



N° 3 Janvier 2007

### I - FISCALITE

- Apports de la loi 2006-80 du 18 Décembre 2006 en matière de droits de consommation
- Extension du champ d'application de la retenue à la source de 1,5% prévue par la loi n°2006-85 portant loi des finances 2007
- Apports de la loi des finances 2007 en matière de vérification fiscale
- Apports de la loi des finances 2007 en matière de restructuration des groupes de société dans le cadre d'une introduction en bourse

### II - PME et Cabinets de proximité européens

- Le congrès de la Fédération des experts comptables européens FEE

### III - AUDIT

- France : La réponse de la profession aux besoins de sécurité financière

### IV – Droit des sociétés

- Actions de garantie statutaires (par Maître Sami FRIKHA)

## I – FISCALITE

**Droits de consommation : Apports de la loi 2006-80 du 18 Décembre 2006**

### a. Produits nouvellement soumis aux droits de consommation

En vertu des dispositions de l'article 14 de la loi 2006-80 du 18 Décembre 2006 relative à la réduction des taux d'impôt et à l'allègement de la pression fiscale sur les entreprises, sont ajoutés au tableau annexé à la loi n°88-62 du 2 juin 1988 portant refonte de la réglementation relative aux droits de consommation telle que modifiée et complétée par les textes subséquents les produits suivants :

- Parfums et eaux de toilette (N° tarif douanier 33-03)
- Produits de beauté ou de maquillage préparés et préparations pour l'entretien ou les soins de la peau, autres que les médicaments, y compris les préparations anti-solaires et les préparations pour bronzer ; préparations pour manucures ou pédicures (N° tarif douanier 33-04)
- Machines et appareils pour le conditionnement de l'air comprenant un ventilateur à moteur et des dispositifs propres à modifier la température et l'humidité, y compris ceux dans lesquels le degré hygrométrique n'est pas réglable séparément (N° tarif douanier 84-15)
- Unités de réfrigération des machines et appareils pour le conditionnement du type « split system » (N° tarif douanier EX 84-18)
- Machines à laver la vaisselle à chauffage électrique (N° tarif douanier EX 84-22)

Ces produits sont soumis aux droits de consommation au taux de 10%.

### b. De quelques principes et mécanismes des droits de consommation

#### b.1 Assiette des droits de consommation

L'assiette du droit de consommation est constituée :

- à l'importation, par la valeur en douane;
- en régime intérieur par le prix de vente **tous frais, droits et taxes compris à l'exclusion du droit de consommation et de la taxe sur la valeur ajoutée**

#### b.2 Mécanismes de collecte et de déduction des droits de consommation

Les dispositions de l'article 5 de la loi n° 88-62 du 2 Juin 1988 portant refonte de la réglementation relative aux droits de consommation présentent deux régimes distincts selon que l'assujetti est un commerçant (effectuant des opérations d'achat pour la revente) ou un fabricant industriel.

#### Cas d'un fabricant industriel :

Dans ce cas et d'après les termes des trois premiers paragraphes de l'article 5 précité, les assujettis sont autorisés à imputer sur le droit de consommation dû le droit de consommation ayant effectivement grevé leurs acquisitions auprès d'autres assujettis et les importations effectuées par eux-mêmes des matières ou produits qui entrent intégralement dans la composition du produit final soumis. Au cas où le droit de consommation dû au titre d'un mois ne permet pas l'imputation totale du droit de consommation déductible, le reliquat est reporté sur les mois qui suivent. Dans ce premier cas le traitement à réserver au droit de consommation est analogue à celui applicable pour la taxe sur la valeur ajoutée.

**2.2 Cas d'un commerçant :** les paragraphes 4 et 5 de l'article 5 de la loi n° 88-62 du 2 Juin 1988 stipulent : «toutefois, les commerçants assujettis à la TVA et commercialisant des produits soumis au droit de consommation sont tenus de facturer à l'identique à leurs clients le droit de consommation supporté lors de l'acquisition des mêmes produits. Le droit de consommation ainsi facturé est déductible dans les conditions sus-visées.

