

Tax

Instance Nationale des Télécommunications

Étude du régime fiscal du secteur des télécommunications en Tunisie

Draft

19 Septembre 2018

pwc



19 septembre 2018

Objet: Notre rapport portant sur l'étude du régime fiscal du secteur des télécommunications en Tunisie

Cher Monsieur le Président de l'INT,

Faisant référence à notre contrat signé en date du 25 janvier 2018, nous avons l'honneur de vous faire part de notre rapport portant sur l'étude du régime fiscal du secteur des télécommunications en Tunisie.

Ce rapport a été établi sur la base des données fournies par l'INT et en conformité avec le Cahier des Clauses Techniques Particulières.

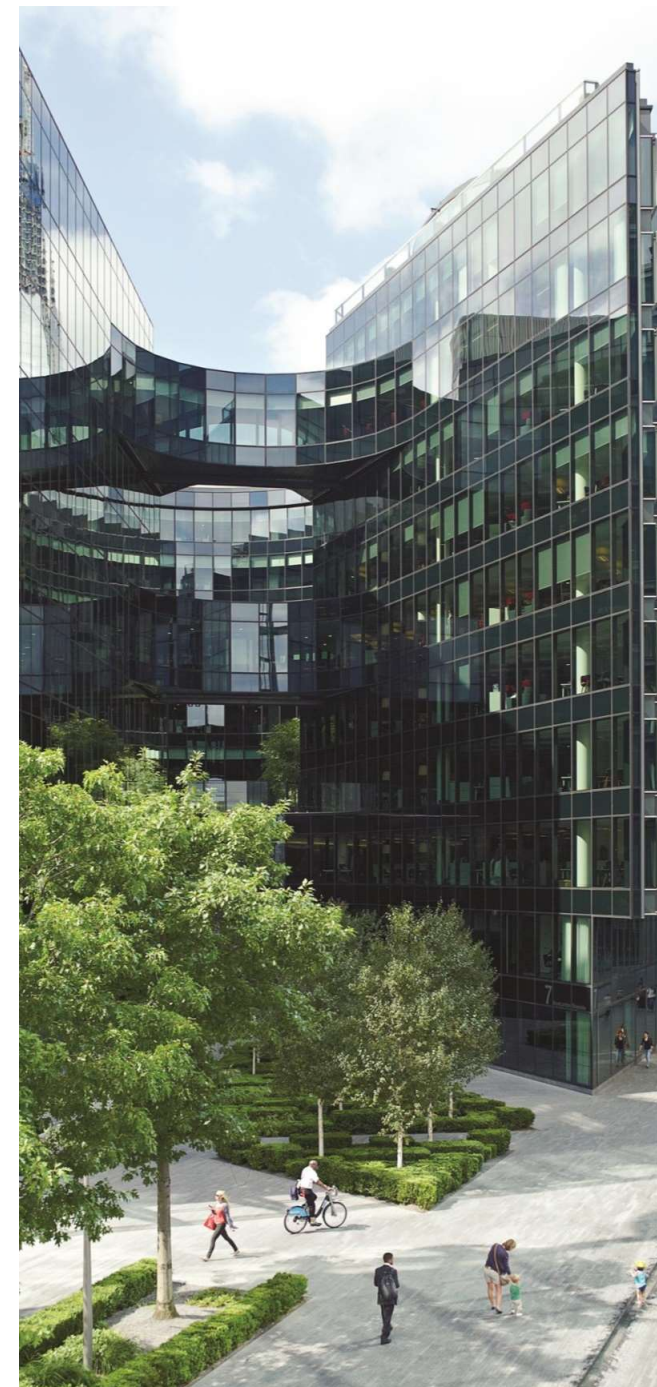
Nous restons à votre entière disposition pour une présentation de nos conclusions et vous apporter tout éclaircissement et/ou renseignement complémentaire.

Veuillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de nos salutations distinguées.

CAF Fiscal

Mabrouk Mâalaoui
Tax Partner

*CAF Fiscal, Société de conseil fiscal
Immeuble PwC Rue du lac d'Annecy Les berges du Lac 1053 Tunis - Tunisie.
Téléphone: +216 (0) 71 160 000, Fax: +216 (0) 71 861 789, www.pwc.com
Société à responsabilité limitée au capital DT 18 000 RC B11163 2002. Id.Fisc- 785872 E/A/M/000*



Contents

Résumé exécutif	7
Etat des lieux sur la législation fiscale afférente au secteur des télécommunications	27
1 Régime fiscal des opérateurs de télécommunications	28
1.1 Impôts et taxes à la charge du consommateur	30
1.1.1 Taxe sur la Valeur Ajoutée	31
1.1.2 Redevance sur les télécommunications	41
1.1.3 Droit de timbre	48
1.1.4 Taxe sur les jeux	52
1.2 Impôts et taxes à la charge des opérateurs	54
1.2.1 Impôt sur les sociétés	55
1.2.2 Droits de douane et TPE	69
1.2.3 Taxe sur les collectivités locales	73
1.2.4 Droit d'enregistrement	75
1.2.5 TFP et Foprolos	78
2 Régime fiscal applicable aux Fournisseurs de services internet	80
3 Défis fiscaux relevés par la l'économie numérique	83
4 Contribution du secteur des télécommunications dans le budget de l'Etat et le FDC	88
Benchmarking	97
5 Présentation du secteur des télécommunications en Tunisie	98
6 Caractéristiques des pays du benchmark	106
7 Régime fiscal dans les pays du Benchmark	112
Modélisation des changements dans les impôts et taxes	122
8 Présentation du modèle	123

Contents

9	Résultats de la modélisation	138
	Annexe 1 : Analyse portant sur le RTI Melbourne/Dubai	163
	Annexe 2: Analyse de la baisse du taux d'IS de 35% à 25%	173
	Glossary	174
	Equipe de travail	176

Objet de la mission

Cette étude vise à établir l'état des lieux du régime fiscal en vigueur applicable au secteur des télécommunications, de le comparer à celui applicable dans d'autres pays et de formuler les recommandations de changements à apporter au système en vigueur. Ces changements seront modélisés afin d'en évaluer l'impact aussi bien sur le développement du secteur et le bien-être du consommateur que sur les recettes de l'Etat et du fonds de développement des communications.

Contexte général et objectifs de l'étude

La présente étude vise à analyser la législation fiscale afférente au secteur des télécommunications en Tunisie, à formuler des recommandations et à estimer l'impact de toute modification sur le développement du secteur et les ressources de l'Etat.

Prestations à réaliser

Dans le cadre de cette étude, nous sommes tenus notamment de :

- réaliser un état des lieux sur la législation fiscale afférente au secteur des télécommunications,
- réaliser un benchmark avec d'autres pays,
- élaborer une analyse approfondie de l'impact de la variation de chaque impôt ou taxe appliqués au secteur des télécommunications (TVA, IS, Droit de timbre, droit de douane, redevance,...) sur le développement du marché des télécommunications (pour toutes ses composantes de détail et de gros : fixe, mobile, Internet)

Nous évaluerons l'impact des changements notamment sur :

- l'évolution du taux de pénétration fixe, mobile et data;
 - l'évolution du trafic (voix, SMS et data) national et international;
 - l'évolution des investissements dans le secteur;
 - le bien-être du consommateur;
 - le budget (recettes) de l'Etat;
 - les indicateurs économiques et financiers des acteurs économiques (opérateurs, fournisseurs de services Internet, fournisseur de services à base SMS,...) et du secteur.
- identifier les changements qui pourraient contribuer à la croissance du secteur et attirer les investissements en vue de concrétiser les objectifs inscrits au niveau du **Plan National Stratégique (PNS)** et à renforcer la contribution du secteur au budget de l'Etat.

Conduite de la mission et livrables

Les conclusions de l'étude seront communiquées dans le cadre d'un rapport provisoire (y compris la documentation et les outils nécessaires notamment l'outil portant simulation de l'impact) dans un délai de **40 jours** calendaires, pour examen par l'équipe de suivi et de validation de l'INT.

Une réunion de restitution sera organisée au siège de l'INT en vue de discuter le rapport provisoire.

La date de cette réunion sera fixée en commun accord avec l'INT et dans tous les cas elle ne peut pas être organisée avant **07** jours calendaires à partir de la date de réception du rapport provisoire.

Cette réunion sera sanctionnée par un Procès-Verbal (PV) contenant les différentes réserves et remarques soulevées par l'INT sur cette version provisoire. Un rapport définitif sera établi suite à cette réunion et sera soumis à l'INT pour validation et ce, dans un délai de **10 jours** calendaires à partir de la date de la communication **officielle** des réserves et remarques de l'INT sur le rapport provisoire.

Contexte de réalisation de la mission

Ce projet de rapport est destiné à l'INT sur la base de l'étendue des travaux, définie dans le cadre du contrat portant sur l'étude du régime fiscal du secteur des télécommunications.

Ce projet est établi dans l'objectif de faire un état des lieux du régime fiscal applicable au secteur et de proposer des changements sur la base d'un benchmarking avec d'autres pays.

Ces changements seront modélisés afin d'évaluer l'impact aussi bien sur le développement du secteur et le bien-être du consommateur, que sur les recettes de l'Etat et du Fonds de Développement des Communications (FDC).

La modélisation sera basée sur les données communiquées par l'INT et sur quelques hypothèses validées par l'Instance tenant compte des contraintes liées à la disponibilité de l'information.

Ce rapport est destiné à l'INT et ne peut être utilisé par aucune autre partie. CAF Fiscal n'accepte aucune responsabilité liée à l'utilisation du présent rapport par toute tierce partie.

Cette étude a été réalisée principalement sur la base des données et informations mises à notre disposition par l'INT à la date d'émission du présent rapport. Considérant la non disponibilité de certaines données se rattachant à l'exercice 2017 à la date de réalisation de notre étude, les informations contenues dans le présent rapport et particulièrement la modélisation des changements proposés sont basés sur l'année 2016 comme année de référence.

L'étendue de nos travaux est sujette à la limitation des données et informations mises à notre disposition par l'INT à la date d'émission du présent rapport.

Cette limitation porte notamment sur la non disponibilité de certaines données se rattachant à l'exercice 2017 à la date de réalisation de notre étude.

Par conséquent, les informations contenues dans le présent rapport et particulièrement la modélisation des changements proposés sont basés sur l'année 2016 comme année de référence.

Considérant que notre étude a été conduite principalement au courant du mois d'avril 2018, le modèle mesure les contributions du secteur au budget de l'Etat en termes d'impôts et taxes sur la base des données de l'année 2016 en produisant les années 2017 et 2018 et en mesurant l'impact des changements fiscaux apportés par les lois de finances 2017 et 2018 sur lesdites années.

Les résultats de l'année 2018 ont été retenus pour les besoins de la modélisation de l'impact des changements. Ce choix se justifie par la nécessité de proposer des mesures sur la base d'une situation actuelle.

Considérant ces limitations, CAF Fiscal ne peut assumer aucune responsabilité liée à l'exactitude ou l'exhaustivité des informations et données contenues dans ce rapport et qui lui ont été communiquées par l'INT.

Tous les droits liés à la propriété intellectuelle sont la propriété de l'INT, notamment pour l'exercice du droit de reproduction.

CAF Fiscal s'engage expressément à conserver un caractère confidentiel aux informations et documents qui lui ont été communiqués ou portés à sa connaissance à l'occasion de l'exécution de la présente étude et s'interdit en conséquence de transmettre à des tiers des documents ou informations sans avoir obtenu au préalable l'accord écrit de l'INT.

Notre étude porte sur les impôts, droits et taxes d'ordre fiscal. Ainsi, les charges dues par les opérateurs de télécommunication au titre de leur activité (droit de licence, frais de fréquence, de numérotation et d'adressage,...) ne font pas l'objet de notre étude.

Résumé exécutif

Notre démarche

Notre démarche s'est articulée en trois grandes phases, après une première étape de présentation de l'état des lieux du régime fiscal applicable aux opérateurs et aux FSI dans le secteur des télécommunications, nous avons réalisé un benchmark avec d'autres pays et nous avons terminé par la modélisation de l'impact des changements proposés au niveau des deux premières étapes principalement sur le développement du secteur, le bien-être du consommateur, les recettes de l'Etat et du FDC.

Notre démarche s'est articulée en trois parties:

- **Dans une première partie**, nous avons établi un état des lieux du régime fiscal applicable au secteur. Cette partie a abouti premièrement à récapituler les dispositions fiscales régissant le secteur qui sont en grande partie basées sur la doctrine fiscale. Deuxièmement, cette partie nous a permis de faire des propositions quant aux changements et/ou précisions qui à notre sens doivent être mise en place que ce soit dans un soucis de précision et de simplification que dans un soucis d'équité fiscale. De plus, nos recommandations ont intégré des mesures visant le développement du secteur et la réalisation des objectifs tels que définis par le Plan National Stratégique à savoir:
 - Garantir l'inclusion sociale et réduire la fracture numérique par la généralisation de l'accès haut débit;
 - Assurer la réduction du chômage et la création d'emplois dans les secteurs du numérique;
 - Améliorer la compétitivité de l'entreprise, notamment, par l'investissement dans les TIC et le positionnement dans l'économie numérique.

- **Dans une deuxième partie**, nous avons étudié le régime fiscal applicable dans des pays « Benchmark » ayant des indices de développement du secteur et macro-économique comparables à la Tunisie mais également des pays leaders dans le secteur. Cette étude visait à positionner la Tunisie par rapport à ces pays « Benchmark » en termes de taxation des services de télécommunications.
- **Dans une troisième partie**, nous avons élaboré un modèle afin d'évaluer l'impact des changements proposés dans la réglementation fiscale (dans la mesure du possible étant donné la limitation liée aux informations communiquées par l'INT) principalement sur le développement du secteur, le bien-être du consommateur, les recettes de l'Etat et du Fonds de Développement des Communications (FDC).

Suite à cette modélisation des changements proposés, nous avons retenu, sur demande l'INT, une combinaison de scénarios à modéliser afin d'en mesurer l'impact aussi bien sur le court terme que sur le moyen terme (horizon 5 ans).

Nous notons que l'étendue de nos travaux est sujette à la limitation des données et informations mises à notre disposition par l'INT à la date d'émission du présent rapport.

Cette limitation porte notamment sur la non disponibilité de certaines données et sur le fait que notre étude n'a pas tenu compte des taxes parafiscales.

L'essentiel

Le secteur des télécommunications contribue dans les recettes fiscales de l'Etat à raison de 3,29% en moyenne sur la période 2015 – 2017.

01 Régime fiscal spécifique au secteur des télécommunications

Le régime fiscal des opérateurs de télécommunications se distingue par rapport au droit commun principalement au niveau des taxes spécifiques suivantes: la redevance sur les télécommunications due au taux de 5%, le droit de timbre dû au taux de 14%, un taux d'IS spécifique dû au taux de 35% au lieu du taux commun de 25% et une taxe sur les jeux au taux de 30%.

02 Contribution au budget de l'Etat

Les contributions fiscales totales du secteur des télécommunications (impôt sur les sociétés, TVA, droits de douane, droits de timbre, redevance sur les télécommunications, taxe sur les jeux, droits d'enregistrement et retenue à la source sur l'étranger) représentent une moyenne de **3,29% des recettes fiscales de l'Etat** entre 2015 et 2017.

03 9 pays de Benchmark ont été retenus pour situer le secteur en Tunisie

Les 9 Pays du Benchmark retenus comprennent des pays d'Afrique (Maroc, Egypte et Afrique du Sud), d'Asie (Jordanie et Turquie) et d'Europe (Portugal, Danemark, Estonie et Suède). La Turquie, la Jordanie et l'Egypte représentent les seuls pays du Benchmark qui imposent des taxes spécifiques au secteur. En matière d'IS, seules la Tunisie et la Jordanie appliquent un taux d'IS supérieur à celui du droit commun.

04 Présentation du modèle

Un modèle économique d'équilibre partiel a été élaboré permettant de mesurer l'impact des changements des impôts et taxes affectant les prix et les quantités du marché des télécoms sur les différents intervenants (consommateur, l'Etat et le FDC). Ledit modèle spécifie un système de relations entre la demande et l'offre sur les marchés des télécommunications et optimise le comportement de chaque intervenant.

05 12 scénarios « Stand alone » ont été retenus

12 scénarios ont été modélisés impliquant des changements au niveau de la TVA, de la redevance, des droits de timbre, de l'IS et des droits de douane. Nous avons mesuré l'impact desdits scénarios sur les recettes de l'Etat et du fonds de développement des communications ainsi que sur l'Indice de Développement des Télécoms.

06 1 scénario combiné a été présenté et projeté sur une période de 5 ans

Sur la base des 12 scénarios « Stand alone » modélisés, une combinaison a été retenue, sur demande de l'INT, pour être modélisée en mesurant l'impact aussi bien sur le court terme que sur le moyen terme (horizon 5 ans).

Propositions de changements en matière de TVA

Dans le but de promouvoir les services internet en Tunisie et d'atteindre les objectifs du Plan National Stratégique en matière du taux de pénétration Haut Débit fixe, la réduction du taux de la TVA sur les services internet fixe de 19% à 7% mériterait à notre sens d'être étudiée. Par ailleurs, le régime fiscal sur les services d'interconnexion internationale devrait être revu et ce, sur la base du règlement de Melbourne/Dubai mais également en se référant à la règle de territorialité telle qu'appliquée dans le droit comparé.

01 La baisse du taux de TVA sur les services internet fixe^(*) destinés aux ménages de 19% à 7%

Dans le but de promouvoir les services internet en Tunisie et d'atteindre les objectifs du Plan National Stratégique en matière du taux de pénétration Haut Débit fixe ainsi que le pourcentage des ménages ayant accès à internet, **la réduction du taux de la TVA sur les services internet fixe de 19% à 7% mériterait à notre sens d'être étudiée.**

02 Elimination de la TVA sur les produits d'interconnexion internationale en application du règlement de Melbourne

Dans un soucis de précision fiscale, nous estimons que les services d'interconnexion internationale facturés par les Opérateurs de télécommunication locaux aux Opérateurs étrangers au titre de l'utilisation de leurs réseaux par les abonnés des opérateurs étrangers (terminaison d'appels en Tunisie et « Visitor Roaming ») ne devraient pas être soumis à la TVA et ce, en application du RTI Melbourne/Dubai qui, à notre sens, impose à la Tunisie de ne pas charger de TVA sur les services d'interconnexion internationale au titre de services rendus aux abonnés d'opérateurs étrangers résidents de pays ayant signé ledit règlement que ce soit au titre des appels se terminant en Tunisie ou au titre des services « Visitor Roaming ».

03 Définition de la règle de territorialité en matière de TVA

La règle de territorialité appliquée en Tunisie a démontré ses limites en ce qui concerne les services en général et les services de télécommunications en particulier étant donné l'ambiguïté quant à la fixation du lieu où le service est réputé avoir été utilisé ou exploité. C'est le cas notamment pour les services « Subscriber Roaming ».

Dans ce contexte, une étude du droit comparé nous semble pertinente. En effet, l'étude de la directive Européenne et du droit interne Australien démontre que des règles très simples spécifiques au secteur des télécommunications ont été définies afin d'éviter toute ambiguïté.

Face à ce constat, nous estimons que cette règle devrait être abandonnée au profit de règles beaucoup plus précises en fonction de la nature de l'opération laissant moins de place à l'ambiguïté à l'instar des règles appliquées par les pays de l'Union Européenne en vertu de la directive européenne et en référence au droit comparé dans des pays tel que l'Australie.

Propositions de changements en matière de redevance sur les télécommunications

Une redevance sur les télécommunications a été instituée au profit du fonds de développement des communications par la loi 2001-123. Cette redevance est due au taux de 5% sur la base du chiffre d'affaires global des opérateurs de télécommunications y compris les revenus d'interconnexion et les revenus non exclusifs aux opérateurs.

Requalification de la Redevance en tant que taxe à la charge des opérateurs

En application du texte de la loi 2001-123 ayant institué la redevance, celle-ci est déductible de l'assiette de l'IS, ce qui suppose que la redevance sur les télécommunications ne doit pas être facturée aux clients par les opérateurs de télécommunications. Ainsi, contrairement à ce qui a été confirmé par l'administration fiscale à plusieurs reprises, elle constitue une charge pour les opérateurs de télécommunication et non pas une taxe à collecter auprès des consommateurs tel le cas aujourd'hui.

L'impact de l'application de ce mécanisme serait positif du point de vue recettes de l'Etat et le FDC et négatif du point de vue des opérateurs, en admettant que le prix facturé au consommateur (redevance comprise) demeure inchangé.

Elimination de la Redevance sur les produits non exclusifs aux opérateurs de télécommunication

L'assiette de la redevance est instituée par le chiffre d'affaires des opérateurs de télécommunications tels que définis par le code des télécommunications. Notre interprétation est que cette redevance n'est assise que sur le chiffre d'affaires réalisé par les opérateurs en leur dite qualité.

Elle ne devrait pas être assise sur les autres revenus qui ne sont pas exclusifs aux opérateurs de télécommunications tels que les services internet fixe, ventes de clés 3G, revenus provenant de la vente des appareils téléphoniques et des tablettes,....

Ceci a été confirmé par la jurisprudence pour les ventes d'appareils de téléphone.

Elimination de la redevance sur l'interconnexion nationale

L'application de la redevance sur les revenus provenant de l'interconnexion **nationale** entre les opérateurs de télécommunication engendre une redondance de la redevance (double taxation) à facturer au client final. En effet, la redevance facturée à l'opérateur constitue un coût pour ce dernier qu'il refacturera en appliquant une deuxième fois la redevance sur le prix final.

Ainsi, à notre sens, en admettant que la redevance soit due au titre des services d'interconnexion et qu'il s'agisse d'une taxe à collecter auprès du consommateur à l'instar de la TVA, la redevance subie sur les services d'interconnexion (Input) devra venir en déduction de la redevance facturée aux clients (Output) afin d'en assurer la neutralité à l'instar de la TVA.

Elimination de la Redevance sur les produits d'interconnexion internationale

En application du RTI (Melbourne/Dubai), nous estimons que les services d'interconnexion internationale facturés par les Opérateurs de télécommunication locaux aux Opérateurs étrangers au titre de la terminaison d'appel en Tunisie (Appels entrants) ainsi qu'au titre des appels réalisés par les abonnés des Opérateurs de télécommunication étrangers en Tunisie via les services roaming (visitor roaming) ne sont pas soumis à la Redevance.

