

NOTE COMMUNE N° 13/2003

O B J E T : Commentaire des dispositions des articles 66 à 70 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002 relatives à l'imposition des services de télécommunication à la TVA au taux de 18%.

R E S U M E

Imposition des services de télécommunications à la TVA au taux de 18%

Les articles 66 à 70 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002 ont prévu des dispositions relatives à l'imposition des **services de télécommunications** à la TVA, ainsi que des dispositions d'accompagnement qui se résument notamment en ce qui suit :

- La suppression de l'exonération de la TVA des services de télécommunications réalisés par les opérateurs de réseaux de télécommunications reprise par le numéro 48 du tableau « A » annexé au code de la TVA, et en conséquence, l'imposition de ces services à la TVA au taux de 18% .
- La base imposable à la TVA au titre des services de télécommunications est constituée par le prix de ces services, tous frais et taxes inclus ainsi que la valeur des objets remis en paiement à l'exclusion de la TVA et de la redevance sur les télécommunications (*article 69*)
- La réduction de 15% à 5% du taux de la redevance sur les télécommunications applicable au chiffre d'affaires des entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseaux de télécommunications, et l'affectation de ses produits au profit du Fonds de Développement des Communications et des technologies de l'information (*article 68*)
- Le paiement de la redevance sur les télécommunications au vu d'une déclaration selon un modèle établi par l'administration à déposer auprès du receveur des finances compétent dans les vingt huit premiers jours du mois qui suit le mois de la réalisation du chiffre

d'affaires (*article 68*).

- La date d'entrée en vigueur des mesures susvisées est fixée par décret. Dans ce cadre, le décret n°2002-3356 du 30 décembre 2002 relatif à la date d'application des dispositions des articles 66 à 69 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002 a prévu que les dispositions susvisées entrent en vigueur à partir du **1^{er} janvier 2003** (*article 70*).

Dans le cadre de la démarche visant l'extension du champ d'application de la TVA par étape, et dans le but de limiter les effets des rémanences fiscales qui

résultent de l'exonération de la TVA du secteur des services de télécommunications, les articles 66 à 70 de la loi n° 2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002 ont prévu notamment :

- la suppression de l'exonération de la TVA dont bénéficiaient les services de télécommunications réalisés par les entreprises ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications et en conséquence l'imposition desdits services à la TVA au taux de 18%,
- la liquidation de la TVA au titre des services de télécommunications sur une base constituée par le prix des services tous frais et taxes inclus, ainsi que de la valeur des objets remis en paiement à l'exclusion de la TVA et de la redevance sur les télécommunications,
- la réduction de 15% à 5% du taux de la redevance sur les télécommunications et l'affectation de ses produits au profit du fonds de développement des communications et des technologies de l'information,
- la réduction du délai de paiement de ladite redevance de trois mois à un mois.

La présente note a pour objet de commenter ces dispositions.

I. RAPPEL DU REGIME FISCAL EN VIGUEUR JUSQU'AU 31 DECEMBRE 2002

Le régime fiscal appliqué jusqu'au 31 décembre 2002 aux services de télécommunications réalisés par les entreprises ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications telles que définies par l'article 2 du code des télécommunications promulgué par la loi n°2001-1 du 15 janvier 2001 se résume comme suit :

A/ L'exonération des services de télécommunications de la TVA en application des dispositions du n°48 du tableau « A » annexé au code de la TVA tel que modifié par la loi de finances pour la gestion 1995. Il s'ensuit que les services réalisés par l'office national de télécommunications en sa qualité d'opérateur de réseau de télécommunications ne sont pas soumis à la TVA.

B/ L'imposition à la TVA des services téléphoniques fournis par les publitel, les établissements hospitaliers, les hôtels ainsi que les services téléphoniques rendus par les banques au profit de leurs clients.

La TVA est due sur la différence entre les montants perçus par les publitel, les établissements hospitaliers, les hôtels et les banques auprès de leurs clients en contrepartie du service téléphonique et les montants facturés par l'office national

de télécommunications auxdits établissements. En effet, l'imposition de tous les montants perçus par les exploitants de publitel, les hôtels et les banques en contrepartie des services téléphoniques entraînerait la neutralisation de l'exonération dont bénéficie les services téléphoniques, d'autant plus que les prestataires de ces services réclament à leurs clients un montant, dont une partie est versée à l'opérateur public du réseau de télécommunications et l'autre partie constitue la rémunération de la valeur ajoutée qu'ils réalisent au titre de l'opération.

