

Le Manuel Permanent du Droit des Affaires *tunisien*

FEUILLES RAPIDES DE DROIT DES AFFAIRES

N° 186

SOMMAIRE

Janvier 2011

PREMIERE PARTIE

Facture - Facturation :

La facture acceptée : Contestation de la facture acceptée

Comment contester une facture acceptée ?

P. 4

Fiscalité de l'entreprise

Avantages fiscaux :

La souscription par le revenu ou bénéfice au capital des entreprises : La cession de la participation dans le capital réinvesti dans une société exerçant dans un secteur régi par le code d'incitations aux investissements

Le bénéficiaire de l'exonération fiscale au titre du réinvestissement est-il en droit de revendre immédiatement sa participation ?

P. 5

Contrôles fiscaux :

Le droit de visite et de perquisition en matière fiscale

Quels sont les risques encourus par le contribuable par le droit de visite et de perquisition en matière fiscale ?

P. 5

Correction symétrique des bilans :

La doctrine administrative tunisienne en matière de correction symétrique des bilans

Bien que la doctrine administrative tunisienne reconnaisse la théorie des corrections symétriques, cette reconnaissance demeure ambiguë et précaire.

P. 7

Déclarations fiscales :

Minimum de perception de 15 dinars

Le minimum de perception de 15 dinars est-il dû par les sociétés totalement exportatrices ?

P. 8

Délais de reprise :

Conservation des documents comptables et prescription en matière fiscale

Est-il possible de contrôler des exercices prescrits au-delà de la période de conservation des documents et pièces comptables ?

P. 9

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.

Revenus de valeurs mobilières :

Le nouveau régime fiscal de la plus-value résultant de la cession des titres Aménagement du régime fiscal de la plus-value résultant de la cession des titres **P. 9**

Obligations sociales de l'entreprise

Contrat de travail :

I/ Poursuite de la relation contractuelle après le contrat Peut-on mettre fin au contrat de travail à durée déterminée reconduit en contrat de travail à durée indéterminée si le salarié refuse les conditions de celui-ci ? **P. 10**

II/ La renonciation à la clause de concurrence et ses modalités L'employeur peut-il renoncer à l'application d'une clause de non-concurrence ? Quelles sont les modalités pour y renoncer ? **P. 11**

Droit de grève :

Droit des organisations de travailleurs d'exercer librement leurs activités et de formuler leur programme d'action. Une union régionale de l'organisation syndicale est-elle habilitée à approuver, en lieu et place de la centrale syndicale, une grève ? **P. 11**

Durée du travail :

Récupération des heures de travail perdues : Récupération des heures perdues pour cause de grève Les heures perdues pour cause de grève peuvent-elles être récupérées ? **P. 12**

Licenciement :

Préavis : Allongement et réduction de la durée du préavis pour les salariés L'allongement et la réduction de la durée du préavis sont-ils possibles ? **P. 12**

Indemnité de fin de carrière :

Fiscalité de l'indemnité de fin de carrière Quel est le sort fiscal de l'indemnité de fin de carrière ? **P. 13**

Salaires :

Les retenues envisageables sur le salaire Quelles retenues l'employeur peut-il effectuer sur les salaires ? **P. 14**

Sous-entreprise de main-d'œuvre :

Risque lié au contrat de sous-entreprise de main-d'œuvre Comment éviter les risques de requalification des opérations de sous-entreprise de main d'œuvre en marchandage ? **P. 15**

DEUXIEME PARTIE

Commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes et le secret professionnel Quels sont les cas de levée du secret professionnel pour le commissaire aux comptes ? **P. 16**

Raison sociale et dénomination sociale :

La confusion entre raison sociale et Ne pas confondre raison sociale et dénomination

dénomination sociale : Quelle conséquence ?	sociale !	P. 18
Sociétés (Généralités) :		
Un mineur peut faire partie d'une société, sous certaines conditions et sauf exceptions	Un mineur peut-il être associé d'une société ?	P. 18
Valeurs mobilières-titres :		
L'ouverture d'un compte joint auprès d'un intermédiaire en bourse	Est-il possible pour deux clients d'ouvrir auprès d'un intermédiaire en bourse un seul compte titres signé conjointement ?	P. 19
Pactes d'actionnaires :		
De l'utilité des pactes d'actionnaires	Les conventions entre actionnaires : nécessaires ou superflues ?	P. 19

PREMIERE PARTIE

Facture - Facturation :

La facture acceptée : Contestation de la facture acceptée

L'article 598 du code de commerce énonce que les engagements commerciaux se constatent (entre autres) par une facture acceptée. Qu'entend-on par cette notion d'acceptation et sur quoi porte au juste l'acceptation ?

Le destinataire d'une facture peut accepter cette dernière soit de manière expresse, soit de manière tacite.

L'acceptation expresse se rencontre rarement en pratique : ce serait par exemple le cas d'un commerçant qui énonce de manière claire et précise qu'il accepte une facture.

L'acceptation expresse peut aussi prendre la forme de paroles, de gestes ou signes affirmatifs du client, donnés par exemple, en réponse à la question si le commerçant est d'accord sur la facture remise. Il va de soi qu'il ne saurait ensuite se dérober à l'obligation de payer.

En pratique, l'acceptation est en général tacite : il s'agit pour l'essentiel du silence gardé par le commerçant qui reçoit la facture. En vertu de la loi et de la jurisprudence, le commerçant qui ne manifeste pas son désaccord dans un délai assez bref est présumé avoir accepté la facture. Il peut cependant renverser cette présomption en prouvant :

- soit que son silence s'explique autrement que par une acceptation. Tel serait par exemple le cas d'un commerçant exploitant en nom personnel qui tombe subitement gravement malade et qui de ce fait n'a pas pu prendre connaissance de la facture et/ou être en mesure de la contester ; soit

- qu'il a contesté la facture en temps utile. C'est ce mode de renversement de la présomption qui est de loin le plus fréquent en pratique.

Le destinataire de la facture doit se ménager une preuve en ce qui concerne la manière par laquelle la facture a été contestée, les points de la facture contestée et la date de la protestation.

Le commerçant qui reçoit une facture doit la vérifier avec le plus grand soin et contester toutes les mentions qu'il estime inexactes ou erronées : la quantité des biens livrés, les spécifications techniques desdits biens, le

montant et l'exigibilité de la dette, etc.

On estime également que le client doit aussi protester contre l'envoi prématuré d'une facture pour une dette non encore exigible. En effet, par l'acceptation, il est censé avoir accepté l'échéance du terme.

Les textes légaux n'exigent pas une forme ou des formulations particulières auxquelles la contestation devrait avoir recours. Il revient cependant toujours au destinataire de la facture de prouver deux éléments : qu'il a contesté dans un bref délai et que ses contestations ont été précises et circonstanciées. S'il n'arrive pas à rapporter cette preuve, il est censé avoir accepté la facture et doit l'honorer.

En ce qui concerne la forme que doit prendre cette preuve, rappelons qu'en droit commercial, la preuve est libre. Ainsi une contestation orale (par exemple par voie téléphonique) est admissible. En pratique, elle se heurte cependant souvent à un problème de preuve devant les tribunaux. Le commerçant est donc bien conseillé de se préserver une trace écrite du contenu de sa contestation et de la date à laquelle elle est intervenue.

La forme qui assure la plus grande sécurité juridique est la contestation formulée par lettre recommandée avec accusé de réception.

Il est déconseillé de recourir à d'autres formes de "contestations" auxquelles certains commerçants ont recours, mais qui risquent de ne pas valoir contestation précise et circonstanciée aux yeux des juges :

- le simple renvoi de la facture à l'expéditeur, sans autrement préciser la raison de la prétendue contestation,

- le renvoi de la facture n'est en général pas considéré comme une contestation. Un tel renvoi peut signifier seulement que la facture n'est pas conforme, sans que le client ne conteste pour autant ni l'existence, ni les modalités du contrat,

- le refus d'accepter la lettre recommandée qui contenait la facture,

- le non paiement d'une facture sans autre contestation,
- le fait de ne payer que partiellement la facture, sans pour autant faire des réserves,
- une simple lettre énonçant que le commerçant

n'est pas satisfait des produits livrés, sans préciser d'autres reproches et réclamations ne peut être considérée comme contestation valable.