Par conséquent, notre proposition serait d'éliminer la redevance au titre de ces revenus d'interconnexion internationale.

Cette proposition n'a de sens que si nous admettions que la redevance représente une taxe assise sur le chiffre d'affaires et non pas une taxe à la charge des opérateurs.

Propositions de changements en matière d'Impôt sur les Sociétés

01 Encouragement des investissements dans le secteur des télécommunications par les investisseurs étrangers

Nos principaux constats par rapport au taux d'IS applicable dans les pays du benchmark (tels que détaillés au niveau de la 2^{ème} partie de notre rapport) sont les suivants :

- La Tunisie applique le taux d'IS le plus élevé appliqué aux opérateurs de télécommunication;
- Les entreprises opérant dans le secteur des télécommunications sont soumises à l'IS au taux général à l'exception de la Tunisie et de la Jordanie qui appliquent un taux spécifique au secteur des télécommunications.

Afin d'encourager les investissements dans le secteur des télécommunications en Tunisie, nous estimons que la pression fiscale sur ledit secteur devrait être revue. A ce titre, nous avons jugé utile d'estimer l'impact du changement du taux d'IS afin de le réduire à 25%.

Le taux d'IS applicable au secteur des télécommunications est de 35% soit le taux le plus élevé en Tunisie. Ce taux ajouté à l'effet des réintégrations fiscales abouti à un taux d'IS effectif moyen est de 54% sur la période 2015-2017. Ainsi, comparée aux autres pays du Benchmark, la Tunisie est le seul pays, en dehors de la Jordanie, qui applique un taux spécifique au secteur des télécommunications.

02 Instauration de taux d'amortissements spécifiques au secteur des télécommunications

A l'issue de la revue du régime d'IS applicable aux opérateurs du secteur des télécommunications, le constat général est qu'aucun taux d'amortissement spécifique au secteur des télécommunications n'est prévu.

Ainsi, étant donné la spécificité des équipements du secteur des télécommunications, **l'utilisation de politiques fiscales pour encourager l'investissement** dans les équipements de télécommunications via une augmentation des taux d'amortissement admis en déduction fiscalement mérite à notre sens d'être étudiée.

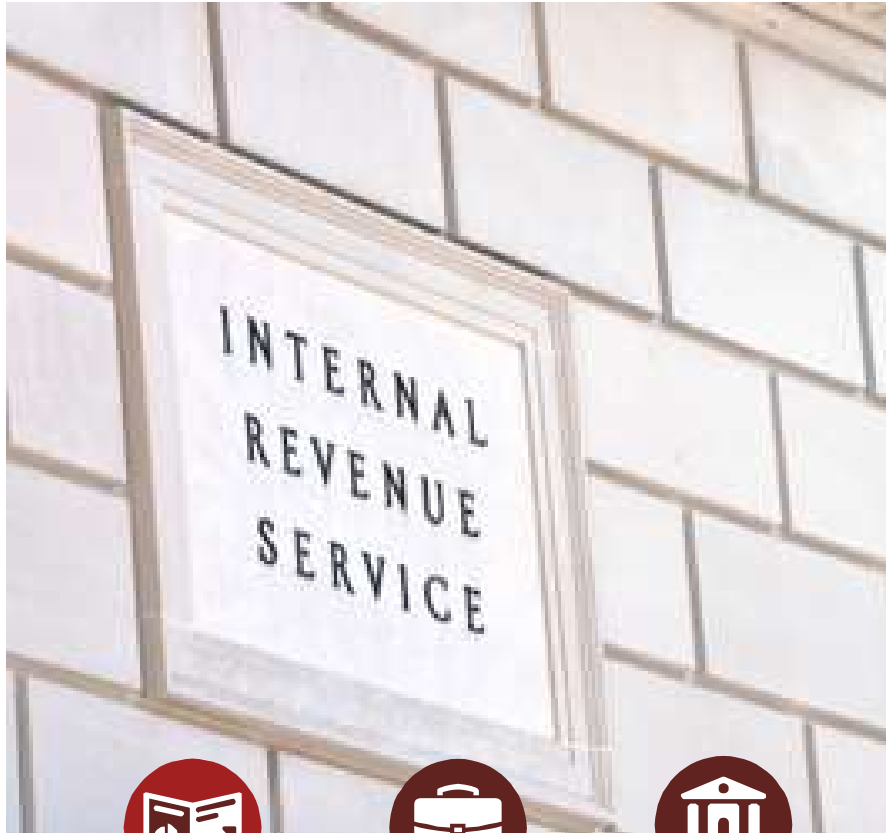
En effet, lesdits équipements étant non seulement importants en termes de montants mais également renouvelables d'une manière récurrente afin d'être en ligne avec les évolutions technologiques, l'utilisation d'un levier fiscal pourrait être une solution pour permettre aux opérateurs de télécommunication de répondre à leurs objectifs en termes de réalisation des budgets d'investissements prévus permettant d'assurer les objectifs requis par l'INT en termes de couverture et de qualité.

Le levier fiscal pourrait être via l'instauration de taux d'amortissement spécifiques au secteur des télécommunications ou bien les faire bénéficier de l'amortissement linéaire accéléré, à l'instar des entreprises qui exercent une activité relevant des industries manufacturières ou encore prévoir des taux spécifiques aux équipements des télécommunication, ce qui serait de nature à encourager les investissements dans le secteur qui représentent une nécessité pour son évolution. De même, et afin d'encourager l'investissement dans les zones défavorisées (zones blanches), l'institution de déductions supplémentaires au titre des amortissements, à la manière de ce qui est prévu dans le cadre de la législation régissant les hydrocarbures.

Dans le même ordre d'idées, l'application d'un taux d'amortissement additionnel de 30% à l'instar de celui prévu pour les entreprises nouvellement créées mérite d'être étudiée.

Propositions de changements en matière de Droits de Timbre

Les droits de timbre provenant du secteur des télécommunications représentent en moyenne 41,5% des recettes totales de l'Etat provenant des droits de timbre sur la période 2015 – 2017 et 24% de la contribution fiscale totale du secteur des télécommunications dans le Budget de l'Etat.



Révision à la hausse du taux des Droits de Timbre

Le droit de timbre sur les services de téléphonie a été institué par la loi de finances 2006 et a été modifié ultérieurement par les lois de finances complémentaires 2012 et 2014 et récemment par la loi de finances 2018.

La loi de finances 2018 a étendu le champ d'application du droit de timbre aux services d'internet.

Ce droit s'applique désormais aussi bien aux factures relatives aux services de téléphonie qu'aux services d'internet ainsi que les opérations de recharge y afférentes à l'exception des services d'internet rendus aux personnes physiques, non destinés à un usage professionnel.

Suite aux changements introduits par les différentes lois de finances qui ont eu pour effet soit d'augmenter le tarif du droit de timbre soit d'élargir son assiette, nous avons jugé utile de modéliser l'impact d'une augmentation dans les droits de timbre sur les données du secteur et sur les différents acteurs.

Propositions de changements en matière de droits de douane

Les changements apportés par la loi de finances 2018 sur les droits de douane ont un impact direct et substantiel sur les droits de douane payés par les opérateurs de télécommunication. La revue de cette mesure mérite à notre sens d'être considérée étant donné l'impact sur les investissements dans le secteur.

La quasi-totalité des équipements importés par les opérateurs de télécommunication étaient, jusqu'au 31 décembre 2017, exonérés des droits de douane.

La loi de finances 2018 a prévu, la hausse des taux des droits de douane dus au titre de certains équipements et produits relevant des chapitres de 25 à 97 du tarif des droits de douane à l'importation de **20% à 30%** pour les produits importés à partir du 1^{er} janvier 2018 et de **0% à 15%** et ce, selon le tableau figurant à l'annexe 2 à la LDF 2018.

Les opérateurs de télécommunication sont désormais soumis aux droits de douane tels que prévus au niveau de la loi de finances 2018 à des taux variant entre 0% et 30%. L'impact de ce changement sur les opérateurs de télécommunications diffère en fonction du montant annuel de l'investissement.



Révision à la baisse des taux des Droits de Douane

01 Exonération des droits de douane sur les équipements importés par les opérateurs de télécommunication

02 Exonération des droits de douane sur les équipements importés par les opérateurs de télécommunication avec l'hypothèse de réinvestissement des montants exonérés

Suite aux changements introduits par la loi de finances 2018 en matière des droits de douane et de la conséquence de ces changements sur les droits de douane à payer par les opérateurs de télécommunication (de 0% à 30%), et dans le but de promouvoir les investissements au niveau du secteur, nous avons jugé utile de modéliser deux scénarios qui prévoient l'exonération des droits de douane sur les équipements importés par les opérateurs de télécommunication, avec l'hypothèse de réinvestissement des montants exonérés pour l'un des deux scénarios.

Pour les besoins de la simulation du changement, nous nous sommes basés sur les données de l'exercice 2017 en figeant le montant des investissements.

Propositions de changements en matière de droits d'enregistrement

Les contrats conclus par les opérateurs de réseaux de télécommunications sont qualifiés de marchés tels que définis par la doctrine fiscale par référence aux dispositions de l'article 828 et suivants du code des obligations et des contrats et donnent par conséquent lieu à aux droits d'enregistrement de 0,5% de leurs montants bruts.

Droits d'enregistrement sur les actes sous seing privé portant marchés

Les contrats conclus par les opérateurs de réseaux de télécommunications portant notamment sur les acquisitions d'équipements, maintenance réseaux, services d'interconnexion locale ou internationale sont qualifiés de marchés et doivent en conséquence donner lieu aux droits d'enregistrement de **0,5% de leurs montants bruts**.

Considérant que les opérateurs de télécommunication sont des consommateurs récurrents de grands travaux nécessitant des budgets très importants et afin de réduire leurs charges à ce titre, il est recommandé de prévoir une mesure spécifique au secteur notamment à travers la limitation desdits droits à un seuil déterminé.



Pays du benchmark

Les pays du Benchmark sélectionnés comprennent des pays ayant des caractéristiques du secteur similaires à la Tunisie mais également les deux pays qui occupent les premières places en termes de niveau de développement des TIC sur 127 pays tels que classés par le « World Economic Forum ».

Critères de choix des pays du benchmark

- Les pays du Benchmark ont une **contribution du secteur des TIC dans l'économie** des Etats choisis assez importante.
- Les pays du Benchmark comprennent des pays ayant un **taux de pénétration de la téléphonie mobile** proche de celui de la Tunisie mais également des pays ayant des taux de pénétration plus importants.
- Les pays du Benchmark comprennent des pays avec un **taux de pénétration Internet** proche de celui de la Tunisie mais également des pays avec un taux de pénétration Internet qui frôlent les 100% (Danemark et Suède).
- Les 9 Pays du Benchmark retenus ont été sélectionnés en fonction du **niveau de développement des TIC**. Le Danemark et la Suède retenus en tant que benchmark occupent les 2 premières places sur 127 pays classés par le « World Economic Forum ».

Le développement des TIC fait partie des principaux objectifs du Plan National Stratégique pour le Développement du Secteur des Technologies de l'Information 2020. Ledit plan consacre toute une partie relative à l'objectif de la Tunisie à devenir une référence numérique internationale et à faire des TIC un levier important pour le développement socio-économique et ce, par exemple en implantant la culture du numérique par la généralisation de l'usage des TIC dans les cursus éducatifs et par la numérisation des contenus...

Portugal



Turquie



Suède



Egypte



Danemark



Jordanie



Afrique du Sud



Maroc



Estonie



Fiscalité dans les Pays du benchmark

La Tunisie est le seul pays, en dehors de la Jordanie, qui applique un taux d'IS spécifique au secteur des télécommunications. De plus, avec des taxes spécifiques au taux de 23,44% (droit de timbre et redevance) sur tous les services de télécommunication, la Tunisie est le pays qui taxe le plus le secteur.

Dans les pays du benchmark, les entreprises opérant dans le secteur des télécommunications sont soumises à l'IS au taux général à l'exception de la Tunisie qui applique un taux de 35% vs un taux général de 25% et la Jordanie qui applique un taux de 24% vs un taux général de 20% et un taux élevé de 35% appliqué aux banques.

En Tunisie, des taxes spécifiques s'appliquent aux services de télécommunications à savoir le droit de timbre et la redevance sur les télécommunications totalisant un taux effectif de 23,44%. Une taxe spécifique au secteur des télécommunications est également appliquée en Jordanie au taux de 26% mais uniquement sur les services de téléphonie mobile. Les deux autres pays qui appliquent une taxe spécifique au secteur sont l'Egypte avec un taux de 8% applicable au mobile uniquement et la Turquie avec un taux de 7,5% sur tous les services de télécommunications.

La Turquie qui appliquait une taxe spécifique au secteur des télécommunications de 25% pour la voix et les SMS et 5% pour le Data a réduit cette taxe à 7,5% applicable à tous les services de télécommunications en 2018. Les autres pays à l'instar du Danemark, Portugal, Suède, Maroc et l'Afrique du Sud n'appliquent aucune taxe spécifique.

Dans les différents pays du Benchmark, le taux de TVA général s'applique au secteur des télécommunications. Le taux de TVA applicable en Tunisie (19%) se place dans la moyenne entre le taux le plus élevé appliqué en Suède et au Danemark (25%) et le taux le moins élevé appliqué en Egypte et en Afrique du Sud (14%).

Dans les différents pays du Benchmark, seules la Jordanie, l'Egypte et la Turquie appliquent une taxe spécifique au secteur des télécommunications à l'instar de la redevance et du droit de timbre en Tunisie. Contrairement à la Tunisie qui applique ces taxes à tous les services de télécommunications, la Jordanie et l'Egypte n'appliquent ces taxes qu'à la téléphonie mobile.

Le taux des droits de douane institué par la loi de finance 2018 (pouvant aller jusqu'à 30%) représente le taux le plus élevé applicable dans les différents pays du Benchmark. Seule la Jordanie applique un taux similaire.

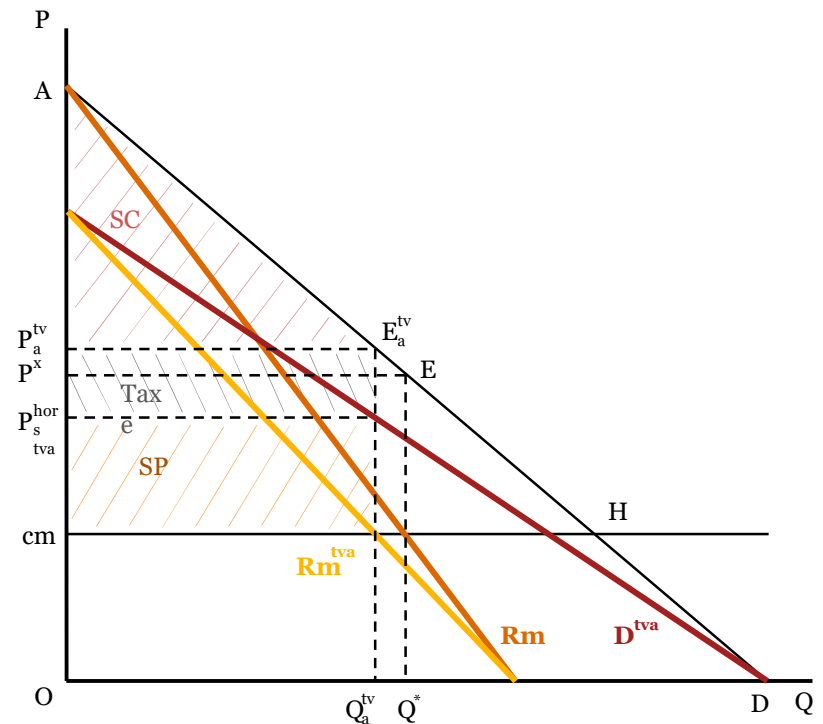
Afin de mesurer l'impact direct d'un changement au niveau des principaux impôts et taxes applicables aux services de télécommunications, un modèle économique d'équilibre partiel a été élaboré

D'une façon générale, un modèle d'équilibre partiel permet de mesurer l'impact des changements affectant les prix et les quantités de certains marchés sélectionnés sur les différents intervenants (consommateurs, producteurs et Etat)

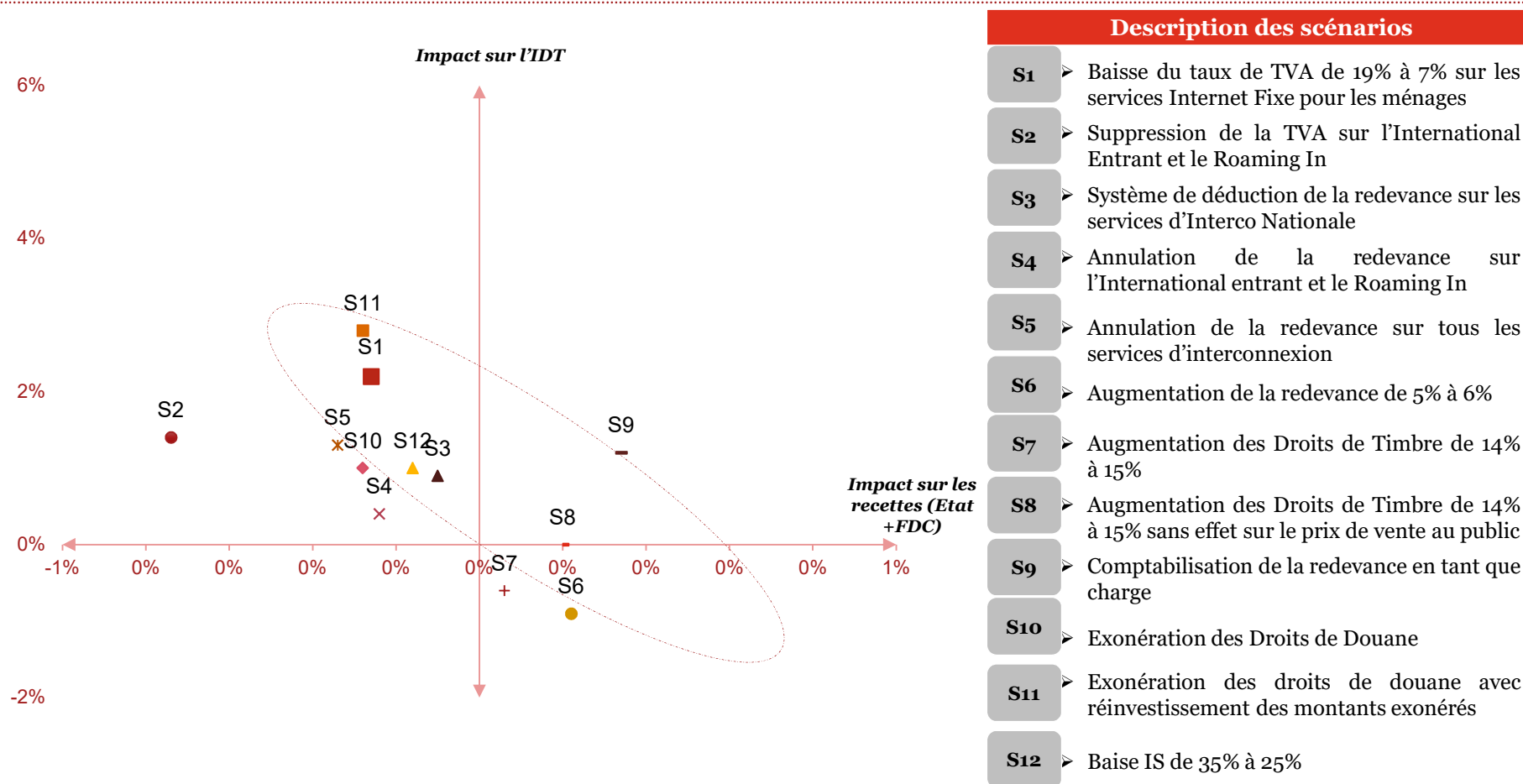
Le modèle d'équilibre partiel, élaboré dans le cadre de ce projet, spécifie un système de relations entre la demande et l'offre sur les différents marchés de télécommunications sélectionnés et optimise le comportement de chaque intervenant face à un changement au niveau des impôts et taxes (et donc au niveau du prix)

Les modèles ont été appliqués dans plusieurs domaines: l'agroalimentaire, l'énergie, le commerce international, les télécommunications, etc.

Dans le secteur des télécommunications les deux chercheurs Mitchell et Vogelsang ont modélisé en 1991 la tarification des différents services dans le secteur de télécommunications en se basant sur un modèle d'équilibre partiel.



