RÉPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTÈRE DES FINANCES

D.G.E.L.F
La direction Générale des études et de la législation fiscale
الإدارة العامة للدراسات و التشريع الجبائي

11 MAI 2022

Note commune N° 16/2022

OBJET : Commentaire des dispositions de l'article 52 du décret-loi n° 2021-21 du 28 Décembre 2021 portant loi de finances pour l'année 2022 relatives à la suppression du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée pour les sociétés de commerce international et les entreprises de services exportatrices.

RESUME

Suppression du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée pour les sociétés de commerce international et les entreprises de services exportatrices

L'article52 du décret-loi n° 2021-21 du 28 Décembre 2021 portant loi de finances pour l'année 2022 a prévu la suppression du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des acquisitions des sociétés de commerce international et des entreprises de services qu'elles soient totalement exportatrices ou exerçant dans le cadre du droit commun.

Dans le cadre de la poursuite de la réforme fiscale et ce notamment à travers la suppression progressive du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée, l'article 52 de la loi de finances 2022 a prévu des dispositions visant à rationaliser les avantages fiscaux octroyés aux sociétés de commerce international et aux entreprises de services exportatrices et à éviter leurs détournement.

La présente note a pour objet de rappeler la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 et de commenter les nouvelles dispositions.

I. Rappel de la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021

L'article 7 bis de la loi n° 1994-42 du 07 mars 1994 fixant le régime applicable à l'exercice des sociétés de commerce international stipule que les sociétés de commerce international peuvent être créées en qualité de sociétés totalement exportatrices lorsqu'elles s'engagent à réaliser au moins quatre-vingt pour cent (80 %) de leurs ventes à partir d'opérations d'exportations.

Les dispositions prévues par la législation fiscale en vigueur relatives aux opérations d'exportation ou aux sociétés totalement exportatrices s'appliquent aux sociétés de commerce international selon leur qualité.

Par ailleurs, le premier sous-paragraphe du paragraphe I de l'article 11 du code la taxe sur la valeur ajoutée prévoit que les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée qui réalisent un chiffre d'affaires provenant de l'exportation ou des ventes en suspension de la taxe supérieure à 50% de leur chiffre d'affaires global, peuvent bénéficier du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée pour leurs acquisitions locales de produits et services donnant droit à la déduction.

Aussi, et conformément aux dispositions du troisième sous-paragraphe du paragraphe I de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, les entreprises totalement exportatrices bénéficient du régime suspensif de ladite taxe pour les opérations d'importation et d'acquisition locale de matières, produits, équipements, prestations de services et immeubles nécessaires à leurs activités et ce, s'ils ne sont pas exclus du droit à déduction conformément aux dispositions de l'article 10 du code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le paragraphe I-quater de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée prévoit qu'à l'exclusion des opérations effectuées par les commerçants, bénéficient du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée, les opérations d'importation et d'acquisition locale de matières, produits et les prestations de services donnant droit à déduction et nécessaires à la réalisation des opérations d'exportation.

Sur cette base, les sociétés de commerce international et les entreprises de services qui réalisent des opérations d'exportation ou des ventes en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée bénéficient de la suspension de ladite taxe au titre de leurs acquisitions selon les cas suivants :

1. **En ce qui concerne les sociétés de commerce international et les entreprises de services totalement exportatrices**

Elles bénéficient de la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des opérations d'importation et d'acquisition locale de matières, produits, équipements, prestations de services et immeubles nécessaires à leurs activités et donnant droit à la déduction.

2. **En ce qui concerne les sociétés de commerce international et les entreprises de services qui réalisent des opérations d'exportation**

Elles bénéficient de la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des opérations d'importation et d'acquisition locale de matières, produits et prestations de services nécessaires à la réalisation des opérations d'exportation.

3. **En ce qui concerne les sociétés de commerce international et les entreprises de services qui réalisent un chiffre d'affaires provenant de l'exportation ou des ventes en suspension de la taxe supérieure à 50% de leur chiffre d'affaires annuel global**

Elles bénéficient de la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des opérations d'acquisition locale de produits et services nécessaires à leurs activités et donnant droit à la déduction.

Il est à rappeler que les acquisitions des sociétés susmentionnées bénéficient, le cas échéant, de la suspension au titre des droits de douane et des autres taxes dues sur le chiffre d'affaires à savoir le droit de consommation, la taxe pour la protection de l'environnement, la taxe professionnelle au profit du fond de développement de la compétitivité dans les secteurs de l'industrie, de l'artisanat et des services et la taxe unique sur les assurances.

