. Ainsi, la facture serait précise si elle comporte la référence précise au contrat correspondant et que les dénominations des factures correspondent bien à la nature du service visé au contrat. En effet, les contrats de coopération commerciale comportent bien la définition et l'identification du service rendu.

En fait, il ne suffit pas pour satisfaire aux dispositions légales que les factures renvoient aux contrats de coopération sur lesquels elles se fondent. Ce principe repose sur la distinction suivante : la convention définit en termes qui restent généraux des prestations à venir, ce qui fait une différence sensible entre la convention originelle et une facture à acquitter qui doit en conséquence être assez précise pour se suffire à elle-même.

---

### Fiscalité de l'entreprise

#### Agent général d'assurances :

##### Fiscalité des agents généraux d'assurances

Avant de détailler les règles fiscales applicables, rappelons le statut de l'agent général d'assurance.

Trois éléments caractérisent le statut de l'agent.

- Il vend et gère les produits d'une ou plusieurs compagnies d'assurance : il est rémunéré par les commissions qu'elles lui versent.

- L'agent général d'assurance est un professionnel indépendant : en l'absence de lien de subordination, il ne saurait être considéré, sur le plan juridique, comme un salarié.

- Enfin, l'agent général d'assurance est un mandataire : il agit au nom et pour le compte des compagnies qu'il représente.

Cela étant, le régime fiscal des agents généraux d'assurances se présente comme suit :

**1. En matière d'impôt sur le revenu :** Les revenus réalisés par une personne physique au titre de l'exercice de l'activité d'agent général d'assurances sont soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

Le bénéfice net peut être déterminé soit selon le régime réel, en cas de tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, soit sur une base forfaitaire égale à 70% des recettes brutes réalisées, et ce, sur option, lors du dépôt de la déclaration d'impôt sur le revenu.

De même, et conformément aux dispositions de l'article 52 du de l'IR et de l'IS, les commissions services à l'agent général d'assurances font l'objet d'une retenue à la source au taux de 15%.

**2. En matière de TVA :** En application des dispositions du point 31 du tableau " A " annexé au code de la TVA sont exonérées de ladite taxe les opérations d'assurances et de réassurances soumises à la taxe unique sur les assurances.

Aussi et du fait que la commission concédée par

les sociétés d'assurances à leurs agents généraux d'assurances en rémunération de l'exercice de leurs fonctions de producteurs et de gestionnaires, fait partie du chargement de la prime dans le cadre de son coût de gestion, et qu'elle a déjà fait partie de l'assiette imposable à la taxe unique sur les assurances au niveau de la compagnie ; cette commission ne peut être soumise à la TVA entre les mains de l'agent général d'assurances.

Toutefois, les opérations de courtage réalisées par l'agent général d'assurances demeurent soumises à la TVA au taux de 18% hors TVA.

---

### **Avantages fiscaux et financiers :**

#### **Dégrèvements fiscaux : Les nouvelles conditions de bénéfice des dégrèvements fiscaux financiers et physiques**

En application de la législation fiscale en vigueur avant le 1er janvier 2010, les réinvestissements sous la forme de parts sociales et actions nouvellement créées dits dégrèvements financiers ainsi que les réinvestissements physiques ou dégrèvements physiques au sein même de la société donnent droit à la déduction des bénéfices ou revenus réinvestis du bénéfice ou du revenu global imposable.

Le bénéfice de la déduction est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

#### **1) Pour le réinvestissement en dehors de l'entreprise**

- La tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, et ce, pour les personnes morales et les personnes physiques exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale,
- L'émission de nouvelles actions ou parts sociales,
- La présentation par les bénéficiaires de la déduction d'une attestation de libération du capital souscrit ou tout autre document équivalent,
- La non réduction du capital de la société ayant donné droit au bénéfice de l'avantage pendant une période de cinq ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle a eu lieu la libération du capital souscrit,

sauf dans le cas de réduction du capital pour résorption des pertes.

#### **2) Pour le réinvestissement au sein de l'entreprise**

- L'inscription des bénéfices réinvestis dans un compte spécial d'investissement au passif du bilan avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive de l'impôt sur les sociétés,
- La présentation à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés du programme d'investissement à réaliser et de l'engagement de réaliser l'investissement au plus tard à la fin de l'année de la constitution de la réserve,
- La réalisation de l'investissement et l'incorporation de la réserve constituée au capital au plus tard à la fin de l'année de la constitution de la réserve,
- La non cession des éléments d'actif acquis avant la fin d'une année au moins à partir de la date d'entrée effective en production,
- La non réduction du capital durant les cinq années qui suivent la date de l'incorporation de la réserve au capital sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes.

Les articles 46 et 47 de la loi de finances pour l'année 2010 ont instauré des conditions supplémentaires pour le bénéfice desdits avantages au titre du réinvestissement au capital des sociétés ou aux parts des fonds d'amorçage

ou aux parts des fonds communs de placement à risque prévus par la législation les régissant et qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux.

De même, et dans le même cadre et pour le cas des réinvestissements au sein de l'entreprise, la période fixée pour la non cession des actifs objets de l'opération de réinvestissement a été prorogée d'une année à deux années.

**a) Concernant les opérations de réinvestissement en dehors de l'entreprise :**

Outre les conditions en vigueur avant le 1er janvier 2010, le bénéfice de la déduction des bénéfices ou des revenus réinvestis dans la souscription au capital des sociétés ou aux parts des fonds d'amorçage ou aux parts des fonds communs de placement à risque prévus par la législation les régissant est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- la non cession des actions, des parts sociales, ou des parts des fonds avant la fin des deux années qui suivent l'année de la libération du capital souscrit ou du paiement des parts,

- l'inscription des bénéfices ou revenus réinvestis dans un compte spécial d'investissement au passif du bilan (capitaux propres) non susceptibles de distribution sauf dans le cas de la cession des actions ou des parts sociales ou des parts ayant donné droit au bénéfice des avantages fiscaux en dehors de la période des deux ans, et ce, pour les personnes qui sont dans l'obligation de tenir une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour bénéficier des avantages

fiscaux au titre des réinvestissements, à savoir les sociétés et les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux.

Sur cette base, la cession à l'intérieur de la période des deux ans entraîne le retrait de l'avantage dont il s'agit,

- la non stipulation dans les conventions objet des opérations de réinvestissement de rémunérations fixes ou de garanties hors projet.

Sur cette base, les avantages fiscaux ne sont pas octroyés aux opérations de réinvestissement objet de conventions permettant au souscripteur de restituer ses participations au promoteur du projet sur la base d'une plus-value fixée à l'avance par la convention, ou prévoyant des garanties hors projet telle que la présentation par le promoteur du projet d'une hypothèque sur des biens personnels au profit du souscripteur.

**b) Concernant les réinvestissements au sein de l'entreprise :**

L'article 47 de la loi de finances pour l'année 2010 a prorogé le délai de la non cession des actifs, objet des opérations de réinvestissement donnant droit au bénéfice de l'avantage fiscal d'une année à deux années à compter de la date d'entrée effective en production.

---

### Fiscalité internationale :

#### Le régime fiscal des redevances tirées de l'acquisition de logiciels informatiques à l'étranger

Dans une prise de position (626) du 26 avril 2006, la Direction Générale des Etudes et de la Législation Fiscale (DGELF) a précisé le régime fiscal applicable aux rémunérations versées au titre de l'acquisition de logiciels informatiques comme suit :

En absence de convention de non double imposition, les rémunérations versées à des personnes non résidentes en Tunisie au titre de l'acquisition de logiciels informatiques sont passibles d'une retenue à la source au taux de 15 %.

En présence d'une convention de non double imposition, les rémunérations payées aux

personnes non domiciliées ni établies en Tunisie au titre de l'acquisition de logiciels informatiques relèvent de la définition des redevances et sont soumises relèvent de la définition des redevances et sont soumises à la retenue à source selon les taux prévus par les conventions de non double imposition s'ils sont inférieurs au taux de droit commun (15%).

En cas de prise en charge de la retenue à la source, le taux de retenue sera calculé selon la formule de prise en charge soit  $(100 \times 15) / (100 - 15)$ , soit 17,64%.

En matière de TVA, l'importation de CD-ROM et la vente de logiciels informatiques livrés sur CD-

ROM ou disquettes sont soumises à la TVA au taux de 18%.

Notons que l'administration fiscale ne fait pas une distinction entre le logiciel et le matériel

informatique. Le caractère immatériel du logiciel le soumet, à notre sens, à un régime fiscal distinct du CD-ROM, bien matériel.

---

### **Fiscalité de la promotion immobilière :**

#### **Traitement fiscal de la vente de terrains lotis : Le cas particulier de la vente de terrains non encore lotis**

En application de la législation fiscale en vigueur, sont soumises à la TVA, les opérations suivantes effectuées par les promoteurs immobiliers :

- les ventes de terrains lotis ;
- les ventes d'immeubles bâtis ;
- les livraisons à soi-même de terrains lotis et d'immeubles bâtis.

L'article 1er paragraphe II-5 du code de la TVA prévoit l'assujettissement à la TVA des ventes de lots de terrains effectuées par les lotisseurs immobiliers, que ces ventes soient réalisées par des personnes physiques ou morales ou qu'elles soient réalisées à titre habituel ou occasionnel.

Il s'ensuit que la vente par les promoteurs immobiliers de terrains non lotis n'est pas une opération taxable à la TVA.

Quid de la vente de terrains non lotis ?

La vente d'un terrain non loti par une personne physique ou une personne morale ne constitue pas une affaire au sens de l'article 1er du code de la TVA. L'opération d'achat-revente n'est pas

en principe couverte par le champ d'application de la TVA (hormis les opérations commerciales désignées expressément par la loi telle que le commerce de biens d'équipement industriels et des équipements de travaux publics à tous les stades, le commerce de matériaux de construction au stade du gros, les commerces de gros qui approvisionnent d'autres commerçants revendeurs, la vente d'immeubles ou de fonds de commerce effectuée par les personnes qui, habituellement, achètent ces biens en vue de leur revente (marchands de biens), les ventes des produits en l'état par les commerçants détaillants qui réalisent un chiffre d'affaires annuel global qui atteint 100.000).

Par ailleurs, dans le cadre de l'article 1er-III-5 du code de la TVA, c'est l'opération de lotissement au sens de l'article 58 du code de l'aménagement du territoire qui est visée par la TVA et non la vente de terrain en elle-même. En ce sens, la vente d'un terrain loti même par un particulier est soumise à la TVA même s'il n'a fait cette opération qu'à titre occasionnel.

---

### **Impôt sur le revenu :**

#### **Statut fiscal des salariés tunisiens détachés à l'étranger**

Sous réserve des conventions fiscales de non double imposition, les salariés qui se rendent à l'étranger pour y exercer une activité, même accompagnés des membres de leurs familles, et qui ne procèdent pas au transfert de leur résidence principale dans le pays d'accueil, sont toujours considérés comme fiscalement domiciliés en Tunisie et y sont soumis à l'impôt au titre de l'ensemble de leurs revenus, y compris ceux qu'ils retirent de l'activité exercée à l'étranger.

Par ailleurs, en vertu du point 11 de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS, introduit par l'article 60 de la loi n° 97-88 du 24 décembre 1997, portant loi de finances pour l'année 1998, sont

exonérés de l'impôt sur le revenu, l'indemnité d'expatriation, émoluments, indemnités et autres avantages reçus par les salariés au titre de leur activité à l'étranger à condition que l'employeur soit domicilié ou établi en Tunisie et que l'activité se rapporte aux :

- études techniques ou économiques ou sociales ou environnementales ou à l'assistance technique;
- travaux de construction, de montage, opérations de maintenance ou activités de surveillance s'y rattachant.

Ainsi, pour être exonérée l'indemnité d'expatriation doit réunir quatre conditions :

**(1) Condition liée au salarié :** L'exonération s'applique à tout salarié qui exerce son activité à l'étranger pour des séjours prolongés ou de courte durée en tant qu'agent d'un employeur public ou privé, établi ou domicilié en Tunisie.

Pour bénéficier de l'exonération, l'indemnité d'expatriation, émoluments et autres avantages, doivent être payés en contrepartie d'un travail effectivement réalisé à l'étranger.

**(2) Condition relative à l'employeur :** Le bénéfice de l'exonération est subordonné à la condition que l'employeur soit établi ou domicilié en Tunisie, peu importe que la rémunération soit payée en Tunisie ou à l'étranger, ou qu'elle soit supportée par l'entreprise installée en Tunisie ou par l'un de ses établissements ou filiales établis à l'étranger ou que l'employeur soit une entreprise tunisienne ou même un établissement stable tunisien d'une entreprise étrangère.

**(3) Condition relative à l'activité exercée à l'étranger :** L'indemnité d'expatriation doit être versée en contrepartie de l'exercice à l'étranger de l'une des activités limitativement énumérées par la loi. Il doit s'agir :

- d'études techniques, économiques, sociales ou environnementales ;
- d'assistance technique, ou
- de travaux de construction, de montage, de surveillance ou de maintenance s'y rattachant.

**a- L'activité doit porter sur des études techniques, économiques, sociales ou environnementales :** L'étude est par définition un ensemble de travaux qui précèdent et préparent l'exécution d'un projet, d'un ouvrage, faisant l'objet d'un rapport destiné à la personne qui l'a commandée.

Elle suppose de la part de la personne qui la réalise les connaissances requises dont un certain degré de savoir dans le domaine concerné. À titre d'exemple, constituent des études techniques, toute étude préalable à l'implantation d'une usine ; cela va de la rédaction de l'appel d'offres, du cahier des charges à la conception des plans de l'usine.

**b- L'activité doit porter sur une assistance technique :** L'assistance technique est définie comme étant l'opération qui consiste à communiquer, par une personne, les connaissances usuelles de sa profession à une autre personne. La forme la plus courante de l'assistance technique est la mise à disposition de personnel spécialisé dans un domaine

déterminé.

**c- L'activité doit porter sur des travaux de construction, de maintenance, de montage ou de surveillance s'y rattachant :** L'expression "travaux de construction" doit être entendue au sens large. Elle couvre à titre d'exemple aussi bien la construction de bâtiments que celle de routes, de ponts, de barrages ainsi que les travaux de terrassement et de dragage.

L'exonération s'applique à tous les agents affectés sur les chantiers de construction, de maintenance, de montage ou de surveillance, et ce, quelles que soient leurs attributions, c'est-à-dire le personnel technique et administratif dès lors qu'ils sont employés par l'entreprise chargée de la réalisation du chantier.

L'exonération s'applique même si l'employeur n'est pas le titulaire du chantier sur lequel il a détaché son personnel. Il peut s'agir d'un inspecteur technique qui effectue à l'étranger des missions de montage, de mise en route, d'entretien, de dépannage ou de mise en service du matériel industriel ou pour assurer une formation au personnel local à utiliser ce matériel.

**(4) Condition liée aux éléments de la rémunération :** L'exonération de l'impôt sur le revenu s'applique à l'indemnité d'expatriation, aux émoluments et autres avantages en nature ou en espèces versés aux salariés au titre de leur activité à l'étranger. Il s'agit notamment :

- des rémunérations supplémentaires versées au salarié du fait de son expatriation sous différentes formes, (indemnité de logement, frais de scolarisation des enfants etc...) ;
- des avantages en nature servis au même titre au salarié tels que les frais de voyage de la Tunisie vers le pays d'accueil, la mise à disposition d'un logement dans le pays d'accueil...

Sont exclues du bénéfice de cette exonération, les rémunérations que percevait l'intéressé avant son départ à l'étranger ainsi que toute autre rémunération ou prime versée à quelque titre que se soit audit agent avant son départ à l'étranger.

## Retenue à la source :

### I/ Sort d'une retenue à la source subie à l'étranger : L'imputation des retenues à la source effectuées à l'étranger

Les retenues à la source pouvant faire l'objet d'une imputation sur l'impôt annuel conformément aux dispositions de l'article 54 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés sont celles effectuées dans le cadre de l'article 52 du même code. Il ne s'agit nullement de toutes les retenues supportées par l'entreprise quelle que soit l'origine du revenu.

A cet effet, le paragraphe I de l'article 54 du code de l'IR et de l'IS dispose que sur justification, sont imputables sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû, notamment les retenues visés à l'article 52 du code de l'IR et de l'IS.

Dans ces conditions, quel est le sort d'une retenue effectuée à l'étranger ?

Pour les personnes physiques, la non double imposition est largement assurée en droit tunisien par les dispositions de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS qui dispose que "les autres revenus "imposables" sont constitués des revenus de source étrangère n'ayant pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine".

Mais pour qu'un revenu de source étrangère ne

soit plus imposable en Tunisie, il convient d'établir qu'il a supporté l'impôt à l'étranger.

L'application de la règle de la territorialité pour les personnes morales et les exonérations des bénéficiaires provenant des opérations d'exportation, aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales, permettent, généralement, d'assurer la non double imposition dans le cas où l'exportation tunisienne fait l'objet d'une retenue à la source ou d'une imposition à l'étranger. Dans ce contexte, la fiscalité tunisienne ne laisse plus de cas d'imputation des retenues à la source subies à l'étranger, aucun impôt sur les opérations réalisées à l'étranger et ayant donné lieu à retenue à la source à l'étranger n'étant, en principe, dû en Tunisie.

Néanmoins, dans le cas où des intérêts et dividendes reçus par une société établie en Tunisie de l'étranger sont imposables en Tunisie, en raison de l'absence de dispositions conventionnelles, l'impôt payé à l'étranger est imputé selon les règles de la convention internationale en Tunisie pour éviter la double imposition.

---

### II/ Les déductions de la base soumise à la retenue à la source au titre des traitements, salaires, pensions et rentes viagères : Les déductions des cotisations sociales : Sort des cotisations au titre du régime légal de retraite complémentaire

Les contribuables peuvent déduire de leurs revenus soumis à l'impôt sur le revenu certaines dépenses qu'ils ont effectuées. Parmi ces dépenses, les cotisations de sécurité sociale versées à un régime obligatoire de sécurité sociale.

Aux termes du paragraphe I de l'article 26 du code de l'IRPP et de l'IS, le salaire net catégoriel imposable est déterminé en déduisant du montant brut les retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions de retraite ou pour la couverture des régimes obligatoires de sécurité sociale.

Ainsi, selon les dispositions de l'article 26 du code précité, seules les retenues sociales à

caractère obligatoire sont admises en déduction.

Quid des déductions opérées au titre du régime légal de retraite complémentaire ? sont-elles déductibles de l'assiette imposable à l'IRPP et échappent-elles à la retenue à la source ?

Dans le cas où les retenues au titre du régime de retraite complémentaire sont à la fois obligatoires et généralisées à tout le personnel de l'entreprise, elles sont normalement déductibles de l'assiette imposable à l'IRPP et ne sont pas prises en compte pour le calcul des retenues à la source.

### Contrôle fiscal :

#### Rejet de comptabilité et apports de fonds non justifiés de l'exploitant individuel ou du dirigeant de la société

Le rejet de comptabilité, pouvoir reconnu à l'administration pour écarter une comptabilité jugée irrégulière et sans valeur probante, est une décision grave de conséquences puisqu'elle permet de procéder au redressement des bases d'imposition sur des bases extra-comptables et elle entraîne un renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable.

Ainsi, il est important pour le contribuable de savoir les cas dans lesquels l'administration peut rejeter sa comptabilité. Fixer les conditions de rejet de comptabilité est en définitive fixer les conditions du recours aux présomptions et les conditions du renversement de la charge de la preuve. Les ambiguïtés qui entourent la notion de rejet de comptabilité peuvent se répercuter sur les garanties des contribuables.

Malgré sa gravité vis-à-vis des droits des contribuables, le rejet de comptabilité, dont l'utilisation est étroitement liée à la procédure de taxation d'office, demeure, en droit tunisien, une notion aux contours flous.

Dans la législation fiscale tunisienne, la notion de rejet de comptabilité apparaît en filigrane. Les cas susceptibles d'entraîner le rejet de la comptabilité n'ont pas été définis et précisés au niveau de la réglementation fiscale en vigueur.

Dans ces conditions, une comptabilité régulière peut-elle être rejetée en raison de la présence d'apports de fonds non justifiés par le dirigeant de la société ou l'exploitant individuel ?

La jurisprudence française concernant la

justification des apports est constante : c'est l'importance ou la périodicité des apports injustifiés qui peut leur conférer un caractère suspect et anormal.

Si les apports inexpliqués apparaissent ainsi importants ou fréquents, ils peuvent conduire, en tant qu'indice révélateur de recettes dissimulées, à ôter toute valeur probante à une comptabilité :

- Soit lorsqu'ils sont accompagnés d'autres irrégularités :

\* Un solde du compte " caisse " présentant des soldes créditeurs. Les deux problèmes sont, en effet, relativement proches quand les apports sont uniquement destinés à masquer la position créditrice du compte "caisse".

\* Une tenue irrégulière du " brouillard de caisse " ne permettant pas de contrôler le montant et les dates des apports personnels de l'exploitant inscrits au crédit de son compte.

- Soit lorsqu'il s'agit de la seule anomalie.

L'administration fiscale tunisienne est exigeante quant à la justification de l'origine des apports, mais on ne peut confirmer qu'elle peut, comme la jurisprudence française, ôter la valeur probante à une comptabilité rien que pour des apports non justifiés.

### Traitements, salaires, pensions et rentes viagères :

#### Incidence des conventions de non double imposition sur les traitements et salaires

La majorité des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et d'autres pays octroie le droit d'imposer des salariés du secteur privé à l'Etat où s'exerce l'activité.

Cependant, le droit d'imposition revient exclusivement à l'Etat de la résidence lorsque les trois conditions suivantes sont satisfaites à la fois, à savoir :

- le bénéficiaire séjourne en Tunisie pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total

183 jours au cours de l'année fiscale considérée ; et

- les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident en Tunisie ; et

- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe en Tunisie.

Ainsi, il suffit que l'une de ces trois conditions ne

soit pas remplie pour que toute personne n'ayant pas une résidence habituelle en Tunisie mais y exerce une activité salariée supporte l'impôt sur le revenu en Tunisie et non pas dans son pays d'origine et ce, à raison des seuls revenus de source tunisienne.

personne établie ou domicilié en Tunisie lorsqu'il est pris en charge par l'entreprise et comptabilisé comme tel (frais de personnel), même s'il est perçu à l'étranger ou viré à l'étranger à partir de la Tunisie.

Le salaire est considéré comme payé par une

---

## Obligations sociales de l'entreprise

### Actions entre employeurs et salariés :

#### Délai : La nature du délai des actions entre employeurs et salariés

La notion de prescription est distincte de la notion de forclusion.

La prescription est susceptible d'interruption à la différence du délai de forclusion considéré comme un délai préfixe non susceptible d'interruption.

La forclusion consiste en la perte d'un droit qui n'a pas été exercé dans les délais prévus par la loi. Elle fait partie des exceptions et des fins de non-recevoir.

C'est une sanction civile qui, en raison de l'échéance du délai qui lui était légalement impartie pour faire valoir ses droits en justice, éteint l'action dont dispose une personne pour le faire reconnaître.

Aux termes de l'article 147 du code du travail,

toutes les actions, de quelque nature quelles soient entre employeurs, salariés, organismes gérant les prestations sociales, découlant des relations de travail, se prescrivent par un délai d'un an.

Certains auteurs estimaient que ce délai était un délai de forclusion. En conséquence, ce délai n'est susceptible ni d'interruption ni de suspension.

Néanmoins, la cour de cassation tunisienne a adopté une position contraire, estimant qu'en l'absence de précision de la loi, ce délai est un délai de prescription, susceptible d'être interrompu par l'une des causes énumérées par le code des obligations et des contrats.

---

## Contrat de travail à temps partiel :

### Contrat de travail à temps partiel et requalification

Si le contrat de travail à durée déterminée est susceptible d'être requalifié en contrat de travail à durée indéterminée, ce n'est pas le seul contrat de travail à pouvoir faire l'objet d'une requalification. En effet, le cas du contrat de travail à temps partiel doit être envisagé puisque celui-ci peut être requalifié en un contrat de travail à temps complet.

La requalification du contrat de travail à temps partiel en un contrat de travail à temps complet peut résulter de diverses causes : absence de contrat écrit, omission de certaines mentions obligatoires (celles relatives à la durée du travail de référence, à la répartition de la durée du travail sur la semaine ou le mois, au nombre maximal d'heures complémentaires), dépassement de la durée légale du travail ou de la durée du travail fixée conventionnellement.

Lors de la conclusion d'un contrat de travail à temps partiel, des règles précises doivent être respectées.

En effet, selon l'article 94-3 du code du travail, le contrat de travail à temps partiel doit être écrit et indiquer notamment la qualification professionnelle du travailleur, les éléments de la rémunération, la durée du travail et la modalité de sa répartition sur la semaine, le mois ou l'année.

Si le contrat à temps partiel ne comporte pas ces mentions, on peut considérer qu'il est présumé être à temps complet.

En l'absence de contrat écrit mentionnant la durée du travail et sa répartition sur les jours de la semaine et les semaines du mois, l'emploi est

présupposé à temps complet et il appartient à l'employeur de rapporter la preuve, de la durée du travail convenue, et que le salarié n'est pas dans l'impossibilité de prévoir à quel rythme il doit travailler et qu'il ne doit pas se tenir constamment à la disposition de l'employeur.

En définitive, un contrat à temps partiel doit prévoir, entre autres, la durée hebdomadaire ou mensuelle du travail et la répartition de la durée du travail.

Les modalités de répartition des horaires sont soumises à certaines conditions :

- La répartition des horaires doit être fixée dans un cadre hebdomadaire, mensuel ou annuel.
- Les conditions de modification de ces horaires doivent expressément être prévues.

Si ces mentions font défaut dans le contrat de travail à temps partiel le salarié est considéré

comme étant dans l'impossibilité de prévoir à quel rythme il doit travailler chaque mois.

Par conséquent, on considère que le salarié se tient en permanence à la disposition de son employeur.

Dans un tel cas, le salarié peut demander à voir requalifier son contrat de travail à temps partiel en contrat de travail à temps plein.

Par ailleurs, le salarié à temps partiel ne peut voir sa durée du travail portée, même temporairement sur une courte période, à hauteur de la durée légale du travail ou de la durée fixée conventionnellement. Un avenant au contrat de travail ne permet pas de déroger à cette interdiction et à la sanction applicable en la matière, à savoir la requalification du contrat de travail à temps partiel en un contrat de travail à temps complet.

---

### Durée du travail :

#### I/ L'horaire de travail : un élément des conditions de travail ?

En matière de modification du temps de travail, une distinction est à faire entre la durée du travail et l'horaire de travail. La durée du travail est une mesure quantitative du temps de travail alors que l'horaire de travail, relève de l'organisation qualitative du temps de travail.

**a) La durée du travail :** En ce qui concerne la durée du travail, le caractère intrinsèquement contractuel de la durée du travail peut être sérieusement soutenu.

Ainsi, en application de l'article 242 du code des obligations et des contrats, l'acceptation par le salarié de la modification du contrat concernant la durée du travail ne peut résulter que d'une manifestation claire et non équivoque de volonté.

En définitive, la durée du travail, telle que mentionnée au contrat de travail, constitue, en principe, un élément du contrat de travail qui ne peut être modifié sans l'accord du salarié et le refus d'une modification du contrat de travail ne constituait pas une cause de licenciement.

**b) Les horaires de travail :** En ce qui concerne les horaires de travail, la situation serait différente pour deux grandes catégories de salariés. Pour certains, l'horaire de travail a fait l'objet d'une contractualisation, l'horaire de

travail figure explicitement dans le contrat de travail. Cet horaire serait alors un élément du contrat.

Pour les autres, apparemment les plus nombreux, l'horaire de travail, prévoyant une durée du travail à temps complet, n'a pas été contractualisé. L'horaire est alors considéré comme relevant des conditions de travail et soumis au pouvoir de direction de l'employeur.

Actuellement, l'horaire de travail est donc plutôt perçu, sauf stipulation contractuelle particulière, comme relevant des conditions de travail. Le changement d'horaire consistant dans une nouvelle répartition de l'horaire au sein de la journée, alors que la durée du travail et la rémunération restent identiques constitue un simple changement des conditions de travail relevant du pouvoir de direction du chef d'entreprise et non une modification du contrat de travail.

**II/ La pause repas : Quelles sont les obligations de l'employeur en matière de pause-repas ?**

Contrairement à ce que l'on pourrait penser, le code du travail ne prévoit pas d'obligation de faire une pause repas en milieu de journée.

Il est simplement prévu par l'article 89 du code du travail que dans les entreprises de toutes natures, la journée de travail doit être coupée par un ou plusieurs repos pendant les quels le travail est interdit.

Ces repos ne peuvent avoir une durée totale inférieure à une heure.

Ces repos doivent être fixés de façon que le personnel ne puisse être employé à un travail pendant plus de six heures consécutives sans une interruption d'une demi-heure au moins.

Cependant si la durée du travail effectif dans le courant de la même journée ne dépasse pas sept heures, le travail peut être fait sans interruption.

Bien souvent, des dispositions conventionnelles régissent les temps de pause (durée et modalités).

Il conviendra de se référer à la convention collective applicable.

Reste que le code du travail ne précise pas s'il s'agit d'un repos payé ou non.

En principe, Les temps de repos devront être rémunérés si, pendant ces repos, les salariés sont tenus de répondre aux directives de l'employeur sans pouvoir vaquer à des occupations personnelles.

Au contraire, lorsqu'un salarié est en repos et qu'il peut vaquer librement à ses occupations personnelles sans être soumis aux directives de l'employeur, ce temps de repos n'est pas considéré comme du travail effectif.

Or, seul le temps de travail effectif est, en principe, rémunéré. Le temps de travail effectif est le temps pendant lequel le salarié est à la disposition de l'employeur et se conforme à ses directives sans pouvoir vaquer librement à des occupations personnelles.

Les temps de repos ne sont donc pas considérés comme du temps de travail effectif si le salarié est libre. Ils ne sont pas intégrés dans la durée de travail du salarié. Et, sauf usage d'entreprise ou dispositions plus favorables de votre convention collective, ils ne sont pas payés.

Le fait d'imposer aux salariés de rester dans l'entreprise ne suffit pas à déduire que les temps de repos sont du temps de travail effectif devant être rémunéré.

---

**Sécurité sociale :****Le détachement de salariés tunisiens à l'étranger**

En principe, les lois concernant la protection sociale ont un caractère territorial. Le travailleur tunisien qui exerce habituellement son activité professionnelle dans un pays étranger est donc normalement soumis à la législation de ce pays en matière de sécurité sociale.

Toutefois, la multiplicité des déplacements temporaires à l'étranger a conduit à la conclusion d'accords internationaux de sécurité sociale afin d'éviter une double affiliation des travailleurs (conflits de loi positifs) ou que ces derniers se trouvent sans protection sociale (conflits de loi négatifs).

C'est ainsi qu'aucune cotisation n'est due dans le pays de détachement si le salarié tunisien est détaché dans un pays lié à la Tunisie par une convention bilatérale de sécurité sociale).

Le détachement d'un salarié, de nationalité tunisienne, à l'étranger, implique le versement des seules cotisations tunisiennes. Aucune cotisation ne sera versée à l'étranger.

Le détachement vers un pays ayant conclu une convention bilatérale de sécurité sociale avec la Tunisie suppose au préalable que la convention mentionne spécifiquement le régime applicable. Dès lors que les prestations sont identiques à celle du régime général, la convention bilatérale concernant le régime général est applicable.

La durée du détachement est fonction de la durée inscrite dans la convention bilatérale applicable. La conséquence de l'application de ces conventions est le maintien au régime tunisien de sécurité sociale et par conséquent au régime tunisien des cotisations sociales.

Au contraire, les cotisations sont dues également au régime de sécurité sociale du pays de détachement :

- Si le salarié est détaché dans un pays non lié à la Tunisie par une convention bilatérale de sécurité sociale.

- Ou si le salarié est détaché dans un pays lié à la Tunisie par une convention bilatérale de sécurité sociale, mais soit il ne relève pas du

champ d'application de cette convention, soit il a déjà bénéficié de la période maximale de détachement prévu par cette convention.

Dans le cas d'un salarié de nationalité tunisienne détaché en France qui poursuit son activité au-delà de la durée prévue par la convention, il y aura double versement des cotisations, en Tunisie et en France.

---

## DEUXIEME PARTIE

### Assemblée des associés de SARL :

#### Consultation écrite des associés par le gérant

Le code des sociétés commerciales prévoit deux modes de prise des décisions collectives dans les SARL : l'assemblée et la consultation écrite.

Aux termes de l'article 126 du code des sociétés commerciales, les décisions sociales sont prises par les associés réunis en assemblée générale ordinaire ou extraordinaire. Toutefois, si le nombre des associés est inférieur à six' et si une clause statutaire le prévoit, les décisions peuvent être prises par consultation écrite des associés, sauf pour les délibérations prévues à l'article 128 du présent code.

Ainsi, la consultation écrite des associés ne peut être envisagée que sous la double condition prévue par l'article 126 du code des sociétés commerciales :

- L'existence d'une clause statutaire autorisant la consultation ;
- Le nombre des associés est inférieur à six.

La consultation des associés ne peut être mise en œuvre que par le gérant. Les facultés offertes par le deuxième alinéa de l'article 126 du code des sociétés commerciales (convocation de l'assemblée par le commissaire aux comptes en cas de carence du gérant), ainsi que par l'article 127 du même code (convocation de l'assemblée par un mandataire judiciaire) se limitent à la convocation de l'assemblée et ne peuvent être étendues à la consultation écrite.

La consultation écrite ne peut être mise en œuvre (c'est à dire la réunion d'une assemblée doit être envisagée comme unique moyen de prise des décisions collectives) dans les deux situations suivantes :

- Les décisions prises lors de l'assemblée

générale annuelle (approbation des comptes et affectation des résultats). En application des dispositions de l'article 126 du code des sociétés commerciales "si le nombre des associés est inférieur à six, et si une clause statutaire le prévoit, les décisions peuvent être prises par consultation écrite des associés, sauf pour les délibérations prévues à l'article 128 du présent code ". L'article 128 en question traite de l'assemblée générale annuelle.

- La réunion d'une assemblée est demandée par un ou plusieurs associés détenant au moins le quart du capital social<sup>22</sup>. Ceci découle du caractère impératif des dispositions du premier alinéa de l'article 127 du code des sociétés commerciales qui dispose "Un ou plusieurs associés détenant au moins le quart du capital social peuvent, une fois par an, demander au gérant de convoquer l'assemblée générale suivant les formes prévues à l'alinéa 2 de l'article 126 du présent code. Toute clause statutaire contraire est réputée non écrite". L'alinéa 2 de l'article 126 susvisé dispose "Les associés sont convoqués aux assemblées générales par le gérant, et à défaut par le commissaire aux comptes s'il en existe un".

Enfin, le code des sociétés commerciales est muet sur les modalités de mise en œuvre de la consultation écrite. Il appartient donc aux associés d'en fixer les modalités au niveau des statuts en prévoyant par exemple :

- Un délai de réponse ;
- Le mode de réponse ;
- Les modalités de rédaction des procès-verbaux de consultation écrite ;
- Etc.

## Commissaire aux comptes :

### Précision sur l'incompatibilité entre les fonctions de commissaire aux comptes et l'exercice d'une activité commerciale.

Le principe d'indépendance du commissaire aux comptes est prévu au travers des règles d'incompatibilité prévues par la loi.

Ainsi, selon l'article 11 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable, les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée.

L'article 11 de la loi précitée ne comporte pas de définition de la notion "d'activité commerciale".

Selon une opinion générale, cette notion doit être appréciée par référence au droit commun. Le code de commerce donne, dans son article 2, une définition du commerçant : "Est commerçant, quiconque, à titre professionnel, procède à des actes de production, circulation, spéculation, entremise " Il énumère les actes que la loi répute actes de commerce.

Ainsi, chaque situation doit être examinée au cas par cas, par référence à ces dispositions, en fonction de la nature des activités, de leur caractère habituel ou non, et du niveau d'implication directe ou indirecte du commissaire aux comptes.

La forme commerciale d'une société n'implique

pas automatiquement l'exercice, par cette dernière, d'une activité commerciale. La nature des actes effectivement réalisés par la société doit être analysée pour déterminer le caractère commercial ou non de son activité. Le caractère habituel ou non doit également être pris en compte.

Le fait d'être associé, dirigeant ou mandataire social d'une société, même si elle exerce une activité commerciale, n'est pas en soi incompatible avec les fonctions de commissaire aux comptes.

De telles attributions n'emportent pas nécessairement une implication dans l'activité commerciale de l'entité. Le niveau d'implication du commissaire aux comptes dans l'activité devra être analysé pour déterminer s'il est compatible avec ses fonctions.

Par ailleurs, il conviendra de rechercher si le commissaire aux comptes n'est pas impliqué dans l'activité commerciale par personne interposée, conformément à l'article 11 de la loi précitée.

---

## Gérant de SARL :

### L'arrivée à terme du mandat du gérant de SARL et ses conséquences

Le mandat du gérant d'une SARL est échu mais l'assemblée générale des associés n'a pas procédé à son renouvellement. En fait, cette société continue à être gérée par l'un de ses associés sans qu'il soit nommé légalement par l'assemblée générale des associés. Y a-t-il des risques pour l'ancien gérant du fait que personne ne l'a remplacé légalement ?

Il est nécessaire de rappeler tout d'abord que la SARL est gérée par une ou plusieurs personnes physiques. Le gérant peut être choisi parmi les associés ou en dehors d'eux. Sa nomination et la durée de son mandat sont fixées par les statuts ou par un acte postérieur, pris notamment par l'assemblée générale ordinaire annuelle. En l'absence de dispositions

statutaires, le gérant, associé ou non, est nommé pour une durée de 3 ans.

Par ailleurs, dans le cas où il n'y a pas eu de désignation de gérant dans les statuts, chaque associé est considéré comme un gérant et ses actes sont valables et engagent la société.

Le gérant est obligatoirement une personne physique, majeure ou mineure émancipée. Il ne doit pas être frappé d'une incapacité de gérer.

En effet, certaines professions sont incompatibles avec l'exercice du mandat de gérant. C'est notamment le cas pour les fonctionnaires, les avocats ou les experts-comptables...

En l'absence de dispositions statutaires, le gérant est nommé pour une durée de trois ans et révoqué par décision des associés représentant au moins les trois quarts du capital. Toute clause contraire est réputée non écrite. Le gérant doit convoquer les associés à l'assemblée générale 20 jours au moins avant la réunion. Il a la charge de présenter à son approbation, dans les six mois suivant la clôture de l'exercice comptable, le rapport de gestion, l'inventaire et les états de synthèse. Ces documents, en plus des projets de résolutions et du rapport du commissaire aux comptes, s'il en existe un, doivent être adressés aux associés 20 jours avant la réunion de ladite assemblée. C'est le gérant sortant qui a la charge d'arrêter l'ordre du jour dans lequel, en principe, doit figurer la question de sa sortie et de désignation de son successeur.

Si, toutefois, il y a eu inertie et que le gérant sortant n'a pas prévu dans l'ordre du jour la nomination d'un nouveau gérant, et que les associés n'ont pas entendu exercer leur droit de convoquer à nouveau l'assemblée générale, même d'une façon extraordinaire pour nommer un nouveau gérant, le gérant en place peut continuer à gérer la société valablement pour la

sauvegarde des intérêts de la société et des associés quand bien même sa gérance serait considérée comme une gérance de fait.

On peut revenir aux règles générales du droit des contrats pour analyser cette situation. Si le gérant qui est associé, dont le mandat est expiré, a continué à gérer la société, c'est qu'il offre ses services de gérance à la société et veut continuer à gérer la société. Si les associés ne manifestent pas leur opposition, c'est qu'ils acceptent tacitement l'offre faite par le gérant. Ainsi naît un contrat tacite de reconduction du gérant dans ses fonctions.

Pour la responsabilité de l'ancien gérant, on distingue deux types de situation :

- vis-à-vis des associés et de la société, elle cesse immédiatement à l'expiration de son mandat, et exactement le lendemain de l'assemblée générale qui a constaté la cessation de gérance,

- vis-à-vis des tiers, elle ne cesse qu'à l'inscription sur le registre de commerce de la cessation de la gérance.

---

### Siège social :

#### Le transfert du siège social d'une SARL : Transfert du siège social et organe compétent

Le siège social a une importance dans plusieurs domaines : compétence judiciaire, domicile fiscal.

L'article 10 du code des sociétés commerciales dispose "Le siège social est le lieu du principal établissement dans lequel se trouve l'administration effective de la société"

De la même manière qu'une personne physique peut changer de domicile, une société peut changer de siège social. Se pose alors la question de savoir quel est l'organe compétent pour décider du transfert du siège social d'une SARL ?

Si le siège social d'une société à responsabilité limitée (SARL) est transféré à l'étranger, cette

décision ne peut être prise qu'à l'unanimité des associés (en effet le transfert du siège social à l'étranger conduit à changer la nationalité de la société).

Hors ce cas du transfert à l'étranger, le changement du siège social d'une SARL est décidé par les associés représentant au moins les trois quarts des parts sociales.

Les statuts prévoient souvent que le gérant aura le pouvoir de transférer le siège social à un autre endroit sans demander l'accord des associés. Cette possibilité, qui évite de réunir une assemblée extraordinaire des associés n'est toutefois pas prévue par le code des sociétés commerciales.

---

### Société anonyme :

#### I/ Constitution des sociétés anonymes : Déclaration de souscription et de versement

La déclaration de versement et de souscription est traitée au niveau de deux articles du code des sociétés commerciales. D'après l'article 170

du code précité, la souscription et les versements sont constatés par une déclaration des fondateurs, reçue par le receveur de

l'enregistrement du siège social.

De son côté, l'article 176 du même code dispose que la souscription intégrale du capital et la libération du quart du montant souscrit font l'objet d'une déclaration rédigée par les fondateurs ou le représentant légal de la société. Cette déclaration est déposée auprès du Receveur de l'enregistrement du siège social.

Cela étant, faut-il souscrire aussi une déclaration de souscription et de versement chaque fois qu'il y a une libération du capital souscrit ?

En appliquant rigoureusement les dispositions du code des sociétés commerciales, la déclaration de souscription est obligatoire uniquement en cas de constitution des sociétés anonymes et ce, en application des dispositions

de l'article 170 du code des sociétés commerciales. Aucune disposition traitant de la libération du capital souscrit ne renvoie à l'article 170 du code précité.

Par ailleurs, la première déclaration porte sur la souscription et le versement du quart. Elle est obligatoire car la souscription de la totalité du capital et le versement au moins du quart sont obligatoires autrement la société ne pourrait être immatriculée au registre du commerce et acquérir la personnalité morale. La société étant à présent créée, la libération du reste du capital ne doit faire l'objet ni de déclaration ni de publicité.

## II/ La mise en place et la préparation des nouveaux registres prévus par la loi

La loi 2009-16 du 16 mars 2009, modifiant et complétant le code des sociétés commerciales, prévoit dans son article 4 des mesures transitoires en matière d'application de l'ensemble des nouvelles dispositions.

Un délai d'un an est accordé aux sociétés commerciales existantes à la date d'entrée en vigueur de la loi 2009-16, à l'effet de la mise en conformité des statuts et " régulariser leurs situations conformément à ses dispositions ".

Pratiquement, deux actions à entreprendre par les sociétés commerciales, et ce durant une année à compter de la date de promulgation de la présente loi, soit le 16 mars 2009, il s'agit :

- La modification des statuts en introduisant les nouvelles dispositions prévues par la loi, la mise en conformité des dispositions existantes et le changement des dispositions annulées.
- La mise en place et la préparation des nouveaux registres prévus par la présente loi.

L'article 11 bis annonce l'obligation de la tenue de nouveaux registres, il s'agit :

**1. Registre des dirigeants :** C'est un registre qui mentionne les noms, prénoms et adresses de chacun des dirigeants et des membres du conseil de surveillance.

Selon l'exposé des motifs de la loi, il est mentionné que le registre en question permettra de faciliter

la mise en œuvre des actions judiciaires contre les dirigeants en protégeant leurs données personnelles. :

**2. Registre des parts ou valeurs :** Pour le deuxième registre, il s'agit d'un document retraçant l'historique des mouvements des parts ou des valeurs mobilières. Ce registre doit comporter la mention des éléments suivants :

- les indications relatives aux titres objet dudit registre,
- l'identité de leurs propriétaires respectifs,
- les opérations dont ils ont fait l'objet, ainsi que les charges et droits grevant les titres en question, et ce, sous réserve des dispositions de la loi n° 2000-35 du 21 mars 2000 relative à la dématérialisation des titres.

Rappelons que le mécanisme de tenue des registres est un mécanisme déjà instauré par le Code des sociétés commerciales.

Pour les SARL, l'article 111 du code prévoit la tenue d'un registre des associés tenu au siège social de la société sous la responsabilité du gérant, ou sont obligatoirement consignées les mentions suivantes :

- l'identité précise de chaque associé et le nombre de parts lui appartenant ;
- l'indication des versements effectués ;

- les cessions et transmissions de parts sociales avec mentions de la date de l'opération et son enregistrement en cas de cession entre vifs.

Pour les SUARL, l'article 154 du code prévoit la tenue d'un registre spécial côté et paraphé par le greffe du tribunal de première instance du lieu du

siège social dont il est signé et consigné toutes les résolutions sociales prises par une SUARL.

Enfin, l'article 222 du même code prévoit la tenue d'un registre spécial contenant les délibérations du conseil d'administration de la société anonyme.

---

### Valeurs mobilières-titres :

#### Admission à la cote d'une société totalement exportatrice non résidente

La réglementation tunisienne autorise-t-elle la cotation en bourse d'entreprises étrangères et notamment les sociétés totalement exportatrices non résidentes ?

La réglementation boursière dont notamment la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier, le règlement général de la bourse des valeurs mobilières de Tunis et le règlement du conseil du marché financier relatif à l'appel public à l'épargne, ne prévoient pas de conditions de nationalité pour l'admission à la cote de la bourse et n'empêchent donc pas des sociétés étrangères d'introduire leurs actions sur le marché tunisien dès lors qu'elles remplissent les conditions d'admission dont notamment :

- deux exercices bénéficiaires;
- une répartition des titres entre deux cents actionnaires au moins ;
- une diffusion dans le public d'un nombre de titres représentant 10 % du capital ou un minimum de un million de dinars.

Toutefois la réglementation des changes soumet à autorisation toute acquisition à titre onéreux ou gratuit par un résident de valeurs mobilières étrangères émises par une personne morale privée ayant son siège en Tunisie lorsque ces valeurs sont libellées en monnaie étrangère.

Cependant, plusieurs possibilités s'offrent aux sociétés non-résidentes :

- soit la société étrangère a son capital social libellé totalement ou en partie en dinars non convertibles : dans ce cas, la société étrangère est en droit de demander son admission à la cote de la bourse pour les valeurs libellées en dinars non convertibles (sous réserve de répondre aux mêmes exigences que les sociétés tunisiennes) et les transactions effectuées sur ses titres seront soumises aux seules règles applicables à toute valeur de société tunisienne ;

- soit la société étrangère a son capital libellé en monnaie étrangère ou en dinars convertibles ; dans ce cas, deux hypothèses sont envisageables :

\* l'admission dans un compartiment spécifique du marché de la cote avec l'obligation pour les résidents qui achètent sur ce marché de demander une autorisation pour chaque transaction effectuée sur ces titres ;

\* l'admission dans un compartiment spécifique de la cote réservé aux transactions de valeurs mobilières de sociétés étrangères effectuées entre personnes de nationalités étrangères ou entre non résidents.