Les impacts de 12 scénarios en stand-alone sur le budget de l'Etat et sur l'IDT se présentent comme suit:



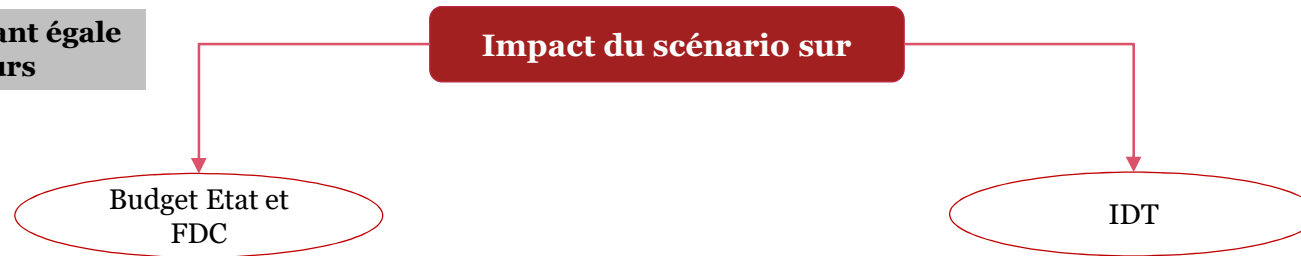
Parmi les 12 scénarios étudiés en stand-alone, l'impact d'une combinaison de 5 scénarios a été modélisé sur demande de l'INT

S1	Une baisse de la TVA sur les services Internet Fixe de 19% à 7% pour les particuliers	Ce scénario permet un développement accéléré du Haut Débit pour les ménages (étant donné que la TVA est neutre pour les professionnels)
S9	Redevance en tant que charge	Considérer la redevance en tant que charge est une mesure conforme aux textes de loi en vigueur
S11	Exonération Droits de Douane avec l'hypothèse de réinvestissement	Ce scénario permet d'encourager les investissements dans le secteur et donc d'améliorer la qualité du service
S12	Baisse du taux d'IS à 25%	Ce scénario permet d'augmenter l'attractivité du secteur et renforcer les capacités des acteurs établis
S8	Droits de Timbre de 14% à 15% sans effet sur le prix de vente au public	Ce scénario a été sélectionné afin de compenser l'impact négatif sur les recettes de l'Etat causé par les scénarios ci-dessus sans pour autant avoir un impact négatif sur les données du secteur

La Recommandation retenue engendre une baisse intrinsèque de -0,12% (-25 MDT) au niveau des recettes de l'Etat et du FDC, et augmente le PIB de +0,34% (335 MDT), l'emploi de 6 mille et l'IDT de +4,9%

RECO

Toute chose étant égale par ailleurs



Impact sur le Budget de l'Etat et du FDC	-25	Millions de DT
	-0,12%	en %
Impact sur le PIB	+335	Millions de DT
	+0,34%	en %
Impact sur l'emploi	+6	Mille emplois
Impact indirect sur le budget de l'Etat	+56	Millions de DT

RECO	Poids	Impact
Revenus Secteur	15%	5.8%
Investissements	10%	5.8%
Bien-être du consommateur	15%	1.9%
Profit des acteurs	10%	5.8%
Pénétration HD Mobile	15%	0.7%
Pénétration HD Fixe	10%	15.8%
Trafic Voix National	10%	0.2%
Trafic Voix International Entrant/Roaming In	5%	0.0%
Trafic Data	10%	9.0%
Impact sur IDT		4.9%

En se basant sur les prévisions de l'INT sur l'évolution du marché, en particulier la croissance de la Data Mobile, l'impact de la recommandation retenue sur le budget de l'Etat et du FDC sera réduit de -25 MDT à -14 MDT

RECO

Marché évolutif

Impact du scénario sur

Budget Etat et FDC

IDT

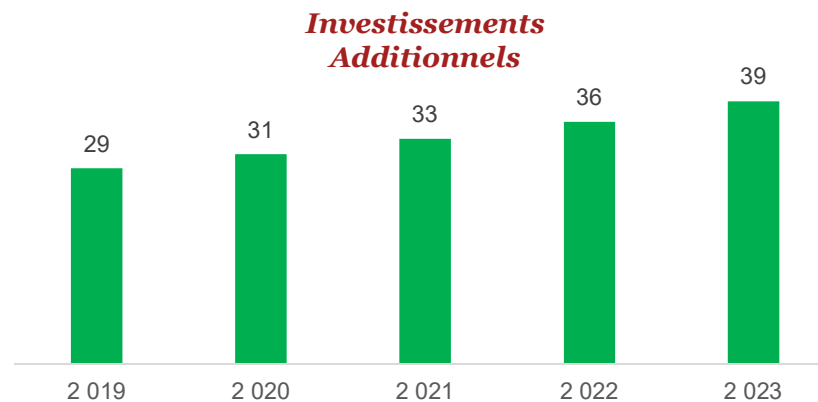
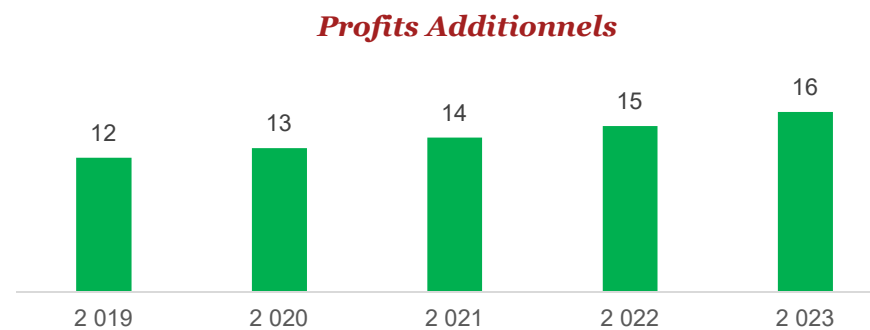
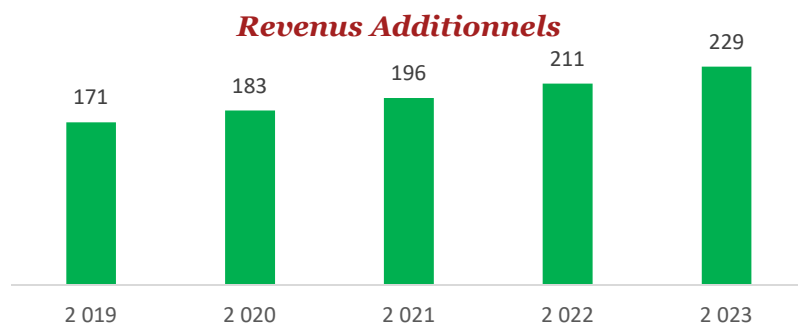
Impact sur le Budget de l'Etat et du FDC	-14	Millions de DT
	-0,07%	en %
Impact sur le PIB	+353	Millions de DT
	+0,36%	en %
Impact sur l'emploi	+6	Mille emplois
Impact indirect sur le budget de l'Etat	+59	Millions de DT

RECO	Poids	Impact
Revenus Secteur	15%	5.9%
Investissements	10%	5.9%
Bien-être du consommateur	15%	2.4%
Profit des acteurs	10%	5.9%
Pénétration HD Mobile	15%	1.4%
Pénétration HD Fixe	10%	15.8%
Trafic Voix National	10%	0.2%
Trafic Voix International Entrant/Roaming In	5%	0.0%
Trafic Data	10%	9.7%
Impact sur IDT		5.2%

La recommandation retenue engendre un effet positif sur le développement du secteur

RECO

Marché évolutif



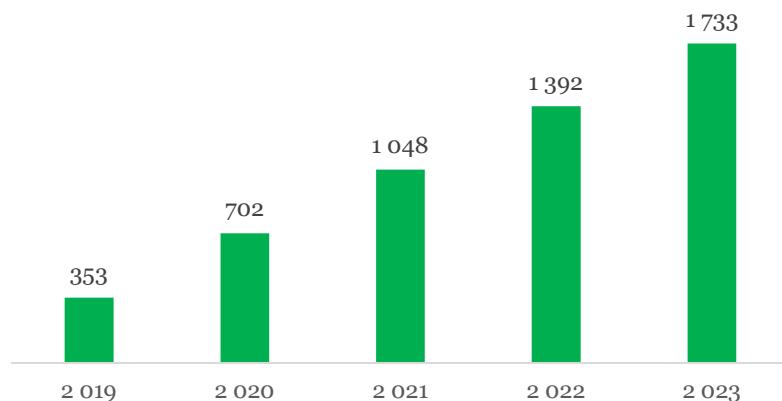
(*) Le base case suppose qu'aucun changement au niveau de la fiscalité ne sera effectué pendant les 5 prochaines années

L'accroissement au niveau des revenus du secteur des télécoms engendrera un impact cumulatif macro-économique sur le PIB de 1 733 MDT et de 28 mille emplois directs et indirects d'ici 2023

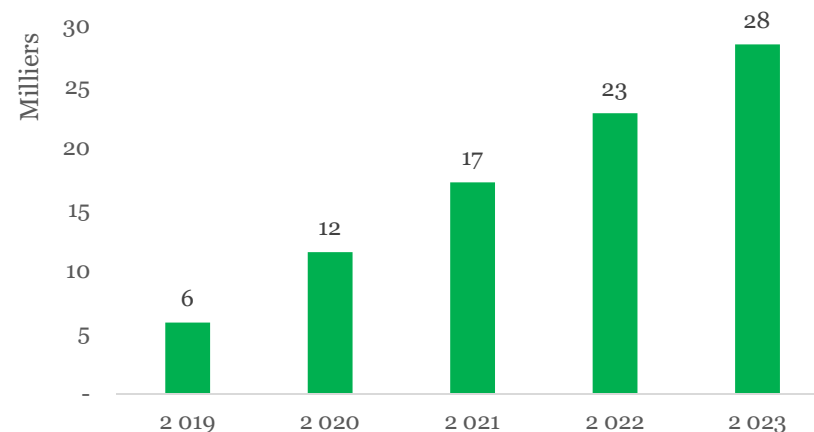
RECO

Marché évolutif

Impact cumulatif macro-économique sur le PIB (MDT) [2019-2023]



Impact cumulatif macro-économique sur l'emploi ('000) [2019-2023]

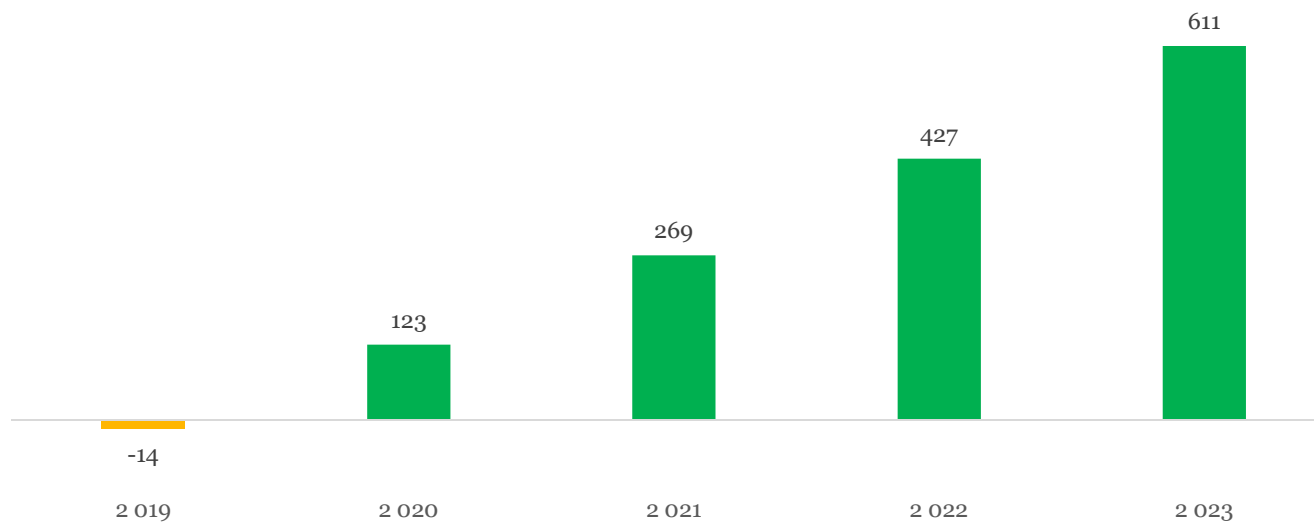


La projection sur 5 ans de l'impact direct de la Recommandation retenue sera ainsi résorbé rapidement du fait de la croissance plus importante du marché en particulier sur la partie Data Mobile

RECO

Marché évolutif

Impact cumulatif direct sur les Recettes de l'Etat et du FDC en MDT
[2019-2023]

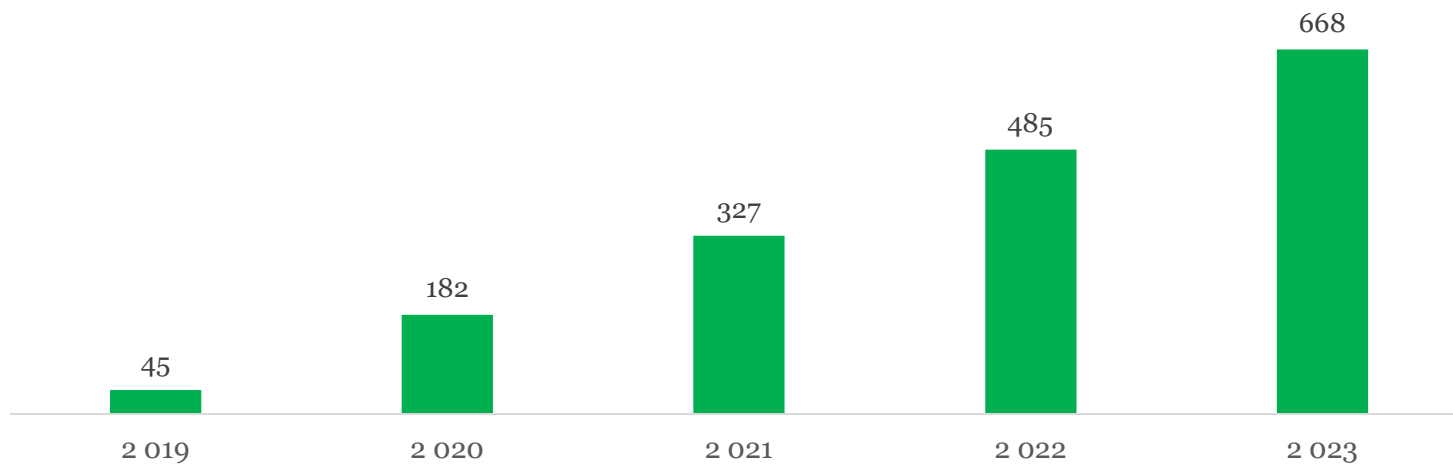


De plus, la prise en compte de l'impact indirect sur les recettes de l'Etat dû à l'amélioration de la productivité sur le secteur des télécoms montre que l'effet de la Recommandation retenue est positif dès la première année

RECO

Marché évolutif

Impact cumulatif direct et indirect sur les Recettes de l'Etat et du FDC en MDT [2019-2023]



Etat des lieux de la législation fiscale afférente au secteur des télécommunications



Régime fiscal applicable aux opérateurs de télécommunications



Le régime fiscal actuel du secteur des télécommunications en Tunisie

Les opérateurs du réseau de télécommunications sont définis par l'article 2 de la loi 2001-1 portant promulgation du Code des télécommunications, comme étant toute personne morale titulaire d'une « licence pour l'exploitation d'un réseau public des télécommunications ».

Ainsi, le régime fiscal décrit ci-dessous s'applique aux opérateurs de télécommunications actuellement actifs sur le marché des télécommunications en Tunisie à savoir les trois opérateurs (Tunisie Télécom, Ooredoo Tunisie et Orange Télécom Tunisie) ainsi que l'opérateur virtuel de télécommunications agissant sous l'enseigne Lyca Mobile.

Le secteur des télécommunications en Tunisie est soumis à une panoplie d'impôts directs et indirects incombant à la fois aux opérateurs de réseau des télécommunications et aux consommateurs finaux.

Nous notons à ce titre que les opérateurs de télécommunications font partie de la liste des secteurs exclus du bénéfice des avantages fiscaux applicables en particulier aux entreprises nouvellement créées, aux investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et des investissements d'innovation et du bénéfice de la suspension de la TVA au titre des opérations d'acquisition d'équipements fabriqués localement nécessaires aux investissements de la création, acquis avant l'entrée en activité effective.

1. Impôts et taxes à la charge des consommateurs de services de télécommunication:

Les consommateurs sont soumis au titre de leur acquisition d'appareils de télécommunication ou lors de l'utilisation des services de télécommunication aux impôts et taxes suivants:

- La **TVA** au taux de 19% au titre de l'acquisition d'appareils téléphoniques, des appareils 3G ou des clés 3G et 4G ainsi qu'au titre des appels, SMS, MMS, données de connexions nationales et internationales, des recharges mobile, et roaming ; ladite taxe est due au taux de 7% au titre de l'acquisition de tablettes;

- Le **droit de timbre** au taux de 14% sur les services de téléphonie (fixe et mobile – post-payé et prépayé) et à partir de 2018, les services internet, à l'exception des services d'internet rendus aux personnes physiques, non destinés à un usage professionnel;
- La **redevance sur les télécommunications** au taux de 5% au titre des services de télécommunications rendus par les opérateurs de télécommunication tels que définis par le Code des télécommunications (appels, SMS, MMS, données de connexions nationales et internationales, des recharges mobile, roaming,...);
- La **taxe spéciale applicable aux jeux**.

2. Impôts et taxes à la charge des opérateurs des réseaux de télécommunication et des fournisseurs de services internet:

Les opérateurs des réseaux de télécommunication sont soumis aux impôts et taxes suivants:

- **L'Impôt sur les Sociétés (IS)** au taux de **35%**;
- La **redevance sur les télécommunications** due au taux de **5%** sur les services qui lui sont facturés par les autres opérateurs (interconnexion nationale, RAN Sharing, IRU,...);
- Les **droits de douane** et la **TPE** dues sur leurs importations;
- **La TCL** au taux de **0,2%** des revenus locaux bruts (TVA comprise);
- **Droits d'enregistrement** de **0,5%** de la valeur des marchés ou de la concession au titre des contrats, marchés et concessions ;
- Les taxes sur les charges du personnel (la **TFP** et la contribution au **FOPROLOS** dues respectivement au taux de **2% et 1%** de la masse salariale brute).

Impôts et taxes à la charge du consommateur





1

TVA

Régime fiscal en matière de TVA

Régime fiscal en matière de TVA

Le secteur des télécommunications est soumis à la TVA dans les conditions du droit commun, prévues par le Code de la TVA. Aucune règle particulière n'est prévue pour ledit secteur particulièrement en matière d'application de la règle de territorialité.

Afin d'établir un état des lieux du régime fiscal du secteur en matière de TVA, nous présenterons dans un premier temps le régime applicable pour les opérations soumises à la TVA (TVA Collectée) qui sera structuré selon que ces opérations soient réalisées en Tunisie ou avec l'étranger et dans un deuxième temps, le régime fiscal applicable en matière de TVA collectée. Pour les opérations réalisées avec l'étranger, nous présenterons également le régime fiscal applicable selon le règlement des télécommunications internationales.

Règles générales applicables en application du Code de la TVA

Opérations taxables et Territorialité de la TVA:

En vertu des dispositions de l'article 1^{er} du Code de la TVA, sont soumises à la TVA les **affaires faites en Tunisie** et revêtant le caractère industriel, artisanal, ou relevant d'une profession libérale, ainsi que les opérations commerciales autres que les ventes.

En vertu des dispositions de l'article 3 du Code de la TVA, une affaire est réputée faite en Tunisie :

- s'il s'agit d'une vente, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Tunisie ;
- s'il s'agit de toute autre opération, lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont **utilisés ou exploités** en Tunisie.

L'application de la règle de territorialité au secteur des télécommunications appelle de notre part plusieurs commentaires qui seront développés selon la nature des opérations.

Fait générateur et modalités de paiement de la TVA:

Le fait générateur de la TVA est constitué pour les ventes par la livraison de la marchandise et pour les prestations de services par la réalisation du service ou par l'encaissement du prix ou des acomptes lorsqu'ils interviennent antérieurement à la réalisation du service.

Dans le cas particulier des services de télécommunication (voix, data, SMS), le fait générateur de la TVA est constitué par :

- l'encaissement par les opérateurs de télécommunication pour les cartes et opérations de recharge et les abonnements prépayés;
- la facturation pour les abonnements post-payés.

Nous notons à ce titre que la retenue à la source de 25% du montant de la TVA qui doit être effectuée par les services de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et établissements publics applicable aux montants égaux ou supérieurs à 1.000 dinars y compris la TVA; payés au titre de leurs acquisitions de marchandises, matériels, biens d'équipements et services et immeubles et fonds de commerce... ne s'applique pas aux montants payés dans le cadre des abonnements de téléphone. De même, cette retenue à la source ne s'applique pas aux services internet.

La TVA est liquidée dans le cadre de la déclaration mensuelle avant le 28 du mois suivant.

Application au cas particulier du secteur des télécommunications

Pour les besoins de la détermination du régime applicable en matière de TVA collectée au titre des opérations réalisées par les Opérateurs de télécommunication (Output VAT), nous analyserons les différentes composantes de leurs chiffre d'affaires. Cette analyse portera d'abord sur les opérations réalisées en Tunisie et par la suite sur les opérations réalisées avec l'étranger.

Régime fiscal en matière de TVA

Régime fiscal en matière de TVA au titre des opérations réalisées en Tunisie

1. Régime fiscal en matière de TVA au titre des opérations réalisées en Tunisie:

Les opérations réalisées par les opérateurs de télécommunications en Tunisie portent sur:

- la vente des appareils téléphoniques, des cartes prépayées, des cartes SIM, des clés 3G ou 4G et des tablettes;
- les appels (voix), SMS, MMS et données de connexion (Data);
- les appels entrant des autres opérateurs de télécommunication générant des produits d'interconnexion locales;
- les services internet (abonnements...);
- les services de la téléphonie fixe.

1.1. La vente des appareils téléphoniques, des cartes prépayées, des cartes SIM, des clés 3G et 4G et des tablettes:

La TVA est due au taux de :

- 19% au titre de la vente des appareils téléphoniques y compris les appareils 3G, les clés 3G et 4G;
- 19% au titre de la vente des cartes prépayées et des cartes SIM;
- 7% au titre des tablettes.

Toutefois, ne sont pas soumises à la TVA, les opérations de distribution gratuite des cartes de recharges offertes par les opérateurs de télécommunication à leurs clients dans le cadre de publicité, à condition que ces cartes contiennent la mention "gratuit".

1.2. Les appels, SMS, MMS et données de connexion:

Les appels, SMS, MMS et données de connexion (3G, 4G) sont soumis à la TVA au taux de 19%.

1.3. Les appels entrants des autres Opérateurs de télécommunications (produits d'interconnexion locale):

Il s'agit des coûts de terminaison d'appels facturés par un opérateur de télécommunications à un autre opérateur en contrepartie de l'utilisation de ses équipements. Ces produits d'interconnexion sont soumis à la TVA au taux de 19%.

1.4. Les services internet (abonnements...):

Les services internet fixe et mobile sont soumis à la TVA au taux de 19%. Antérieurement au 1^{er} janvier 2018, ils étaient soumis au taux de 18%.

Quant aux services d'**internet fixe** (via les lignes ADSL), ils étaient soumis à la TVA au taux de 12% avant 2017. Ce taux a été relevé à 18% par la loi de finances pour la gestion 2017.

Historiquement, avant le 30 août 2015 (Loi de Finances Complémentaire 2015), seuls les services d'internet fixe rendus par les fournisseurs de services internet et les centres publics d'internet agréés conformément à la législation en vigueur étaient soumis à la TVA au taux de 12%. Ces services étaient soumis à la TVA au taux de 18% dans les autres cas notamment lorsqu'ils sont rendus par les opérateurs de télécommunications. La loi de finances complémentaire 2015 (applicable à partir du 31 août 2015) a :

- limité l'application du taux de la TVA de 12% aux services d'**internet fixe** (via les lignes ADSL);
- élargi le champ d'application du taux de 12% pour couvrir les services internet fournis par les opérateurs de réseaux de télécommunication.

1.5. Les services de la téléphonie fixe:

Les revenus des appels voix sont soumis à la TVA au taux de 19% (18% avant 2018).

Régime fiscal en matière de TVA

Régime fiscal en matière de TVA au titre des opérations réalisées avec l'Étranger

2. Régime fiscal en matière de TVA due au titre des opérations réalisées avec l'Étranger:

Les opérations réalisées par les Opérateurs de télécommunication avec l'étranger consistent dans ce qui suit:

- les appels entrants par les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers vers les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux générant des produits d'interconnexion internationale;
- les appels réalisés par les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers en Tunisie via les services Roaming (Visitor Roaming) générant ainsi des produits d'interconnexion Roaming;
- les appels sortants par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux en déplacement à l'étranger (Subscriber Roaming).

Le régime fiscal au titre de ces opérations sera établi d'abord sur la base du Code de la TVA et ensuite, sur la base du Règlement des Télécommunications Internationales dont la Tunisie est un des pays signataires.

Notre analyse quant aux dispositions dudit Règlement ainsi que son applicabilité, est détaillée au niveau de l'annexe 1 au présent rapport.

2.1. Les produits d'interconnexion internationale générés par les appels entrants se finissant en Tunisie :

Lorsque l'abonné d'un opérateur étranger (A) appelle de l'étranger un abonné d'un opérateur local (B), l'opérateur (A) devra payer à l'opérateur (B) la terminaison d'appels pour chaque minute de communication. Des coûts de terminaison d'appels sont donc facturés par l'opérateur local (B) à l'opérateur étranger (A) pour avoir transité ou terminé l'appel sur son réseau.

2.1.1. Régime fiscal applicable sur les produits d'interconnexion internationale en application du code de la TVA:

Les frais d'interconnexion sont facturés par l'opérateur local sur les appels entrants en contrepartie de l'utilisation de son réseau (en Tunisie) par des opérateurs de télécommunication étrangers.

Ainsi, le service fourni à savoir la terminaison d'appel sur le réseau de l'opérateur en Tunisie est utilisé/exploité en Tunisie, et donc les frais d'interconnexion facturés sur les appels entrants sont soumis à la TVA en Tunisie en application des articles 1 et 3 du Code de la TVA.

2.1.2. Régime de TVA selon le Règlement des télécommunications internationales (RTI):

Notre lecture des dispositions de l'article 6 du RTI Melbourne/Dubai est que ledit règlement traite des taxes facturées entre opérateurs et par conséquent, les taxes en question sont les taxes dues sur le chiffre d'affaires.

Ainsi, l'application dudit règlement suppose que la Tunisie, en tant que pays signataire du RTI, ne devrait pas prélever de taxes, dont notamment la TVA, sur les frais d'interconnexion internationale facturés par les opérateurs étrangers à leurs abonnés.

Dans le cas particulier des frais d'interconnexion facturés par un opérateur de télécommunications établi dans un pays (B) à un opérateur de télécommunications établi dans un pays (A), aucune taxe ne devrait être perçue sur les frais d'interconnexion facturés par l'opérateur (B) à l'opérateur (A) sur les appels entrants se terminant dans le pays (B) étant donné qu'aucun service international n'est facturé au client final dans le pays (B). En effet, conformément à l'article 6 ci-dessus, les taxes ne sont perçues que sur les services internationaux facturés aux clients dans ce pays (pays (A) dans le cas particulier).

Régime fiscal en matière de TVA

Régime fiscal en matière de TVA au titre des opérations réalisées avec l'Étranger

En effet, en admettant que les dispositions du RTI soient applicables en Tunisie (voir annexe 1), en application de l'article 6 du RTI, **la TVA tunisienne ne sera pas perçue sur les frais d'interconnexion facturés sur les appels entrants (se terminant en Tunisie).**

2.2. Les appels réalisés par les abonnés des Opérateurs de télécommunication étrangers réalisés en Tunisie via les services « Roaming » (« Visitor Roaming ») générant des produits d'interconnexion « Roaming »:

Lorsque l'abonné d'un opérateur étranger (A) émet des appels à partir de la Tunisie, l'opérateur (A) devra payer à l'opérateur local (qui se trouve en Tunisie) des frais d'utilisation de son réseau pour chaque minute de communication. Des frais d'interconnexion Roaming sont donc facturés par l'opérateur local à l'opérateur étranger A pour avoir transité ou terminé l'appel sur son réseau.

2.2.1. Régime fiscal applicable sur les produits d'interconnexion « Roaming » en application du code de la TVA:

En application des articles 1 et 3 du code de la TVA, et considérant que le service utilisé, soit l'utilisation du réseau de l'opérateur local en Tunisie, est utilisé et exploité en Tunisie, les services « Visitor Roaming » sont soumis à la TVA en Tunisie au taux 19%.

2.2.2. Régime de TVA selon le Règlement des télécommunications internationales (RTI):

Les services « Visitor Roaming » facturés par l'opérateur de télécommunication local à l'opérateur de télécommunication étranger ne sont pas soumis à la TVA en application du Règlement international des télécommunications internationales (Melbourne/Dubai).

2.3. Les appels émis par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux en déplacement à l'étranger (« Subscriber Roaming »):

L'utilisation des services de télécommunications à l'étranger rendus par un opérateur local à son abonné suppose deux opérations:

- des services de communication « Roaming » sont facturés par l'opérateur à son abonné;
- des frais d'interconnexion sont facturés par l'opérateur étranger (A) à l'opérateur local (B) au titre de chaque minute de communication pour avoir transité ou terminé l'appel sur son réseau.

L'application de la règle de territorialité telle que définie par le Code de la TVA nous semble assez délicate en ce qui concerne les services « Subscriber Roaming ».

En effet, l'administration fiscale s'est prononcée sur le fait que les services rendus par les opérateurs étrangers au titre des services « Roaming » ne sont pas soumis à la TVA dès lors que le service est utilisé et exploité à l'étranger (DGELF n°1702 du 12 décembre 2002). Toutefois, la question demeure posée à notre sens au titre des services facturés par les opérateurs locaux à leurs abonnés au titre des services « Subscriber Roaming » même si dans la pratique la TVA est facturée par les opérateurs à leurs abonnés au titre de ces services.

A notre sens la qualification des services « Subscriber Roaming » du point de vue de la territorialité de la TVA doit prendre en considération les points de terminaison de l'appel. Ainsi, ce service est à considérer selon les hypothèses suivantes:

- les appels dont la terminaison d'appel est à l'étranger qui ne font aucun recours au réseau des opérateurs locaux (appels émis par l'abonné de l'opérateur (B) vers un abonné de l'opérateur (A) à l'étranger par exemple): ces services ne devraient pas être soumis à la TVA dès lors que le service est utilisé à l'étranger;

Régime fiscal en matière de TVA

Régime fiscal en matière de TVA au titre des opérations réalisées avec l'Étranger

2.3. Les appels émis par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux en déplacement à l'étranger (« Subscriber Roaming ») (suite):

- Les appels se terminant en Tunisie qui font recours au réseau d'un opérateur local autre que l'opérateur de l'abonné: c'est le cas d'un client d'un opérateur local (A) qui appelle depuis l'étranger un client d'un autre opérateur local (B)); dans ce cas, l'utilisation du réseau de l'opérateur local (B) est facturée TVA comprise à l'opérateur étranger (frais de terminaison d'appels au titre de l'appel entrant se terminant en Tunisie). Ainsi, ces services ayant été soumis à la TVA tunisienne au titre de la terminaison d'appel en Tunisie par l'opérateur local (B), ne devrait pas être soumis à la même taxe lors de la facturation par l'opérateur local (A) à son abonné;
- Les appels se terminant en Tunisie qui font recours au réseau de l'opérateur local de l'abonné en Tunisie: ce service étant utilisé sur le territoire tunisien (en partie), est soumis à la TVA.

Ceci étant dit, pour la partie des services Roaming qui ne sont pas soumis à la TVA telle que détaillée ci-dessus, le problème se pose par rapport à la déclaration de la TVA pour les abonnés prépayés étant donné que la TVA est collectée à la date des ventes des cartes de recharge par les opérateurs de télécommunication et non pas à la date de la consommation (appel). Des solutions d'ordre pratique pourraient être proposées à ce titre dont notamment l'instauration de règles spécifiques au secteur en ce qui concerne la date d'exigibilité de la TVA.

Dans ce contexte, une étude du droit comparé nous semble pertinente.

En effet, aux termes de l'article 2.1.c) de la directive européenne 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la TVA: « Sont soumises à la TVA [...] les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

L'article 44 de la même directive prévoit que : « Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est **l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique**. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit **où cet établissement stable est situé**. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, **le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle**. »

L'article 58 de la même directive prévoit que: « Le lieu des prestations de services suivantes **fournies à une personne non assujettie est le lieu où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle**: a) les services de télécommunication; b) [...]... ».

Considérant ce qui précède, la fourniture de services par une entreprise à une autre entreprise (B2B) est imposable à l'endroit où l'entreprise preneuse a son siège ou est établie. Cette disposition s'applique aux services de télécommunication. De même, la fourniture de services de télécommunication par une entreprise à des particuliers (B2C) sont imposables dans le pays de résidence du bénéficiaire du service, indépendamment du lieu d'établissement du prestataire. Cette disposition concerne également les services de télécommunication.

Cette règle s'applique par tous les pays de l'Union Européenne mais elle est également prévue par d'autres pays dans le cadre de leur droit interne dont notamment l'Australie dont le droit interne prévoit des dispositions spécifiques portant sur les opérations d'exportation et plus spécifiquement sur les services de télécommunication.

Régime fiscal en matière de TVA

Régime fiscal en matière de TVA au titre des opérations réalisées avec l'Etranger

En effet, le droit interne Australien prévoit des règles très spécifiques régissant les services roaming (subdivision 38-R).

Selon ces règles, les services de télécommunications liés à l'utilisation d'un équipement portable pour émettre ou recevoir des signaux, textes, images, sons, ou information par un système électromagnétique ne sont pas soumis à la TVA dès lors que l'équipement est relié à un abonné d'un opérateur international ou à une adresse IP ou tout autre identifiant internationalement reconnu contenant une identité indiquant la souscription à un réseau de télécommunications en dehors du territoire australien à partir du moment où ce réseau appartient à un opérateur de télécommunication non résident et non établi en Australie.

En application de cette règle, la TVA tunisienne n'est pas due au titre des frais d'interconnexion facturés par les opérateurs étrangers du Pays (A) au titre des services « Roaming ».

De même, la transposition de cette règle suppose que la TVA tunisienne n'est pas due au titre des services d'interconnexion internationale. Elle n'est due qu'au titre des services « Roaming » facturés par les opérateurs locaux à leurs abonnés.

Au vu de tout ce qui précède, nous avons deux principaux constats:

- le RTI Melbourne/Dubai qui, à notre sens, impose à la Tunisie de ne pas charger de TVA sur les services d'interconnexion internationale au titre de services rendus aux abonnés d'opérateurs étrangers résidents de pays ayant signé ledit règlement que ce soit au titre des appels se terminant en Tunisie ou au titre des services Visitor Roaming;
- la règle de territorialité appliquée en Tunisie, a démontré ses limites en ce qui concerne les services en général et les services de télécommunications en particulier étant donné l'ambiguïté quant à la fixation du lieu où le service est réputé avoir été utilisé ou exploité.

Face à ce constat, nous estimons que cette règle devrait être abandonnée au profit de règles beaucoup plus précises en fonction de la nature de l'opération laissant moins de place à l'ambiguïté.

Régime fiscal en matière de TVA

Régime fiscal en matière de TVA déductible

Les opérateurs des réseaux de télécommunication peuvent déduire de la TVA due sur leurs opérations taxables, la TVA ayant grevé leurs acquisitions de biens et de services nécessaires à l'exploitation.

Le régime fiscal applicable en ce qui concerne la TVA déductible sur les opérations spécifiques au secteur des télécommunications est détaillé ci-dessous et ce, selon que ces acquisitions soient effectuées sur le marché local ou de l'étranger.

1. TVA sur les acquisitions de biens et services sur le marché local:

Les acquisitions spécifiques au secteur des télécommunications effectuées sur le marché local qui nous semblent pertinentes à étudier sont les suivantes:

- l'acquisition des appareils téléphoniques, des clés 3G et 4G, des tablettes et des équipements techniques nécessaires pour la construction des sites;
- la location des fréquences auprès de l'Agence Nationale des fréquences et la location des bandes passantes;
- les appels sortants par les abonnés d'un opérateur de télécommunication local vers les abonnés d'autres opérateurs locaux de télécommunication générant ainsi des charges d'interconnexion locales.

1.1. L'acquisition des appareils téléphoniques, des clés 3G et 4G, des tablettes et des équipements techniques nécessaires pour la construction des sites:

La TVA est due au taux de :

- 19% au titre de l'acquisition des appareils téléphoniques y compris les appareils 3G ainsi que les clés 3G et 4G;
- 7% au titre de l'acquisition de tablettes;

- 19% au titre des équipements techniques nécessaires pour la construction des sites (avant 2018, certains équipements étaient soumis à la TVA au taux de 12% et les autres équipements étaient soumis au taux de 18%).

1.2. La location des fréquences auprès de l'Agence Nationale des Fréquences et la location des Blocs Primaires Numériques (BPN) entre les différents opérateurs:

1.2.1. La location des fréquences auprès de l'Agence Nationale des fréquences:

L'Agence Nationale des Fréquences attribue aux opérateurs de télécommunications le droit d'utilisation des fréquences en contrepartie d'une rémunération. **Cette location des fréquences auprès de l'ANF est soumise à la TVA au taux de 19%.**

1.2.2. La location des Blocs Primaires Numériques (BPN) :

Afin de permettre la transmission des données, chaque opérateur loue des BPN de raccordement pour les réseaux fixes et les réseaux mobiles. **La location des BPN est soumise à la TVA au taux de 19%.**

1.3. Les appels sortants par les abonnés d'un opérateur de télécommunication local vers les abonnés d'autres opérateurs locaux de télécommunication générant ainsi des charges d'interconnexion locales:

Les coûts de terminaison d'appels sont les coûts de transmission facturés par un opérateur à un autre opérateur pour faire transiter ou terminer l'appel sur son réseau. Lorsque l'abonné d'un opérateur A appelle un abonné d'un opérateur B, l'opérateur A devra payer l'opérateur B une terminaison d'appels pour chaque minute de communication. Les coûts ainsi payés sont appelés **charges d'interconnexion**. Considérant que les coûts de transmission sont liés à un service utilisé en Tunisie, lesdits coûts sont soumis à la **TVA au taux de 19%**.

Régime fiscal en matière de TVA

Régime fiscal en matière de TVA déductible

2. TVA sur les acquisitions à partir de l'étranger:

Les principales acquisitions spécifiques au secteur des télécommunications qui sont effectuées par les opérateurs de télécommunications de l'étranger sont les suivantes:

- les appels sortants par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux vers les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers générant des charges d'interconnexion;
- les appels réalisés par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux via les services Roaming (subscriber roaming) générant ainsi des charges d'interconnexion Roaming.

2.1. Frais d'interconnexion (Terminaison d'appels) au titre des appels sortants par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux se trouvant en Tunisie vers les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers:

- Des frais d'interconnexion sont facturés par les opérateurs étrangers au titre des appels sortants des abonnés des opérateurs locaux. Lorsque l'abonné d'un opérateur local (B) en Tunisie appelle un abonné d'un opérateur étranger (A) à l'étranger, des charges d'interconnexion pour chaque minute de communication sont facturées à l'opérateur (B) par l'opérateur (A) pour avoir transité ou terminé l'appel sur son réseau.
- En application des articles 1 et 3 du code de la TVA, et considérant que le service est utilisé/exploité en Tunisie, les charges d'interconnexion facturées par l'opérateur étranger (A) à l'opérateur local (B) sont soumises à la TVA au taux de 19%.
- Cette TVA est liquidée moyennant une retenue à la source à effectuer par le débiteur local (opérateur A) et ce, en application de l'article 19 bis du code de la TVA. Cette même TVA est déductible au niveau des opérateurs locaux à la date du paiement sur la base d'attestations de retenue à la source.

2.2. Frais d'interconnexion (roaming) au titre des appels réalisés par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux via les services roaming (subscriber roaming) :

- Des frais d'interconnexion sont facturés par les opérateurs étrangers (A) aux opérateurs locaux (B) au titre de l'utilisation du réseau des opérateurs étrangers par les abonnés des opérateurs locaux lors de leur déplacement à l'étranger (dans le pays A). Ces frais sont facturés par l'opérateur étranger (A) à l'opérateur local (B) pour avoir transité ou terminé l'appel sur son réseau.
- Les services rendus par les opérateurs étrangers au titre des services « Roaming » ne sont pas soumis à la TVA dès lors que le service est utilisé ou exploité à l'étranger (voir paragraphe 2.3 au niveau de la section TVA due sur les opérations avec l'étranger pour plus de détails).

Estimation de l'impact des changements en matière de TVA

1. Elimination de la TVA sur les produits d'interconnexion internationale:

Même si les services d'interconnexion internationale facturés par les Opérateurs de télécommunication locaux aux Opérateurs étrangers au titre de l'utilisation de leurs réseaux par les abonnés des opérateurs étrangers (terminaison d'appels en Tunisie et « Visitor roaming ») sont soumis à la TVA en application des dispositions des articles 1 et 3 du Code de la TVA, nous estimons que ces services ne devraient pas être soumis à la TVA et ce, en application du RTI Melbourne/Dubai qui, à notre sens, impose à la Tunisie de ne pas charger de TVA sur les services d'interconnexion internationale au titre de services rendus aux abonnés d'opérateurs étrangers résidents de pays ayant signé ledit règlement que ce soit au titre des appels se terminant en Tunisie ou au titre des services Visitor Roaming.

En outre, nous notons que la règle de territorialité appliquée en Tunisie a démontré ses limites en ce qui concerne les services en général et les services de télécommunications en particulier étant donné l'ambiguïté quant à la fixation du lieu où le service est réputé avoir été utilisé ou exploité.

Face à ce constat, nous estimons que cette règle devrait être abandonnée au profit de règles beaucoup plus précises en fonction de la nature de l'opération laissant moins de place à l'ambiguïté à l'instar des règles appliquées par les pays de l'Union Européenne en vertu de la directive européenne et en référence au droit comparé dans des pays tel que l'Australie.

L'impact de l'élimination de la TVA au titre de ces revenus d'interconnexion internationale fera l'objet d'une modélisation au niveau de la 3^{ème} partie de notre rapport (**voir scénario 2**) afin d'en évaluer l'impact sur les données du secteur et sur les différents acteurs.

2. Réduction du taux de la TVA sur les services internet:

Dans le but de promouvoir les services internet en Tunisie et d'atteindre les objectifs du Plan National Stratégique en matière du taux de pénétration Haut Débit fixe ainsi que le pourcentage des ménages ayant accès à internet, **la réduction du taux de la TVA sur les services internet fixe de 19% à 7% mériterait à notre sens d'être étudiée.**

L'impact de cette réduction du taux fera l'objet d'une modélisation au niveau de la 3^{ème} partie de notre rapport (**voir scénario 1**) afin d'en évaluer l'impact sur les données du secteur et sur les différents acteurs.





2

Relevance de
télécommunications

La redevance due au taux de 5%: Taxe à la charge de l'opérateur ou des consommateurs

Une redevance sur les télécommunications a été instituée au profit du fonds de développement des communications par la loi 2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002 (Art.68).

Modalités de paiement de la redevance

La redevance sur les télécommunications est déclarée mensuellement dans les 28 premiers jours de chaque mois suivant le mois au titre duquel a été réalisé le chiffre d'affaires soumis à la dite redevance.

Assiette et taux de la redevance sur les télécommunications

La redevance est due au taux de 5% sur la base du **chiffre d'affaires des entreprises des télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau des télécommunications** telles que définies par l'article 2 [1] de la loi n°2001-1 du 15 Janvier 2001 portant promulgation du code des télécommunications, tous frais, droits et taxes inclus **y compris la TVA**, à l'exclusion de ladite redevance.

Conformément aux dispositions de la loi de finances 2001 (Art.68), « La redevance est déductible de l'assiette de l'IS », **ce qui suppose que la redevance sur les télécommunications ne doit pas être facturée aux clients par les opérateurs de télécommunications.**

En conséquence de ce qui précède, la redevance constitue une charge pour les opérateurs de télécommunication et non pas une taxe à facturer et à collecter auprès des consommateurs tel que pratiqué aujourd'hui par tous les opérateurs.

Si on appliquait strictement la loi et à supposer que le prix facturé au consommateur (toutes taxes comprises) demeure inchangé, l'impact du changement du mécanisme d'application de la redevance serait le suivant :

- l'assiette de la redevance augmentera étant donné qu'elle sera appliquée sur le prix TTC facturé au consommateur équivalent au prix initialement facturé qui comprenait la redevance;

- l'assiette de la TVA augmentera étant donné qu'elle sera appliquée sur le prix facturé au consommateur équivalent au prix initialement facturé TVA et Redevance comprises après déduction de la TVA uniquement;
- L'assiette de l'IS diminuera étant donné que le chiffre d'affaires, base de calcul de la redevance (charge déductible de l'IS) va augmenter.

Tel que détaillé dans le tableau ci-dessous, l'impact de l'application de ce mécanisme serait positif du point de vue recettes provenant de la redevance et négatif du point de vue des opérateurs, toujours, en admettant que le prix facturé au consommateur (toutes taxes comprises) demeure inchangé.

Modalités de calcul de la redevance sur les télécommunications

	Mécanisme actuel	Mécanisme préconisé
Montant hors TVA	100,000	105,000
TVA	19,000	19,950
Redevance	5,950	-
Montant TTC	124,950	124,950
Redevance	-	6,248
Base IS	100,000	98,753
IS	35,000	34,563
Total impôts et taxes	59,950	60,761

L'administration fiscale a toujours retenu que la redevance sur les télécommunications est à facturer par les opérateurs de télécommunications aux clients à l'instar de la TVA (les factures téléphoniques doivent englober tous les montants à payer par les clients y compris la TVA et la redevance sur les télécommunications) (DGCF n°597 du 18/07/2003; DGELF n°17974 du 11/11/2009; DGELF n°801 du 08/06/2010) et que les opérateurs de télécommunication peuvent enregistrer la redevance sur les télécommunications dans leur comptabilité au niveau des comptes de bilan (DGELF n°1349 du 12/06/2013).

La redevance sur les télécommunications est assise sur le chiffre d'affaires global des opérateurs de télécommunications y compris les revenus d'interconnexion et les revenus non exclusifs aux opérateurs

Assiette de la redevance

L'assiette de la redevance est constituée par **le chiffre d'affaires des entreprises des télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau des télécommunications**.

Notre interprétation du texte de la loi 2001-1 ayant institué la redevance est que cette redevance n'est assise que sur le chiffre d'affaires réalisé par les opérateurs en leur dite qualité. Elle ne devrait pas être assise sur les autres revenus qui ne sont pas exclusifs aux opérateurs de télécommunications, tels que les services internet fixe, les ventes de clés 3G, la vente de bandes passantes, les revenus provenant de la vente des appareils téléphoniques et des tablettes,....

Toutefois, l'administration fiscale a toujours retenu que la redevance sur les télécommunications est due sur la totalité du chiffre d'affaires des opérateurs de télécommunications y compris les revenus qui ne sont pas en rapport avec l'objet des opérateurs de télécommunications tels que les revenus provenant de la vente des appareils de téléphones portables (DGELF n°597 du 18/07/2003) ainsi que les clés 3G (DGELF n°1093 du 21/07/2012).

Ainsi, dans la pratique, l'assiette de la redevance sur les télécommunications inclut:

1. Le chiffre d'affaires des opérateurs de télécommunications agissant en leur qualité d'opérateurs de télécommunications à savoir:

- Les services de la téléphonie fixe et mobile (voix, SMS);
- Les revenus provenant de la vente des cartes SIM (frais d'activation ou d'abonnement);
- Les appels entrant des autres opérateurs de télécommunication générant des produits d'interconnexion nationale et internationale ;

- Les appels réalisés par les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers en Tunisie via les services Roaming (Visitor Roaming) générant ainsi des produits d'interconnexion Roaming.

2. Le chiffre d'affaires des opérateurs de télécommunications n'agissant pas en leur qualité d'opérateurs de télécommunication :

- Les revenus provenant de la commercialisation des services internet y compris les ventes des clés 3G (Clés 3G, ADSL, fibre optique);
- Les revenus se rattachant à la vente de bandes passantes;
- Les revenus provenant de la vente des appareils téléphoniques et des tablettes.

A ce titre, nous tenons à souligner le fait que contrairement à ce qui a été retenu par l'administration fiscale (DGCF n°597 du 18/07/2003), **la jurisprudence a confirmé que le chiffre d'affaires provenant des ventes de téléphones ne rentre pas dans l'assiette de la redevance** et ce, du fait que ces ventes ne sont pas réalisées **en sa qualité d'opérateur de réseau des télécommunications mais en sa qualité de commerçant** (jugement du tribunal de première instance n°1091 datant du 24/11/2005).

Sur la base de cette jurisprudence, nous estimons que seuls les revenus réalisés par les opérateurs de télécommunications en leur dite qualité sont soumis à la redevance. En effet, les revenus liés aux services internet, ventes de clés 3G,... ne devraient pas être pris en compte dans l'assiette de la redevance.

En ce qui concerne les revenus provenant des services d'interconnexion internationale, et en admettant que la redevance n'est pas à la charge des opérateurs tel que retenu par l'administration, l'applicabilité des dispositions du RTI de Melbourne à la redevance mérite à notre sens d'être considérée.

La redevance sur les télécommunications ne devrait pas être appliquée au titre des services d'interconnexion internationale en application du RTI de Melbourne

Applicabilité du RTI de Melbourne/Dubai à la redevance sur les télécommunications

En nous référant à l'analyse effectuée au niveau de l'annexe 1 au présent rapport, nous rappelons que le RTI (Melbourne/Dubai) n'a pas défini pas le terme « taxe fiscale » et que les pays signataires ont donc une certaine marge d'interprétation quant à ce qui relève ou non dudit règlement. Cependant, le RTI fait référence dans son article 6.3 à la législation nationale pour la définition d'une « taxe fiscale ». Ainsi, le terme « taxe fiscale » est défini conformément aux lois nationales des États membres.

Notre interprétation est que le règlement traite des taxes facturées entre opérateurs et par conséquent, les taxes en question sont les taxes dues sur le chiffre d'affaires.

Ainsi, l'application dudit règlement suppose que la Tunisie, en tant que pays signataire du RTI, ne devrait pas prélever de taxes, dont notamment la TVA mais également la redevance, sur les frais d'interconnexion internationale facturés aux opérateurs étrangers.

Nous rappelons que, conformément aux dispositions de l'article 6 du RTI (Melbourne 1988 et Dubai 2012) : « Les frais perçus auprès des clients pour une communication particulière devraient, en principe, être identiques dans une relation donnée, quelle que soit la voie d'acheminement internationale utilisée pour cette communication. Dans l'établissement de ces frais, **les Etats Membres devraient s'efforcer d'éviter qu'il n'existe une dissymétrie entre les frais applicables dans les deux sens d'une même relation.**

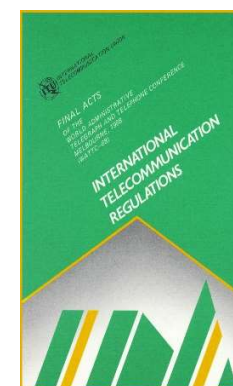
Quand la législation nationale d'un pays prévoit l'application d'une taxe fiscale sur les frais de perception pour les services internationaux de télécommunication, cette taxe n'est normalement perçue que pour les services internationaux facturés aux clients dans ce pays, à moins que d'autres arrangements soient conclus pour faire face à des circonstances spéciales ».

En nous référant à l'article 1.6 de l'appendice 1 du RTI, «Lorsqu'une exploitation autorisée est assujettie à un impôt ou à une taxe fiscale sur les quotes-parts de répartition ou autres rémunérations qui lui reviennent, elle ne doit pas prélever à son tour un impôt ou une taxe fiscale sur les autres exploitations autorisées ».

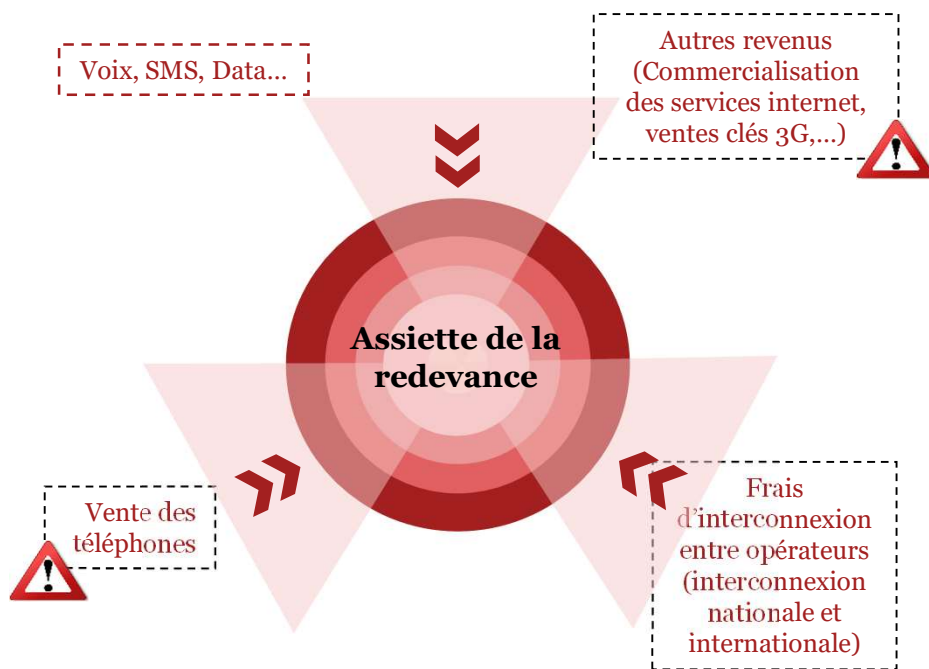
Ainsi, les commentaires détaillés au niveau de l'annexe 1 au présent rapport s'appliquent en matière de Redevance sur les télécommunications.

Par conséquent, nous estimons qu'en application de ce traité international, les frais d'interconnexion facturés par les opérateurs de télécommunications locaux aux opérateurs étrangers au titre des appels entrants se terminant en Tunisie ou au titre des services « Visitor Roaming » ne devraient pas être soumis à la Redevance.

Ceci étant dit, cette analyse n'a de sens que si nous admettions que la redevance représente une taxe sur le chiffre d'affaires tel que retenu par l'administration. En effet, si nous considérons que la redevance est une taxe à la charge des opérateurs, nous estimons que le règlement de Melbourne ne sera pas pertinent en ce qui concerne la redevance.



La redevance sur les télécommunications est assise sur le chiffre d'affaires global des opérateurs de télécommunications y compris les revenus d'interconnexion et les revenus non exclusifs aux opérateurs



En application du traité international Melbourne/Dubai, les revenus d'interconnexion internationale facturés par les opérateurs de télécommunications locaux aux opérateurs étrangers au titre des appels entrants se terminant en Tunisie et au titre des services « Visitor Roaming » ne devraient pas être soumis à la Redevance. Cette analyse n'a de sens que si nous admettons que la redevance représente une taxe sur le chiffre d'affaires tel que retenu par l'administration. En effet, si nous considérons que la redevance est une taxe à la charge des opérateurs, nous estimons que le règlement de Melbourne ne sera pas pertinent en ce qui concerne la redevance.

Il est important de souligner que le fait d'appliquer la redevance sur les revenus au titre des frais d'interconnexion **nationale** entre les opérateurs de télécommunication implique une redondance de la redevance (double taxation) à facturer au client final. En effet, la redevance facturée à l'opérateur serait un coût pour ce dernier qu'il refacturera en appliquant une deuxième fois la redevance sur le prix final.

A ce titre, nous tenons à souligner le fait que, contrairement à ce qui a été retenu par l'administration fiscale, **la jurisprudence a retenu que le chiffre d'affaires provenant des ventes de téléphones ne rentre pas dans l'assiette de la redevance** du fait que ces ventes ne sont pas réalisées **en sa qualité d'opérateur de réseaux des télécommunications**.

Sur la base de cette jurisprudence, nous estimons que seuls les revenus réalisés par les opérateurs de télécommunications en leur dite qualité sont soumis à la redevance. En effet, les revenus liés aux services internet, ventes de clés 3G,... ne devraient pas être pris en compte dans l'assiette de la redevance.

Propositions de changements en matière de redevance sur les télécommunications (1/2)

1. Exonération ou déduction de la Redevance sur les produits d'interconnexion nationale:

Il est important de souligner que l'application de la redevance sur les revenus provenant de l'interconnexion **nationale** entre les opérateurs de télécommunication engendre une redondance de la redevance (double taxation) à facturer au client final. En effet, la redevance facturée à l'opérateur constitue un coût pour ce dernier qu'il refacturera en appliquant une deuxième fois la redevance sur le prix final.

Ainsi, à notre sens, en admettant que la redevance soit due au titre des services d'interconnexion et qu'il s'agisse d'une taxe à collecter auprès du consommateur à l'instar de la TVA, la redevance subie sur les services d'interconnexion (Input) devra venir en déduction de la redevance facturée aux clients (Output) afin d'en assurer la neutralité à l'instar de la TVA.

Cette proposition fera l'objet d'une modélisation au niveau de la 3^{ème} partie de notre rapport (**voir scénario 3**) afin d'en évaluer l'impact sur les données du secteur et sur les différents acteurs.

2. Elimination de la Redevance sur les produits autres que ceux spécifiques aux opérateurs de télécommunication:

L'assiette de la redevance est instituée par le chiffre d'affaires des opérateurs de télécommunications tels que définis par le code des télécommunications. Notre interprétation est que cette redevance n'est assise que sur le chiffre d'affaires réalisé par les opérateurs en leur dite qualité. Elle ne devrait pas être assise sur les autres revenus qui ne sont pas exclusifs aux opérateurs de télécommunications tels que les services internet fixe, ventes de clés 3G, vente de bandes passantes, revenus provenant de la vente des appareils téléphoniques et des tablettes,....

Cette interprétation a été confirmée par la jurisprudence qui **a retenu que le chiffre d'affaires provenant des ventes de téléphones ne rentre pas dans l'assiette de la redevance** du fait que ces ventes ne sont pas réalisées par les opérateurs de télécommunication en leur dite **qualité**.

Cette proposition ne fera pas l'objet d'une modélisation dans notre rapport en absence d'informations.

3. Requalification de la Redevance en tant que taxe à la charge des opérateurs ou bien une taxe sur le chiffre d'affaires à la charge des consommateurs:

Considérant qu'en application des dispositions de la loi 2002-101, l'assiette de la redevance est constituée par **le chiffre d'affaires des entreprises des télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau des télécommunications, la redevance sur les télécommunications ne doit pas être facturée aux clients par les opérateurs de télécommunication** et ce, sur la base du fait qu'elle représente, selon le texte de loi, une charge déductible de l'IS.

La redevance constitue donc une charge pour les opérateurs de télécommunication et non pas une taxe à collecter auprès des consommateurs tel le cas aujourd'hui.

L'impact de l'application de ce mécanisme serait positif du point de vue recettes de l'Etat et le FDC et négatif du point de vue des opérateurs, toujours, en admettant que le prix facturé au consommateur (toutes taxes comprises) demeurera inchangé.

Ceci étant dit, cette proposition fera l'objet d'une modélisation au niveau de la 3^{ème} partie de notre rapport (**voir scénario 9**) afin d'en évaluer l'impact sur les données du secteur et sur les différents acteurs.

Propositions de changements en matière de redevance sur les télécommunications (2/2)

4. Elimination de la Redevance sur les produits d'interconnexion internationale:

En application du RTI (Melbourne/Dubai), nous estimons que les services d'interconnexion internationale facturés par les Opérateurs de télécommunication locaux aux Opérateurs étrangers au titre de la terminaison d'appel en Tunisie (Appels entrants) ainsi qu'au titre des appels réalisés par les abonnés des Opérateurs de télécommunication étrangers en Tunisie via les services roaming (visitor roaming) ne sont pas soumis à la Redevance.

Par conséquent, notre proposition serait d'éliminer la redevance au titre de ces revenus d'interconnexion internationale.

Cette proposition n'a de sens que si nous admettions que la redevance représente une taxe assise sur le chiffre d'affaires à facturer par les opérateurs. En effet, si nous considérons que la redevance est une taxe à la charge des opérateurs, nous estimons que le règlement de Melbourne ne sera pas pertinent en ce qui concerne la redevance.

Cette proposition fera l'objet d'une modélisation au niveau de la 3^{ème} partie de notre rapport (**voir scénario 4**) afin d'en évaluer l'impact sur les données du secteur et sur les différents acteurs.



3

Droit de timbre



Le champ d'application du droit de timbre instauré en 2006 sur les cartes et opérations de recharge du téléphone a été étendu aux lignes de téléphone post payées en 2012 et aux services internet à un usage professionnel en 2018

1. Assiette du droit de timbre:

Le droit de timbre sur les services de téléphonie a été institué par la loi de finances 2006 et a été modifié ultérieurement par les lois de finances complémentaires 2012 et 2014 et récemment par la loi de finances 2018.

La loi de finances 2006 a soumis les cartes et opérations de recharge des lignes téléphoniques prépayées au droit de timbre ; les lignes de téléphone post-payées étaient exonérées.

C'est la loi de finances complémentaire 2012 qui a étendu, dans un souci d'harmonisation, le champ d'application du droit de timbre aux factures des lignes téléphoniques post payées. Dès lors, l'assiette du droit de timbre est devenue constituée par le montant des cartes ou opérations de recharge mais également des montants facturés au titre des services de téléphonie tous droits et taxes compris (TVA et redevance incluses).

L'extension du droit de timbre aux factures post-payées a soulevé plusieurs questions quant à l'assiette du droit de timbre dont notamment :

- les revenus qui constituent l'assiette du droit de timbre: l'administration fiscale a retenu qu'il est dû sur les montants facturés au titre des services de téléphonie uniquement. Ainsi, il ne s'applique pas aux services d'interconnexion (nationale et internationale) et aux ventes par les opérateurs d'appareil de téléphone ou d'accessoires qui demeurent soumis au droit de timbre de 0,600 DT par facture (DGELF n°1083 du 19/07/2012);
- L'exclusion des bonus et gratuités: L'administration fiscale a confirmé que le droit de timbre est due au titre des montants facturés et qui sont effectivement supportés par les clients des opérateurs. Ainsi, l'assiette du droit de timbre ne comprend pas les bonus, gratuités et cadeaux accordés à la clientèle (DGELF n°1329 du 03/09/2012);

- la facturation au titre de « packs » comprenant en plus des services de téléphonie des téléphones portables par exemple: l'administration a confirmé qu'à défaut de défalcation du montant facturé au titre des services de téléphonie, le droit de timbre s'applique au montant total facturé (DGELF n°1083 du 19/07/2012).

La loi de finances 2018 a étendu le champ d'application du droit de timbre aux services d'internet. Ce droit s'applique désormais aussi bien aux factures relatives aux services de téléphonie qu'aux **services d'internet** ainsi que les opérations de recharge y afférentes à l'exception des services d'internet rendus aux personnes physiques, non destinés à un usage professionnel.

Ainsi, le droit de timbre proportionnel s'applique désormais :

- aux services de téléphonie fixe et mobile (prépayé ou post-payé);
- aux services internet ainsi que les opérations de recharge y afférentes à l'exception des services d'internet rendus aux personnes physiques non destinés à un usage professionnel.

3. Modalités de paiement :

Le paiement du droit de timbre sera dû à:

- la vente par les opérateurs des réseaux des télécommunications ou les **fournisseurs des services d'internet**, pour les cartes et opérations de recharge du téléphone ou **de l'internet**;
- à l'émission pour les factures. Toutefois, le droit de timbre dû sur les services de téléphonie et d'internet facturés à **l'Etat, aux collectivités locales, aux établissements et entreprises publiques** devient exigible au moment du **paiement** (mesure prévue par la loi de finances 2018).

Le droit de timbre est à la charge du consommateur final. L'obligation de déclaration de ce droit exigible sur les services de téléphonie et les services d'internet incombe aux opérateurs des réseaux des télécommunications et aux fournisseurs des services d'internet au niveau de leurs déclarations mensuelles.

Le droit de timbre institué par la loi de finances 2006 sur les services de téléphonie n'a cessé d'augmenter (6% en 2006, relevé à 8% en 2012, à 10% en 2014 et à 14% en 2018)

2. Tarif du droit de timbre

Le tableau ci-dessous retrace l'évolution du tarif du droit de timbre sur les services de téléphonie depuis son institution en 2006:

Nature de l'acte ou écrit	Montant du droit introduit par la LF 2006	Changement introduit par la LdFC2012 du 16.05.2012	Changement introduit par la LdFC2014 du 19.08.2014	Changement introduit par la LdF2018
Les cartes de recharge du téléphone dont le montant n'excède pas 5 dinars	0,300 dinar	0,080 sur chaque dinar	0,100 sur chaque dinar	0,140 dinars sur chaque dinar ou fraction de 5 dinars du montant de la facture ou payé tous droits et taxes compris
Les cartes de recharge du téléphone dont le montant excède 5 dinars	0,300 sur chaque 5 dinars ou fraction de 5 dinars du montant de la carte	0,400 sur chaque 5 dinars ou fraction de 5 dinars du montant de la carte	0,500 sur chaque 5 dinars ou fraction de 5 dinars du montant de la carte	
Les opérations de recharge du téléphone non matérialisées par une carte et quel qu'en soit le mode de recharge	0,300 sur chaque 5 dinars du chiffre d'affaires	0,400 sur chaque 5 dinars du chiffre d'affaires	0,500 sur chaque 5 dinars du chiffre d'affaires	
Les factures relatives aux lignes de téléphone <u>post payées</u>	-	0,400 sur chaque 5 dinars ou fraction de 5 dinars du montant de la facture	0,500 sur chaque 5 dinars ou fraction de 5 dinars du montant de la facture	
Factures relatives aux services de téléphonie et aux services d'internet ainsi que les opérations de recharge y afférentes Exception: Services d'internet rendus aux personnes physiques non destinés à un usage professionnel	-	-	-	

Lors de l'élargissement du champ d'application du droit de timbre sur les factures post-payées (en 2012), et afin d'éviter les difficultés rencontrées au niveau de la facturation du droit de timbre au titre de chaque 5 dinars ou fraction de 5 dinars du montant de la facture, l'administration fiscale a accordé aux opérateurs de télécommunications la possibilité d'appliquer le droit de timbre sur la base d'un taux proportionnel du montant des communications téléphoniques (DGELF n°1013 - 2012).

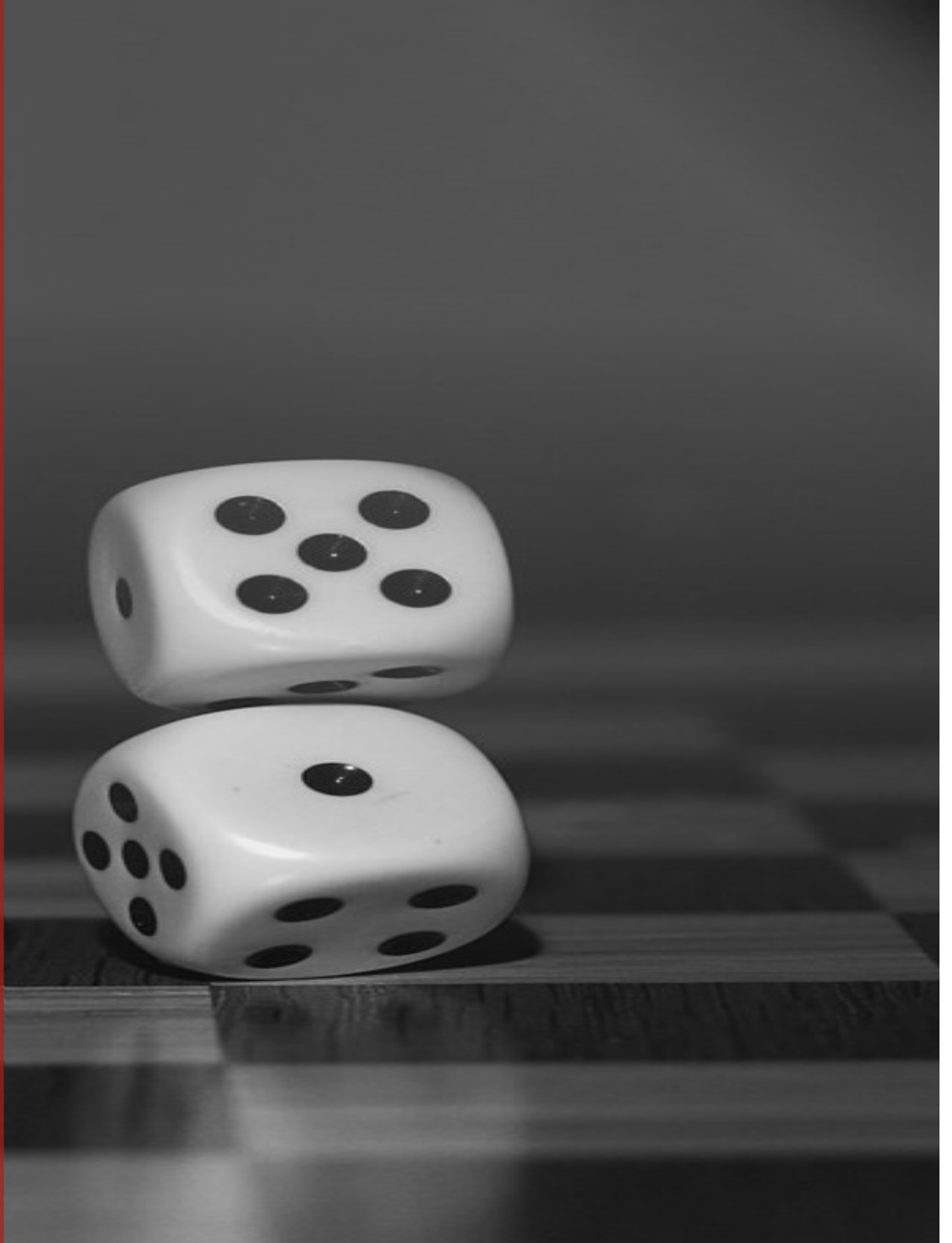
Propositions de changements

Suite aux changements introduits par les différentes lois de finances qui ont eu pour effet soit d'augmenter le tarif du droit de timbre soit d'augmenter son assiette, nous avons jugé utile de modéliser l'impact d'une augmentation additionnelle dans les droits de timbre sur les données du secteur et sur les différents acteurs. Ces changements seront modélisés au niveau de la 3ème partie de notre rapport (**voir scénarios 7 et 8**).



4

Taxes sur les jeux



La taxe sur les jeux est due au taux de 30% du montant de la participation au jeu

La taxe sur les jeux a été mise en place par le décret n°2009-2508 du 3 septembre 2009, portant fixation du montant, des règles et des modalités de perception du droit sur les jeux auxquels la participation s'effectue directement par téléphone, à travers des messages courts, ou encore par l'intermédiaire d'un serveur vocal.

Taux et assiette

Cette taxe est due **au taux de 30%** du :

- prix de la participation au jeu sans tenir compte dudit droit, pour les jeux auxquels la participation s'effectue à travers des messages courts;
- prix de la minute sans tenir compte dudit droit, pour les jeux auxquels la participation s'effectue directement par un téléphone ou à travers un serveur vocal.

Ainsi, cette taxe est assise sur le montant TVA et redevance comprises, tel que détaillé au niveau du tableau ci-contre. En outre, cette taxe n'est pas assise sur le droit de timbre, ce qui a été confirmé par l'administration fiscale (DGELF n°17974 du 11/11/2009).

Le tableau ci-dessous présente les modalités de calcul de la taxe sur les jeux:

Modalités de calcul de la taxe sur les jeux

Montant de la participation au jeu	1.000
Taxe sur les Jeux (TSJ)	30%* 1.000
Redevance de Télécommunication (RT)	(1.000/1,05)* 5%
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	((1.000-Redevance)/1,19)*19%

Modalités de paiement

Les opérateurs des réseaux de télécommunications, effectuent une retenue à la source de 30% du solde du compte du client pour les abonnés des lignes prépayées et facturent le montant dudit droit pour les autres abonnés.

La taxe sur les jeux doit être déclarée et payée par les opérateurs des réseaux de télécommunications auprès de la recette des finances dont ils relèvent pendant les 28 premiers jours du mois qui suit le mois au cours duquel la retenue ou la facturation a eu lieu.

Impôts et taxes à la charge des opérateurs



1

Impôt sur les sociétés



Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés

Taux d'IS règles de détermination du résultat imposable

Taux d'imposition :

Les opérateurs de réseaux des télécommunications sont soumis à **l'IS au taux de 35%**, étant précisé que le taux d'IS du droit commun est de 25%, applicable notamment aux fournisseurs de services internet.

L'IS ne peut être inférieur à un minimum d'impôt égal à 0,2% du chiffre d'affaires local brut (TVA comprise) avec un minimum de perception de 500 dinars.

En outre, à partir de 2018, les opérateurs des réseaux de télécommunication sont soumis à la **contribution sociale de solidarité due au taux de 1%** du résultat soumis à l'IS.

Le secteur des télécommunications représente un des secteurs qui contribuent fortement aux recettes de l'Etat en termes d'IS (se référer à la section contribution).

Assiette de l'IS :

Le résultat fiscal servant d'assiette à l'IS est déterminé à partir d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises après déduction de toutes les charges nécessitées par l'exploitation, réintégration des charges non déductibles et déduction des revenus non imposables.

A cette fin, nous commencerons par considérer les ajustements à faire du point de vue des charges pour considérer par la suite les spécificités applicables du point de vue revenus.

Les opérateurs de réseaux de télécommunications sont soumis aux règles du droit commun en matière de détermination du résultat fiscal. A ce titre, nous estimons utile de traiter dans cette partie des spécificités du secteur en nous basant sur les principaux ajustements à faire au résultat comptable pour les besoins de la détermination du résultat fiscal, applicables dans le secteur des télécommunications.

Traitement des ristournes accordées aux abonnés :

Les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non commerciales, honoraires, vacations, rémunérations et primes attribuées aux membres des conseils, des directoires, et des comités en leur dite qualité (jetons de présence),... ne sont admises en déduction que si elles **sont pas portées sur la déclaration de l'employeur.**

A ce titre, nous notons la difficulté d'application de cette mesure en ce qui concerne les ristournes sous toutes formes accordées par les opérateurs de télécommunications à leurs clients qui doivent être listés par bénéficiaire (abonné). En effet, les clients des opérateurs étant les abonnés et non les distributeurs (commissionnaires), ces ristournes (points de fidélité et bonus en appels gratuits et cadeaux accordés aux abonnés) représentent un nombre très important.

Ainsi, la question de l'applicabilité et de l'utilité de la mesure concernant l'obligation de mentionner ces ristournes au niveau de la déclaration de l'employeur au cas particulier des ristournes accordées par les opérateurs de télécommunication au profit des particuliers s'est posée.

A ce titre, l'administration fiscale a retenu qu'il y a lieu de mentionner le montant cumulé, correspondant à ces ristournes, au niveau de la déclaration d'employeur et que le détail par abonné (avec toutes les informations requises) devrait être joint à ladite déclaration au niveau d'un état séparé (DGI du 18/05/2011).

A notre sens, considérant que l'objectif de la déclaration d'employeur est de permettre à l'administration fiscale d'effectuer des recoupements entre les différents contribuables, nous estimons qu'une mesure spécifique au secteur des télécommunications devrait être prévue en raison de l'absence d'utilité de reporter à l'administration fiscale des ristournes accordées au profit des particuliers.

Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés

Règles de détermination du résultat imposable

Modalités de détermination des dépréciations et des provisions clients admises en déduction :

- **Les créances douteuses dont le nominal par client ne dépasse pas cent dinars**, sous réserve que l'entreprise ne continue pas à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur, que leur échéance remonte à plus d'un an et que l'entreprise joint un état nominatif des débiteurs concernés à la déclaration de l'IS. Nous notons à ce titre que les sociétés qui fournissent des services au public dont les services de télécommunications sont dispensées de la condition relative à la rupture des relations d'affaires avec le débiteur pour la déduction des créances abandonnées;
- Les provisions pour créances douteuses pour lesquelles une action en justice est engagée, les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente (dans la limite de 50% du prix de revient), et les provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse (par référence au cours moyen du dernier mois) sont déductibles dans la limite de 50% du bénéfice imposable, et ce, sous réserve d'annexer à la déclaration annexe d'IS des relevés détaillés desdites provisions. La condition d'engagement d'une action en justice n'est pas applicable au titre des créances détenues sur l'Etat, les collectivités locales et les établissements et entreprises publics.

Modalités de détermination des amortissements admis en déduction fiscalement :

- **En ce qui concerne les taux d'amortissement**, sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, les amortissements effectués par l'entreprise selon les règles fixées par la législation comptable sans que le montant déductible ne dépasse les annuités d'amortissement linéaires calculées sur la base de taux maximums fixé par le décret 2008-492 du 25 février 2008. Ce décret fixe les taux maximum des amortissements linéaires, les actifs qui peuvent faire l'objet d'un amortissement intégral ainsi que la durée minimale des amortissements des actifs exploités dans le cadre des contrats de leasing.

Il convient de noter qu'il n'y a pas de taux spécifiques prévus pour les équipements du secteur de la télécommunication à l'instar des équipements spécifiques aux secteurs du transport ferroviaire, transport aérien, transport maritime, travaux de bâtiment, hôtellerie, agriculture,...quand bien même l'activité du secteur repose sur des équipements de très haute technologie très vite dépréciée.

Ainsi, le taux général de 15% applicable pour les équipements des autres secteurs non concernés par les taux spécifiques s'applique pour le secteur des télécommunications et le taux applicable pour les équipements informatiques est de 3 ans. Dans la pratique, les taux généralement appliqués par les opérateurs varient entre 8 ans et 10 ans pour les équipements réseaux.

Il convient de noter que l'administration fiscale a retenu que le taux d'amortissement accéléré applicable aux industries manufacturières par l'affectation du taux linéaire d'un coefficient de 1,5 et 2 en fonction du nombre d'équipes (2 ou 3) ne peut être utilisé pour les équipements du secteur des télécommunications dès lors que ces équipements sont du fait même de la nature de l'activité utilisés d'une manière continue sans interruption et ce, indépendamment du nombre d'équipes (DGCF du 06/02/2003).

- **En ce qui concerne la date de début de l'amortissement**, le principe est que l'amortissement des actifs immobilisés doit débuter à partir de la date d'acquisition, de construction, de fabrication ou de mise en service ou d'exploitation, si elle intervient ultérieurement. En ce qui concerne les équipements spécifiques au secteur des télécommunications, l'amortissement est calculé pour les stations des sites GSM à compter de la date de la réception du procès-verbal de réception définitive desdites stations (article 12 bis parag.II du Code de l'IRPP et de l'IS).

Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés

Règles de détermination du résultat imposable

Dépréciation des équipements obsolètes

- Etant donnée l'obsolescence rapide des équipements du secteur des télécommunications, les opérateurs sont amenés à mettre en rebut des immobilisations avant même la fin de leur durée d'amortissement.

Le constat est qu'aucun traitement fiscal spécifique au secteur des télécommunications n'a été prévu en matière d'amortissement.

Ainsi, étant donné la spécificité des équipements du secteur des télécommunications, l'utilisation de politiques fiscales pour encourager l'investissement dans les équipements de télécommunications via une augmentation des taux d'amortissement admis en déduction mérite à notre sens d'être étudiée.

En effet, lesdits équipements étant non seulement importants en termes de montants mais également renouvelables d'une manière récurrente afin d'être en ligne avec les évolutions technologiques, l'utilisation d'un levier fiscal pourrait être une solution afin de permettre aux opérateurs de télécommunication de répondre à leurs objectifs en termes de réalisation des budgets d'investissements prévus afin d'assurer les objectifs requis par l'INT en termes de couverture et de qualité.

Le levier fiscal pourrait être via l'instauration de taux d'amortissement admis fiscalement spécifiques au secteur des télécommunications. De même, et afin d'encourager l'investissement dans les zones blanches, l'institution de déductions supplémentaires au titre des amortissements, à la manière de ce qui est prévu dans le cadre de la législation régissant les hydrocarbures, mérite à notre sens d'être étudiée.

Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés CA export Vs CA local

Règles spécifiques applicables aux revenus des opérateurs de télécommunication:

Les revenus réalisés par les TelCo peuvent être ainsi répartis :

Les opérations réalisées localement par les Opérateurs de télécommunications

- La vente des appareils téléphoniques, des cartes SIM, des clés 3G et des tablettes;
- Le service voix mobile, SMS, MMS et données de connexion;
- Les services Voix fixe;
- Les produits d'interconnexion locales provenant des appels entrants des abonnés des autres opérateurs de télécommunication en Tunisie;
- Les services internet (abonnements...).

Les opérations réalisées à l'étranger par les Opérateurs de télécommunications

- Les produits d'interconnexion Visitor Roaming liés aux appels réalisés par les abonnés des Opérateurs étrangers réalisés en Tunisie via les services Roaming (visitor roaming);
- Les produits d'interconnexion facturés aux opérateurs étrangers au titre des appels entrants émis par les abonnés desdits Opérateurs étrangers vers les abonnés des Opérateurs locaux;
- Les revenus facturés par les opérateurs locaux à leurs abonnés au titre des services de téléphonie mobile (Voix, SMS, Data,...) utilisés à l'étranger (Subscriber Roaming).

A ce titre, nous notons que dans la pratique, la question s'est posée quant à la qualification des revenus provenant des services « Subscriber Roaming » et de la terminaison d'appels en Tunisie en tant que revenus provenant d'opérations d'exportation.

A titre de rappel, les opérations d'exportations telles que définies par l'article 68 du code de l'IRPP et de l'IS comprennent « les prestations de services à l'étranger et les services rendus en Tunisie et utilisés à l'étranger ».

En ce qui concerne les services « Subscriber roaming », ces services ne pourraient à notre sens être considérés comme étant des opérations d'exportation au sens de la législation fiscale tunisienne et ce, sur la base du fait que les services ne sont pas rendus par les opérateurs locaux mais consistent en une refacturation par ces derniers de services rendus par les opérateurs étrangers.

Pour les services d'interconnexion internationale, nous considérons qu'ils ne répondent pas à la définition d'opérations d'exportation dès lors que le service est utilisé en Tunisie.

L'administration a confirmé que les revenus provenant de l'étranger en contrepartie de l'utilisation par un abonné d'un opérateur étranger du réseau tunisien pour ses communications GSM ne sont pas considérées comme provenant de l'exportation (DGELF n°1702 du 12/12/2002).

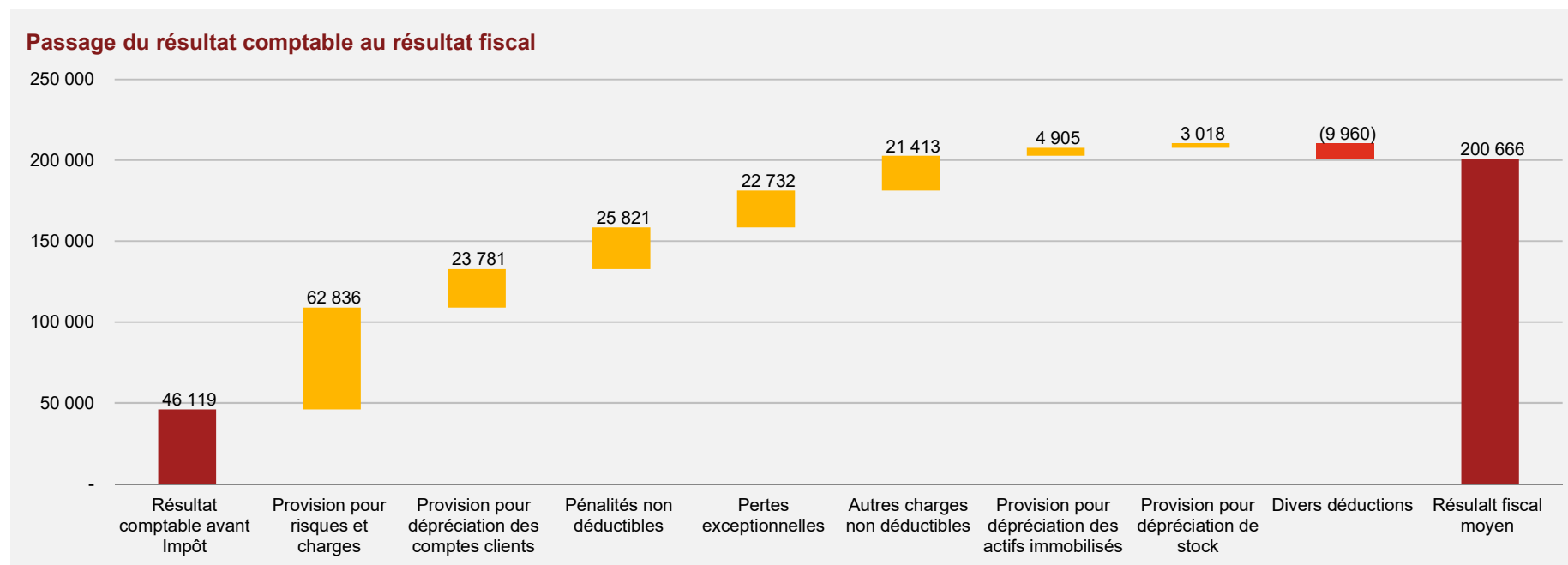
Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés

Taux d'IS effectif

L'examen des tableaux de détermination du résultat fiscal des opérateurs de télécommunications fait ressortir un taux d'IS effectif supérieur au taux nominal de 35% et ce, principalement du fait de l'importance des charges non admises en déduction qui sont réintégrées au résultat comptable pour les besoins de la détermination du résultat fiscal.

Les principales sources d'ajustement du résultat comptable des opérateurs de télécommunication requises pour la détermination du résultat fiscal sont détaillées ci-dessous.

Le graphique ci-dessous présente le passage de la moyenne du résultat comptable des trois opérateurs sur la période FY15-FY17 au résultat fiscal moyen des trois opérateurs sur la même période. Afin d'éliminer l'effet du niveau du résultat par opérateur, et considérant que l'objectif de notre analyse est de cerner les sources de différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal, nous avons estimé utile de prendre en considération la somme des réintégrations pour les 3 opérateurs. Nous avons retenu la moyenne sur la période 2015 à 2017 afin d'éliminer l'impact des effets exceptionnels d'un exercice à un autre.



Source: Analyse PwC sur la base des décomptes des opérateurs de télécommunications fournis par l'INT.

Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés

Taux d'IS effectif

Les principales charges comptabilisées par les opérateurs qui ne sont pas admises en déduction pour la détermination du résultat fiscal se résument comme suit:

- **Les provisions pour risques et charges** : Il s'agit en fait de provisions constituées pour couvrir les passifs éventuels.
- **Les provisions pour dépréciation des créances clients**: Les créances clients représentent un poste significatif du Bilan des opérateurs. Ainsi, la provision pour dépréciation de ce poste est conséquemment significative. Compte tenu des conditions de déductibilité de cette provision telles que précédemment détaillées, et malgré l'assouplissement des conditions de déductibilité pour les sociétés qui rendent un service au public (déductibilité des créances dont la valeur est inférieure à 100 TND sans condition de suspension des relations commerciales), il n'en demeure pas moins que ces dispositions n'ont pas contribué d'une manière significative à l'augmentation des provisions déductibles fiscalement.

A ce titre, nous estimons qu'une réflexion quant au montant individuel à admettre en déduction devrait être menée.

- **Les amendes et pénalités non déductibles** : Il s'agit des amendes, confiscations et pénalités mises à la charge des opérateurs du fait de leur infraction à la législation en vigueur en général et celle régissant le secteur, qui ne sont pas admis en déduction.

- **Les autres charges non admises en déduction**: Il s'agit notamment des charges sur exercices antérieurs, de certaines charges excédant les limites légales de déduction (cadeaux et dons, frais de réception....).

Notre analyse des décomptes des différents opérateurs fait ressortir le fait que la structure des charges des opérateurs de télécommunications renferment un volume important de charges non admises en déduction fiscalement et ce d'une manière définitive (i.e amendes et pénalités) ou temporelle (i.e. provision pour dépréciation des créances clients ...) de sorte à accroître leur taux d'IS effectif. En effet, en éliminant l'impact des éléments exceptionnels enregistrés chez certains opérateurs sur la période 2015-2017, le taux d'IS effectif moyen est de **54%**. Par la même, si on considère le taux moyen chez le seul opérateur qui a réalisé des bénéfices comptables et fiscaux durant la période FY15-FY17 le taux d'impôt effectif est de l'ordre de **48%**.

Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés

Traitements comptables et implications fiscales des spécificités majeures du secteur

	Traitement comptable	Implication fiscale
Constatation du chiffre d'affaires et des bonus accordés aux clients	<p>Le chiffre d'affaires généré par les ventes de services de télécommunications mobiles aux abonnés et aux autres opérateurs de télécommunications (et autres prestations de services) est comptabilisé lorsque la prestation est rendue, c'est-à-dire en fonction de l'utilisation du réseau de l'opérateur faite par les abonnés et par les autres opérateurs.</p> <p>Pour les clients prépayés, les ventes des recharges sont constatées initialement en produits différés et puis transférées en chiffre d'affaires en fonction de la consommation des crédits par les clients.</p> <p>En ce qui concerne les bonus accordés, ils sont également constatés en tant qu'une réduction du chiffre d'affaires parallèlement à la constatation des revenus s'y rattachant lors de leur consommation (effet nul sur le résultat).</p> <p>Sur le principe, il y a lieu de constater la consommation de ce bonus au fur et à mesure de la consommation du solde principal afin de respecter le principe de rattachement des charges aux produits. Toutefois pour des considérations pratiques les opérateurs procèdent à la consommation du bonus en priorité considérant sa durée de validité limitée dans le temps. Le chiffre d'affaires sera constaté ultérieurement une fois le bonus est consommé.</p> <p>Les produits des abonnements téléphoniques et d'accès à Internet sont comptabilisés de manière linéaire sur la durée de prestation de l'abonnement.</p> <p>Le chiffre d'affaires d'activation de ligne est entièrement reconnu au moment de l'activation de la ligne. Les charges afférentes (frais de commissions des distributeurs, coût de la carte SIM) sont comptabilisées au cours de la même période.</p> <p>La vente d'équipements (appareils téléphonique, clés 3G, accessoires et autres) est comptabilisée en chiffre d'affaires lorsque l'essentiel des risques et avantages inhérents à la propriété est transféré à l'acheteur.</p>	<p>En matière fiscale, en vertu des dispositions de l'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS, le bénéfice soumis à l'impôt au titre d'un exercice donné est déterminé sur la base des résultats de toutes les opérations réalisées au cours de la même année. Ce sont donc les opérations réalisées par l'entreprise qui conditionnent le rattachement des revenus aux exercices, à l'exclusion de toute autre considération.</p> <p>De ce fait, les revenus au titre des services rendus sont à rattacher à l'exercice au cours duquel ils sont achevés et ce, en application du principe de l'autonomie des exercices et du principe des créances acquises.</p> <p>Ceci a été confirmé par la doctrine fiscale qui a retenu que pour le cas des services, la créance est considérée acquise au cours de l'exercice au cours duquel le service est réalisé.</p> <p><i>En ce qui concerne les services de télécommunications, l'administration fiscale a retenu que les bonus ne peuvent être constatés qu'au cours de l'exercice de leur transformation. Ainsi, les revenus effectivement réalisés sont constatés d'une manière prioritaire par rapport aux bonus et gratuités accordés, ce qui est contraire à notre sens au principe de rattachement des charges aux produits qui suppose la constatation des réductions accordées au titre des bonus proportionnellement à la consommation globale.</i></p>

Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés

Traitements comptables et implications fiscales des spécificités majeures du secteur

	Traitement comptable	Implication fiscale
Programme de fidélisation des clients	<p>Il est commun dans le secteur que les opérateurs octroient à leur clientèle des avantages à titre gratuit en guise de programme de fidélisation et de rétention. Ce programme est constaté en tant que passif courant au niveau des états financiers traduisant l'engagement actuel des avantages non transformés en services (appel, sms, data etc...) ou autres gratuités (portable, tablette etc...).</p>	<p>La charge relative à la constatation de l'engagement futur de l'opérateur envers ses clients et traduisant la comptabilisation des soldes de points non transformés pour une année N n'est pas admise en déduction. En effet l'administration fiscale a retenu que cette dépense devrait être rattachée à l'exercice au-cours duquel la charge est consommée (consommation des points de fidélité).</p>
Contrats de partage d'infrastructure ("Radio Access Network (RAN) sharing" et "IRU (Indefeasible Right of Use)")	<p>Une des pratiques du secteur est la conclusion de contrats de partage d'infrastructure ("RAN sharing" et "IRU"). La durée de ces contrats varie généralement entre 10 et 15 ans. Le paiement étant effectué généralement pour le montant total d'avance, les revenus et les charges s'y rattachant doivent être étalés sur la période du contrat.</p> <p>Il n'en demeure pas moins que certains opérateurs traitent ces contrats en tant que contrats de leasing.</p>	<p>En matière d'IS, le traitement fiscal est en ligne avec le principe comptable de rattachement des charges aux produits. Ainsi, les produits/les charges sont imposables/déductibles au titre de l'année de leur constatation (exercice de rattachement). Nous notons à ce titre que l'administration fiscale a retenu que pour les actifs détenus en leasing, seuls sont admis en déduction les amortissements des actifs objet de contrats de leasing au sens de la loi 94-89 du 26 juillet 1994, excluant ainsi du droit à déduction les amortissements des actifs détenus en vertu d'un contrats de partage d'infrastructure.</p>

Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés

Nouveautés IFRS et implications fiscales

IFRS 15 – « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients »

L'application de la norme IFRS 15 est obligatoire à compter du 1^{er} janvier 2018. La mise en œuvre de ce nouveau standard de reconnaissance des revenus aura un impact significatif sur les méthodes de constatation des revenus par les opérateurs de télécommunication.

Étalement du chiffre d'affaires relatifs à l'activation de nouvelles lignes:

Le chiffre d'affaires d'activation de lignes devrait être différé et étalé sur la période de rétention des abonnés.

Capitalisation des coûts d'obtention de contrats/clients:

L'IFRS 15 préconise l'activation des coûts marginaux et récupérables directement liés à l'acquisition de nouveaux contrats/clients. Pour le secteur de télécommunication il s'agit principalement des:

- Commissions sur activation de nouvelles lignes/abonnements;
- Frais de portabilité ;
- Primes et paiements variables du personnel commercial, etc...

Ces frais devraient être amortis sur la période de "rétention" des clients. Ce retraitement n'est pas contradictoire avec les principes généralement admis en Tunisie ainsi il pourrait être adopté au niveau des comptes arrêtés conformément au référentiel comptable Tunisien.

La question mériterait d'être également posée sur le plan fiscal, dès lors que les règles et pratiques actuellement en vigueur ne permettent pas l'étalement desdites charges et revenus.

En effet, le traitement ci-dessus impliquerait de différer les revenus liés à l'activation des cartes SIM sur la période de rétention des clients.

Parallèlement, les charges requises pour les besoins de l'acquisition de ce client seraient différées sur la même période. La question se poserait alors quant à la période qui serait retenue pour l'étalement de ces revenus et charges.

De plus, la question se pose spécifiquement pour les commissions accordées aux distributeurs à ce titre qui seraient désormais constatées en tant que résorption des charges à répartir et non en tant que commissions. De plus, la déductibilité de ces charges en tant que commissions étant sujettes à leur mention au niveau de la déclaration de l'employeur, l'applicabilité de cette condition de déductibilité est également à étudier.

IFRS 9 – « Instruments financiers: comptabilisation et évaluation »

Cette norme est venue remplacer la norme IAS 39 et ce, à partir du 1^{er} janvier 2018. Elle présente les règles de comptabilisation et d'évaluations des instruments financiers qui comprennent les actifs et les passifs financiers.

Le principal impact sur les comptes des opérateurs de télécommunications pourrait être résumé à la dépréciation de leurs actifs financiers et particulièrement les créances clients.

En effet, ce standard a instauré un nouveau modèle de dépréciation, qui nécessitera une reconnaissance plus rapide des pertes de crédit prévues. Plus précisément, la nouvelle norme exige que les entités comptabilisent les pertes de crédits prévues dès le moment où les instruments financiers sont comptabilisés et que les pertes attendues soient comptabilisées pour toute la durée de vie de l'actif financier sur une base plus régulière. Ceci amènerait à la ré-estimation à la hausse de la provision pour dépréciation des créances clients.

Compte tenu des conditions de déduction des provisions pour dépréciation des créances clients, les montants à réintégrer à ce titre au niveau des tableaux de détermination du résultat fiscal des opérateurs de télécommunication seront encore plus importants, amenant ainsi à un taux d'IS effectif encore plus élevé.

Régime fiscal en matière d'Impôt sur les sociétés

Modalités de paiement de l'IS

Modalités de paiement de l'IS:

L'IS est payé à travers :

- les trois acomptes provisionnels dus à partir de la deuxième année d'activité. Chaque acompte est égal à 30% de l'impôt dû au titre de l'année précédente. Les acomptes provisionnels sont à payer le 28 juin, le 28 septembre et le 28 décembre de chaque année ;
- les retenues à la source opérées par les clients établis en Tunisie notamment au titre des revenus de capitaux mobiliers; et
- d'une avance de 10% (15% en 2018 et 2019) à l'importation pour une liste de produits fixée par le décret n°96-500 du 25 mars 1996 dont nous citons notamment les appareils électroniques pour la téléphonie ou la télégraphie par fil y compris les appareils de télécommunication par courant porteur (code NGP 85.17).

La déclaration annuelle de l'IS devrait être déposée avant le 25 mars de l'année suivante. Pour les sociétés soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes, ce qui est le cas des opérateurs de télécommunication, ces déclarations conservent un caractère provisoire et sont susceptibles de modifications dans les 15 jours qui suivent la date d'approbation ou de la certification des comptes selon le cas et au plus tard le 25 juin de l'année suivante.

Les retenues à la source, les avances à l'importation ainsi que les acomptes provisionnels constitueront des avances à valoir sur l'IS et seront par conséquent déductibles de ce dernier. Lorsque la liquidation de l'IS, fait apparaître un excédent d'impôt, le montant non imputé est soit reportable sur les acomptes provisionnels ou l'IS dû ultérieurement. En cas d'excédent non imputé, il est restituable sur demande dans une limite de 3 années. Au-delà, le crédit sera reportable sauf cas de cessation totale d'activité.

Retenue à la source applicable sur les paiements au titre des abonnements téléphoniques et internet

Nous notons à ce titre la spécificité du secteur des télécommunications en matière de retenue à la source subies à savoir, le fait que les abonnements téléphoniques ne sont pas soumis à la retenue à la source au taux de 1,5% et ce, nonobstant le montant de la facture (Art. 52 du Code de l'IR&IS).

Ainsi, les sommes versées aux opérateurs de télécommunications au titre de la vente des cartes de recharge des téléphones fixes et portables ou des tickets électroniques sont réputées payées dans le cadre des abonnements de téléphone et ne sont pas par conséquent soumises à la retenue à la source au titre de l'IS au taux de 1,5%.

De même, l'administration fiscale a précisé que les sommes versées aux opérateurs de télécommunications au titre de la vente des solutions Data sont réputées payées dans le cadre des abonnements de téléphone et ne sont pas par conséquent soumises à la retenue à la source au titre de l'IS au taux de 1,5% (DGELF n°348 du 12 février 2005; DGELF n°1032 du 11/04/2005).

Régime fiscal en matière de retenue à la source

Obligations de retenue à la source

Les opérateurs de réseaux de télécommunications sont soumis à l'obligation de retenue à la source au titre de certaines rémunérations servies aussi bien aux personnes résidentes que non résidentes en Tunisie (établies et non établies).

Ce principe conduit à ne soumettre à la retenue à la source que les rémunérations servies à des personnes soumises à l'IR ou à l'IS en Tunisie. En conséquence, lorsque le bénéficiaire des rémunérations bénéficie de la déduction totale des revenus ou bénéfices ou se trouve exonéré ou situé en hors champs d'application de l'IR ou de l'IS, la retenue à la source ne lui est pas applicable.

Le fait générateur de la retenue à la source

Le fait générateur de la retenue à la source est constitué par le paiement effectif. L'expression « paiement effectif », désigne le paiement en espèces, la remise d'un titre de paiement (chèques, ...), la mise à disposition des rémunérations, tel que le crédit d'un compte ou la compensation des créances.

La compensation des dettes et créances entre des opérateurs locaux d'un côté et des opérateurs étrangers de l'autre côté, au titre par exemple des frais d'interconnexion vaut paiement. Par conséquent, la retenue à la source éventuelle est due au titre du montant brut des frais d'interconnexion objet de la compensation.

Modalités de paiement de la retenue à la source:

La retenue à la source opérée, à quelque titre que ce soit, est reversée à la recette des finances compétente durant les 28 premiers jours du mois suivant celui au cours duquel la retenue à la source est opérée pour les personnes morales.

Dans le cadre du présent rapport, nous avons estimé utile de traiter des spécificités applicables au secteur en matière de retenue à la source. En effet, nous traiterons de la retenue à la source applicable aux paiements à effectuer par les opérateurs de télécommunications au titre de leurs achats de biens et services spécifiques aux secteurs.

Pour ce faire, nous traiterons des spécificités applicables au titre des paiements aux personnes établies en premier lieu. Ensuite, nous traiterons des spécificités applicables en matière de retenue à la source au titre des paiements effectués au profit de personnes non résidentes non établies.

Mesures spécifiques au secteur des télécommunications en matière de retenues à la source dues au titre des paiements effectués aux personnes établies en Tunisie:

Retenue à la source applicable sur les commissions payées par les opérateurs de télécommunication aux distributeurs

La LdF pour la gestion 2015 a prévu l'application de la retenue à la source au taux de 1,5% aux commissions payées par les opérateurs de télécommunication aux distributeurs au lieu du taux de 15% généralement applicable aux commissions et ce, en raison du fait que les commissions payées par les opérateurs de télécommunication ne reviennent pas dans leur totalité aux distributeurs mais sont à partager entre les distributeurs eux-mêmes, les courtiers et les détaillants.

Ainsi, sont soumis à la retenue à la source au taux de 1,5%, les montants payés aux distributeurs par les opérateurs télécommunications en contrepartie des services de ventes des cartes de recharge et des téléphones portables.

Régime fiscal en matière de retenue à la source

Obligations de retenue à la source

Retenues à la source à opérer sur les personnes non résidentes non établies en Tunisie :

Retenues à la source applicables en application du droit interne

Les retenues à la source devant être opérées au titre des principaux paiements effectués par les Opérateurs de télécommunication à leurs fournisseurs de biens et de services non résidents non établis en Tunisie, en application du droit interne, sont détaillées comme suit (sous réserve des régimes plus favorables prévus par les CNDI) :

- 20% au titre des revenus de capitaux mobiliers y compris les intérêts servis à des personnes non résidentes en Tunisie;
- 15% au titre des paiements effectués à des personnes non résidentes non établies en Tunisie au titre des prestations de services.

La retenue à la source étant due au titre des revenus et bénéfices de source Tunisienne soumis à l'impôt, elle n'est pas en conséquence due au titre des revenus et bénéfices exonérés de l'impôt selon le droit interne ou situées en dehors du champ d'application de l'IS. C'est le cas notamment des paiements effectués au titre de l'importation d'équipements ou de matériels effectués auprès de sociétés non résidentes non établies en Tunisie.

Retenues à la source applicables en application des CNDI

En application des dispositions des CNDI, les rémunérations servies au titre des revenus non définis comme étant des redevances ou qui relèvent des bénéfices des entreprises et qui ne sont pas réalisées dans le cadre d'un établissement stable situé en Tunisie, ne sont pas soumises à la retenue à la source, sous réserve de la production d'une attestation de résidence fiscale délivrée par les autorités fiscales de l'Etat de la résidence dans le pays ayant conclu la CNDI avec la Tunisie.

C'est le cas par exemple des paiements au titre de la location des bandes passantes et systèmes de signalisation qui ne sont imposables que s'ils sont rattachés à un établissement stable situé Tunisie.

C'est le cas également des paiements effectués au titre des frais d'interconnexion en contrepartie de l'utilisation d'un réseau d'un opérateur étranger (au titre des services de Roaming Out ou au titre des appels sortants) **qui ne sont soumis pas imposables en Tunisie et ne sont donc soumis à aucune retenue au titre de l'IS** dès lors qu'ils ne sont pas réalisés par un établissement stable situé en Tunisie.

L'administration fiscale a retenu que les bénéfices en rapport avec ces services ne sont pas soumis à l'IR ou à l'IS dans le cadre du droit commun, ce que nous ne partageons pas (DGELF n°1702 du 12/12/2002).

Modélisation des changements en matière d'IS pour les opérateurs de télécommunication

Encouragement des investissements dans le secteur des télécommunications par les investisseurs étrangers:

Nos principaux constats par rapport au taux d'IS applicable dans les pays du benchmark (tels que détaillés au niveau de la 2^{ème} partie de notre rapport) sont les suivants :

- La Tunisie applique le taux d'IS le plus élevé appliqué aux opérateurs de télécommunication;
- Les entreprises opérant dans le secteur des télécommunications sont soumises à l'IS au taux général à l'exception de la Tunisie et de la Jordanie qui applique un taux spécifique au secteur des télécommunications.

Afin d'encourager les investissements dans le secteur des télécommunications en Tunisie, nous estimons que la pression fiscale sur ledit secteur devrait être revue. A ce titre, nous avons jugé utile d'estimer l'impact du changement du taux d'IS afin de le réduire à 25% (voir **scénario 12** au niveau de la 3^{ème} partie de notre rapport).

Encouragement des investissements dans le secteur des télécommunications y compris dans les zones blanches :

L'utilisation des politiques fiscales pour encourager l'investissement dans le secteur des télécommunications pourrait constituer une orientation stratégique favorisant l'avènement de l'économie numérique.

Etant donné l'importance des budgets d'investissements des opérateurs de télécommunication, nous pensons que leur faire bénéficier de l'amortissement linéaire accéléré, à l'instar des entreprises qui exercent une activité relevant des industries manufacturières ou encore prévoir des taux spécifiques aux équipements des télécommunication permettant d'augmenter la déduction des amortissements sur les dépenses en immobilisations du secteur des télécommunications, serait de nature à encourager les investissements dans le secteur qui représentent une nécessité pour l'évolution du secteur.

Dans le même ordre d'idées, afin d'encourager les opérateurs de télécommunication à investir dans les zones blanches, l'application d'un taux d'amortissement additionnel de 30% à l'instar de celui prévu pour les entreprises nouvellement créées mérite d'être étudiée.



2

Droits de douane et
TPE

Les principaux équipements de télécommunication ont connu une hausse importante des taux des droits de douane suite aux mesures prévues par la loi de finances 2018

Les différents acteurs du secteur des télécommunications (opérateurs de télécommunications, fournisseurs de services internet...) importent la plupart de leurs équipements des pays qui sont en dehors de l'Union Européenne et ne sont donc pas concernés par l'exonération prévue par l'Accord d'association Tunisie – Union Européenne sur les équipements importés des pays de l'UE.

Assiette des droits de douane:

Les droits de douanes sont assis sur la valeur en douane qui, est constituée par le prix majoré des frais de transport, d'assurance, de chargement et d'emballages engagés avant le franchissement des frontières nationales.

Le prix est pris en compte lorsqu'il est considéré comme étant un prix normal c'est-à-dire celui réputé convenu dans des conditions de pleine concurrence entre un acheteur et un vendeur indépendants.

Taux des droits de douane:

Sous réserve des dispositions prévues par les accords spécifiques et des avantages fiscaux, les droits de douane sont dus sur la valeur de la marchandise à l'importation. Les taux de droits de douane sont de 0% ou de 20%. Ces taux ont été relevés par la loi de finances 2018 de 0% à 15% pour une liste spécifique d'équipements et de 20% à 30% pour les produits importés à partir du 1^{er} janvier 2018.

En effet, sous réserve des taux des droits de douane consolidés, les taux des droits de douane selon le tarif autonome prévu par le tarif des droits de douane à l'importation approuvé par la loi n° 89-113 du 30 décembre 1989 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents dus au titre de certains équipements et produits relevant **des chapitres de 25 à 97** du tarif des droits de douane à l'importation sont relevés **de 20% à 30% pour les produits importés à partir du 1^{er} janvier 2018.**

Sont relevés les taux de droits de douane selon le tarif autonome prévu par le tarif des droits de douane à l'importation approuvé par la loi n° 89-113 du 30 décembre 1989 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents dus au titre de certains équipements et produits relevant des **chapitres 25 à 97** du tarif des droits de douane à l'importation **de 0% à 15% pour les produits importés à partir du 1^{er} janvier 2018, et ce, selon le tableau figurant à l'annexe 2 à la LDF 2018.**

A ce titre, nous avons jugé utile d'estimer l'impact du changement des taux des droits de douane prévus par la LDF2018 (voir 3^{ème} partie de notre rapport).

Exonérations prévues dans le cadre des accords spécifiques

En application des accords spécifiques conclus avec d'autres pays ou régions, les équipements importés sont :

- Soit exonérés totalement des droits de douane tel le cas des équipements importés des pays de l'Union Européenne en application de l'Accord d'association Tunisie – Union Européenne ;
- Soit exonérés des droits de douane sur la base d'une liste d'équipements et ce, en application d'autres accords conclus avec d'autres pays (tels que par exemple l'Algérie, le Maroc, l'Egypte, la Turquie, la Jordanie, le Royaume d'Arabie Saoudite).

Autres taxes douanières

Les autres taxes comprennent principalement :

- la redevance de Prestation Douanière (RPD) qui est due au taux de 3% des droits et taxes à l'importation liquidées sur toutes les déclarations en douane avec un minimum de 10 dinars par article déclaré (applicable en cas d'exonération des droits de douane) ;
- la redevance de traitement automatique de l'information (RTAI) qui est due sur la base de 6 dinars par page de la déclaration en douanes.

Les principaux équipements de télécommunication ont connu une hausse importante des taux des droits de douane suite aux mesures prévues par la loi de finances 2018

Application au cas particulier du secteur de télécommunication:

Les équipements usuellement importés pour l'usage du secteur de télécommunications relèvent du chapitre 85 du tarif des douanes. Ci-dessous les principaux articles du secteur des télécommunications avec une comparaison entre l'exercice 2017 et l'exercice 2018 (avec l'entrée en vigueur de la loi de finances 2018):

ARTICLES (*)	NGP	2017	2018	2017	2018
		Droit de douane		TPE	
Handsets	85171200101	0%	0%	5%	5%
CPE	85176200156	0%	30%	5%	5%
CLEFS	85176200134	0%	30%	5%	5%
Routeurs- Carte Interface- Switch	85176200350	0%	30%	5%	5%
Modulateur	85176200941	0%	30%	5%	5%
Carte Interface	85176200225	0%	30%	5%	5%
Système de trans/module RF/SFP	85176200190	0%	30%	5%	5%
Serveur de télécommunication	85176990908	0%	30%	5%	5%
Station de base	85176100399	0%	30%	5%	5%
Switch	85176200372	0%	30%	5%	5%
Cartes de recharge	49119900993	20%	30%	-	-
Assemblages Electroniques	85177000492	20%	30%	5%	5%
Antenne	85177000141	20%	30%	5%	5%
Partie d'antenne/combiner	85177000196	20%	30%	5%	5%
Batterie	85072080009	20%	30%	5%	5%
Armoire	94032080091	20%	30%	-	-
Connecteurs	85369010204	20%	30%	-	-
Convertisseur	85044030806	20%	30%	-	-
Conducteurs électriques	85444210902	20%	30%	-	-
Câble électrique	85444290926	20%	30%	-	-
Câble coaxial	85442000100	20%	30%	-	-
PLATFORME	85437090121	0%	15%	-	-
Câble fibre optique	85447000008	0%	15%	-	-

Suite aux changements introduits par la loi de finances 2018 en matière des droits de douane et de la conséquence de ces changements sur les droits de douane à payer par les opérateurs de télécommunication (de 0% à 30%), et dans le but de promouvoir les investissements au niveau du secteur, nous avons jugé utile de modéliser deux scénarios qui prévoient d'abord l'exonération des droits de douane sur les équipements importés par les opérateurs de télécommunication (voir **scénario 10**), ensuite leur réduction de 30% à 15% (voir **scénario 11**).

Pour les besoins de la simulation du changement, nous nous sommes basés sur les données de l'exercice 2017 en figeant le montant des investissements.