Etant remarqué que le taux de la TVA appliqué est de :

- 18% pour les services téléphoniques fournis par les publitel et les banques,
- 10% pour les services téléphoniques fournis par les hôtels,
- 6% pour les services téléphoniques fournis par les établissements hospitaliers.

C/ Le paiement de la redevance sur les télécommunications au taux de 15%

L'Office National de télécommunications est soumis au titre de son chiffre d'affaires global à la redevance sur les télécommunications au taux de 15% conformément aux dispositions de l'article 10 de la loi n°95-36 du 17 avril 1995 relative à la création de l'Office National de Télécommunications.

Cette redevance est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Les recettes de la redevance sont réparties, en vertu de l'article 21 de la loi de finances pour l'année 1999 comme suit :

- 15% au profit du budget de l'Etat ;
- 85% au profit du Fonds de Développement des Communications.

La redevance est payée dans la première quinzaine du mois qui suit chaque trimestre civil directement auprès de l'agent comptable central des communications en application des dispositions de l'article 10 de la loi n°95-36 susvisée.

II. APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2002

Les articles 66 à 69 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002 ont prévu :

- la suppression de l'exonération de la TVA prévue par le n°48 du tableau « A » annexé au code de la TVA et de ce fait les **services de télécommunications** deviennent imposables à la TVA,
- la liquidation de la TVA au titre des services de télécommunications sur la base d'une assiette qui comprend le prix de ces services tous frais et taxes inclus ainsi que la valeur des objets remis en paiement à l'exclusion de la TVA et de la redevance sur les télécommunications,
- la réduction de 15% à 5% du taux de la redevance sur les télécommunications sur le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications et l'affectation de ses ressources au profit du Fonds de Développement des Communications. (Le fonds de développement des communications et des technologies de l'information à partir du 1^{er} janvier 2003).

En outre, l'article 70 de la même loi a prévu que les dispositions des articles 66 à 69 de la loi de finances pour l'année 2002 entrent en vigueur à partir d'une date fixée par décret.

Dans ce cadre le décret n°2002-3356 du 30 décembre 2002 fixant la date d'application des dispositions des articles 66 à 69 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002 a prévu que lesdites dispositions entrent en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2003.

1) Imposition des services de télécommunications à la TVA

A/ Entreprises concernées

La mesure couvre les entreprises ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications telles que définies par l'article 2 du code des télécommunications promulgué par la loi n°2001-1 du 15 janvier 2001.

B/ Chiffre d'affaires soumis à la TVA

Le chiffre d'affaires des entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications soumis à la TVA est constitué du chiffre d'affaires réalisé au titre de toutes les opérations qu'elles réalisent.

Toutefois les entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications ne sont pas tenues de facturer la TVA au titre des opérations réalisées au profit des personnes bénéficiant du régime suspensif en matière de TVA. Il s'agit à titre d'exemple des sociétés totalement exportatrices et des missions diplomatiques sous réserve de réciprocité.

Pour bénéficier de cet avantage les personnes concernées par la mesure doivent se faire prévaloir des attestations de suspension de la TVA et ce conformément à la législation en vigueur.

Ceci étant, ces attestations ont une durée de validité limitée, en conséquence il y a lieu de s'assurer de leur validité à l'occasion de chaque opération réalisée avec les entreprises concernées.

C/L'assiette imposable à la TVA

La TVA due au titre des services de télécommunications est calculée par les entreprises ayant la qualité d'opérateur de réseau des télécommunications susvisées sur la base du prix desdits services tous frais, droits et taxes inclus **à l'exclusion de la TVA elle-même et de la redevance sur les services de télécommunications**, et ce en application des dispositions de l'article 6 du code de la TVA tel que complété par l'article 69 de la loi de finances pour l'année 2002.

D/ Taux de la TVA applicable aux services de télécommunications réalisés par les opérateurs de réseaux de télécommunications

Du fait que l'article 66 de la loi de finances pour l'année 2002 a supprimé l'exonération de la TVA prévue au numéro 48 du tableau « A » annexé au code de la TVA au profit des services de télécommunications réalisés par les entreprises ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications et en absence d'une disposition expresse qui prévoit l'imposition de ces opérations à un taux déterminé, elles deviennent imposables à la TVA au taux de 18% conformément aux dispositions des articles 1 et 7 du code de la TVA et ce à partir du 1^{er} janvier 2003.