L'effet des droits de consommation au niveau du commerçant est neutre étant donné que les droits de consommation collectés sont identiques à ceux subis au moment de l'achat.

### Extension du champ d'application de la retenue à la source de 1,5%

La loi des finances pour la gestion 2007 a étendu le champ d'application de la retenue à la source et a soumis tous les montants **égaux ou supérieurs à 5000D** y compris la taxe sur la valeur ajoutée **payés** par les personnes morales ainsi que les personnes physiques soumises à l'Impôt sur le revenu selon le régime réel au titre de leurs acquisitions de marchandises, de matériels, d'équipements et de services à la retenue à la source au taux de **1,5%**.

Le régime antérieur à la loi des finances 2007 ne prévoyait cette retenue à la source, pour les personnes morales autres que publiques ainsi que les personnes physiques soumises à l'Impôt sur le revenu selon le régime réel, que dans le cas de l'existence d'un marché. A partir du premier janvier 2007, il s'agit, **pour les paiements supérieurs à 5000 dinars**, des acquisitions de marchandises, de matériel, d'équipements et de services y compris les travaux. La retenue à la source est due dans ce cas, indépendamment du fait que ces montants soient payés en exécution d'un marché ou en dehors d'un marché. Ce dont il résulte que la retenue à la source au taux de 1,5% exigible sur les montants payés au titre des acquisitions susvisées, n'est plus liée à la notion de marché mais **dépend du montant à payer**.

Cependant, cette loi n'a pas apporté de nouvelles précisions pour les sommes inférieures à 5000D. Dans ce cas, l'obligation de la retenue à la source reste liée à la notion de marché.

Il est enfin à rappeler que :

✚ la retenue à la source au taux de 1,5% s'applique sur tout montant égal ou supérieur à 5000D payé en contrepartie des acquisitions susvisées et ce, nonobstant la valeur de chaque acquisition. C'est ainsi que la retenue à

la source de 1,5% s'applique à tout montant égal ou supérieur à 5000D payé dans le cadre d'un cumul de factures pour le même bénéficiaire en une seule fois même si la valeur de chaque facture objet du cumul est inférieure à 5000D

✚ La retenue à la source ne s'applique pas aux montants payés dans le cadre des abonnements de téléphone, d'eau, d'électricité, de gaz, de journaux, de périodiques et de publications ; au titre des contrats d'assurance et de leasing.

✚ La retenue à la source de 1,5% ne s'applique pas aux montants soumis à une retenue à la source à un taux spécifique conformément à l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS.

### Apports de la loi des finances 2007 en matière de vérification fiscale

#### a. Consolidation du débat sur les résultats de la vérification fiscale

La loi des finances 2007 est venue renforcer les droits des contribuables, à travers l'obligation qui sera faite à l'administration fiscale de **répondre par écrit**, à toute contestation des conclusions du redressement fiscal formulée conformément aux dispositions de l'article 44 du Code des droits et procédures fiscaux.

En effet, l'article 44bis nouveau stipule que lorsque le contribuable formule son opposition aux résultats de la vérification fiscale dans les délais prévus par l'article 44 du présent code, l'administration fiscale doit répondre par écrit à l'opposition du contribuable. Le rejet partiel ou total par l'administration fiscale de l'opposition du contribuable **doit être motivé**. Cette réponse est notifiée conformément aux procédures prévues par l'article 10 du CDPF.

De plus, le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la date de la notification de la réponse de l'administration pour formuler ses observations, oppositions et réserves relatives aux résultats de la vérification.

#### b. Rationalisation de l'application de l'évaluation forfaitaire du revenu selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine

La loi des finances 2007 a modifié les dispositions du premier paragraphe de l'article 43 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de

l'impôt sur les sociétés. D'après les nouvelles dispositions du dit article, l'évaluation forfaitaire selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires ou selon l'accroissement du patrimoine est applicable à tout contribuable **tant qu'il n'a pas justifié des origines de financement de ses dépenses ou de l'accroissement de sa fortune**.

Sont acceptées, pour la justification de ces dépenses ou de l'accroissement du patrimoine, les revenus imposables réalisés durant la période prescrite et ayant été déclarés et dont l'impôt a été payé avant le premier janvier de l'année au titre de laquelle est appliquée l'évaluation forfaitaire précitée et ce tant qu'il n'a pas été justifié de l'utilisation de ces revenus dans d'autres acquisitions.

### Apports de la loi des finances 2007 en matière de restructuration des groupes de société dans le cadre d'une introduction en bourse

Afin de promouvoir les opérations d'introduction en bourse et dynamiser le marché financier, les articles 31 et 32 de la loi de finances pour la gestion 2007 ont prévu l'exonération de l'IR et de l'IS de la plus value de cession des actions et parts sociales opérées dans le cadre d'une opération de restructuration sous forme d'apport en capital desdites actions et parts dans le capital de la société mère ou de la société holding (au sens de l'article 461 et 463 du code des sociétés commerciales). Les conditions à respecter pour bénéficier de cet avantage.

✚ l'engagement de la société mère ou de la société holding d'introduire ses actions à la bourse des valeurs mobilières de Tunis dans un délai ne dépassant pas la fin de l'année suivant celle de l'exonération. Ce délai est prorogé d'une seule année par arrêté du ministre des Finances sur la base d'un rapport motivé du conseil du marché financier.

✚ le bénéfice de l'exonération est subordonné au dépôt, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt relative à l'année de l'exonération, de l'engagement précité visé par le conseil du marché financier.

Ces dispositions sont venues s'ajouter à une série de mesures d'incitations fiscales visant à dynamiser le marché financier et à inciter les entreprises à introduire leurs actions à la bourse des valeurs mobilières de Tunis. Ces mesures sont les suivantes :

La loi n° 99-101 du 31 décembre 1999 portant loi de finances pour l'année 2000 a exonéré de l'impôt, la plus-value provenant de la cession des actions admises à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis

L'article 65 de la loi de finances pour l'année 2004 a prévu la déduction pour la détermination de l'assiette soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés de la plus-value provenant de la cession des actions dans le cadre d'une opération d'introduction à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis.

## II- PME et Cabinets de proximité européens

### Le congrès de la Fédération des experts comptables européens FEE

Le congrès de la Fédération des experts comptables européens – FEE – dédié pour la deuxième année au PME et cabinets de proximité, s'est tenu à Versailles les 7 et 8 septembre derniers. Il a réuni plus de 300 congressistes en provenance d'une vingtaine de pays.

#### a. Révolution normative

La révolution normative, qui touche la révision légale et l'information financière, a été débattue dans deux séances plénières, tandis que les questions liées au développement des entreprises ont fait l'objet de six ateliers.

##### a.1 Révision légale

La problématique qui se pose aujourd'hui est la suivante :

- Faut-il assujettir toutes les entreprises à l'obligation de révision légale indépendamment de leur taille ?
- Dans le cas d'assujettissement à l'obligation, peut-on imaginer un référentiel normatif allégé, plus simple pour les PME ?

La première réponse serait plutôt négative, mais se pose alors la question de l'harmonisation des seuils inférieurs entre les différents pays. Il faut également s'interroger sur les solutions alternatives qui pourraient être mise en place : révision contractuelle ou mission d'assurance, avec éventuellement des exigences éthiques en matière d'indépendance ajustées à la situation.

La seconde question se veut le pendant de celle posée en matière de normes comptables : les processus de circulation de l'information étant plus simples, pourquoi ne pas prévoir, pour la comptabilité comme pour l'audit, des normes basées sur les normes générales mais allégées pour tenir compte des spécificités des PME. Cependant pour une grande majorité de professionnels la situation n'est pas la même pour la

révision légale : un audit est un audit, "an audit is an audit". Le recours à des normes simplifiées ne permettrait pas de désigner le document émis par le réviseur comme un rapport d'audit.

##### a.2 Normes comptables

Le projet de norme IFRS pour les PME a fait l'objet d'une présentation par Gilbert Gélard. Le document d'environ 200 pages qui sera exposé eu public a pour principales caractéristiques :

- D'être facultatif
- De ne pas être à usage interne du chef d'entreprise
- De ne pas avoir pour vocation de déterminer l'assiette fiscale ou de servir de base pour la distribution de dividendes.

La réduction par rapport au "grand" manuel IAS/IFRS a été obtenue par des simplifications notamment en matière d'évaluation d'actifs et d'instruments financiers, et par des renvois au "grand" manuel.

#### b. Les ateliers consacrés au développement de l'entreprise

##### b.1 Les enjeux des réseaux de cabinets

La problématique du renforcement de l'indépendance de l'auditeur et de son contrôle a servi de fil conducteur pour les présentations qui se sont succédé.

La commission européenne a d'abord rappelé les dispositions de la 8ème directive en matière de définition de réseaux et leurs conséquences.

Les réseaux de taille moyenne sont impactés, en particulier par un risque plus grand de responsabilité. Le rôle du directeur général tend alors à s'étoffer, en particulier avec le contrôle de qualité, la sélection des membres et les services qui leur sont offerts.

##### b.2 Développer le chiffre d'affaires de son cabinet

Au cours de l'atelier les intervenants se sont efforcés de répondre aux questions suivantes :

- Quel est l'avenir d'un cabinet de proximité dans le contexte européen ?
- Quelles sont les caractéristiques de votre cabinet en termes d'organisation et de gouvernement d'entreprise ?
- Comment positionner un cabinet de proximité par rapport au Big Four ?
- Comment le cabinet gère-t-il ses ressources humaines ?

## III- AUDIT

### France : La réponse de la profession aux besoins de sécurité financière

Sur des points essentiels de l'exercice

professionnel, les normes d'audit, le contrôle qualité et la déontologie, les modalités pratiques de l'application des textes législatifs et réglementaires pourraient entraîner des évolutions majeures pour les cabinets. Il est indispensable de maîtriser ces transitions afin de sauvegarder un exercice professionnel libéral, conforme à la fois aux standards internationaux et aux spécificités françaises. Les élus au conseil national, responsables de ces dossiers, font le point sur les réflexions du corps professionnel et sur l'état des discussions avec le Haut Conseil du commissariat aux comptes aux comptes qui partage avec la Compagnie nationale la régulation de la profession.

#### a. Normes d'audit française : l'indispensable conformité aux normes internationales

Le point essentiel pour la profession est de disposer de normes d'audit qui soient conformes aux normes internationales. En effet, au moment où le marché financier est devenu mondial, il est important que tout utilisateur des états financiers d'une société puisse les comprendre et se reposer sur un travail d'audit qui aura été réalisé d'une manière comparable, aux quatre coins du monde. C'est pour cette raison qu'il est devenu primordial de disposer de référentiels internationaux harmonisés tant en matière de principes comptables qu'en matière de normes d'audit.

##### a.1 La directive européenne Audit et sa prochaine transposition

Dans l'espace européen, cette harmonisation sera réalisée par la mise en place de la directive Audit, anciennement appelé 8ème directive : elle a été publiée et est entrée en vigueur en juin 2006 et sa transposition dans la législation et les règlements des pays membres de l'Union européenne doit se faire au plus tard fin juin 2008. La directive Audit prévoyant que les normes d'audit de l'IAASB (ISA's) soient homologuées par la commission européenne, deux mécanismes ont été mis en place :

- Un mécanisme de révision des normes ISA's pour les clarifier. C'est la vocation du projet Clarity. L'objectif de l'IAASB est de publier ces normes clarifiées au fil de l'eau afin de permettre de respecter l'échéancier européen et de disposer d'un ensemble de normes d'audit internationales, homogènes au niveau européen, pour la fin 2008,

- Un mécanisme d'homologation au niveau européen. La commission européenne s'appuie sur les travaux menés au sein de l'EGAIOB (European Group Of Auditors Oversight Bodies) qui a constitué un sous-comité ou la profession (CNCC) est représentée. La vocation de ce groupe est d'éclairer la commission européenne sur la qualité des normes produites par l'IAASB. C'est seulement sur cette base que la commission, après avoir consulté l'AuRE (Auditing Regulatory Committee), homologuera les normes proposées.

Une fois homologuées, ces normes seront publiées dans un règlement européen, comme cela a été le cas pour les normes comptables. Ce règlement deviendra alors directement applicable dans les pays membres de l'Union Européenne.

#### *a.2 Les initiatives de la Compagnie nationale*

Dans ce contexte international et européen, la profession française est active.

- Un niveau européen, au sein du sous-comité de l'EGAIOB par le canal de la CNCC.
- En France, en application de la loi sécurité financière, un processus d'homologation des normes d'audit qui seront applicable jusqu'à l'entrée en vigueur du règlement européen en 2008, a été lancé. Ce processus, qui devait être prolongé par le ministre de la Justice avec une date butoir qui pourrait être le 30 avril 2007. La Compagnie s'est organisée pour livrer à bonne date les normes qui doivent être homologuées par arrêté du garde des Sceaux, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes, dans le cadre de ce calendrier. A ce jour, huit normes ont été homologuées, il en reste une quarantaine à traiter. Toutes les normes professionnelles actuelles, classées dans les séries 5-6-7, ne seront pas traitées dans ce processus, car le Conseil national a considéré, dans une délibération récente, qu'il s'agissait d'éléments de doctrine de la profession ou de bonnes pratiques professionnelles mais pas de normes à proprement parler.

A la demande du H3C, le principe adopté pour l'élaboration des normes soumises à homologation est pour l'essentiel de construire une rédaction adaptée au droit français à partir des paragraphes en lettres grasses ("black letters"), des normes d'audit internationales et à introduire des paragraphes de liaison permettant à l'ensemble de constituer un tout lisible, clair et cohérent, les autres éléments figurant dans la norme d'origine devraient être repris pour la rédaction

de guides d'application qui, dans ce contexte, deviennent un complément indispensable. La compagnie nationale s'est d'ores et déjà mobilisée pour travailler à la mise en forme de ces guides.

#### **IV – Droit des sociétés**

##### **Actions de garantie statutaire (par Maître Sami FRIKHA)**

La Cour de cassation (Cass. Civ. n°4497/2005 du 29 août 2005, arrêt inédit) avait reconnu la validité des clauses statutaires imposant la détention des actions de garantie, inaliénables. La Cour d'appel de Sfax (C.A Sfax n°15539 du 15 juin 2006, jugement inédit) statuant comme cour d'appel de renvoi avait suivi la cour de cassation. L'intérêt de ces deux arrêts est considérable car ils interviennent à propos des conséquences de la rétractation d'une offre d'achat obligatoire visant le reste des actions d'une société faisant appel public à l'épargne. Il s'agit de savoir si la décision du Conseil du marché financier ordonnant l'émission d'une offre publique d'achat produit ses effets nonobstant la clause d'inaliénabilité des actions de garantie. Malheureusement, la discussion devant la Cour de cassation ne s'était pas attaquée à cette question de l'interaction du droit des sociétés et du droit boursier. La Cour d'appel de Sfax, devant laquelle la question fut soulevée, avait tout simplement esquivé la difficulté et avait appliqué la clause statutaire mécaniquement sans aucune motivation. D'autres questions incidentes étaient soulevées devant la Cour d'appel de renvoi (durée de l'inaliénabilité, l'évènement à partir duquel les actions deviennent inaliénables par exemple l'acceptation de la démission de l'administrateur par l'assemblée générale, ou l'octroi du quitus par l'assemblée générale). Malheureusement ces questions n'avaient pas trouvé de réponse. Un second pourvoi est actuellement en suspens devant la cour de cassation, mais la critique porte essentiellement sur le défaut des motifs de la Cour d'appel de renvoi.