Fiscalité de l'entreprise

Avantages fiscaux :

La souscription par le revenu ou bénéfice au capital des entreprises : La cession de la participation dans le capital réinvesti dans une société exerçant dans un secteur régi par le code d'incitations aux investissements

En application de la législation fiscale en vigueur, la souscription au capital des entreprises ou aux parts des fonds communs de placement à risque ou aux parts des fonds d'amorçage qui ouvrent droit à l'avantage fiscal au titre du réinvestissement donnent droit à la déduction des bénéfices ou revenus réinvestis du bénéfice ou du revenu global imposable.

Cette déduction varie entre 35% et 100%, et sous réserve du minimum d'impôt ou sans minimum d'impôt selon le cas.

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

- 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.

Avant le premier janvier 2010, le bénéficiaire de l'exonération est en droit de revendre immédiatement sa participation juste après avoir bénéficié du dégrèvement fiscal, sans que l'administration fiscale puisse remettre en cause l'avantage fiscal.

A partir du 1er janvier 2010, le bénéficiaire qui cède ses actions, ses parts sociales ses parts des fonds commune avant la fin de deux années qui suivent l'année du de la libération du capital souscrit ou du paiement des parts sera tenu de payer l'impôt non acquitté majoré des pénalités de retard exigibles selon la législation fiscale en vigueur.

Contrôles fiscaux :

Le droit de visite et de perquisition en matière fiscale

Le droit de visite et de saisie est, sans doute, l'une des prérogatives les plus exorbitantes qui ait été consentie à l'administration fiscale. Ce droit a pour objet, l'exercice de vérifications matérielles sur place ou la constatation de délits.

Le droit de visite et de saisie, en tant qu'instrument de contrôle fiscal, a deux objectifs. Le premier consiste à permettre aux agents de l'administration fiscale de se présenter chez le

contribuable, pour faire des constatations matérielles. Le second objectif consiste à procéder à des perquisitions et à des saisies une fois qu'un agissement frauduleux a été commis par le contribuable.

I. Le droit de visite en vue des constatations matérielles

L'article 8 du code des droits et procédures

fiscales permet aux agents de l'administration fiscale de procéder à des constatations matérielles relatives aux registres et documents comptables du contribuable.

A cet effet, l'article 8 du code précité prévoit que "ces agents sont habilités à visiter, sans avis préalable, les locaux professionnels, magasins ainsi que les entrepôts qui en dépendent et d'une manière générale tous lieux utilisés pour des activités ou opérations soumises à l'impôt et à procéder à des constatations matérielles des éléments relatifs à l'exercice de l'activité commerciale, industrielle ou professionnelle ou des registres et documents comptables".

Certes les perquisitions telles que prévues par l'article 8 du code précité renferment l'aspect le plus grave du droit de visite. Mais le législateur a tout de même conservé un large champ d'application de droit de visite ainsi il permet un élargissement de la notion de manoeuvres de fraude fiscale et une généralité des constatations matérielles.

1. Généralité des constatations matérielles

Aux termes de l'article 8 du code des droits et procédures fiscaux, les agents de l'administration fiscale peuvent "procéder à des constatations matérielles des éléments relatifs à l'exercice de l'activité commerciale, industrielle ou professionnelle ou des registres et documents comptables... ". C'est-à-dire tout ce que peut prouver l'existence matérielle de l'activité exercée par le contribuable vérifié.

La généralité du terme "constatations matérielles" employé dans l'article 8 du code des droits et procédures fiscaux, peut entraîner le risque que le droit de visite dégénère en vérification de comptabilité sans pour autant que le contribuable puisse jouir des garanties normalement attachées à cette procédure. Ceci est d'autant plus vrai que le législateur a pris soin de préciser dans le paragraphe 2 de l'article 8 du code des droits et procédures fiscaux que "ces constatations ne constituent pas un commencement effectif de la vérification approfondie de la situation fiscale". Ainsi, une telle disposition aurait pour conséquence, outre l'exclusion des garanties attachées au droit de vérification, que le calcul de la durée de vérification ne commence pas à compter du jour de la visite ce qui est de nature à permettre au fisc de dilater indûment la durée de vérification.

2. Elargissement de la notion de manoeuvres de fraude fiscale

Selon les termes de l'article 8 du code des droits et procédures fiscaux, les agents du fisc "sont également habilités, en cas d'existence de présomptions d'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou de manoeuvres de fraude fiscale, à procéder, conformément aux dispositions du code de procédure pénale, à des visites et perquisitions dans les locaux soupçonnés en vue de constater les infractions commises et de recueillir les éléments de preuve y afférents".

Les dispositions de l'article 8 du code des droits et procédures fiscaux, élargissent le champ d'application du droit de visite et de perquisitions. En effet, le législateur n'a pas fixé la nature de manoeuvres de fraude qui peuvent justifier le recours à une procédure contraignante comme la perquisition, ce qui permet de relever à quel point le pouvoir des agents de l'administration sont sans limitation. Cette idée trouve son fondement dans le même article 18 à travers lequel le législateur n'hésite pas à habiliter les agents compétents de l'administration fiscale de "procéder à des visites (...) et perquisitions dans les locaux soupçonnés en vue de recueillir les éléments de preuve y afférents " ; ce qui fait de la simple dénonciation une présomption suffisante pour engager des mesures de perquisition contre le contribuable concerné par le contrôle fiscal.

Ainsi, aux termes de l'article 8 du code des droits et procédures fiscaux le législateur n'a pas voulu enfreindre l'action de l'administration fiscale en lui donnant une liberté d'appréciation quasi-absolue quant à la qualification de certains indices comme étant des manoeuvres de fraude qui peuvent provoquer des visites en vue de perquisitions. L'objectif de cet élargissement certes compréhensible, surtout que le système déclaratif est toujours menacé par l'hostilité des contribuables à l'égard de l'impôt. Mais, cela ne justifie pas de donner à l'administration fiscale un large pouvoir d'appréciation pour constater les manoeuvres frauduleuses sans protéger, en contre partie, les droits du contribuable.

II. Le droit de visite en vue de la perquisition ou de la saisie

Aux termes de l'alinéa 2 de l'article 8 du code des droits et procédures fiscaux, "en cas d'existence de présomptions d'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou de manoeuvres de fraude fiscale, les agents de l'administration fiscale peuvent procéder, conformément aux dispositions du code de procédure pénale, à des visites et perquisitions

dans les locaux soupçonnées en vue de constater les infractions commises et de recueillir les éléments de preuve y afférents".

Il résulte de cet article 8 du code des droits et procédures fiscaux que les agents de l'administration fiscale possèdent un droit de saisie presque absolu. En effet, les termes "tous documents ou objets" employés par l'alinéa 4 de l'article 8 du code des droits et procédures fiscaux donnent à ces agents dûment habilités le droit de saisir tout ce qui leur semble utile à la manifestation d'une infraction à la législation fiscale.

La détermination des objets et documents à saisir est donc laissée à la discrétion des agents de l'administration fiscale. Après l'achèvement

des perquisitions, ces agents peuvent procéder à la saisie des éléments de preuve. Selon la législation en vigueur, il apparaît que la décision de saisir est conditionnée par l'appréciation de l'autorité compétente qui dispose d'un champ libre pour apprécier l'utilité de ce droit en fonction des besoins de l'intérêt recherché. Ainsi, elle choisit discrétionnairement les documents objet de son droit de saisie, car aucune restriction n'est prévue à cet égard. Cette catégorie de documents "fourre-tout" englobe évidemment une infinité de documents et d'objets, ce que fait du droit de saisie une mesure applicable sur tous types d'infractions fiscales.

Correction symétrique des bilans :

La doctrine administrative tunisienne en matière de correction symétrique des bilans

Le paragraphe II de l'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS dispose que "Le résultat net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt sur le revenu..."

Par conséquent, si on modifie les écritures de bilan, il en résulte une variation du résultat net et donc du bénéfice imposable.

Cependant, ces rectifications doivent être entourées de précautions en raison de la continuité des bilans successifs. Le bilan représente la vie de l'entreprise, ce qui explique cette continuité des bilans.

En effet, le bilan de clôture au 31 décembre de l'année N-1 est égal au bilan d'ouverture de l'année N.