Ce taux couvre notamment:

- les services de téléphonie fixe,
- les services de transmissions de données,
- les services de téléphone public,
- les services de téléphone mobile,
- les ventes des annuaires téléphoniques,
- les ventes des appareils téléphoniques fixes,
- les montants des abonnements aux services des entreprises des télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications.

Cependant, sont soumises, à la TVA au taux de 10% conformément aux dispositions des paragraphes II-11 et I-3 du tableau « B bis » annexé au code de la TVA notamment :

- les services d'études,
- les ventes d'appareils de téléphone mobile (GSM)

Etant précisé, qu'au cas où les entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications commercialisent leurs abonnements aux services téléphoniques en fournissant les appareils téléphoniques et sans mentionner séparément le prix de l'appareil téléphonique, il doit être fait application du taux de 18% sur le montant global facturé.

Restent soumises à la TVA selon les taux en vigueur, les autres opérations réalisées par les entreprises de télécommunications dans le cadre de leurs attributions.

D/ Fait générateur de la TVA

Il est à préciser à ce niveau que le fait générateur de la TVA est constitué, pour les prestations de services, par la réalisation du service, cependant en cas d'encaissement du prix ou des acomptes, le fait générateur coïncide avec l'encaissement du prix ou des acomptes.

Pour les opérations de ventes des cartes prépayées, le fait générateur est constitué par la livraison des cartes aux distributeurs agréés auprès des entreprises de télécommunications ou auprès des clients en cas de ventes directes à ses clients et ce conformément à l'article 5 du code de la TVA.

E/ DELAIS DE DECLARATION ET DE PAIEMENT DE LA TVA

La TVA est déclarée mensuellement en application des articles 5 et 18 du code de la TVA et ce dans les vingt huit premiers jours du mois qui suit le mois au titre duquel est réalisé le chiffre d'affaires imposable à la taxe.

2) La redevance au profit du fonds de développement des communications

A/ Personnes concernées par la mesure

La redevance est due par les entreprises ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications telles que définies par l'article 2 du code des télécommunications promulgué par la loi n°2001-1 du 15 janvier 2001 au profit du Fonds de Développement de Communications et de Technologies de l'Information.

B/ Assiette de la redevance

L'assiette de la redevance est constituée par le chiffre d'affaires des entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications telle que définies par l'article 2 du code des télécommunications promulgué par la loi n°2001-1 du 15 janvier 2001.

Le chiffre d'affaires soumis à la redevance inclut tous les frais, droits et taxes y compris la TVA et **à l'exclusion de la redevance** en application des dispositions de l'article 68 de la loi de finances pour l'année 2002.

C/ Taux de la redevance

Le taux de la redevance sur les télécommunications est fixé à 5% conformément aux dispositions de l'article 68 de la loi de finances pour l'année 2002.

D/ Délais de déclaration et de paiement de la redevance

La déclaration de la redevance de télécommunications se fait dans les vingt huit premiers jours du mois qui suit le mois au titre duquel le chiffre d'affaires est réalisé.

E/ Sort de la redevance au regard de l'IS

La redevance de télécommunications dont le taux est fixé à 5% est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés par les entreprises soumises à ladite redevance et ce conformément aux dispositions de l'article 68 de la loi de finances pour l'année 2002 susvisé.

III. LES PROCEDURES D'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2002

1) En matière de TVA

A/ Au niveau de la facturation

Conformément aux dispositions de l'article 18 du code de la TVA, les entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications concernées par l'imposition à la TVA, sont tenues à partir du 1^{er} janvier 2003 de respecter les obligations fiscales des assujettis à la TVA qui consistent notamment en ce qui suit :