II. Apport de la loi de finances pour l'année 2022

1. Teneur de la mesure

L'article 52 de la loi de finances pour l'année 2022 a prévu la suppression du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des acquisitions des sociétés de commerce international et des entreprises de services exportatrices. Cette mesure concerne :

- La suspension de la taxe sur la valeur ajoutée accordée aux sociétés de commerce international totalement exportatrices dans le cadre de l'article 7 bis de la loi n° 1994-42 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents et aux entreprises de services totalement exportatrices dans le cadre du troisième sous-paragraphe du paragraphe I de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée,

- La suspension de la taxe sur la valeur ajoutée accordée dans le cadre du paragraphe I quater de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée au profit des sociétés de commerce international et des entreprises de services qui réalisent des opérations d'exportation,

- La suspension de la taxe sur la valeur ajoutée accordée dans le cadre du premier sous-paragraphe du paragraphe I de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée au profit des sociétés de commerce international et des entreprises de services qui réalisent un chiffre d'affaires provenant de l'exportation ou des ventes en suspension de la taxe supérieur à 50% de leurs chiffres d'affaires annuel global.

Il est à souligner que la suppression de l'avantage relatif aux acquisitions locales ou aux opérations d'importation réalisées par les sociétés susmentionnées concerne exclusivement la taxe sur la valeur ajoutée, par conséquent les sociétés de commerce international et les entreprises de services continuent à bénéficier du régime suspensif au titre des droits de douane et des autres taxes dues sur le chiffre d'affaires à savoir le droit de consommation, la taxe pour la protection de l'environnement, les taxes au profit du fond de développement de la compétitivité dans les secteurs de l'industrie, de l'artisanat et des services et la taxe unique sur les assurances et ce selon la législation fiscale en vigueur.

La suspension au titre des autres taxes dues sur le chiffre d'affaires est accordée sur la base d'attestations générales ou ponctuelles selon le cas.

2. Les cas non concernés par les dispositions de l'article 52 de la loi des finances pour l'année 2022

L'article 52 de la loi des finances pour l'année 2022 se limite à la suppression du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée aux sociétés de commerce international et aux entreprises de services exportatrices par conséquent, ce régime est maintenu pour les sociétés et entreprises autres que les sociétés de commerce international et les entreprises de services exportatrices, il s'agit notamment des :

- ✓ Entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 portant création des parcs d'activités économiques, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents.

- ✓ Entreprises exerçant dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, de l'industrie, de l'artisanat et du commerce exportatrices dans le cadre de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Il est à noter que les entreprises exerçant dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, de l'industrie, de l'artisanat et du commerce et qui réalisent aussi un chiffre d'affaires provenant de prestation de services peuvent bénéficier des dispositions du sous-paragraphe premier du paragraphe I de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, à condition de réaliser un chiffre d'affaires à l'export ou en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée provenant **exclusivement** de leur activité agricole, industrielle, artisanale ou commerciale supérieur à 50% de leur chiffre d'affaires global.

Le pourcentage de 50% est calculé dans ce cas sur la base du rapport obtenu entre le chiffre d'affaires provenant de l'activité agricole, industrielle, artisanale ou commerciale relative à l'exportation ou des ventes en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée de l'année précédente et le chiffre d'affaires global au titre de l'année précédente.

- ✓ Sociétés de commerce international ainsi que les entreprises de services bénéficiaires de régimes douaniers suspensifs conformément aux dispositions du code des douanes pour les opérations d'importation de marchandises ou d'acquisition de marchandises fabriquées sous le régime "de la transformation sous douane destinés à l'exportation totale" ou le régime "de la transformation sous douane destinés à l'exportation partielle" ou le régime "de perfectionnement actif " et sans l'obligation de présenter une attestation délivrée par les services fiscaux compétents.

- ✓ Assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée qui bénéficient de la suspension de ladite taxe au titre des biens et équipements acquis localement entrant dans les composantes des marchés réalisés à l'étranger dont le montant ne peut être inférieur à trois millions de dinars et ce nonobstant la proportion des exportations dans le chiffre d'affaires annuel global des entreprises concernées conformément aux dispositions du paragraphe I bis de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée.

- ✓ Non-assujettis qui effectuent occasionnellement des opérations d'exportation et ce pour leurs acquisitions auprès des assujettis à la taxe de marchandises ou de services destinés à l'exportation conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée.

- ✓ Sociétés de services exerçant dans le cadre du code des hydrocarbures et qui bénéficient des avantages fiscaux prévus aux articles 100 et 130 dudit code.

- ✓ Banques et les établissements financiers non-résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non-résidents.

- ✓ Sociétés de services exerçant dans le cadre du code minier et qui bénéficient des avantages fiscaux mentionnés prévus aux articles 95 et 101 dudit code.

- ✓ Sociétés de sous-traitance industrielles et les plateformes de sous-traitance industrielles mentionnées aux divisions de la section «C » de la Nomenclature d'Activité Tunisienne « NAT 2009 » prévue par le décret gouvernemental n° 2017-390 du 9 mars 2017, portant création, organisation et modalités de fonctionnement d'une unité de gestion par objectifs pour la réalisation du projet de révision des autorisations de l'exercice des activités économiques et fixant la nomenclature d'activités tunisienne.

- ✓ Sociétés exerçant dans le domaine de valorisation des déchets industriels selon le cahier de charge n°2 relatif à la valorisation des déchets industriels et autorisées par le ministère chargé de l'environnement.

3. Les conséquences fiscales de la mesure

3.1. Au niveau du fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée

La taxe sur la valeur ajoutée est exigible sur les acquisitions des sociétés de commerce international et des entreprises de services selon les taux en vigueur à partir du 1er janvier 2022, conformément aux règles du fait générateur prévues par l'article 5 du code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Sur cette base, les acquisitions des sociétés susvisées sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée selon les règles suivantes :
- Le dédouanement de la marchandise, pour les importations,
- La livraison de la marchandise, pour les acquisitions locales des produits,
- La réalisation du service ou l'encaissement du prix ou des acomptes lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service, pour les prestations de services.

Toutefois, en ce qui concerne les acquisitions réalisées dans le cadre de contrats de leasing ou d'ijâra, le fait générateur est constitué lors de l'échéance du paiement des loyers et par conséquent les dispositions de l'article 52 de la loi de finances pour l'année 2022 couvrent les loyers de leasing et d'ijâra échus à partir du 1er janvier 2022.

Ceci étant, les sociétés de commerce international et les entreprises de services continuent à bénéficier de la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des loyers de leasing ou d'ijâra relatifs à l'acquisition de matériels et équipements et ce, dans le cas où ces équipements et matériels bénéficient d'un avantage fiscal dans le cadre du droit commun et ce conformément aux

dispositions de l'article 5 de la loi n°1994-90 du 26 juillet 1994 portant dispositions fiscales relatives au leasing telle que modifiée par la loi n° 2001-123 du 28 décembre 2001 ou conformément aux dispositions l'article 28 de la loi de finances pour l'année 2012.

3.2. Au niveau de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée

Conformément aux règles de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée prévues par la législation fiscale en vigueur, les sociétés de commerce international et les entreprises de services assujetties totalement ou partiellement à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent déduire la taxe ayant grevé leurs acquisitions nécessaires à leurs activités conformément aux règles prévues par l'article 9 du code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces entreprises peuvent également opter pour la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée en cas de réalisation d'opérations hors champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ou d'opérations exonérées de ladite taxe, conformément aux dispositions de l'article 2 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, et bénéficier par conséquent de la déduction de la taxe ayant grevé leurs acquisitions nécessaires à leurs activités.

3.3. Au niveau de la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée

En application de la législation fiscale en vigueur, le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée provenant des opérations d'exportation ou des opérations de vente en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée, est restituable et ce conformément aux dispositions de l'article 15 du code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Conformément aux dispositions de l'article 32 du code des droits et procédures fiscaux, la restitution du crédit de la TVA pour les opérations d'exportation de marchandises ou de services, s'effectue dans un délai de **sept jours** décompté à partir de la date de dépôt de la demande de restitution qui remplit les conditions et accompagnée des pièces justifiant l'opération d'exportation (par exemple: visa d'export…) et les acquisitions qui ont supportés la taxe sur la valeur ajoutée et **sans procéder d'une façon systématique à une vérification fiscale préalable ou postérieure**.

Il est à préciser que ce délai concerne exclusivement les entreprises qui réalisent les opérations d'exportation directe.

Aussi, la restitution du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée provenant des ventes en suspension de la taxe s'effectue dans un délai de **trente jours** et ce à compter de la date de dépôt de la demande de restitution qui remplit les conditions et accompagnée des pièces justifiant la vente en suspension de ladite taxe (attestations des clients, bons de commande le cas échéant...) et les acquisitions qui ont supporté la taxe sur la valeur ajoutée et **sans procéder d'une façon systématique à une vérification fiscale préalable ou postérieure**.

Ce délai concerne les entreprises qui réalisent des opérations d'exportation indirecte et les sociétés qui réalisent des ventes en suspension de taxe sur la valeur ajoutée.

Le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée restituable se limite au pourcentage obtenu par le rapport entre le chiffre d'affaires provenant des opérations d'exportation ou des opérations de vente en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires global qui ouvre droit à déduction au titre de la période concernée par la demande de restitution et sans pour autant que ce crédit dépasse la taxe sur la valeur ajoutée théorique au titre des opérations d'exportation ou des opérations de vente en suspension de ladite taxe.

LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES

Signé : Yahia Chemlali