En pratique, si la méthode d'évaluation d'un élément d'actif est erronée dans le bilan d'ouverture de l'année N, il faut rectifier cette évaluation. Mais, sous peine d'augmenter artificiellement "la différence entre les valeurs de l'actif net à l'ouverture et à la clôture de l'exercice", il faudra modifier également l'évaluation figurant dans le bilan de clôture.

Or, le bilan d'ouverture de l'année N étant égal au bilan de clôture de l'année N-1, il faudra également le rectifier. Si cette erreur existait également au moment du bilan d'ouverture, la correction symétrique signifie que si l'on modifie une erreur au bilan de clôture, il faut

symétriquement corriger la même erreur si elle existe au bilan d'ouverture.

Ce principe de la correction symétrique des bilans successifs est admis depuis longtemps par la jurisprudence française. En effet, la jurisprudence française, créatrice de la théorie de la correction symétrique des bilans, a établi des bases consistantes afin de clarifier la logique de la théorie et sa mise en oeuvre.

Toutefois, le fondement de cette théorie en droit tunisien demeure ambigu et précaire et ceci se montre à travers la pratique administrative qui en régit.

Reconnaissant la théorie des corrections symétriques, l'administration fiscale tunisienne n'a fait que consacrer une pratique administrative dans ses prises de position dont la plus ancienne date de 1993 (Il y a quatre prises de positions qui reconnaissent la théorie de la correction symétrique des bilans : Prise de position (98) du 19 février 1993. Prise de position (656) du 19 septembre 1997. Prise de position (30) du 10 janvier 2000. Prise de position (1085) du 13 mai 2000) et qui illustrent une admission de la théorie par une doctrine administrative constante.

Dans une approche concrète et pratique on cite que la direction générale des études et de la législation fiscale (DGELF) dans sa prise de position datant du 10 janvier 2000, a précisé sa doctrine relative à la correction symétrique des bilans : "concernant la correction symétrique des bilans...cette technique consiste dans la pratique

administrative tunisienne à corriger en cas de vérification fiscale les erreurs constatées dans la comptabilisation des charges d'une entreprise et ce dans la limite des délais de prescription" (Prise de position (30) du 10 janvier 2000).

En revanche, cette reconnaissance est relative ; elle offre matière à critique et ce à triple niveaux.

De prime abord, la doctrine administrative, et en l'occurrence les prises de position, ont pour mission primordiale l'interprétation des textes fiscaux. En effet, l'interprétation signifie l'analyse et la simplification faite par l'administration d'un texte fiscal pour qu'il soit plus clair pour le contribuable et mieux appliqué par le fisc. Dans notre cas, le texte fiscal qui doit être interprété fait défaut et par suite on assiste à une "création" de la doctrine administrative.

Dès lors, on assiste à une grave atteinte au principe de la légalité prôné dans la constitution et considéré également comme l'un des principes fondamentaux du droit fiscal.

La deuxième critique concerne la valeur juridique de la prise de position. En effet, cet élément n'a ni la portée ni les effets d'une disposition d'ordre juridique et ce malgré son caractère officiel. En outre, même si la doctrine administrative constitue une source de droit, elle n'a pas force de loi et elle n'est pas opposable au contribuable. On peut même ajouter le risque imminent du changement de la doctrine administrative qui peut à la fois porter atteinte à la sécurité juridique du contribuable d'une part, et remettre en cause la stabilité juridique d'autre part.

D'autant plus, à travers des prises de position qui illustrent une étude " casuistique " de la situation du contribuable, l'Administration n'a pas été si audacieuse pour consacrer la théorie de la correction symétrique des bilans dans une note commune, par exemple, qui synthétise cette théorie d'une manière générale en l'appliquant à tous les contribuables sans exception.

Par ailleurs, le principe de l'autonomie des

exercices est considéré par la doctrine administrative comme le fondement explicite de la théorie de la correction symétrique des bilans.

En d'autres termes, en vertu du principe de la spécialité des exercices la charge doit être rapportée à l'exercice au cours duquel elle est engagée. Dans ce cas, une charge devenue certaine au cours d'un exercice ne peut venir en déduction que parmi les charges dudit exercice et ce, dans la mesure où elle a été comptabilisée en tant que telle à temps.

L'application de ce principe nous permet de déduire les conséquences suivantes.

En premier lieu, les charges rattachées à un exercice donné et qui n'ont pas été comptabilisées parmi les charges déductibles afférentes à cet exercice ne peuvent venir en déduction des résultats de l'exercice de leur engagement ni de ceux des exercices postérieurs même en cas de comptabilisation différée.

En second lieu, les vérificateurs ont le pouvoir de rectifier les erreurs imputables aux exercices de rattachement et qui affectent l'actif net d'un exercice. Ainsi, les accroissements des postes d'actif ou diminutions des postes de passif entraînent un accroissement de l'actif net, donc sont susceptibles d'entraîner un redressement.

Il résulte de ce qui précède que si le contribuable se contentait de la simple rectification comptable d'un exercice ultérieur, l'administration en cas de contrôle, ne manquerait pas de la rejeter pour non respect du principe de la spécialité des exercices. Toutefois, pour mieux synthétiser la théorie des corrections symétriques, il faut que ce principe (de spécialité des exercices) soit combiné avec un autre qui met en relief l'existence d'un lien indéniable entre les bilans, c'est le principe de la solidarité des exercices. Ce dernier n'est "malheureusement" pas admis par l'administration pour justifier le mécanisme de la symétrie des corrections.

Déclarations fiscales :

Minimum de perception de 15 dinars

L'article 49 de la loi de finances pour l'année 2006 a fixé un minimum de perception pour les déclarations mensuelles dues par les personnes morales et les personnes physiques non soumises à l'imposition selon une base forfaitaire et pour les déclarations trimestrielles

dues par les personnes physiques soumises à l'imposition forfaitaire, et ce, comme suit :

- 5D au titre des déclarations :

* mensuelles dues par les personnes physiques

soumises à l'impôt sur le revenu selon une base forfaitaire ;

* trimestrielles dues par les personnes physiques soumises à l'imposition forfaitaire sur le revenu ;
- 10D au titre des déclarations mensuelles dues par les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel ;
- 15D au titre des déclarations mensuelles dues par les personnes morales.

Le minimum de perception fixé à 15D est exigible au titre des déclarations mensuelles dues par les personnes morales nonobstant leur régime fiscal en matière d'impôt sur les sociétés c'est-à-dire celles qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% ou de 10% ainsi que celles qui sont exonérées dudit impôt ou qui sont situées hors champ d'application de l'impôt

sur les sociétés (les entreprises bénéficiant du droit de déduction intégrale des bénéfices et revenus provenant de l'exploitation, sociétés d'investissement à capital variable, les associations, ...)

Toutefois, le minimum de perception de 15 dinars est-il dû par les sociétés totalement exportatrices ?

Dans une prise de position (97) du 15 janvier 2009, la direction générale des études et de la législation fiscale a précisé que le minimum de perception de 15 dinars par déclaration est dû par les entreprises totalement exportatrices.

Délais de reprise :

Conservation des documents comptables et prescription en matière fiscale

En vertu des dispositions du paragraphe IV de l'article 62 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les livres de commerce et autres documents comptables, et d'une façon générale, tous documents dont la tenue et la production sont prescrites en exécution du présent code doivent être conservés pendant dix ans.

Répondant à une interrogation sur la durée minimale de conservation des documents et pièces comptables, la direction générale des études et de la législation fiscales a estimé que

le contribuable est tenu de conserver toutes les justifications relatives aux informations portées dans les livres comptables et les états financiers de tout exercice non prescrit et notamment les justifications relatives aux actifs et passifs. Considérant donc que la durée minimale de conservation est de dix ans, l'administration confirme son droit de vérification des exercices prescrits au-delà de cette période de conservation (Prise de position DGELF 1368 du 14 juillet 2007).

Revenus de valeurs mobilières :

Le nouveau régime fiscal de la plus-value résultant de la cession des titres

En vertu de la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010, est soumise à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés la plus value provenant de la cession d'actions ou de parts sociales figurant sur un bilan. Bien évidemment, ladite plus value fait partie du résultat d'ensemble de l'entreprise et est soumise à l'impôt sur le revenu selon le barème et à l'impôt sur les sociétés aux taux en vigueur (10 %, 30 % ou 35 %).

En outre, la plus value provenant de la cession d'actions ou de parts sociales ne figurant pas sur un bilan est soumise à l'impôt sur le revenu au taux libératoire de 10 % après déduction de la moins value enregistrée la même année et d'un abattement de 10000 dinars.

Toutefois, ladite plus value est exonérée de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dans plusieurs cas, notamment :

- cession des actions cotées en bourse ;
- cession d'actions dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse ;
- cession réalisées par les SICAR pour le compte de tiers ;
- cession par les personnes physiques d'actions SICAV ;
- apport d'actions et de parts sociales au capital de la société mère ou de la société holding sous réserve de l'engagement de la société mère ou de la société holding d'introduire ses actions à la bourse dans un délai ne dépassant pas la fin de l'année suivant celle de l'exonération ; etc.

De même, la plus value provenant de la cession de valeurs mobilières par les personnes non résidentes demeure non soumise à l'impôt tunisien, et ce en application des dispositions combinées des articles 3 et 45 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

L'article 41 de la loi de finances pour la gestion 2011 a aménagé le régime fiscal sus indiqué en soumettant à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés la plus value résultant de la cession d'actions cotées en bourse dans le cas où la cession aura lieu au cours de l'année suivant l'année de souscription ou d'acquisition desdites actions. Ladite mesure n'a pas un effet rétroactif et n'est applicable qu'aux actions souscrites ou acquises à partir du premier janvier 2011. En conséquence, la plus value résultant de la cession d'actions qui aura lieu après l'expiration de l'année suivant celle de la souscription ou de l'acquisition demeure non imposable.

En outre, les autres exonérations sus-indiquées ont été maintenues que ce soit pour les

résidents ou les non résidents, et ce en application du principe de non discrimination.

Dorénavant et selon la même disposition, les personnes physiques et morales non résidentes sont soumises au titre de la plus value non exonérée provenant de la cession de valeurs mobilières à l'impôt tunisien à l'instar des résidents. La plus value imposable est déterminée après déduction de la moins value réalisée au cours de l'année de cession,

Du moment qu'il s'agit de personnes non établies ni domiciliées en Tunisie, une retenue à la source libératoire au taux de 5 % de la valeur de cession pour les personnes physiques et de 2,5 % pour les personnes morales a été prévue. Toutefois, ces personnes peuvent opter pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés par voie de déclaration. Dans ce cas, la retenue à la source est déductible de l'impôt dû. Le crédit d'impôt éventuel peut faire l'objet d'une demande de restitution.

Obligations sociales de l'entreprise

Contrat de travail :

I/ Poursuite de la relation contractuelle après le contrat

L'entreprise peut recruter un salarié en contrat de travail à durée Déterminée (CDD). L'entreprise peut également proposer au salarié concerné de continuer à travailler dans l'entreprise en contrat de travail à durée indéterminée (CDI). Cependant, si le salarié ne signe pas son CDI car il refuse par exemple les conditions du contrat, dans ce cas l'entreprise peut-elle mettre fin au contrat ?

Si les relations de travail nées d'un CDD se poursuivent après l'échéance du terme, le contrat devient à durée indéterminée.

Lorsque l'activité du salarié se poursuit à l'expiration du contrat sans conclusion d'un nouveau contrat, la relation devient à durée indéterminée aux mêmes conditions, notamment d'horaire de travail et de rémunération du travail du dimanche.

L'employeur ne peut y mettre fin en invoquant le refus du salarié de conclure un contrat à durée indéterminée à d'autres conditions. En effet, en cas de requalification d'un contrat à durée déterminée en contrat à durée indéterminée en raison de la poursuite de la relation contractuelle

après l'arrivée du terme, c'est le même contrat qui se poursuit. Il s'ensuit que l'employeur ne peut modifier sur un point essentiel les conditions d'exécution du contrat sans l'accord du salarié, conformément au droit commun de la modification des contrats à durée indéterminée. En l'absence d'accord du salarié, l'employeur doit, soit maintenir au salarié son contrat dans les conditions antérieures, soit prendre l'initiative de la rupture. Il s'agit alors d'un licenciement.

En revanche, une certaine opinion estime que lorsque la proposition de CDI est effectuée immédiatement après le CDD, le refus du salarié de conclure le CDI aux conditions de l'employeur s'analysait en un refus de contracter et que dès lors le salarié ne pouvait prétendre aux indemnités de préavis et de licenciement sans cause réelle et sérieuse.

Ainsi la proposition faite à un salarié, à l'issue de son contrat à durée déterminée, d'un nouvel engagement à durée indéterminée à des conditions différentes des précédentes ne constitue pas une modification de son contrat de travail. Dès lors, l'employeur n'est pas responsable de la rupture des relations

contractuelles consécutive au refus de cette proposition par le salarié. Il ne saurait par conséquent être condamné au paiement de dommages-intérêts et d'indemnités de préavis et de licenciement.

mettre fin au contrat de travail en respectant la procédure de licenciement.

Malgré cette opinion, il serait préférable de

II/ La renonciation à la clause de concurrence et ses modalités

L'employeur est en droit de renoncer à l'application de la clause de non-concurrence, le salarié retrouvant ainsi, après son départ de l'entreprise, la liberté de s'établir à son compte ou d'entrer au service d'une entreprise concurrente.

nécessaire. Il le donnera s'il envisage effectivement de passer à la concurrence ; dans le cas contraire, il le refusera de façon à percevoir l'indemnité compensatrice prévue.

En pratique, un employeur peut être amené à renoncer à la clause s'il estime que le salarié qui le quitte ne sera guère en mesure de le concurrencer. Il peut y trouver en outre un intérêt si cette renonciation lui permet d'échapper au paiement de l'indemnité compensatrice prévue éventuellement dans la clause de non-concurrence.

Si la convention collective ou la clause de non-concurrence figurant au contrat de travail ne fixe aucun délai pour la renonciation, celle-ci doit être notifiée au salarié avant la date à laquelle il quitte l'entreprise ou dès la date à laquelle le préavis a cessé de s'exécuter (en cas d'exécution du préavis).

Au moment de la rupture du contrat (licenciement ou démission) l'employeur et le salarié peuvent se mettre d'accord pour supprimer la clause, cette suppression faisant l'objet d'un écrit signé par les deux parties.

Dans le cas où le salarié est dispensé d'exécuter son préavis, la clause de non-concurrence le lie dès son départ effectif de l'entreprise : la renonciation de l'employeur doit donc " intervenir au moment du licenciement du salarié pour lui permettre, le cas échéant, d'entrer, pendant la durée du préavis, au service d'une entreprise concurrente ".

Mais cette renonciation de l'employeur :

Dans le silence de la convention, l'employeur a également intérêt à notifier la renonciation par écrit, pour que cette décision et sa date soient incontestables. La renonciation à un droit ne se présume pas. Par conséquent, la renonciation à la clause de non-concurrence ne peut résulter que d'actes manifestant une volonté claire et sans équivoque de l'employeur, c'est la raison pour laquelle l'écrit est utile également.

- doit être autorisée par la clause ;
- doit être faite dans un certain délai, fixé par la convention collective ou contrôlé par les tribunaux ;
- doit être expresse et précise.

L'employeur n'a pas la faculté de résilier cette clause de façon unilatérale.

Dans un tel cas, l'accord du salarié est donc

Droit de grève :

Droit des organisations de travailleurs d'exercer librement leurs activités et de formuler leur programme d'action

L'article 376 bis, alinéa 2 du code du travail dispose que la grève doit être approuvée par la centrale syndicale ouvrière ou par l'organisation centrale des employeurs.

l'approbation de la grève doit émaner de la centrale syndicale ouvrière et non d'une autre organisation régionale, locale,...

Selon certains, les termes de cet article sont clairs et il n'y pas lieu à interprétation :

Par ailleurs, la nécessité d'obtenir l'approbation de la centrale syndicale ne peut être considérée comme une limitation aux droits des

organisations syndicales puisque cette approbation émane de l'organisation syndicale et non d'une instance administrative extérieure.

Cependant, le fait pour un syndicat de base de devoir obtenir, aux termes de l'article 376 bis, alinéa 2, du code du travail, l'approbation de la centrale syndicale pour le déclenchement d'une grève n'est pas conforme à la convention internationale de travail n° 87 sur la liberté syndicale et la protection du droit syndical de 1948 ratifiée par la Tunisie en 1957.

En effet, l'article 3 de la convention précitée dispose que les organisations de travailleurs et d'employeurs ont le droit d'élaborer leurs statuts et règlements administratifs, d'élire librement leurs représentants, d'organiser leur gestion et leur activité, et de formuler leur programme d'action. Les autorités publiques doivent s'abstenir de toute intervention de nature à

limiter ce droit ou à en entraver l'exercice légal.

L'alinéa 2 de l'article 376 bis du code du travail qui prévoit l'approbation préalable de la centrale syndicale d'une grève entrave le libre choix des organisations de base d'exercer le droit de grève. Une telle restriction ne serait envisageable que si elle est incorporée volontairement dans les statuts des syndicats intéressés, et non imposée par la législation.

En somme, l'alinéa 2 de l'article 376 bis du code du travail ne garantit pas aux organisations de travailleurs, quel que soit leur niveau, la possibilité d'organiser librement leurs activités en vue de la promotion et de la défense des intérêts de leurs membres, ceci conformément à l'article 3 de la convention précitée.

Durée du travail :

Récupération des heures de travail perdues : Récupération des heures perdues pour cause de grève

Conformément aux dispositions de l'article 92 du code du travail, les heures perdues par suite de grève ou de lock-out, ne peuvent être récupérées, sauf accord des parties.

Il faut distinguer selon que la grève est interne ou externe à l'entreprise :

- Dans le premier cas, si, après une grève ou un lock-out, un chef d'entreprise veut allonger l'horaire hebdomadaire pour rattraper les heures perdues, les heures ainsi effectuées à titre de compensation auront la qualité d'heures supplémentaires et devront être payées comme telles.

Dans le second cas Les heures de travail

perdues par le personnel, du fait de retard ou d'absence dus à la déficience des transports, ne sont pas récupérables, l'interruption de travail étant individuelle et non collective; il en serait autrement si tout le personnel de l'entreprise ne pouvait se rendre à son travail, l'interruption de travail prenant alors un caractère collectif, qui rendrait possible la récupération.

Les arrêts de travail causés par une interruption de distribution de courant électrique sont récupérables. L'employeur qui ferme son entreprise pour cette raison aura la faculté de faire récupérer le personnel qui ne pourra s'y soustraire.

Licenciement :

Préavis : Allongement et réduction de la durée du préavis pour les salariés

La durée du préavis dû par le salarié démissionnaire est celle prévue par la convention collective sectorielle ou, à défaut, par l'usage pratiqué dans la profession, ou encore par le contrat de travail.

Il est quelquefois souhaité, pour faire face à des besoins particuliers et transitoires, de prolonger le préavis au-delà de son terme normal ou de le réduire.

1. L'allongement de la durée du préavis : Il est admis, de longue date, le recours à ce procédé afin de permettre à un salarié (licencié ou démissionnaire) d'attendre un éventuel reclassement.

Plus généralement, on considère que l'accord des parties, s'il est établi, permet la prolongation du préavis, considéré comme plus favorable au salarié licencié.

L'allongement de la durée du préavis en cas de démission peut être proposé par le salarié. A contrario, rien n'interdit à l'employeur de proposer au salarié une durée de préavis plus longue. Pour cela, l'employeur doit obligatoirement recueillir l'accord du salarié. La prolongation du préavis pour une brève durée par accord entre les parties n'a pas en principe pour effet la conclusion d'un nouveau contrat de travail.

En conséquence, il paraît indispensable de consigner clairement dans un écrit l'intention commune des parties de faire du maintien transitoire du salarié dans l'entreprise une prolongation du préavis, brève, ou, en tout cas, provisoire, en fonction des circonstances particulières qui le commandent.

2. La réduction de la durée du préavis : Le salarié peut demander à son employeur de ne pas effectuer en totalité son préavis. Dans ce cas, l'employeur est libre d'accepter ou de refuser la demande du salarié.

Si l'employeur donne son accord pour que le

délai du préavis soit écourté, le salarié cesse de travailler à la date à laquelle l'employeur a demandé au salarié de quitter l'entreprise. Par ailleurs, l'employeur ne sera pas tenu de verser au salarié le salaire correspondant à la période de préavis non effectuée.

Si l'employeur refuse de réduire le délai du préavis, le salarié est tenu d'effectuer son préavis jusqu'à son terme : le salarié doit exécuter son contrat de travail pendant toute la durée du préavis.

Toutefois, si malgré le refus de l'employeur, le salarié décide de quitter l'entreprise avant la fin du préavis, dans ce cas, le salarié doit à son employeur une indemnité compensatrice de préavis, sauf dispositions conventionnelles plus avantageuses.

Indemnité de fin de carrière :

Fiscalité de l'indemnité de fin de carrière

Certaines conventions collectives sectorielles font obligation à toute entreprise, de verser à chacun de ses salariés présents au moment de la retraite, une indemnité appelée indemnité de fin de carrière.

L'indemnité de fin de carrière peut être définie comme toutes les sommes versées au salarié par l'employeur lors de son départ à la retraite.

Toute la question est de savoir quel est le sort fiscal de l'indemnité de fin de carrière ?

En vertu de la législation fiscale en vigueur, la gratification de fin de service est exonérée de l'impôt sur le revenu et par conséquent de la retenue à la source, en vertu de l'article 38 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, selon la note commune n° 14 de 2003 (Texte n° DGI 2003/21), l'exonération de la gratification de fin de service ne couvre pas notamment les indemnités accordées par les entreprises à leurs salariés en dehors du cadre susvisé telle que l'indemnité de mise à la retraite.

Le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ne définit

pas expressément le traitement fiscal applicable à l'indemnité de fin de carrière versée par l'entreprise.

Cependant en l'absence de toute spécification sur ce point, il apparaît que l'indemnité de fin de carrière est déductible du bénéfice imposable, compte tenu que le versement de cette indemnité constitue une charge effective et justifiée de l'entreprise comprise dans l'exercice au cours duquel elle est engagée, conformément à l'article 12 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés qui dispose que le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, celles-ci comprennent notamment les frais et charges de production ou d'exploitation de toute nature et notamment les dépenses de personnel, de main-d'oeuvre et de loyer.

Par ailleurs, cette déductibilité suppose que le versement des primes de fin de carrière entraîne une diminution de l'actif net de l'entreprise versante.

Salaires :

Les retenues envisageables sur le salaire

L'employeur peut ou doit recourir dans certaines éventualités à la retenue sur la rémunération de son salarié. Cependant, quelque soit la créance ou le motif, les retenues sur le salaire font l'objet de règles strictes. Le code du travail indique, dans certains cas, des exigences pour prévenir les excès.

L'employeur peut ou doit recourir dans certaines éventualités à la retenue sur la rémunération de son salarié. Cependant, quelque soit la créance ou le motif, les retenues sur le salaire font l'objet de règles strictes. Le code du travail indique, dans certains cas, des exigences pour prévenir les excès. Ces retenues sont accomplies par le fait d'une action de l'employeur mais également par celle, éventuelle, d'un tiers.

Le trop-perçu sur le salaire : L'employeur est en droit de solliciter les sommes indûment versées à son salarié même durant un certain nombre d'années. C'est la résultante d'une rémunération au-delà de celle que le salarié aurait dû recevoir. Ce trop-perçu peut faire l'objet de retenues sur le salaire selon certaines limites. En effet, la retenue sur le salaire des sommes indûment versées, ne peut parfois se réaliser en une seule fois. Celle-ci est réduite à la portion saisissable du salaire fixée par le code de procédure civile et commerciale.

Les absences non rémunérées du salarié : En règle générale, la rémunération n'est pas due dans la situation où le travail n'est pas accompli. En effet, la suspension du contrat de travail est la conséquence de cette absence. Néanmoins, certaines dispositions légales ou conventionnelles peuvent prévoir le maintien du salaire. C'est le cas, par exemple, des absences pour maladie, congés payés, jours fériés, accident du travail ou maladie professionnelle. Lorsque l'absence n'est pas rémunérée, la retenue sur le salaire peut s'effectuer. Celle-ci doit être en rapport avec la période d'absence du salarié.

Les avances consenties sur le salaire : L'avance sur le salaire est le paiement, par un employeur, d'un montant répondant à un travail qui n'est pas encore exécuté. Cette possibilité de versement par anticipation n'est pas une obligation pour l'employeur. Il n'est donc pas contraint de la consentir. Toutefois, cette avance faite au salarié donne lieu à un remboursement par retenues périodiques qui ne doivent pas

dépasser le montant du salaire saisissable.

Les acomptes sur salaire : L'acompte est le paiement d'une partie du salaire d'un travail déjà exécuté. Celui-ci est antérieur à la date de versement habituelle du salaire. L'employeur n'a pas l'obligation de procéder au versement de l'acompte. Toutefois, lorsque le salarié est non mensualisé, le salaire peut être payé au moins deux fois par mois, à seize jours au plus d'intervalle. Lors de tout travail aux pièces dont l'exécution doit durer plus d'une quinzaine, il est d'usage que le salarié reçoive des acomptes chaque quinzaine et est payé dans la quinzaine qui suit la livraison de l'ouvrage. Le paiement des acomptes est bien évidemment mentionné sur le bulletin de paie après le net imposable. Dans le cadre de l'acompte, l'employeur se rembourse sur l'intégralité de ce montant en rapport avec celui de la paie.

La saisie et la cession des rémunérations : La saisie-arrêt concède à un créancier d'un salarié la possibilité d'obtenir le paiement par l'employeur d'une partie de la rémunération due au titre du salaire. La cession de salaire est un droit consenti par le salarié, à un tiers, de recevoir une partie de sa rémunération. Ceci pour le remboursement d'une dette. Ce sont les dispositions du code du travail qui règlent la saisie et la cession des salaires. Elles établissent par tranches de salaire les fractions saisissables.

Le prêt admis au salarié : Le prêt est une somme d'argent remise par l'employeur (prêteur) à son salarié (emprunteur). L'établissement d'un contrat est conseillé. Il peut, par exemple, prévoir une clause de remboursement anticipée en cas de rupture du contrat de travail. Le prêt constitue pour les tribunaux une avance sur le salaire. L'employeur ne peut en conséquence se rembourser que dans le cadre de celui-ci. La retenue s'effectue par un remboursement périodique sur la paie dans une certaine limite.

Sous-entreprise de main-d'œuvre :

Risque lié au contrat de sous-entreprise de main-d'œuvre

En application des dispositions des articles 28, 29 et 30 du code du travail, l'entreprise industrielle ou commerciale qui passe un contrat pour l'exécution d'un certain travail ou la fourniture de certains services, avec un entrepreneur qui recrute lui-même la main-d'œuvre nécessaire, encourt, dans les cas suivants et nonobstant toute stipulation contraire les responsabilités ci-après indiquées :

1/ Si les travaux sont exécutés ou les services fournis dans son établissement, ou dans les dépendances de celui-ci, le chef d'entreprise, en cas d'insolvabilité de l'entrepreneur, est substitué à ce dernier, en ce qui concerne les travailleurs que celui-ci emploie, pour le paiement des salaires et des congés payés, la réparation des accidents du travail et des maladies professionnelles et les charges résultant des régimes de sécurité sociales ;

2/ S'il s'agit de travaux exécutés dans des établissements autres que les siens, le chef d'entreprise qui se trouve désigné sur l'affiche prévue à l'article 30 du code du travail est, en cas d'insolvabilité de l'entrepreneur, responsable du paiement des salaires et des congés dus aux travailleurs occupés par celui-ci, ainsi que du versement des allocations familiales.

Dans les cas ci-dessus visés, le salarié lésé et la Caisse Nationale de Sécurité Sociale auront, en cas d'insolvabilité de l'entrepreneur, une action directe contre le chef d'entreprise pour qui le travail aura été effectué.

Le chef d'entreprise est responsable avec le sous-entrepreneur de main-d'œuvre de l'observation de toutes les prescriptions de la législation concernant les conditions du travail, l'hygiène et la sécurité, la durée du travail, le travail de nuit, le travail des femmes et des enfants, le repos hebdomadaire et les jours fériés, à l'occasion de l'emploi, dans ses ateliers, magasins ou chantiers, de salariés du sous-entrepreneur, comme s'il s'agissait de ses propres ouvriers et employés et sous les mêmes sanctions.

Dans le cas où un sous-entrepreneur fait exécuter des travaux dans les ateliers, magasins ou chantiers autres que ceux de l'entrepreneur principal qui lui a confié ses travaux, il doit apposer dans chacun de ces ateliers, magasins ou chantiers, une affiche indiquant le non et

l'adresse de la personne de qui il tient les travaux.

Quel que soit le lieu où s'exécutent les travaux, les sous-entrepreneurs sont tenus de porter sur les bulletins de paie qu'ils délivrent à leur personnel, outre leurs propres noms et adresses, ceux de la personne ou des personnes de qui ils tiennent les travaux pour l'exécution desquels les salaires ont été payés.

Le code du travail français qualifie de marchandage " toute opération à but lucratif de fourniture de main-d'œuvre qui a pour effet de causer un préjudice au salarié qu'elle concerne ou d'éluider l'application des dispositions légales ou de stipulations d'une convention ou d'un accord collectif de travail " (article L. 8231-1 du Code du travail français). L'employeur du salarié est qualifié de faux sous-traitant et le marchandage est un délit pénal.

La jurisprudence française établit qu'il y a délit de marchandage notamment dans les cas suivants :

- le personnel sous-traité travaille pour un seul client depuis plusieurs années ;
- le personnel sous-traité reçoit ses instructions de l'encadrement du client ; le client contrôle lui-même le suivi, définit les tâches et les lieux d'exécution ;
- le personnel exécute la totalité de sa mission dans les locaux du client, et est soumis à des horaires identiques à ceux du personnel du client ;
- le client fournit les matériaux, les pièces de rechange, met à disposition son outillage, ses véhicules, des locaux lui appartenant, ses documents, etc.
- la rémunération du sous-traitant est calculée au temps passé par son personnel.

Sur le plan pénal, toute personne physique responsable du délit de marchandage est passible d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30 000 euros ou de l'une de ces deux peines seulement, avec ou sans interdiction d'exercer l'activité de sous-entrepreneur de main-d'œuvre pour une durée de deux à dix ans. Les personnes morales peuvent, elles aussi, être poursuivies et sont passibles d'une amende de 150.000 €, de dissolution, d'interdiction d'exercer provisoirement ou même définitivement, de fermeture d'établissements, d'exclusion des

marchés publics, de confiscation et d'affichage de la décision aux portes de l'établissement ou de sa publication dans des journaux. D'autres sanctions administratives et civiles sont prévues dans le cadre du code du travail.

A ce titre, il y a lieu de noter que le

marchandage a été aboli en France par le décret du 2 mars 1848 du fait qu'il s'agit d'une forme d'esclavage et de torture de l'être humain et que l'activité de sous-traitance de main d'œuvre demeure jusqu'à ce jour non réglementée en Tunisie.

DEUXIEME PARTIE

Commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes et le secret professionnel

Le commissaire aux comptes est un professionnel indépendant de la comptabilité dont les principales missions, définies strictement par la loi, sont :

- Le contrôle des comptes annuels débouchant sur leur certification (sans ou avec réserve) ou leur absence de certification ;

- L'alerte des dirigeants puis des associés et du tribunal de commerce si la pérennité de l'entreprise est compromise.

Il est tenu à un rigoureux secret professionnel et ne peut prendre part à la gestion de l'entreprise contrôlée.

En effet, l'article 270, alinéa 1er du code des sociétés commerciales dispose que les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs et les experts sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions.

Cependant, les CAC sont déliés du secret professionnel dans certains cas et pour certaines informations prévus par le code des sociétés commerciales et par certaines dispositions législatives et réglementaires

1. Par l'alinéa 2 de l'article 270 du code des sociétés commerciales, vis-à-vis :

* de l'assemblée générale des actionnaires pour signaler les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission,

* du Procureur de la République pour les faits délictueux dont ils ont eu connaissance,

2. Par des dispositions législatives et réglementaires particulières :

- Vis-à-vis de la justice : L'article 61 du code de procédure pénale dispose que toute personne citée comme témoin est tenue de comparaître, de prêter serment et de déposer sous réserve des dispositions du Code Pénal relatives au secret professionnel.

- Vis-à-vis du ministère public : Conformément aux dispositions des articles 284 et 285 du code de procédure pénale, les commissaires aux comptes ne peuvent se prévaloir du secret professionnel à l'égard du ministère public lorsqu'il s'agit d'affaires pénales.

- Vis-à-vis de la Banque centrale de Tunisie :

- - Selon l'article 35 de la loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001 relative aux établissements de crédit, les commissaires aux comptes des établissements de crédit sont tenus :

* de signaler immédiatement à la banque centrale de Tunisie tout fait de nature à mettre en péril les intérêts de l'établissement ou des déposants,

* de remettre à la banque centrale de Tunisie, dans les six mois qui suivent la clôture de chaque exercice, un rapport concernant le contrôle effectué par eux. Ce rapport est établi dans les conditions et selon les modalités fixées par la banque centrale de Tunisie,

* d'adresser à la banque centrale de Tunisie copie de leur rapport destiné à l'assemblée générale et aux organes de l'établissement de crédit qu'ils contrôlent.

- - L'alinéa 2 de l'article 19 du décret n° 2001-2728 du 20 novembre 2001 relatif aux conditions d'inscription des valeurs mobilières et aux intermédiaires agréés pour la tenue des comptes en valeurs mobilières tel que modifié par le décret n° 2005-3144 du 6 décembre 2005, impose au commissaire aux comptes d'aviser la banque centrale de Tunisie et le conseil du marché financier, chacun en ce qui le concerne,

des infractions à la législation et à la réglementation relatives à la conformité de la tenue des comptes des valeurs mobilières émises par la société.

- - L'article 97 du code des prestations des services financiers aux non résidents impose aux commissaires aux comptes :

* de signaler immédiatement à la Banque Centrale de Tunisie ou au Conseil du Marché Financier selon le cas tout fait de nature à mettre en péril les intérêts du prestataire, des déposants ou des investisseurs ;

* de remettre à la Banque Centrale de Tunisie et au Conseil du Marché Financier selon le cas, dans les quatre mois qui suivent la clôture de chaque exercice, un rapport concernant le contrôle effectué par eux. Ce rapport est établi dans les conditions et selon les modalités fixées par la Banque Centrale de Tunisie ou le Conseil du Marché Financier ;

* d'adresser à la Banque Centrale de Tunisie ou au Conseil du Marché Financier selon le cas une copie de leur rapport destiné à l'assemblée générale et aux organes du prestataire soumis à leur contrôle.

- Vis-à-vis du conseil du marché financier :

- - Conformément aux dispositions de l'article 36 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier, pour l'exécution de ses missions, le conseil du marché financier peut procéder à des investigations auprès de toute personne physique ou morale.

Ces investigations sont effectuées par des agents assermentés et habilités à cet effet par le conseil du marché financier et choisis parmi les fonctionnaires équivalents au moins à la catégorie "A" visée par la loi 83-112 du 12 décembre 1983 portant statut général des personnels de l'Etat et des collectivités publiques locales et des établissements publics à caractère administratif.

Le secret professionnel ne peut être opposé dans le cadre de ces investigations.

- - L'article 27 du code des prestations des services financiers aux non résidents dispose que le commissaire aux comptes est tenu de signaler dans les meilleurs délais au Conseil du Marché Financier tout fait ou décision concernant un OPCVM ARIA dont il a eu

connaissance dans l'exercice de sa mission de contrôle, de nature à :

a) constituer une violation des dispositions législatives ou réglementaires applicables à ces organismes et susceptible d'avoir des effets significatifs sur la situation financière, les résultats ou les actifs de l'organisme ;

b) porter atteinte à la continuité de son exploitation ;

c) entraîner l'émission de réserves ou le refus de la certification des comptes.

La responsabilité du commissaire aux comptes ne peut être engagée pour la divulgation des informations ou des faits, en application des dispositions du présent article

- - Selon l'article 51 du code des OPC, les commissaires aux comptes des organismes de placement collectif sont tenus :

* de signaler immédiatement au conseil du marché financier tout fait de nature à mettre en péril les intérêts des organismes de placement collectif, des actionnaires et des porteurs de parts ;

* de remettre au conseil du marché financier dans les six mois qui suivent la clôture de chaque exercice, un rapport concernant le contrôle effectué par eux ;

* d'adresser au conseil du marché financier une copie de leur rapport destiné, selon le cas, à l'assemblée générale de l'organisme de placement collectif qu'ils contrôlent ou à son gestionnaire.

- Vis-à-vis des dirigeants du gestionnaire du fonds commun de créances : L'alinéa 3 de l'article 46 du code des OPC impose au commissaire aux comptes de signaler aux dirigeants du gestionnaire du fonds commun de créances les irrégularités et inexactitudes qu'il relève au cours de l'accomplissement de sa mission.

- Vis-à-vis de la commission tunisienne des analyses financières : La loi n° 2003-75 du 10 décembre 2003, relative au soutien des efforts internationaux de lutte contre le terrorisme et à la répression du blanchiment d'argent modifiée et complétée par la loi n° 2009-65 du 12 août 2009 et notamment son article 85 étend l'obligation de "déclaration de soupçon" à la commission tunisienne des analyses financières aux personnes qui réalisent, contrôlent, ou conseillent des opérations ou transactions financières entraînant un mouvement de capitaux.

Il s'agit là d'une définition très large qui peut s'appliquer à de nombreuses professions et notamment à celles des notaires, commissaires aux comptes, avocats, agents immobiliers, bijoutiers, antiquaires...

- Vis-à-vis de la commission de suivi des entreprises économiques pour révéler les menaces qui pèsent sur la société

- Vis-à-vis de l'assemblée générale du

gestionnaire du FCP ARIA : L'article 47 du code des prestations des services financiers aux non résidents impose au commissaire aux comptes de porter à la connaissance de cette assemblée les irrégularités et inexacitudes qu'il a relevées dans l'accomplissement de sa mission de contrôle.

Raison sociale et dénomination sociale :

La confusion entre raison sociale et dénomination sociale : Quelle conséquence ?

A l'instar des personnes physiques, les sociétés ont un nom qui est, selon le cas, une raison sociale ou une dénomination sociale.

Dans ce sens, le dernier alinéa de l'article 4 du code des sociétés commerciales dispose que la société est désignée par sa raison sociale ou sa dénomination sociale.

Seules les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple sont dotées d'une raison sociale composée exclusivement de nom des associés ou du nom d'un ou plusieurs d'entre eux suivi des mots "et compagnie" ou son abrégé "& Cie".

Les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés en commandite par actions sont dotées d'une dénomination sociale qui peut :

- être tirée de l'objet social,
- comporter un nom de personne,
- être de fantaisie.

La dénomination sociale peut comporter un ou

plusieurs noms d'associés sans toutefois être composée exclusivement du nom d'un ou des associés. Dans ce cas, ce qui la différencie de la raison sociale est l'absence du terme "et compagnie" ou son abrégé "& cie" et l'adjonction d'un terme autre que le nom des associés.

Dans la pratique, la distinction n'apparaît pas toujours évidente. Néanmoins, la confusion entre raison et dénomination sociale n'a plus de conséquence grave dès lors que la société doit faire suivre son nom social par sa forme. Ainsi, le nom de la société doit obligatoirement être suivi de sa forme à savoir :

- Société en Nom Collectif : SNC,
- Société en Commandite Simple : SCS,
- Société Unipersonnelle à Responsabilité Limitée : SUARL,
- Société Anonyme : SA,
- Société en Commandite par Actions : SCA.

Sociétés (Généralités) :

Un mineur peut faire partie d'une société, sous certaines conditions et sauf exceptions

En Tunisie, l'âge légal pour travailler est de 16 ans, à l'issue de la scolarité obligatoire. La législation s'adapte cependant et dans certains cas, sous certaines conditions, il est possible de travailler dès 14 ans. Mais qu'en est-il pour un mineur qui souhaite, être associé d'une société ?

En vertu des dispositions de l'article 11 du code des sociétés commerciales : "Nul ne peut être associé dans une société en nom collectif ou commandité dans une société en commandite simple ou par actions s'il n'a pas la capacité

requis pour la profession commerciale. Toutefois les personnes qui n'ont pas la capacité requise pour l'exercice du commerce peuvent être des associés commanditaires dans une société en commandite simple, ou associés dans une société à responsabilité limitée, ou actionnaires dans une société anonyme ou dans une société en commandite par actions".

Il est donc tout à fait possible, pour un mineur, de faire partie d'une SARL ou d'une SA. Dans ce cas, la situation de l'enfant mineur est la

suivante :

Le mineur émancipé est traité comme un majeur. Par conséquent, il exerce personnellement les pouvoirs qu'il détient en sa qualité d'associé. Il peut ainsi voter en assemblée générale, poser par écrit des questions au gérant ? Il peut également exercer des fonctions de direction dans la société.

dépasse l'âge de 17 ans s'obtient par son mariage.

Le mineur non émancipé, en revanche, n'agit pas personnellement. Il est représenté par ses parents ou son tuteur. Les parts sociales de la société sont souscrites en son nom par ces derniers. De plus, il ne peut jamais exercer de fonctions de direction dans la société.

Précisons que l'émancipation d'un mineur qui

Valeurs mobilières-titres :

L'ouverture d'un compte joint auprès d'un intermédiaire en bourse

Le compte titres est un support permettant l'investissement de valeurs mobilières. Ces valeurs mobilières sont généralement constituées d'actions ou d'obligations.

Est-il possible que deux personnes soient titulaires d'un seul compte et que chacune puisse effectuer les opérations indépendamment de l'autre ?

En vertu des dispositions de l'article 49 du décret n° 99-2478 du 1er novembre 1999 portant statut des intermédiaires en bourse, l'intermédiaire en bourse doit ouvrir au moins un compte, pour chaque client, dans lequel il inscrit obligatoirement ses avoirs en espèces et en titres relatifs aux opérations qu'il conclut pour ledit client y compris celles réalisées dans le cadre d'une convention de gestion de portefeuille de valeurs mobilières.

L'intermédiaire en bourse doit accorder à chaque client un identifiant unique quel que soit le nombre des comptes ouverts chez lui. Cet identifiant doit être porté sur les correspondances et extraits que l'intermédiaire en bourse adresse ou remet à son client.

Il en résulte que le compte ouvert par l'intermédiaire en bourse doit être spécifique à chaque client et qu'un compte ne peut avoir qu'un seul titulaire.

Toutefois, le titulaire du compte peut donner mandat à une tierce personne pour agir en son nom. Ce mandat peut être donné soit lors de l'ouverture du compte soit après ladite ouverture.

Pactes d'actionnaires :

De l'utilité des pactes d'actionnaires

Bien que plusieurs s'y refusent au moment de la formation de la société par actions, ou lors de l'arrivée d'un nouvel actionnaire, force est d'admettre que lorsque survient un conflit ou une impasse entre les actionnaires, la présence d'une convention entre actionnaires n'est alors plus un luxe. Il existe deux types de convention entre actionnaires :

1) la simple convention qui régit les relations des actionnaires entre eux ; et

2) la convention unanime qui, bien qu'elle puisse également régir les relations des actionnaires, a pour principal objectif de restreindre en tout ou en partie les pouvoirs des administrateurs de gérer les activités commerciales et les affaires internes de la société. En outre, pour être valide,

la convention unanime entre actionnaires suppose l'assentiment de tous les actionnaires au moment de sa conclusion, et ce, contrairement à la simple convention entre actionnaires qui peut être conclue pour un groupe d'actionnaires seulement.

I. La simple convention entre actionnaires :

Les principaux buts de cette convention sont les suivants :

- Assurer le maintien de la détention proportionnelle d'actions entre les actionnaires;

- Conserver le caractère "privé" de la société en empêchant des tiers de devenir actionnaires de la société sans l'assentiment des autres actionnaires;

- Empêcher un actionnaire minoritaire d'être lésé par les décisions et agissements de l'actionnaire majoritaire;

- Prévenir un conflit entre actionnaires en prévoyant les mécanismes de règlement.

- Afin d'atteindre ces différents objectifs, la convention entre actionnaires peut traiter de différents sujets.

1. Restrictions au transfert des actions :

Généralement, une convention entre actionnaires prévoira une clause restreignant la disposition des actions par les actionnaires. On pourra prévoir, par exemple, un droit de premier refus qui obligerait l'actionnaire-vendeur à offrir ses actions aux autres actionnaires avant de pouvoir les vendre à un tiers. On pourrait également insérer à la convention une clause en vue de régler un conflit pouvant survenir sur un point fondamental de la gestion de la société. On peut également insérer une autre clause qui permet à un actionnaire, en certaines circonstances, d'initier un processus agressif d'achat ou de vente des actions d'un actionnaire. Le coactionnaire aura alors la possibilité d'accepter l'offre d'achat ou de vente ou de se porter lui-même acquéreur ou vendeur aux mêmes termes et conditions. L'actionnaire qui aura initié le processus n'aura pas le choix d'accepter.

2. L'évaluation des actions : Une convention entre actionnaires contient habituellement des dispositions portant sur les différents modes d'évaluation des actions. Par exemple, lorsque la société doit procéder au rachat des actions d'un actionnaire : la société pourrait avoir avantage à racheter lesdites actions à une valeur moindre que leur valeur réelle, ou marchande, de façon à infliger une pénalité à l'actionnaire fautif. Il en irait de même lorsque l'actionnaire aurait contrevenu à ses obligations de non-concurrence. Par contre, en cas de décès d'un actionnaire, on voudra prévoir la possibilité ou l'obligation, pour la société ou les autres actionnaires, de racheter les actions entre les mains de la succession, mais à juste prix.

3. Les clauses de vote : Les actionnaires d'une entreprise peuvent également prévoir à leur convention comment sera exercé leur droit de vote. Ainsi, la convention pourra prévoir que chacun des actionnaires a le droit d'élire son propre représentant au conseil d'administration de la société. De même, pour certaines décisions importantes concernant la société, les actionnaires pourraient vouloir imposer un vote

unanime ou à majorité spéciale.

4. Les clauses diverses : La convention entre actionnaires peut également traiter de bien d'autres sujets. À titre d'exemple : les circonstances entraînant la fin de la convention d'actionnaires ou la dissolution de la société, les divers engagements de non-concurrence et de confidentialité, la possibilité, en cas de conflits, de recourir à l'arbitrage, et ce, à l'exclusion ou non des tribunaux de droit commun.

II. La convention unanime entre actionnaires

Les actionnaires d'une société peuvent conclure une convention unanime entre actionnaires. En plus de régir les relations des actionnaires entre eux, tout comme la simple convention, la convention unanime permet de restreindre, en tout ou en partie, les pouvoirs des administrateurs en substituant les actionnaires aux administrateurs dans les droits, pouvoirs, devoirs et responsabilités de ces derniers. Ainsi, les actionnaires pourront, par exemple, s'approprier les pouvoirs suivants : la déclaration des dividendes, l'émission ou l'acquisition d'actions, la fixation de la rémunération des administrateurs et des dirigeants, la nomination des dirigeants, les emprunts excédant un certain, etc. Par contre, pour être valide, la convention unanime doit être signée par tous les actionnaires de la société.

Deuxième avantage important à la convention unanime entre actionnaires : elle a pour effet de lier tous les futurs actionnaires sans qu'ils aient à signer la convention. En conséquence, il est primordial, sinon essentiel, que la société, lorsqu'elle émet les certificats d'actions, y mentionne l'existence d'une convention unanime entre actionnaires de sorte que tout nouvel acquéreur soit présumé la connaître et y être lié.

En définitive, une convention d'actionnaires doit être taillée ou rédigée sur mesure en fonction des besoins précis et spécifiques de la société et de ses actionnaires, et ce, contrairement à d'autres types de contrat (vente ou d'offre d'achat) où certains modèles standards nous sont utiles en y effectuant les adaptations d'usage. En matière de convention d'actionnaires, il peut être risqué de faire usage de modèles préconçus qui pourraient ne pas correspondre aux besoins des actionnaires ou de la société. À défaut de vouloir y investir temps et effort, il est peut-être préférable de ne pas avoir de convention d'actionnaires.