- la facturation de la TVA au titre des opérations qu'elles réalisent à partir du 1^{er} janvier 2003,
- la facturation de la TVA au titre des opérations de vente de cartes de téléphone prépayées (fixe ou mobile) qu'elles réalisent à partir du 1^{er} janvier 2003 et ce, que l'opération soit effectuée avec des distributeurs desdites cartes ou avec les consommateurs finaux et dans tous les cas, chaque fois que le client exige la facture,
- l'émission de factures qui comportent les mentions obligatoires prévues par le paragraphe II de l'article 18 du code de la TVA et ce au titre de toutes les opérations soumises à la TVA. Ces mentions sont notamment :
 - le numéro de la carte d'identification fiscale de l'entreprise,
 - la date de l'émission de la facture,
 - l'identification du client et son adresse,
 - la désignation de la nature de l'opération faisant objet de la facturation hors TVA (exemple : service de téléphone fixe, service de téléphone mobile, vente de cartes prépayées, ...)
 - les taux et les montants de la TVA,

- le montant de la TVA ayant fait l'objet de suspension conformément à la législation en vigueur,
- l'utilisation de factures numérotées dans une série ininterrompue,
- le dépôt mensuel de la déclaration de TVA auprès de la recette des finances compétente.

B/ Au niveau de la déduction de la TVA

Les entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications peuvent déduire la TVA ayant grevé leurs acquisitions nécessaires à l'exploitation conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la TVA, sous réserve des exclusions du droit à déduction prévues par l'article 10 dudit code et relatives :

- aux voitures de tourisme et à tous les frais y afférents,
- aux achats auprès de personnes soumises à l'impôt forfaitaire prévu par le paragraphe IV de l'article 44 du code de l'impôt sur le revenu de personnes physiques et l'impôt sur les sociétés,
- à la TVA facturée à tort par les non assujettis.

C/ Au niveau des clients des entreprises de télécommunications

Les clients des entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications, peuvent lorsqu'ils sont assujettis à la TVA déduire la TVA ayant grevé les éléments du coût des opérations imposables qu'ils réalisent et ce, conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la TVA. Il en découle qu'ils peuvent déduire la TVA qui leur est facturée par les entreprises de télécommunications au titre des services de télécommunications nécessaires à la réalisation des opérations imposables à la TVA.

De même, les clients des entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications parmi les professionnels assujettis à la TVA et qui fournissent eux mêmes des services de télécommunications à leurs clients tels que les hôtels, les banques et les établissements hospitaliers peuvent déduire la TVA facturée par les entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications, en contrepartie, ils sont tenus de soumettre à la TVA la totalité de leur chiffre d'affaires provenant de ces services selon l'exemple suivant.

Exemple :

L'entreprise « Tunisie télécom » procède à la facturation d'un montant égal à 300D hors TVA à un hôtel au titre de la consommation téléphonique.

Ledit hôtel déclare un chiffre d'affaires relatif aux services téléphoniques au titre de la période couverte par la facture émise par « Tunisie télécom » égal à 1000D :

- l'entreprise « Tunisie télécom » déclare une TVA égale à :

$$300 \times 18\% = 54D$$

- l'hôtel déclare une TVA égale à :

$$1000 \times 10\% = 100D$$

- l'hôtel procède à la déduction de la TVA facturée par « Tunisie télécom » soit 54D et à la déclaration et le paiement de la taxe due sur le chiffre d'affaires relatif aux services de télécommunications soit :

$$100D - 54D = 46D$$

III. DATE D'APPLICATION DES NOUVELLES MESURES

Les dispositions des articles 66 à 69 de la loi de finances pour l'année 2002 susvisées entrent en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2003 et ce conformément aux dispositions de l'article 70 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 et aux dispositions du décret n°2002-3356 du 30 décembre 2002 relatif à la fixation de la date d'application des dispositions des articles 66 à 69 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002.

IV. MESURES TRANSITOIRES

Il est appliqué jusqu'au 31 décembre 2002 pour le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises des télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseaux des télécommunications, le régime fiscal en vigueur avant l'assujettissement du secteur des télécommunications à la TVA . Ainsi :

- sont exonérés de la TVA les montants figurant aux factures émises au titre du chiffre d'affaires réalisé jusqu'au 31 décembre 2002 et ce, même en cas d'émission de ces factures après le 31 décembre 2002,
- demeure soumis à la redevance sur les télécommunications au taux de 15%, le chiffre d'affaires réalisé au titre de cette période,
- ne donne pas droit à déduction de la TVA, les achats réalisés par l'office national des télécommunications et qui font partie du coût des opérations réalisées jusqu'au 31 décembre 2002.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK