

Le Manuel Permanent du Droit des Affaires *tunisien*

FEUILLES RAPIDES DE DROIT DES AFFAIRES

N° 165

Février 2009

SOMMAIRE

PREMIERE PARTIE

Fiscalité de l'entreprise

Facture - Facturation

Extension de l'obligation de la facturation aux impôts directs

Le code de l'IRPP et de l'IS prévoit expressément le respect de l'obligation de facturation par toutes les personnes soumises à l'obligation de dépôt de la déclaration d'existence. **P. 4**

Avantages fiscaux et financiers :

Développement agricole : Encouragement de l'acquisition des bovins

La loi n° 2009-5 du 26 janvier 2009 ajoute les opérations d'acquisition de bovins par les agriculteurs à la liste des investissements bénéficiant de la subvention spécifique. **P. 4**

Bénéfices industriels et commerciaux :

I/ Détermination des charges déductibles : Traitement fiscal de l'écart de conversion actif

L'amortissement de l'écart de conversion actif sur un emprunt à long terme en devises est-il déductible fiscalement ? **P. 4**

II/ Frais et charges : Intérêts des comptes courants des associés

Quelles sont les conditions et limites de déduction des intérêts des avances consenties par les associés en sus de leur part de capital **P. 5**

Déclarations fiscales :

Déclaration d'employeur : Les sanctions liées à la déclaration dite de l'employeur

Le défaut de dépôt de la déclaration d'employeur ou l'omission ou l'inexactitude dans les renseignements fournis entraînent de lourdes sanctions. **P. 6**

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 des entreprises totalement exportatrices

Traitement fiscal des intérêts créditeurs des comptes courants en dinars convertibles ou en devises perçus par une société totalement exportatrice

Les intérêts créditeurs des comptes courants en dinars convertibles ou en devises servis aux sociétés off shore totalement exportatrices font-ils partie de la base soumise à l'impôt sur les sociétés ? **P. 7**

Fiscalité du leasing :

Sort fiscal des remboursements du preneur

Les loyers versés par le preneur, dans le cadre d'un contrat de leasing, ne sont plus déductibles. **P. 7**

Tickets restaurant :

Traitement fiscal et social des tickets restaurant

Les tickets restaurant donnés aux salariés d'une société sont-ils considérés comme des avantages en nature et donc imposables à l'IRPP et à la CNSS ? **P. 8**

Retenues à la source :

Erreurs commises en matière de retenue à la source : Retenue opérée à tort ou selon un taux trop élevé au détriment d'un contribuable.

Quelles sont les conséquences des erreurs commises en matière de retenues à la source ? **P. 8**

Location gérance :

Publication du contrat de location gérance

Quelle est la sanction du défaut de publication du contrat de location gérance dans les délais ? **P. 9**

Obligations sociales de l'entreprise

Contrat de travail à durée déterminée :

Plusieurs salariés à remplacer ? Autant de CDD

Le contrat de travail à durée déterminée ne peut être conclu que pour le remplacement d'un seul salarié. **P. 9**

Contrat de travail :

Obligations de l'employeur : Garantie des salariés à raison des actes ou faits accomplis en exécution du contrat de travail - Portée

Le salarié dans le secteur privé dispose-t-il d'un droit à la protection contre les menaces, outrages, injures ou diffamation à l'instar des fonctionnaires ? **P. 10**

Contrat de travail :

Clause de non concurrence : La nullité d'une clause de non concurrence n'autorise pas pour autant la concurrence déloyale.

De nombreuses clauses de non concurrence risquent d'être annulées si elles ne respectent l'une des conditions prévues. Pour autant, cette nullité ne rend pas l'employeur totalement impuissant à lutter contre les agissements déloyaux de ses anciens salariés. **P. 11**

Contrat de travail à durée déterminée :

Contrat de travail saisonnier

Quelle est la notion d'activité saisonnière ? **P. 11**

Formation professionnelle :

Application de l'avance sur la taxe de formation professionnelle et des droits de tirage

Parution du décret fixant le domaine d'application, le taux, ainsi que les conditions et les modalités de bénéfice de l'avance sur la taxe de formation professionnelle ainsi que le

	domaine d'application, les modalités et les conditions de bénéfice des droits de tirage.	P. 12
Travail à temps partiel :		
Les salariés à temps partiel sont prioritaires sur les postes à temps plein	L'employeur a l'obligation de proposer à tout salarié à temps partiel, qui souhaite augmenter sa durée du travail, un poste vacant ou créé dans son entreprise, même s'il est à durée déterminée.	P. 15
DEUXIEME PARTIE		
Administration et direction de la société anonyme :		
La rémunération du président du conseil non directeur général	Le président du conseil d'administration non directeur de la société anonyme a-t-il droit à une rémunération particulière ?	P. 16
Augmentation de capital dans les sociétés anonymes :		
La question de la libération intégrale du capital avant toute nouvelle émission	La condition préalable de libération intégrale du capital avant toute nouvelle émission est source de réelles difficultés.	P. 17
Augmentation de capital dans les SARL :		
La question de l'agrément des tiers participant à une augmentation de capital	En cas de création de nouvelles parts sociales, les souscripteurs, tiers à la société, doivent-ils être agréés par l'ensemble des associés ?	P. 18
Dividendes :		
La distribution des dividendes : La détermination du droit des nouveaux actionnaires au dividende	A quel dividende ont droit les nouveaux actionnaires entrés au capital au cours de l'exercice social ?	P. 18
Groupes de sociétés :		
La notion de participations réciproques dans le code des sociétés commerciales	Quels sont les cas de participations réciproques prévus par la loi et quelle est leur sanction ?	P. 19

PREMIERE PARTIE

Fiscalité de l'entreprise

Facture - Facturation

Extension de l'obligation de la facturation aux impôts directs

En vertu des dispositions du paragraphe II de l'article 18 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée autres que ceux soumis au régime forfaitaire sont tenus, sauf dans le cas où le contrat fait foi, d'établir une facture pour chacune des opérations qu'ils effectuent.

En effet, les factures, qui constituent le support de vente et de collecte de TVA pour le vendeur et la pièce justificative des achats et de déduction de TVA pour l'acquéreur, constituent le document le plus important autour duquel est bâti tout le système de TVA.

Quant au code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, il n'a pas prévu d'obligations particulières relatives aux factures.

Afin de renforcer l'obligation de facturation, l'article 35 de la loi de finances pour l'année 2009 a prévu l'application des mêmes dispositions prévues par les paragraphes II et III de l'article 18 du code de la TVA aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'obligation de dépôt de la déclaration d'existence connue sous l'appellation de "la patente".

Cependant, les personnes physiques soumises au régime forfaitaire d'impôt, prévu par le paragraphe IV de l'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS, ont été affranchies de ces obligations du fait qu'elles sont soumises à l'impôt selon un barème forfaitaire dont les droits forfaitaires sont libératoires de la TVA.

Avantages fiscaux et financiers :

Développement agricole : Encouragement de l'acquisition des bovins

Conformément aux dispositions de l'article 33 du code d'incitation aux investissements, certaines opérations de l'investissement agricole donnent lieu au bénéfice de primes spécifiques globales à l'exclusion de toute autre prime.

Il s'agit des opérations suivantes :

- l'acquisition de matériel agricole ;
- l'installation de moyens d'irrigation permettant l'économie d'eau d'irrigation ;
- les opérations de reconnaissance et de prospection d'eau ;
- l'irrigation des céréales ;
- la réalisation de travaux de conservation des eaux et du sol ;
- la multiplication et la production de semences ;
- la création de parcours et de surfaces destinés aux pâturages et à la plantation des arbustes

fourragers et forestiers ;
- l'installation des filets préventifs des grêles pour protéger les arbres fruitiers dans les zones généralement exposées à ce phénomène et qui seront fixées par décret pris sur proposition du ministre chargé de l'agriculture.

La loi n° 2009-5 du 26 janvier 2009, complétant le code d'incitation aux investissements, prévoit d'ajouter les opérations d'acquisition des vaches à la liste des investissements qui bénéficient d'une prime spécifique et définie dans l'article 33 du code d'incitations à l'investissement.

En vertu de cette loi, la prime d'acquisition des vaches sera augmentée de 25% à 30% pour les petits agriculteurs, de 20% à 25% pour les moyens agriculteurs et de 7% à 15% pour les grands exploitants agricoles.

Bénéfices industriels et commerciaux :

I/ Détermination des charges déductibles : Traitement fiscal de l'écart de conversion actif

L'écart de conversion peut être défini comme l'ensemble des différences liées aux variations des taux de changes pour les entreprises exerçant dans plusieurs pays avec des

monnaies différentes.

L'écart de conversion ne concerne en principe que les emprunts, prêts, créances et dettes. Il se

détermine en fonction de la valeur des monnaies étrangères à la date de la clôture de l'exercice.

L'écart est à l'actif du bilan lorsque la différence correspond à une perte latente. L'écart est au passif du bilan lorsque la différence correspond à un gain latent.

Les pertes latentes (l'écart de conversion actif) entraînent en comptabilité, la constitution d'une provision pour risques. Cette provision est-elle fiscalement déductible ou, au contraire, doit-elle être réintégrée au tableau du résultat fiscal ?

Dans une prise de position (300) de l'année 2006, la DGELF a précisé que la différence de change est déterminée, sur le plan fiscal,

pendant l'exercice où intervient le paiement ou l'encaissement par la différence entre le cours historique de prise en compte initial et le cours effectif de règlement ou d'encaissement. Cette position part du principe fiscal qui se dégage nettement du code de l'IRPP, et de l'IS, et qui prévoit néanmoins certaines dérogations (cas des provisions sur créances), que seules les charges réellement engagées sont déductibles. L'amortissement de l'écart de conversion étant en somme une répartition temporelle de la provision pour perte de change (provision pour risque) qui est par définition éventuelle (et donc non réelle), il ne répond pas ainsi à cette condition de réalité et n'est donc pas déductible fiscalement.

II/ Frais et charges : Intérêts des comptes courants des associés

Les règles qui régissent la limitation de la déduction des intérêts servis aux avances d'associés ont été notamment inspirées par le souci d'éviter que les sociétés ne déduisent des intérêts ayant en fait le caractère de dividendes. En effet, les sociétés pourraient être tentées de recourir à des avances au lieu de procéder à des augmentations de capital ou même de libérer intégralement le capital souscrit.

Conformément aux dispositions du paragraphe VII de l'article 48 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les comptes courants associés peuvent donner lieu à rémunération fiscalement déductible dans les conditions suivantes :

Deux conditions qualifiantes :

- La société versante doit être une société de capitaux.
- Le capital social doit être au préalable, intégralement libéré (ce qui est toujours le cas pour une SARL).

Deux limites :

- Le montant ouvrant droit à rémunération est plafonné pour l'ensemble des associés pris globalement à 50% du capital social.
- Le taux admis fiscalement est égal à 8% l'an au maximum.

1. Sociétés visées : La condition relative à la libération du capital est en principe opposable à l'ensemble des sociétés.

La limitation du taux maximum des intérêts déductibles s'applique quels que soient la forme

juridique de la société bénéficiaire des avances.

La circonstance que l'un des associés - qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale - d'une société tunisienne soit de nationalité étrangère n'est pas, par elle-même, de nature à faire obstacle à l'application des dispositions du paragraphe VII de l'article 48 précité dont la portée est générale. Cette application est de droit dès l'instant où se trouvent remplies les conditions auxquelles elle est subordonnée.

2. Nature des sommes versées ou laissées à la disposition de la société : Par sommes versées ou laissées à la disposition de la société, il convient d'entendre, non pas, restrictivement, les seuls apports de fonds consentis par les associés mais, plus généralement, le montant de toute créance sur la société détenue par ces derniers.

Les dispositions de l'article 48 précité trouvent donc leur application dès lors qu'il résulte des circonstances de fait que le montant d'une créance a été laissé à la disposition de la société. Il peut en être ainsi notamment, soit parce que le titulaire de cette créance s'est abstenu d'en réclamer le paiement à la date d'exigibilité, soit parce qu'il a consenti un crédit dont la durée peut être considérée comme anormale.

3. Condition relative à la libération du capital : Les intérêts servis aux avances consenties par les associés en sus de leur part de capital ne sont pas déductibles dans les limites énoncées ci-après qu'à la condition que le capital ait été entièrement libéré.

Cette condition ne s'applique, en pratique, qu'aux sociétés par actions qui seules sont admises à étaler dans le temps la libération de leur capital.

Notons que cette condition doit être systématiquement remplie pour les sociétés à responsabilité limitée. En effet, l'article 97, alinéa premier, du code des sociétés commerciales dispose que la société à responsabilité limitée n'est constituée définitivement que lorsque les statuts mentionnent que toutes les parts représentant des apports en numéraire ou en nature ont été réparties entre les associés et que leur valeur a été totalement libérée.

Par ailleurs, cette condition s'applique aussi bien en cas de constitution de société qu'en cas d'augmentation de capital, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que les apports ont lieu en

espèces ou en nature.

Lorsque les associés ou actionnaires ont laissé ou mis des sommes à la disposition de la société avant une augmentation de capital, toute déduction d'intérêts afférents à ces sommes devrait être refusée à compter de la date à laquelle cette augmentation de capital est devenue définitive et jusqu'à la date à laquelle le capital ainsi augmenté a été entièrement libéré.

4. Taux d'intérêt limite : Conformément aux dispositions du paragraphe VII de l'article 48 précité, les intérêts servis aux associés ou actionnaires à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société en sus de leur part du capital, ne sont déductibles que dans une limite de 8% l'an.

Déclarations fiscales :

Déclaration d'employeur : Les sanctions liées à la déclaration dite de l'employeur

Aux termes du paragraphe III de l'article 55 du code de l'IRPP et de l'IS, les débiteurs de sommes soumises à retenue à la source sont tenus de déposer, contre accusé de réception, dans un délai n'excédant pas le 28 février de chaque année, au centre ou bureau de contrôle des impôts ou à la recette des finances dont ils relèvent, une déclaration des sommes soumises à la retenue à la source avec l'identité complète de leurs bénéficiaires. En cas de cession ou cessation, la déclaration doit être déposée dans le délai de 15 jours de la cession ou de la fermeture définitive de l'établissement lorsqu'il s'agit de cessation.

La déclaration d'employeur doit comporter :

- toutes les sommes faisant partie du champ d'application de la retenue à la source telles que prévues aux articles 52 et 53 du code de l'IRPP et de l'IS ;
- les sommes visées au paragraphe 3 de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS et ce, indépendamment de leur régime fiscal en matière de retenue à la source.

La législation fiscale prévoit plusieurs sanctions qui sont susceptibles de s'appliquer en cas de défaut de dépôt de la déclaration d'employeur ou en cas d'omission ou d'inexactitude dans les renseignements fournis entraînent de lourdes sanctions.

1. Défaut de dépôt de la déclaration

d'employeur

Aux termes de l'article 89 du code des droits et procédures fiscaux, le défaut de dépôt de la déclaration d'employeur expose les personnes qui y sont soumises à une amende de 100 D à 10.000 D, en sus des pénalités de retard.

a) Dépôt spontané mais tardif de la déclaration d'employeur

L'amende prévue par l'article 89 du code des droits et procédures fiscaux (amende de 100 D à 10.000 D), n'est pas applicable lorsque le contribuable régularise sa situation avant l'intervention des services de l'administration fiscale.

b) Dépôt de la déclaration d'employeur sur intervention des services du contrôle

L'amende pour défaut de dépôt de la déclaration d'employeur (amende de 100 D à 10.000 D) n'est applicable que sur intervention des services de l'administration fiscale.

2. Omission ou inexactitude dans les renseignements fournis

Toute omission ou toute inexactitude relatives aux renseignements qui doivent être fournis sur la déclaration d'employeur est sanctionnée par une amende fiscale de 10 dinars.

Ainsi, l'identité incomplète du bénéficiaire d'honoraires et l'omission de mention d'un avantage en nature accordé au profit d'un salarié sur la déclaration d'employeur, constituent deux infractions sanctionnées chacune par une amende de 10 dinars.

Il est à noter que l'application de cette amende de 10 dinars ne peut intervenir qu'après le dépôt de la déclaration dont il s'agit et dans la mesure où le contrôle y relèverait des omissions ou des inexactitudes au niveau des renseignements exigés par la loi.

3. Sanction prévue par l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS : Aux termes de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations visées au paragraphe II bis de l'article 53 du code de

l'IRPP et de l'IS et honoraires supportés par l'entreprise et non portés sur la déclaration d'employeur.

Cette sanction s'applique également en cas de défaut de dépôt de la déclaration d'employeur.

Selon la doctrine administrative, tout dépôt tardif de la déclaration d'employeur intervenant après la notification de l'avis de mise en vérification ne met pas obstacle à l'application par les services de contrôle de la sanction prévue par l'article 14 dudit code. Néanmoins, l'administration a été amenée en pratique à assouplir sa position en cas de première infraction.

Par ailleurs, la non déductibilité des sommes versées à ce titre par l'entreprise ne met pas obstacle à leur imposition selon le cas à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés entre les mains des bénéficiaires.

Fiscalité des entreprises totalement exportatrices

Traitement fiscal des intérêts créditeurs des comptes courants en dinars convertibles ou en devises perçus par une société totalement exportatrice

En vertu des dispositions de l'article 12 du code d'incitations aux investissements, les entreprises totalement exportatrices agréées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement bénéficient de la déduction de 50% des bénéfices provenant de l'exportation de l'assiette de l'impôt. Toutefois, ces entreprises peuvent opter pour la déduction totale desdits revenus pendant les dix premières années d'activité.

En conséquence, et dès lors que les revenus provenant des intérêts créditeurs des comptes courants ne sont pas considérés comme provenant de l'exportation, ils doivent figurer parmi les produits de la société pour leur montant brut et subir l'impôt sur les sociétés.

Cette disposition est, par ailleurs, confirmée par les termes de l'article 52, § 2-II du code de l'IRPP et de l'IS qui dispose que "les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés ou exonérées totalement dudit impôt en vertu des dispositions de droit commun ou de la législation

régissant les avantages fiscaux ainsi que les fonds communs de placement en valeurs mobilières prévus par la loi n° 2001-83 du 24 juillet 2001 portant promulgation du code des organismes de placement collectif et les fonds d'amorçage prévus par la loi n° 2005-59 du 18 juillet 2005 sont passibles d'une retenue à la source définitive au titre de leurs revenus des capitaux mobiliers".

Au sujet du caractère définitif de cette retenue, dans une prise de position (1789) du mois de décembre 1999, la DGELF a précisé que la retenue à la source de 20% subie par une société totalement exportatrice en raison de ses revenus de capitaux mobiliers est imputable sur l'IS dû sur les bénéfices autres que ceux provenant de l'exportation tels les intérêts perçus ou les bénéfices sur les ventes locales.

A défaut d'imputation, l'excédent de retenues à la source subies sur l'IS dû est restituable sur demande (en pratique, généralement après un contrôle fiscal approfondi).

Fiscalité du leasing :

Sort fiscal des remboursements du preneur

Antérieurement au 1er janvier 2008, les redevances de leasing sont totalement comptabilisées comme charges déductibles du

bénéfice imposable du preneur.

La loi 2007-70 du 27 décembre 2007 portant la

loi de finance pour l'année 2008 a instauré dans ses articles 41 à 44 un nouveau régime de déduction par les entreprises des amortissements au titre des actifs immobilisés exploités dans le cadre des contrats de leasing applicable pour les contrats conclus à partir du 1er Janvier 2008.

Aux termes du paragraphe III de l'article 12 bis du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés (introduit par l'article 41 de la loi de finances précitée), sont admis en déduction, conformément à la législation fiscale en vigueur, les amortissements constitués au titre des actifs immobilisés exploités dans le cadre des contrats de leasing.

Il s'agit des actifs immobilisés acquis dans le cadre des contrats de leasing conclus à partir du premier janvier 2008 amortissables et non exclus du droit de déduction des amortissements en vertu du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés tels que les terrains, les fonds de commerce et les voitures de tourisme dont la puissance fiscale est supérieure à 9 chevaux vapeurs.

Il en résulte que du moment que l'exploitant des actifs dans le cadre de contrats de leasing déduit les amortissements y relatifs, la quote-part des loyers revenant à l'entreprise exerçant l'activité de leasing correspondant au remboursement du principal de la dette n'est plus déductible et ce conformément aux dispositions de l'article 43 de la loi de finances pour l'année 2007.

En effet, l'article 43 de la loi 2006-85 a ajouté à l'article 14 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, qui énumère les charges qui ne sont pas admis en déduction pour la détermination bénéficiaire imposable, un point 10 ainsi libellé : "La quote part des charges des loyers exigibles par les preneurs des actifs immobilisés objet des contrats de leasing au titre du remboursement du prix de revient d'acquisition des actifs en question par les établissements de leasing".

Ainsi, on déduit que seules les charges financières peuvent être admises en déduction lors de la détermination du bénéfice imposable du preneur.

Tickets restaurant :

Traitement fiscal et social des tickets restaurant

Le ticket restaurant est un support de paiement remis par l'employeur au salarié pour lui permettre d'acquitter tout ou partie du prix de son repas compris dans l'horaire de travail journalier. Il est en général utilisé pour le paiement d'un repas dans un restaurant, ou pour l'achat de nourriture dans un magasin. C'est un avantage social alternatif au restaurant d'entreprise.

Pour la loi fiscale, le principe de base est que tout revenu ou avantage en nature doit être soumis à l'impôt.

Toutefois, selon la doctrine administrative (BODI ; Texte DGI n° 50/07, Note commune n° 2. pages 49 à 65), les sommes prélevées sur le fonds social pour servir le financement d'œuvres sociales ou des divers avantages au personnel tels que les tickets restaurants ne sont pas

soumis à l'impôt. Les tickets de restaurant constituent un avantage en nature : ils ne sont imposables que s'ils sont prélevés sur le fonds social ou des bénéfices ou réserves ayant supporté l'impôt. Dans le cas contraire (tickets restaurant enregistrés en charges), ils sont imposables et donc soumis à la retenue à la source au titre de l'IRPP.

Au plan social, en application du décret n° 2003-1098 du 19 mai 2003 tel que modifié par le décret n° 2008-173 du 22 janvier 2008, fixant la liste des avantages exclus de l'assiette des cotisations sociales, les frais de restauration sont exonérés des cotisations sociales dans la limite de 3 fois le SMIG horaire régime de 48 heures par semaine de travail, par repas et par jour de travail à double séance, quel que soit, bien entendu, le régime de travail du salarié.

Retenues à la source :

Erreurs commises en matière de retenue à la source : Retenue opérée à tort ou selon un taux trop élevé au détriment d'un contribuable.

La retenue à la source est une perception anticipée opérée pour le compte de l'Etat par un

tiers payeur, à valoir sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le bénéficiaire à

raison de ses revenus.

Même effectuée à tort, toute retenue à la source subie par un contribuable au titre d'un exercice est imputable sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû à raison des revenus ou bénéfices réalisés par l'intéressé ou lui revenant pendant ce même exercice.

En effet, selon la législation fiscale en vigueur, les excédents d'IR ou d'IS provenant notamment de la retenue à la source, peuvent faire l'objet de report sur les avances ou les impôts dus ultérieurement comme ils peuvent faire l'objet de restitution.

a) Report sur les avances ou les impôts dus ultérieurement : Hormis les cas où la retenue à la source est libératoire (notamment le cas des rémunérations servis à des personnes non établies en Tunisie), toute retenue à la source est imputable sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou sur l'impôt sur les sociétés (voir article 54 du code de l'IRPP et de l'IS).

Il s'ensuit que, même effectuée à tort, toute retenue à la source subie par un contribuable au titre d'un exercice est imputable sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû à raison

des revenus ou bénéfices réalisés par l'intéressé ou lui revenant pendant le même exercice.

b) Demande de restitution de l'impôt : Le contribuable peut demander la restitution de l'impôt perçu en trop qui apparaît sur les déclarations déposées ainsi que l'impôt perçu par erreur ou devenu restituable suite à la survenance d'un événement postérieur (cf. articles 28 à 35 du code des droits et procédures fiscaux).

Dans le cas d'espèce, s'agissant de survenance d'un événement postérieur, en l'occurrence la rupture avant terme du placement, l'intéressé peut demander la restitution de l'excédent de retenue à la source opéré à tort.

Dans tous les cas, l'intéressé dispose d'un délai maximum de trois ans à partir de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable et au plus tard dans un délai de cinq ans à partir de la date du recouvrement pour demander la restitution de l'impôt excédentaire.

A défaut de demande dans ces délais, l'excédent d'impôt ne peut être restitué que sous forme d'imputation sur les acomptes provisionnels et l'impôt dus ultérieurement.

Location gérance :

Publication du contrat de location gérance

La location gérance ou gérance libre est un contrat par lequel le propriétaire d'un fonds de commerce en concède totalement ou partiellement la location à un gérant qui l'exploite à ses risques et périls (art. 229, 230, du code de commerce).

Aux termes de l'article 231, alinéa 2, du code de commerce "Tout contrat de location d'un fonds de commerce sera publié sous forme d'extrait dans un délai de quinze jours à compter de la date de sa conclusion, au journal officiel de la République tunisienne et dans deux journaux quotidiens dont un en langue arabe, avec l'indication des nantissements et des créanciers inscrits s'il y en a.

Toutefois, nous constatons à la lecture de la loi, que l'absence de publicité n'est pas sanctionnée par la nullité de la location gérance. Mais le bailleur à tout intérêt à l'effectuer le plus rapidement possible.

En effet, tant que cette publicité n'a pas été effectuée, le propriétaire demeure solidairement responsable avec le locataire gérant des dettes nées de l'exploitation du fonds.

En outre la date de publicité fait courir un délai de 3 mois pendant lesquels les créanciers du propriétaire peuvent demander au tribunal de déclarer leur(s) dettes(s) immédiatement exigible(s).

Obligations sociales de l'entreprise

Contrat de travail à durée déterminée :

Plusieurs salariés à remplacer ? Autant de CDD

Aux termes de l'article 6, paragraphe 4, premièrement, du code du travail, le contrat de

travail à durée déterminée peut être conclu dans les cas suivants :

- l'accomplissement de travaux de premier établissement ou de travaux neufs ;
- l'accomplissement de travaux nécessités par un surcroît extraordinaire de travail ;
- le remplacement provisoire d'un travailleur permanent absent ou dont le contrat de travail est suspendu ;
- l'accomplissement de travaux urgents pour prévenir des accidents imminents, effectuer des opérations de sauvetage ou pour réparer des défectuosités dans le matériel, les équipements ou les bâtiments de l'entreprise ;
- l'exécution de travaux saisonniers ou d'autres activités pour lesquelles ne peut être fait recours, selon l'usage ou de par leur nature, au contrat à durée indéterminée.

Un salarié recruté, pendant trois contrats successifs, pour remplacer plusieurs salariés absents en même temps, peut-il requalifier ses contrats en contrat à durée indéterminée ?

On peut estimer qu'aucune disposition du code

du travail ne fait obstacle à ce qu'un contrat de travail à durée déterminée ait pour objet de pourvoir au remplacement de plus d'un salarié absent, dès lors que les noms et la qualification sont précisés dans chacun des contrats de travail à durée déterminée ; et que, comme la durée de chaque contrat est précise, le salarié ne pouvait prétendre à une durée de travail indéterminée dans l'entreprise puisque chaque contrat était limité dans le temps.

En outre, un seul contrat peut être conclu pour remplacer plusieurs salariés absents, cette façon de faire ne tournant pas la loi, s'il est constant que les trois salariés, dont le nom et la qualification sont indiqués dans le contrat, ont été remplacés successivement.

Cependant, l'article 6-4-1° du code du travail évoque le " remplacement d'un salarié absent ", et non " de salariés absents ". Si le législateur avait voulu inscrire " un ou des ", il l'aurait fait explicitement.

Contrat de travail :

Obligations de l'employeur : Garantie des salariés à raison des actes ou faits accomplis en exécution du contrat de travail - Portée

Aux termes de l'article 9 de la loi n° 83-112 du 12 décembre 1983, portant statut général des personnels de l'Etat, des collectivités publiques locales et des établissements publics à caractère administratif, dans son article 9, est claire : "L'agent public a droit, conformément aux textes en vigueur, à une protection contre les menaces, outrages injures ou diffamations dont il peut être l'objet.

L'administration est tenue de protéger l'agent public contre les menaces et attaques de quelque nature que ce soit dont il peut être l'objet à l'occasion de l'exercice de ses fonctions et de réparer, s'il y a lieu, le préjudice qui en est résulté.

L'Etat ou la collectivité publique, tenu dans les conditions prévues à l'alinéa précédent, est subrogé aux droits de la victime pour obtenir des auteurs des menaces ou attaques, la restitution des sommes versés à son agent. Il dispose, en outre, aux mêmes fins d'une action directe qu'il peut exercer au besoin par voie de constitution de partie civile devant la juridiction pénale".

Deux remarques peuvent être faites à cet égard :

- La protection en question revêt un double caractère :

* elle est obligatoire : L'Etat ou la collectivité publique est tenu de l'assurer ;

* elle est absolue : elle est assurée contre les menaces ou attaques de quelque nature que ce soit ; elle est due aussi bien pendant l'exercice qu'à l'occasion de l'exercice des fonctions.

- Au cas où le préjudice aurait déjà été subi par le fonctionnaire, celui-ci ne doit pas pour être dédommagé, attendre la réparation que lui doit juridiquement l'auteur de l'infraction. L'Etat ou la collectivité publique est tenu de lui réparer immédiatement le préjudice subi à charge pour l'Etat ou la collectivité publique de se retourner par la suite contre l'auteur de l'infraction.

Quid du salarié dans le secteur privé ?

Aucune obligation légale ou du contrat de travail ne met à la charge de l'employeur de fournir aide

et assistance à son salarié.

Au niveau légal, l'employeur n'a aucune obligation de prendre en charge le coût de frais causés par la défense d'un salarié, pour des faits ayant pour fondement les fonctions professionnelles.

Toutefois, le salarié a besoin d'être indemnisé des frais et dépenses engagées pour se défendre d'une accusation liée à son travail, à l'exercice de sa profession. A ce titre, il est normal que l'employeur en assume la charge, donc le coût.

En effet, le contrat de travail, qui est une obligation réciproque, doit être exécuté de bonne foi. L'article 243 du code des obligations et des contrats qui régit les obligations contractuelles dispose que "Tout engagement doit être exécuté de bonne foi, et oblige, non seulement à ce qui y

est exprimé mais encore à toutes les suites que la loi, l'usage ou l'équité donnent à l'obligation d'après sa nature".

Il en résulte que l'employeur, qui est investi par la loi du pouvoir de direction et de contrôle des salariés placés sous sa subordination juridique, est tenu de garantir ceux-ci à raison des actes ou faits qu'ils passent ou accomplissent en exécution du contrat de travail. En conséquence, le salarié doit être indemnisé des frais et dépenses qu'il a engagés pour sa défense dans un contentieux dont l'objet est lié à l'exercice de ses fonctions. Alors, la bonne foi de l'employeur, c'est aussi de faire en sorte que le salarié ne subisse pas de préjudice du fait de l'exécution de son contrat de travail, alors que ce salarié a œuvré de bonne foi dans l'intérêt de son employeur.

Contrat de travail :

Clause de non concurrence : La nullité d'une clause de non concurrence n'autorise pas pour autant la concurrence déloyale.

Une clause de non-concurrence a pour objectif d'interdire au salarié l'exercice d'une activité concurrente susceptible de nuire à son ancien employeur.

Elle est insérée dans le contrat de travail ou imposée par la convention collective.

En principe, une clause de non-concurrence n'est licite que si, cumulativement :

- elle est indispensable à la protection des intérêts légitimes de l'entreprise
- elle est limitée dans le temps et dans l'espace
- elle tient compte des spécificités de l'emploi du salarié.

Le non respect de l'une seule de ces conditions suffit pour annuler toute la clause et la rendre illicite.

Toute clause de non-concurrence illicite est

susceptible d'être remise en cause par le salarié, celui-ci pouvant demander son annulation devant les tribunaux. Le salarié peut aussi décider de ne pas respecter cette clause de non concurrence illicite. En principe, un salarié ne peut se faire le juge de sa clause de non concurrence, mais concrètement s'il ne la respecte pas et que l'employeur l'attaque devant le tribunal des prud'hommes, il sera débouté de sa demande du fait de l'illicéité de cette clause.

La nullité ou la dénonciation d'une clause de non concurrence n'autorise pas pour autant la concurrence déloyale.

Dès lors que des actes de concurrence déloyale ont été rapportés comme le détournement de clientèle et le débauchage de travailleurs, l'ancien salarié peut être tenu responsable du préjudice subi par son ancien employeur et être contraint de le dédommager.

Contrat de travail à durée déterminée :

Contrat de travail saisonnier

Un contrat à durée déterminée peut être conclu pour l'exécution de travaux saisonniers (cf. article 6-4-1 du code du travail).

Mais l'emploi pourvu par contrat à durée

déterminée pour ce motif, souvent renouvelé d'année en année, doit avoir un véritable "caractère saisonnier" au risque de voir le contrat requalifié en contrat de travail à durée indéterminée.

Les conséquences peuvent être lourdes lors de la rupture, le salarié pouvant réclamer des dommages-intérêts pour licenciement abusif ou sans cause réelle et sérieuse.

La loi ne donne pas de définition des emplois saisonniers.

Tout d'abord, les emplois à caractère saisonniers doivent être distingués des emplois de certains secteurs d'activité où il est d'usage de ne pas recourir aux contrats à durée indéterminée en raison de la nature de l'activité exercée et du caractère par nature temporaire de ces emplois, parfois appelés "contrat à durée déterminée d'usage".

Les travaux saisonniers sont des "travaux qui sont normalement appelés à se répéter chaque année, à date à peu près fixe, en fonction du rythme des saisons ou des modes de vie collectifs et qui sont effectués pour le compte d'une entreprise dont l'activité obéit aux mêmes variations".

Le caractère saisonnier d'une activité est une question d'appréciation de fait. Dès lors que l'entreprise est soumise à des cycles d'activité indépendants de sa volonté et qui se répètent de manière régulière, à la même période, l'activité exercée peut être considérée comme une activité saisonnière. Tel est le cas, par exemple, des activités agricoles ou touristiques liées aux cycles des saisons.

Mais l'existence d'une activité saisonnière ne suffit pas à justifier le recours au contrat à durée déterminée.

Encore faut-il que le salarié soit affecté aux tâches saisonnières.

Il faut aussi qu'il occupe un poste réellement

temporaire c'est à dire qu'il ne corresponde pas à un besoin d'emploi permanent au regard de l'activité effective de l'entreprise.

Ainsi, le fait que l'entreprise emploie chaque année un salarié pour occuper le même poste pendant toute la période d'activité de l'entreprise indique que l'emploi occupé est lié à l'activité normale et permanente de l'entreprise. Il n'est donc pas un emploi temporaire justifiant le recours au contrat à durée déterminée.

De tels emplois, même s'ils occupent les salariés de manière discontinue, correspondent en effet à l'activité normale de l'entreprise et sont pourvus chaque année pendant toute la durée d'ouverture de l'entreprise (qui est "saisonnière").

Dès lors, il ne s'agit pas de recourir à du personnel d'appoint pendant une saison d'activité forte mais de pourvoir les postes permanents d'une activité saisonnière par nature.

En revanche, lorsqu'un salarié n'a pas été engagé pour toutes les saisons, ni pendant la durée totale de chaque saison, la requalification en contrat à durée indéterminée ne se justifie pas.

La succession de contrats à durée déterminée chaque année pendant toute la période d'activité peut donc établir l'existence d'une relation contractuelle à durée indéterminée.

Dès lors, le contrat à durée déterminée risque d'être en contrat à durée indéterminée et le salarié peut être tenté de réclamer des dommages et intérêts pour licenciement abusif en cas de non renouvellement de son contrat de travail.

Formation professionnelle :

Application de l'avance sur la taxe de formation professionnelle et des droits de tirage

La loi 2007-69 du 27 décembre 2007 relative à l'initiative économique a défini deux nouveaux mécanismes de financement de la formation professionnelle : l'avance sur la taxe de formation professionnelle et les droits de tirage.

L'objet de l'avance sur la taxe de formation professionnelle est de permettre à toute entreprise soumise à la taxe de formation professionnelle d'utiliser directement cette avance pour le remboursement des montants de

formation sans une autorisation préalable.

Le système des droits de tirage a pour objet de permettre aux entreprises économiques de bénéficier d'un financement direct de la part de l'Etat au titre de leurs activités de formation réalisée au profit de leurs agents, en contrepartie de leur contribution à la formation initiale.

Le décret n° 2009-292 du 2 février 2009 a fixé le domaine d'application, le taux, ainsi que les

conditions et les modalités de bénéfice de l'avance sur la taxe de formation professionnelle. Il a fixé, en outre, le domaine d'application, les modalités et les conditions de bénéfice des droits de tirage.

I. Domaine d'application, taux, conditions et modalités du bénéfice de l'avance sur la taxe de formation professionnelle

1. Conditions de bénéfice de l'avance sur la taxe de formation professionnelle : Pour bénéficier de l'avance sur la taxe de formation professionnelle, l'entreprise doit satisfaire aux deux conditions suivantes :

- l'entreprise doit être soumise à la taxe de formation professionnelle,
- le montant annuel de la taxe de formation professionnelle due au titre de l'année précédant l'année de réalisation des actions de formation doit être supérieur ou égal à mille dinars.

2. Taux de l'avance sur la taxe de formation professionnelle : Le taux maximum de l'avance sur la taxe de formation professionnelle est fixé à 60 % de la taxe due au titre de l'année précédente.

3. Modalités de bénéfice de l'avance sur la taxe de formation professionnelle : Les entreprises qui désirent bénéficier de l'avance sur la taxe de formation professionnelle sont tenues de déposer une déclaration auprès du service fiscal compétent dont relève l'entreprise concernée conformément à un modèle établi à cet effet, et ce, dans un délai ne dépassant pas la fin du mois de janvier de l'année concernée par la formation.

Toutefois, et à titre exceptionnel, le décret précité prévoit que les entreprises qui désirent bénéficier de l'avance sur la taxe de formation professionnelle au titre de l'année 2009, peuvent déposer une déclaration auprès du service fiscal compétent dont relève l'entreprise concernée conformément à un modèle établi à cet effet, et ce, dans un délai ne dépassant pas la fin du mois de mars 2009.

4. Domaines d'utilisation de l'avance sur la taxe de formation professionnelle, les critères, et les montants de financement des activités de formation : Les domaines d'utilisation de l'avance sur la taxe de formation professionnelle, les critères, et les montants de financement des activités de formation ont été fixés par un arrêté conjoint du ministre des finances et du ministre de l'emploi et de

l'insertion professionnelle des jeunes en date du 10 février 2009.

5. Obligations des entreprises bénéficiaires : L'entreprise ayant bénéficié de la déduction de l'avance est tenue de présenter aux services du centre national de formation continue et de promotion professionnelle, soit directement en contrepartie d'un récépissé, ou par lettre recommandée avec accusé de réception, un bilan pédagogique et financier des activités de formation réalisées, et ce dans un délai ne dépassant pas la fin du mois qui suit le mois au titre duquel le montant de l'avance a été totalement déduit, et au plus tard le 31 janvier de l'année qui suit l'année de déduction de l'avance.

Le bilan pédagogique et financier doit comprendre :

- toutes les catégories d'activités de formation réalisées,
- le nombre et les catégories des bénéficiaires,
- les structures de formation qui ont réalisé la formation,
- les dépenses réelles y afférentes.

Le bilan pédagogique et financier doit être établi conformément à un modèle établi par les services du centre national de formation continue et de promotion professionnelle.

Le bilan pédagogique et financier doit être appuyé :

- des justificatifs de paiement,
- de la déclaration de bénéfice de l'avance sur la TFP,
- du procès-verbal portant avis de la structure paritaire de représentation au sein de l'entreprise, sauf dans les cas où la création de cette structure n'est pas exigée par la législation en vigueur.

6. Contrôle pédagogique et financier des activités de formation : Le contrôle pédagogique et financier des activités de formation est assuré par le centre national de formation continue et de promotion professionnelle. Les services du centre national de formation continue et de promotion professionnelle sont chargés de la vérification de la réalisation effective de l'activité de formation concernée.

A cet effet, les entreprises bénéficiaires et, le cas échéant, les structures de formation sont tenues de permettre aux agents dudit centre

l'accès à tous documents et pièces justificatives relatifs aux activités de formation concernées.

Le centre national de formation continue et de promotion professionnelle établit une décision d'approbation des activités de formation réalisées par l'entreprise, ladite décision arrête les montants définitifs qui lui sont dus au titre de la déduction de l'avance sur la taxe de formation professionnelle, au vu du bilan pédagogique et financier et compte tenu des critères et conditions de financement.

La décision est notifiée à l'entreprise concernée par lettre recommandée avec accusé de réception dans un délai maximum de 15 jours à compter du dépôt d'un bilan pédagogique et financier remplissant toutes les conditions requises.

Ladite décision comprend un relevé détaillé des montants définitifs dus sur la taxe de formation professionnelle et ce dans la limite de l'avance utilisée.

L'entreprise ayant reçu la décision d'approbation des activités de formation réalisées, est tenue de régulariser sa situation au regard de la taxe de formation professionnelle due au titre de l'année de réalisation des activités de formation, et ce, dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de réception de ladite décision.

Toutefois, et dans le cas où l'avance excède les montants définitifs dus à l'entreprise tel que mentionné sur la décision d'approbation, celle-ci peut continuer à réaliser des activités de formation jusqu'à épuisement de ladite avance.

L'entreprise est tenue, dans ce cas, d'actualiser le bilan pédagogique et financier qu'elle avait précédemment présenté, et ce dans un délai ne dépassant pas le 31 janvier de l'année qui suit l'année de déduction de l'avance.

L'entreprise peut adresser au ministre de l'emploi et de l'insertion professionnelle des jeunes des réclamations sur les éléments ayant été pris en considération pour arrêter les montants définitifs qui lui sont dus au titre de la déduction de l'avance sur la taxe de formation professionnelle, et ce dans un délai maximum de 60 jours à compter de la date de notification de la décision d'approbation.

Le ministre de l'emploi et de l'insertion professionnelle des jeunes statue sur ces réclamations après avis de la commission mentionnée à l'article 17 du présent décret,

ladite commission devant inviter l'entreprise à se faire représenter à ses travaux pour exposer ses observations y afférentes.

Toute réalisation non conforme aux indications du bilan pédagogique et financier entraîne la révision de la décision d'approbation précédemment notifiée à l'entreprise, laquelle est tenue au remboursement des montants de l'avance dont elle avait indûment bénéficié, majorés des pénalités de retard conformément à la législation en vigueur.

II. Domaine d'application, conditions et modalités du bénéfice des droits de tirage

1. Objet des droits de tirage et entreprises bénéficiaires : Le système des droits de tirage est réservé à certaines entreprises économiques privées de bénéficier d'un financement direct de la part de l'Etat au titre d'activités de formation réalisées au profit de ses agents, en contrepartie de sa contribution à la formation initiale.

Les entreprises concernées sont :

- les entreprises dont le montant annuel de la taxe de formation professionnelle due est inférieur à mille dinars,
- les entreprises dont le montant annuel de la taxe de formation professionnelle due est supérieur ou égal à mille dinars et qui n'ont pas utilisé le droit à l'avance,
- les entreprises qui ont épuisé l'utilisation de l'avance sur la taxe de formation professionnelle,
- les entreprises exonérées de la taxe de formation professionnelle,
- les entreprises non soumises à la taxe de formation professionnelle conformément à la législation en vigueur,
- les artisans et les entreprises de métiers.

Cependant, le décret précité prévoit que le système des droits de tirages peut également financer les actions de formation continue réalisées collectivement dans le cadre de conventions de partenariat concernant plusieurs entreprises, établies entre le centre national de formation continue et de promotion professionnelle et les fédérations et unions professionnelles, sectorielles ou régionales, les chambres d'industrie et de commerce, ainsi que les centres techniques, les ordres et associations professionnels.

2. Activités de formation financées par les droits de tirage : Le financement dans le cadre du système des droits de tirage se limite aux activités de formation suivantes :

- les études et consultations en formation,
- la formation continue en Tunisie dans un cadre individuel ou collectif,
- les actions collectives réalisées dans le cadre du partenariat avec les organisations professionnelles,
- les actions de validation des acquis de l'expérience.

3. Montant maximum des droits de tirage : Le montant maximum des droits de tirage est égal au montant total des dépenses en formation initiale réalisées l'année précédant l'année durant laquelle a été déposée la demande de bénéfice des droits de tirage.

Les montants maximum des utilisations des droits de tirage au titre du financement des activités de formation ont été fixés par un arrêté conjoint du ministre des finances et du ministre de l'emploi et de l'insertion professionnelle des jeunes en date du 10 février 2009.

4. Procédure de demande de bénéfice des droits de tirage : Les demandes de bénéfice des droits de tirage sont présentées conformément à un modèle établi par les services compétents du ministère de l'emploi et de l'insertion professionnelle des jeunes.

Les demandes de bénéfice des droits de tirage doivent notamment préciser la nature des

activités de formation, leurs conditions de déroulement ainsi que leurs coûts prévisionnels.

5. Modalités de bénéfice des droits de tirage : Le centre national de formation continue et de promotion professionnelle établit une décision d'approbation de financement des demandes présentées par les entreprises concernées à la lumière des avis de la commission concernée et dans la limite des montants dus.

Les dépenses afférentes à la réalisation des activités de formation au profit des entreprises bénéficiaires sont acquittées après achèvement de l'activité concernée et présentation à cet effet d'un dossier comportant toutes les indications et les pièces justificatives concernant l'activité de formation financée par les droits de tirage et à la lumière des résultats du contrôle réalisé par le centre national de formation continue et de promotion professionnelle.

Les entreprises bénéficiaires des interventions du système des droits de tirage sont tenues de présenter aux agents du centre national de formation continue et de promotion professionnelle tous documents et pièces justificatives relatifs à la réalisation des activités de formation.

Travail à temps partiel :

Les salariés à temps partiel sont prioritaires sur les postes à temps plein

Aux termes de l'article 94-9 du code du travail, "En cas de recrutement pour pourvoir des postes de travail à plein temps vacants ou créés, la priorité est donnée aux travailleurs à temps partiel désirant passer au régime à plein temps et ayant les mêmes qualifications professionnelles et aptitudes requises.

Le salarié occupé à temps partiel peut souhaiter travailler à temps plein, pour des raisons financières par exemple. Celui-ci doit en faire la demande à l'employeur. Ce dernier peut refuser d'accéder à la requête du salarié s'il démontre qu'il n'existe pas d'emploi à temps plein disponible correspondant à la qualification du salarié. L'employeur peut également refuser si ce passage à temps plein avait des conséquences néfastes sur le bon fonctionnement de l'entreprise.

Cependant, dès lors qu'un emploi à plein temps

est disponible, l'employeur doit-il embaucher en priorité le salarié à temps partiel ou peut-il librement engager une personne extérieure à l'entreprise ?

Il en résulte que si le salarié à temps partiel demande à l'employeur d'accéder à un emploi à temps plein, celui-ci bénéficie d'une priorité d'embauche. Ainsi, dès lors qu'un emploi à temps plein est disponible dans l'entreprise et qu'il correspond aux capacités professionnelles du salarié, l'employeur doit l'attribuer à celui-ci (article L. 212-4-9 du Code du travail).

L'employeur ne peut donc pas engager une personne extérieure à l'entreprise au détriment de l'embauche du salarié à temps partiel.

DEUXIEME PARTIE

Administration et direction de la société anonyme :

La rémunération du président du conseil non directeur général

L'article 215 du code des sociétés commerciales a prévu la possibilité, pour une société anonyme, de dissocier les fonctions de président du conseil d'administration et celles de directeur général de la société (cette situation devant être prévue expressément par les statuts). Dans ce cas, les pouvoirs du président du conseil d'administration se limiteront à proposer l'ordre du jour du conseil, le convoquer, présider ses réunions et veiller à la réalisation des options arrêtées par le conseil (article 216 du code des sociétés commerciales).

Toutefois et contrairement aux dispositions de l'article 213 du code des sociétés commerciales, le président du conseil d'administration n'est pas considéré dans ce cas comme commerçant. En cas de faillite de la société il n'est pas soumis aux déchéances attachées par la loi à la faillite, sauf s'il s'est immiscé dans la gestion directe de la société (Article 216 CSC).

Se pose la question de la rémunération allouée au président du conseil d'administration, et notamment si la seule qualité du président lui ouvre droit à une rémunération en sus de celle prévue pour les autres administrateurs étant donnée que la direction générale est assurée par une autre personne, en l'occurrence le directeur général.

Le tribunal de première instance de Tunis (chambre fiscale) a estimé, dans une affaire n° 581 du 25 mars 2004, que l'attribution d'une rémunération au président du conseil non directeur général contredit les dispositions de l'article 206 du code des sociétés commerciales interdisant aux administrateurs de percevoir des rémunérations autres que celles prévues aux articles 204 (jetons de présence) et 205 (rémunérations exceptionnelles) du code des sociétés commerciales.

Cette contradiction est accentuée par le fait que l'article 206 du code des sociétés commerciales répute non écrite toute clause statutaire contraire dérogeant à l'interdiction d'octroyer des rémunérations aux administrateurs lorsque de telles rémunérations ne correspondent pas à des jetons de présence ou à des rémunérations exceptionnelles.

En revanche, selon une certaine doctrine, certes,

les articles 215 à 218 du code des sociétés commerciales (relatifs à la dissociation entre les fonctions de président du conseil et de directeur général de la société) ne prévoient aucune disposition spécifique mais n'interdisent aucunement d'accorder au président une rémunération à ce titre. La rémunération du président est expressément prévue seulement dans le cas où il est aussi directeur général de la société (article 208 du code des sociétés commerciales). Mais il est à noter que même si le président du conseil n'assure pas la direction générale de la société, il ne peut être considéré comme un simple administrateur.

De plus, le fait de dissocier la présidence du conseil de la direction générale de la société peut rapprocher le type de gestion et d'administration de la société à celui prévu par les articles 224 à 257 du code des sociétés commerciales soit le système à directoire et conseil de surveillance. En effet, le conseil d'administration ayant un président non dirigeant joue un rôle très proche à un conseil de surveillance dans la gestion de la société et dans la relation avec la direction de la société.

Pour le président du conseil de surveillance, l'article 244 du code des sociétés commerciales stipule que "Le conseil de surveillance élit en son sein, un président et un vice-président qui sont chargés de convoquer le conseil et d'en diriger les débats. Il détermine, s'il l'entend, leur rémunération".

Enfin, on peut noter que le droit français, ayant prévu cette situation de séparation de fonctions, précise expressément que la qualité du président du conseil ouvre droit (en plus des jetons de présence) à une rémunération spéciale fixée par le conseil. .

En somme, selon cette doctrine, s'il est vrai que le président du conseil d'administration de la société (non directeur général) touche des jetons de présences en sa qualité d'administrateur mais le président du conseil est plus qu'un membre du conseil, il a des tâches supplémentaires et donc il peut ou il doit toucher des rémunérations supplémentaires.

Augmentation de capital dans les sociétés anonymes :

La question de la libération intégrale du capital avant toute nouvelle émission

Aux termes de l'article 295 du code des sociétés commerciales, le capital social doit être intégralement libéré avant toute émission de nouvelles actions à peine de nullité. Cette libération doit être faite en numéraire.

1. La condition préalable s'applique à toutes les augmentations du capital

La condition édictée par l'article 295 du CSC s'applique à toutes les augmentations du capital qu'elles soient en numéraire, en nature, par incorporation de bénéfices, réserves ou primes ou par conversion de créances ou d'obligations.

En droit français, l'article L.2256131 du code de commerce limite l'obligation de libération intégrale du capital social aux seules émissions en numéraire.

D'ailleurs, cette position est plus logique car la société doit réclamer à ses actionnaires la libération de leurs actions avant de les inviter à effectuer de nouveaux apports. Or, dans une augmentation par incorporation de réserves, les actionnaires ne seront pas appelés à effectuer de nouveaux apports.

Plus restrictive parce qu'elle s'applique à toutes les augmentations du capital, la position du droit tunisien n'est pas sans causer de réelles difficultés pratiques :

- D'abord, les sociétés dont le capital n'est pas entièrement libéré ne peuvent pas bénéficier du dégrèvement physique. En effet, le bénéfice de l'avantage du dégrèvement est subordonné à l'obligation d'incorporer les bénéfices défiscalisés au capital social.

- Ensuite, cette disposition pose des difficultés matérielles lorsque la société compte émettre des obligations convertibles en actions et lorsque son capital est partiellement libéré.

Notons qu'une telle émission n'est possible que si le produit qui en résulte sera affecté au remboursement des titres de créances résultant d'une émission antérieure. En effet, l'article 12 du CSC interdit aux sociétés commerciales dont le capital social n'a pas été totalement libéré, d'émettre des titres d'emprunt en dehors de cette hypothèse. Lorsque la société émet des obligations convertibles, que le produit qui en

résulte sera affecté au remboursement des titres de créances résultant d'une émission antérieure et que son capital n'est pas entièrement libéré, les obligations ne pourront être converties qu'une fois le capital est intégralement libéré.

- Enfin, la société dont le capital est partiellement libéré et qui a réalisé des pertes ayant conduit à des fonds propres inférieurs à la moitié de son capital ne peut plus régulariser sa situation en procédant à une augmentation du capital conformément aux dispositions de l'article 388 du code des sociétés commerciales.

Dans le cas d'espèce, la société est obligée de réduire son capital social ! Si dans le cas d'espèces, le capital est égal au minimum légal, la réduction ne pourra pas être envisagée comme mesure de régularisation et il resterait la dissolution de la société comme unique alternative !

2. Que faut-il entendre par "la libération intégrale du capital" ?

Le fait que le législateur ait exigé une libération intégrale du capital avant de toute nouvelle augmentation du capital n'est pas sans soulever d'autres difficultés d'application. En effet, l'interprétation stricte du terme "intégralement libéré" conduit à exiger non seulement l'exécution forcée de tous les actionnaires défaillants mais également le versement effectif du montant des libérations. Il suffit donc qu'un actionnaire ne réponde pas aux appels de fonds du conseil d'administration pour bloquer toute nouvelle augmentation jusqu'à ce que cet actionnaire soit exécuté.

Mais à cette interprétation rigoureuse, on pourrait objecter les dispositions de l'article 326 du code des sociétés commerciales qui prévoient la suspension du droit préférentiel de souscription pour les actionnaires défaillants mis en demeure. Comment peut-on suspendre le droit préférentiel de souscription alors que l'augmentation de capital ne peut être envisagée ?

La doctrine ne s'est pas accordée pour concilier les dispositions exigeant la libération intégrale du capital préalablement à toute augmentation du capital et celles suspendant le droit préférentiel de souscription pour les actionnaires défaillants.

Certains auteurs considèrent qu'il faudrait considérer que le capital est effectivement libéré dès lors que le conseil d'administration a procédé aux appels de fonds sur la totalité du capital social restant dû, même si certains actionnaires n'ont pas répondu à ces appels de fonds.

D'autres auteurs considèrent qu'il paraît difficile de donner aux termes "libéré" le même sens que le mot "appelé" et c'est d'ailleurs la position de la jurisprudence française.

Compte tenu de ce qui précède, la prudence juridique impose de ne procéder à une augmentation du capital qu'une fois tous les fonds provenant des appels afférents à la partie non encore libérée soient intégralement versés et que tous les actionnaires défallants soient exécutés.

3. Que faut-il entendre par " émission de nouvelles actions " ?

L'article 295 du code des sociétés commerciales interdit toute émission de nouvelles actions lorsque le capital social n'est pas intégralement libéré. Mais est-ce que le terme " émission " signifie l'inscription des nouvelles actions dans les comptes de valeurs mobilières après

réalisation définitive de l'opération d'augmentation du capital. Ou bien y-a-t-il émission d'actions dès que l'assemblée générale a décidé l'augmentation c'est à dire avant même que cette augmentation ne soit définitivement réalisée ?

La deuxième solution semble la plus juste. En effet, l'article 301 du code des sociétés commerciales considère que "Le délai d'exercice du droit de souscription court à partir de la date à laquelle est annoncée au JORT aux actionnaires (...) la valeur des actions lors de leur émission ". Il y aurait donc émission dès que l'assemblée générale a fixé la valeur d'émission ; la décision de l'assemblée serait ensuite publiée et l'augmentation n'est pas à la date de l'émission définitivement réalisée.

4. La condition préalable de libération du capital ne s'applique en cas d'augmentation de la valeur nominale des actions : L'interdiction prévue par l'article 295 du code des sociétés commerciales concerne uniquement les " émissions de nouvelles actions ", ce qui n'interdit pas une augmentation du capital par élévation de la valeur nominale des actions.

Augmentation de capital dans les SARL :

La question de l'agrément des tiers participant à une augmentation de capital

Conformément aux dispositions de l'article 133 du code des sociétés commerciales, toute augmentation de capital doit être prise par une résolution votée par la majorité des associés représentant au moins les trois quarts du capital social.

Selon certains auteurs, l'article 133 du code des sociétés commerciales se limite à prescrire une majorité des trois quarts du capital sans prévoir d'exception pour les augmentations réservées à des tiers. En outre, l'article 109 du code des sociétés commerciales régit uniquement les "cessions de parts sociales" alors qu'une augmentation de capital n'est aucunement qualifiée de cession.

Mais la nécessité de procéder à l'agrément des tiers participant à une augmentation du capital trouve son fondement dans la logique même de l'article 109 du code des sociétés commerciales qui prévoit l'agrément des tiers désireux d'entrer dans le cercle des associés. Elle est conforme à la règle essentielle de l'intuitu personae qui empreigne la SARL.

Cette position est aussi partagée par une large partie de la doctrine qui considère que le caractère fermé de la SARL paraît imposer que les tiers soient agréés par les anciens associés comme si leur entrée résultait d'une cession de parts sociales.

Dividendes :

La distribution des dividendes : La détermination du droit des nouveaux actionnaires au dividende

Le droit de créance des actionnaires sur le dividende prend naissance le jour où

l'assemblée appelée à statuer sur les comptes de l'exercice a fixé le montant de la somme qui

sera distribuée. C'est donc celui qui a la qualité d'actionnaire le jour de l'assemblée générale qui est bénéficiaire de la totalité des dividendes de l'exercice.

Toutefois, il est possible, lors d'une augmentation de capital, de retarder le droit d'entrée en jouissance des actions nouvelles à, par exemple, une date postérieure à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice et à fixer le montant des dividendes distribués. Il est également possible lors de l'assemblée générale extraordinaire décidant de l'augmentation de capital de fixer une date d'entrée en jouissance des actions nouvelles en

prévoyant explicitement la part de dividendes qui devait être attribuée aux nouveaux actionnaires ; par exemple, " prorata temporis " à compter de la date d'entrée en jouissance.

Faute de précisions apportées par les résolutions votées par l'assemblée générale extraordinaire décidant de l'augmentation de capital sur la part de dividende qui serait attribuée aux nouveaux actionnaires ; la tendance actuelle de la jurisprudence est de considérer que les nouveaux actionnaires ont droit à l'intégralité des dividendes.

Groupes de sociétés :

La notion de participations réciproques dans le code des sociétés commerciales

Aux termes de l'article 465 du code des sociétés commerciales, "La participation est dite réciproque lorsqu'une société appartenant à un groupe détient une fraction du capital d'une ou de plusieurs autres sociétés appartenant à ce même groupe, ayant une participation dans son capital."

A l'instar de ses homologues étrangers, le législateur tunisien a réglementé les participations réciproques ou encore appelées " participations croisées ", et ce en raison des utilisations abusives qui peuvent en être faites.

Ainsi, cette pratique peut aboutir :

- d'une part, à une mise en cause de la réalité du capital social, gage des créanciers. En effet, la participation croisée conduit au même résultat que la détention de la société de ses propres actions ou parts, à savoir l'augmentation fictive de l'actif social ;

- d'autre part, au verrouillage des organes de direction des sociétés, portant ainsi atteinte au principe de libre révocabilité des mandataires sociaux.

La loi tunisienne n'a prévu que les cas de participations croisées mettant en cause au moins une société par actions. De ce fait, les sociétés autres que celles par actions peuvent librement détenir des participations réciproques. Cela se justifierait par le fait que les imbrications financières sont plus courantes dans le cadre de sociétés par actions.

1. Les cas prévus par le code des sociétés commerciales

Le législateur tunisien n'a tenu compte que des participations croisées directes, ce qui est de nature à limiter la portée des règles édictées concernant ce genre de participations. En effet, les dispositions prévues peuvent facilement être détournées par les participations circulaires : En effet, une société A peut détenir 50% de la société B, laquelle détient 50% de la société C, qui est actionnaires de A à hauteur du même seuil. Ce genre de montage, bien qu'aboutissant au même résultat qu'une participation croisée directe, à savoir l'augmentation fictive de l'actif de ces sociétés, échappe aux règles prévues par le code des sociétés commerciales.

1.1. Participations croisées entre sociétés par actions :

Une société par actions ne peut détenir d'actions d'une autre société par actions, si celle-ci détient une fraction de son capital supérieure à 10%. Autrement dit, il est permis de détenir une participation réciproque de 8% ou de 9% par exemple. De même, cette interdiction n'est pas applicable en cas de participation croisée à travers des valeurs mobilières autres que les actions, telles que les certificats d'investissement.

L'obligation de dévoiler cette situation incombe à la société acquéreuse en dernier. Celle-ci doit aviser l'autre société dans un délai de 15 jours au plus à partir de la date d'acquisition.

Dans le cas d'apparition de participations réciproques, et à défaut d'arrangement entre les sociétés en question, deux solutions sont proposées par la loi :

- En cas de participations inégales : la société qui détient la fraction la plus faible du capital (bien qu'elle pourrait être plus importante en valeur, en nominal ou en prix d'acquisition) doit l'aliéner dans un délai d'un an à compter de l'acquisition. Bien que cela n'ait pas été précisé par la loi, il s'agit bien sûr de l'acquisition qui est à l'origine de la survenance de cette situation.

- En cas de participations égales : chacune des sociétés doit réduire sa participation de telle sorte qu'elle n'excède pas 10% du capital de l'autre.

La société tenue de céder sa participation, est privée des droits de vote qui y sont rattachés et ce jusqu'à régularisation.

1.2. Participations croisées entre une société par actions et une société autre que par actions : Les conséquences juridiques changent selon que la participation de la société par actions dans le capital de l'autre société est supérieure ou inférieure ou égale à 10%.

a) Dans le cas où la participation de la société par actions dans le capital de l'autre société est supérieure à 10%, cette dernière doit aviser la société par actions dans un délai ne dépassant pas 15 jours à compter de la date d'acquisition et aliéner ledit investissement dans un délai ne dépassant pas un an à compter de cette date.

Dans tous les cas, la société tenue d'aliéner sa participation est la société autre que celle par actions. En effet, il est plus aisé de céder des actions, négociables par définition, que des parts sociales par exemple.

b) Dans le cas où la participation de la société par actions dans le capital de l'autre société est égale ou inférieure à 10%, cette dernière ne peut détenir de participations dans le capital de l'autre que dans la limite de cette fraction. En cas de dépassement de cette limite, l'excédant doit être aliéné par la société autre que celle par actions dans un délai d'un an à compter de la date de son acquisition.

Notons que l'article 468 du code des sociétés commerciales, qui traite de ce dernier cas, contient une erreur matérielle. En effet, dans sa version française, cet article dispose que " lorsqu'une société, autre qu'une société par actions, détient une participation égale ou inférieure à dix pour cent du capital d'une société, autre qu'une société par actions, cette dernière ne peut détenir de participations dans le capital de l'autre que dans la limite de ladite

fraction ". Or en revenant vers la version arabe de ce texte, version qui fait foi, on s'aperçoit qu'il s'agit du cas de participation croisée entre une société par actions et une société autre que celle par actions.

Tout comme le cas des participations entre sociétés par actions, les droits de vote liés aux actions détenues dans les deux dernières hypothèses sont suspendus jusqu'à régularisation. En revanche, les dividendes ainsi que les autres droits rattachés à ces actions (droit de souscription, droit d'attribution) subsistent.

2. Sanctions pénales et civiles :

Les gérants, les présidents-directeurs généraux, les directeurs généraux et les membres du directoire des sociétés concernées, qui n'ont pas avisé l'autre société des participations dépassant les fractions ci-dessus indiquées, sont passibles d'une amende de 5.000 DT.

En complément de ces sanctions, les dirigeants pourraient faire l'objet de poursuites sur le plan civil si les irrégularités ci-dessus avaient causé un préjudice à des actionnaires minoritaires, notamment si des décisions avaient été prises grâce aux votes des actions autocontrôlées.