(*) Liste des équipements importés par les différents opérateurs tels que communiqués par l'INT

Plusieurs articles et équipements nécessaires au secteur des télécommunications sont soumis à la Taxe pour la Protection de l'Environnement (TPE)

La TPE a été instituée par la Loi de Finances n° 2002-0101 du 17 décembre 2002 pour l'année 2003 au profit du fonds de dépollution.

Champs d'application de la TPE:

La TPE est due par les fabricants et les importateurs de matières premières soumises à la TPE (matières plastiques et d'autres produits polluants).

Taux et base d'imposition:

La TPE est due au taux de 5% du chiffre d'affaires HTVA réalisé par les fabricants et fournisseurs des produits taxables en régime intérieur et sur la valeur en douane pour les importations.

Délai de paiement:

En régime intérieur, la TPE est perçue dans les mêmes délais applicables en matière de TVA.

Régime juridique:

Sont applicables à la TPE, à l'importation, les mêmes règles applicables en matière de droits de douanes concernant le recouvrement, le contrôle, la constatation des infractions, les sanctions, les prescriptions et les restitutions.

Produits soumis à la TPE:

La liste des produits soumis à la TPE est définie par les articles 58 et 59 de loi de finances 2003 tels que modifiés par les textes subséquents.

Cas spécifique du secteur de télécommunications:

Ci-dessous les principaux produits liés au secteur des télécommunication qui sont soumis à la TPE:

ARTICLES (*)	NGP	2018	2017
Handsets	85171200101	5%	5%
CPE	85176200156	5%	5%
CLEFS	85176200134	5%	5%
Routeurs- Carte Interface- Switch	85176200350	5%	5%
Modulateur	85176200941	5%	5%
Carte Interface	85176200225	5%	5%
Système de trans/module RF/SFP	85176200190	5%	5%
Serveur de télécommunication	85176990908	5%	5%
Station de base	85176100399	5%	5%
Switch	85176200372	5%	5%
Assemblages Electroniques	85177000492	5%	5%
Antenne	85177000141	5%	5%
Partie d'antenne/combiner	85177000196	5%	5%
Batterie	85072080009	5%	5%

(*) Liste des équipements importés par les différents opérateurs tels que communiqués par l'INT



3

TCL

La TCL est due par les opérateurs de réseaux de télécommunications au taux de 0,2% du chiffre d'affaires brut local (TVA et Redevance comprises)

1. Champ d'application de la TCL

Les opérateurs de réseaux de télécommunications sont soumis à la TCL au taux de 0,2% du chiffre d'affaires brut local.

2. Assiette de la TCL

L'assiette de la TCL est constituée par le chiffre d'affaires brut. Le chiffre d'affaires brut désigne le montant des ventes des biens ou des services, y compris la TVA lorsqu'elle est effectivement due, le droit de consommation **et tous autres prélèvements assis sur le chiffre d'affaires.**

Ainsi, l'assiette de la TCL englobe les taxes assises sur le chiffre d'affaires à savoir la TVA ainsi que la redevance sur les télécommunications, ce qui a été confirmé par l'administration fiscale (DGELF n°103 du 21/07/2012).

En ce qui concerne le droit de timbre dû sur les facturés pos-payées, les cartes et opérations de recharge, l'administration fiscale a retenu que le chiffre d'affaires brut, base de calcul de la TCL n'englobe pas ledit droit de timbre (DGELF n°739 du 30 mai 2012).

La TCL est due aussi bien au titre du chiffre d'affaires local que le chiffre d'affaires à l'export. Toutefois, dans le cas des opérateurs de télécommunication, le chiffre d'affaires réalisé au titre des opérations de « Subscriber Roaming », ne pouvant être qualifié de chiffre d'affaires à l'export, demeure soumis à la TCL au taux de 0,2% (voir la section IS pour plus de détails).

3. Taux de la TCL

La TCL est due au taux général de 0,2% du chiffre d'affaires brut avec un minimum égal à la Taxe sur les Immeubles Bâties.

3. Modalités de paiement

La TCL est payée mensuellement durant les 28 premiers jours du mois suivant la réalisation du chiffre d'affaires.

La déclaration de la TCL doit comporter, pour les besoins notamment de la répartition des produits de la taxe entre différentes municipalités ou conseils régionaux, outre les informations portant sur l'identification du redevable (l'adresse du siège social de l'entreprise et matricule fiscal ...), en particulier les informations suivantes :

- Le nombre d'établissements situés dans le périmètre de chaque collectivité locale, leur adresse et superficie ;
- Le chiffre d'affaire brut local ;
- La superficie et l'adresse des immeubles non couverts ou non bâtis dans chaque collectivité locale.

Le défaut de déclaration des informations susvisées entraîne le paiement de la taxe sur les immeubles bâtis, non susceptible de restitution, même en cas de déclaration de la TCL et d'une amende égale à 1.000 dinars au titre de chaque immeuble non couvert ou non bâtis non déclaré.

4

Droit d'enregistrement



Un droit d'enregistrement est dû au taux de 0,5% au titre des marchés et concessions...

1. Obligation d'enregistrement

Conformément aux dispositions de l'article 3 du Code des droits d'enregistrement et de timbre, doivent être enregistré dans un délai de 60 jours de leur signature, les actes sous seing privé portant marchés, concessions, opérations de publicité, franchise,....

2. Assiette et Taux

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances 2013, les marchés et concessions étaient soumis à la formalité d'enregistrement au droit fixe de 20 dinars par page, sans que cela ne dépasse 2% de la valeur des concessions et marchés tous droits et taxes exigibles compris.

La loi de finances 2013 a remplacé le droit d'enregistrement fixe de 20 dinars par page par un droit proportionnel de 0,5% sur la base de la valeur des marchés, concessions, et contrats similaires... y compris tous droits et taxes dus conformément à la législation en vigueur (TVA et redevance comprises), et ce, quelque soit le nombre de pages des documents, contrats et écrits relatifs à la concession ou au marché.

Si les sommes et valeurs ne sont pas déterminées par un acte donnant lieu au droit proportionnel, **les parties sont tenues d'y suppléer avant l'enregistrement par une déclaration estimative certifiée et signée au pied de l'acte.**

Toutefois, la loi de finances 2018 a prévu une limite pour les contrats conclus pour une durée illimitée ou pour une durée supérieure à 3 ans, à savoir le droit d'enregistrement exigible est liquidé sur la base de la valeur du contrat pour les trois premières années.

4. Définition de la notion de « marché »

La notion de marché a été définie par la doctrine fiscale (note commune n°31-1999) par référence aux dispositions de l'article 828 et suivants du code des obligations et des contrats, comme étant une convention comportant des obligations à exécution différée dans la mesure où l'une des parties s'engage, à l'avance, envers l'autre à fournir un bien ou un service, à accomplir un travail ou à exécuter un ouvrage déterminé moyennant un prix convenu.

Sur la base de ce qui précède, sont exclues de la définition de marché, les obligations portant transfert immédiat de propriété et les services à exécution immédiate indépendamment de l'importance et de la cadence des opérations et de la manière avec laquelle elles sont exécutées.

Le «marché» peut porter soit sur des prestations de services soit sur des opérations de fourniture de biens.

Quoique dans la plupart des cas il est matérialisé par un écrit pour garantir les droits et obligations des parties, le «marché» peut être verbal. Toutefois, toute convention, même écrite, ne constitue pas un marché lorsque les critères susvisés ne sont pas réunis.

Par ailleurs, l'existence d'un marché même en l'absence d'un écrit peut être prouvée sur la base des critères suivants:

- l'exécution de services déterminés ou la fourniture de produits selon des spécificités arrêtées par le client,
- l'exécution des services ou la fourniture des biens susvisés d'une manière continue dans le temps,
- l'exécution des services ou des opérations d'approvisionnement en contrepartie d'un prix fixe ou variable selon certains indices tels que la variation du coût des produits ou des services ou de l'indice général des prix,
- le paiement d'intérêts moratoires en raison du retard dans la réalisation de la prestation de service ou la livraison des produits.

L'application des mesures portant sur les droits d'enregistrement sur les marchés spécifiques au secteur des télécommunications aura un impact significatif sur les opérateurs

Ainsi, à titre d'exemple, on peut considérer qu'il y a marché s'il y a livraison de produits durant une période déterminée et moyennant le même prix alors que le prix du marché desdits produits a changé et devrait entraîner normalement la révision vers la hausse ou vers la baisse du prix du produit objet de l'approvisionnement.

En nous basant sur cette définition, les contrats conclus par les opérateurs de réseaux de télécommunications portant notamment sur les acquisitions d'équipements, maintenance réseaux, services d'interconnexion locale ou internationale sont qualifiés de marchés et doivent en conséquence donner lieu aux droits d'enregistrement de 0,5% de leurs montants bruts.

Considérant que les opérateurs de télécommunication sont des consommateurs récurrents de grands travaux nécessitant des budgets colossaux et afin de réduire leurs charges à ce titre, il est recommandé de prévoir une mesure spécifique au secteur notamment à travers la limitation desdits droits à un seuil déterminé.



5

TFP et Foprolos

La Taxe de Formation Professionnelle et la contribution au FOPROLOS dues par les opérateurs de télécommunication au taux de 2% et 1% respectivement sont déductibles de l'IS

La TFP est due au **taux de 2%** de la masse salariale brute.

L'assiette de la TFP est due sur la base des traitements, salaires et toutes autres rétributions bruts, avant toute déduction, à quelque titre que ce soit, y compris la valeur des avantages en nature ayant le caractère de revenu, servis au personnel, dont celui étranger éligible à la contribution fiscale forfaitaire. En application de ce qui précède, l'expression « traitements, salaires et toutes autres rétributions », comprend :

- Les sommes servies en espèces à titre de salaires réguliers;
- Les avantages en nature ayant le caractère de complément de salaires (logement non nécessité par le service,...) ;
- Les intéressements et les primes de toute nature accordés au personnel sous quelle que forme que ce soit, telles que les primes de productivité, les primes de lait ou primes de salissure;
- Les gains exceptionnels profitant aux employés, tels que les commissions, les participations aux bénéfices de l'entreprise.

Ne sont pas pris en considération pour la détermination de l'assiette de la TFP :

- Les gratifications de fin de service;
- Les sommes ou avantages accordés aux employés conformément à la législation en vigueur régissant l'assistance et l'assurance sociales (allocation familiale...).

L'administration a retenu qu'en particulier les rémunérations et avantages suivants ne sont pas soumis à la TFP :

- Les avantages en nature accordés aux employés par mesure de protection sanitaire, de sécurité ou par nécessité de service (lait, casques, gants et tenue de travail...);
- Les cotisations de l'employeur à la souscription des contrats d'assurance-vie ;
- Les rémunérations et autres avantages prélevés sur des fonds qui ont déjà supporté l'IS.

En vertu des dispositions de l'article 27 de la loi n°2007-69 de 27 décembre 2007, les entreprises soumises à la TFP et dont le montant de la taxe est égal ou supérieur à 1.000 dinars peuvent se faire prévaloir d'un crédit au titre de ladite taxe égal à 60% du montant de ladite taxe due au titre de l'année précédant l'année de la réalisation d'opérations de formation, et ce sous réserve de certaines conditions et formalités à respecter.

L'Art.1 de la loi N°77-54 du 3 août 1977 a institué la **contribution obligatoire au Fond de Promotion du Logement pour les Salariés (FOPROLOS)** à la charge de tout employeur public ou privé exerçant en Tunisie (à l'exclusion des exploitants agricoles privés).

La contribution au FOPROLOS est due au **taux de 1%** sur la base brute des traitements, salaires et toutes autres rétributions, y compris la valeur des avantages en nature ayant le caractère de revenu. Toutefois, ne font pas partie de l'assiette de la contribution au FOPROLOS, en particulier :

- les gratifications de fin de service;
- les primes accordées par les entreprises aux bénéficiaires des interventions du fonds national de l'emploi;
- les cotisations de l'employeur à la souscription des contrats d'assurance-vie;
- les rémunérations et autres avantages prélevés sur des fonds qui ont déjà supporté l'IS.

La TFP et la contribution au FOPROLOS sont à déclarer au niveau de la déclaration mensuelle d'impôt due pendant les 28 premiers jours du mois qui suit celui de paiement des salaires pour les employeurs personnes morales.

Ces taxes constituent **une charge d'exploitation déductible du bénéfice soumis à l'IS.**

Régime fiscal applicable aux Fournisseurs de services internet



Fournisseurs de services internet (FSI)

1. Régime fiscal général applicable aux FSI:

Les FSI sont soumis aux impôts, droits et taxes selon **le régime du droit commun** dont notamment l'IS au taux de 25% du bénéfice imposable, la TVA, la taxe sur les établissements à caractère industriel commercial ou professionnel (TCL), la TFP, le FOPROLOS, les droits de douane...

Les services internet sont soumis à des taux spécifiques en matière de TVA et de droits de timbre.

2. Spécificités afférentes aux FSI:

Les spécificités afférentes aux FSI se rapportent à la TVA et aux droits de timbre.

2.1. TVA au titre des services internet:

La TVA sur les services internet fixes fournis par les FSI a connu une évolution au cours des dernières années.

Les **services internet fixes** fournis par les FSI étaient soumis à la **TVA au taux de 12% jusqu'au 31 décembre 2016**. A noter que la loi de finances complémentaire 2015 (applicable à partir du 30 août 2015) a, dans son article 13 :

- limité l'application du taux de la TVA de 12% aux services d'**internet fixe** (via les lignes ADSL);
- élargi le champ d'application du taux de 12% pour couvrir les services fournis par les opérateurs de réseaux de télécommunication.

La LDF2017 a augmenté le taux de la TVA relatif aux **services d'internet fixe de 12% à 18%**. Ce taux est passé à **19%** suite à l'entrée en vigueur de la LDF 2018 (applicable à partir du 1^{er} janvier 2018).

2.2. Droit de Timbre:

2.2.1. Champs d'application:

Avant l'entrée en vigueur de la LDF2018, les services internet n'étaient pas soumis aux droits de timbre spécifiques au secteur des télécommunications.

Les services d'internet mobile étaient soumis au droit de timbre spécifique aux services de téléphonie. La LDF 2018 a élargi le champ d'application de ce droit de timbre aux services d'internet fixe à compter du 1^{er} janvier 2018, date d'entrée en vigueur de la LDF2018. Cette disposition ne s'applique pas aux services d'internet rendus aux personnes physiques et non destinés à un usage professionnel.

2.2.2. Tarif:

Les droits de timbre sont dus à 0,140 dinars sur chaque dinar ou fraction de dinar facturé ou payé tous droits et taxes compris

2.2.3. Modalités de paiement:

Les FSI sont tenus de payer et de déclarer le droit de timbre au moment de l'émission des factures pour les prestations facturées. Toutefois, le droit dû sur les montants facturés aux collectivités locales et aux entreprises et établissements publics devient exigible à l'encaissement.

Le paiement du droit de timbre dû sur les services d'internet a lieu obligatoirement dans le cadre de la déclaration mensuelle des impôts (art. 124 et 126 du CDET).

Fournisseurs de services internet (FSI)

2.3. Redevances sur les télécommunications:

Les services rendus par les FSI **ne sont pas passibles de la redevance sur les télécommunications.**

Ceci a été confirmé par l'administration fiscale qui a retenu que la fourniture de services de téléphonie sur IP par les FSI et les services internet via ADSL ne leur confère pas la qualité d'opérateur de réseau des télécommunications au sens du code des télécommunications.

2.3. Droits de douane:

Comme détaillé au niveau de la section « Droits de douane », les taux des droits de douane ont été relevés par la loi de finances 2018 de 0% à 15% pour une liste spécifique d'équipements relevant des chapitres de 25 à 97 du tarif des droits de douane à l'importation et de 20% à 30% pour les produits importés à partir du 1^{er} janvier 2018.

Cette disposition a impacté les principaux équipements importés par les FSI dont le détail se présente au niveau du tableau ci-dessous:

Description	NGP Code	2018	2017
Modem Routeur ADSL	85176200372	30%	0%
Autres Caméscopes	85219000003	30%	0%
Routeurs, Cartes D	85176200350	30%	0%
Autres parties des autres machines	84314980009	15%	0%
Tablette électronique	84713000019	0%	0%

(*) Liste des équipements importés par les FSI tels que communiqués par l'INT.

Défis fiscaux relevés par l'économie numérique



Défis fiscaux relevés par l'économie numérique

- Les activités des acteurs numériques se trouvent difficiles à rattacher à un pays donné, et ce tenant compte de la difficulté de les repérer. Cette difficulté a pour impact direct de lier les bénéficiaires imposables générés par lesdites activités à un pays donné; d'où les conflits qui pourraient naître entre plusieurs Etats.
- **Au niveau international**, l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE) a publié en 2015, son rapport sur l'action 1 « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique » du projet BEPS dans lequel elle a reconnu que le passage au numérique et certains des modèles d'affaire qui en résultent posent des défis en matière de fiscalité internationale.
- L'OCDE a examiné la nécessité d'adapter le système fiscal international au passage au numérique de l'économie et recense les éléments à prendre en compte par les pays qui souhaitent introduire des mesures provisoires et ce dans un rapport intermédiaire « défis fiscaux soulevés par la numérisation – de 2018 : cadre inclusif sur le BEPS » présenté aux ministres des finances du G20 en mars 2018.
- **Au niveau de l'Union Européenne**, ces défis ont été recensés dans plusieurs communications de la Commission ayant abouti en mars 2018 à l'établissement d'«*une proposition de Directive du Conseil concernant le système commun de la taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques*».
- Dans ce cadre, une réflexion est menée afin de réduire les écarts de réglementation entre les opérateurs de télécommunications et les OTT (Over The Top), ayant pour objectif entre autres de mettre fin aux exceptions fiscales: « Same services, same rules »

1. Proposition de la Commission Européenne¹:

La proposition met en place le système commun de la taxe sur les produits tirés de la fourniture de certains services numériques par des assujettis, appelée **Taxe sur les Services Numériques ou TSN**.

1.1. Champs d'application:

La TSN est prélevée sur les produits tirés de la fourniture de certains services numériques caractérisés par la **création de valeur par les utilisateurs**.

Produits imposables:

En fonction des différentes formes **de participation des utilisateurs**, les produits imposables sont ceux provenant de la fourniture de l'un des services indiqués ci-après:

- Services consistant à **placer sur une interface numérique de la publicité ciblant ses utilisateurs**; ainsi qu'à transmettre des données recueillies sur les utilisateurs générées par leurs activités.
- Services consistant à mettre à la disposition des utilisateurs des **interfaces numériques multifaces**, lesquels peuvent aussi être qualifiés de «**services d'intermédiation**», qui permettent aux utilisateurs de trouver d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux et qui peuvent aussi faciliter la réalisation de fournitures sous-jacentes de biens ou services directement entre les utilisateurs.

[1] Source: Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques

Défis fiscaux relevés par l'économie numérique

Produits non imposables:

Les produits qui ne relèvent pas du champ d'application de la taxe se présentent comme suit :

1. Les produits relevant de la création de valeur pour d'autres services, tels que les services de **messagerie instantanée**, qui peuvent être définis comme des services de communication ou de paiement et qui résident dans le développement et la vente de logiciels d'assistance qui permettent cette interaction.
2. Les produits dégagés des opérations des interfaces numériques multi faces facilitant une fourniture sous-jacente de biens ou services directement entre les utilisateurs de l'interface.
3. Les produits tirés d'activités de vente au détail consistant à vendre des biens ou des services commandés en ligne via le site internet du fournisseur de ces biens ou du prestataire de ces services (faisant éventuellement intervenir ce que l'on qualifie généralement de «**commerce électronique** »).

1.2. Les assujettis:

Une entité se situant au-dessus des deux seuils ci-après est considérée comme «assujettie» aux fins de la TSN:

- le montant total des produits au niveau mondial déclaré par l'entité pour le dernier exercice complet pour lequel un état financier disponible dépasse 750 000 000 EUR; et
- le montant total des produits imposables générés par l'entité dans l'Union durant cet exercice dépasse 50 000 000 EUR.

1.3. Lieu d'imposition:

Conformément au principe de la création de valeur par les utilisateurs, la TSN est due dans l'État membre ou les États membres où se trouvent les utilisateurs.

La détermination de la part de produits imposables à attribuer à un Etat membre se fait selon des cas qui se présentent comme suit :

1. Le cas d'un service imposable consistant à placer une **publicité** sur une interface numérique, le nombre d'apparition de la publicité sur les appareils des utilisateurs durant une période d'imposition dans un Etat membre est pris en considération.
2. Le cas de mise à disposition d'interfaces numériques multi faces, il y a une distinction entre deux cas :
 - Dans les cas où l'interface facilite des opérations sous-jacentes directement entre les utilisateurs, l'attribution à un État membre des produits imposables durant une période d'imposition est effectuée en fonction du nombre d'utilisateurs qui concluent ce type d'opérations en se servant d'un appareil dans ledit État membre durant la période concernée, et ce qu'ils soient des vendeurs de biens ou services ou des acheteurs.
 - Dans les cas où il n'en va pas de la sorte, les produits sont généralement tirés de paiements réguliers effectués après enregistrement ou ouverture d'un compte sur une interface numérique, par conséquent, l'attribution des produits imposables est faite sur la base du nombre d'utilisateurs durant ladite période d'imposition, titulaires d'un compte ouvert en utilisant un appareil dans ledit État membre, ouvert durant cet exercice d'imposition ou un exercice précédent.

1.4. Taux d'imposition:

La TSN est due au taux de 3% des produits imposables.

1.5. Les modalités d'imposition:

L'impôt est dû par l'assujetti fournissant les services imposables. Les modalités d'imposition de la TSN nécessitent l'identification de l'assujetti redevable de la TSN dans un ou plusieurs Etats membres. Des mesures ont été définies concernant les modalités de déclaration, de paiement et de contrôle de la TSN.

Défis fiscaux relevés par l'économie numérique

2. Rapport intérimaire de l'OCDE sur l'imposition de l'économie numérique*:

Le rapport intérimaire de l'OCDE étudie les répercussions de la transformation numérique sur le système fiscal international, et notamment sur les règles actuelles relatives à l'attribution des bénéfices et à l'approche du lien. Il détaille également l'orientation qui devra être donnée aux futurs travaux du Cadre inclusif BEPS pour parvenir à une solution fondée sur un consensus d'ici 2020.

2.1. Règles fondamentales du système fiscal international:

Deux règles fondamentales aux fins de l'imposition des bénéfices générés par des activités transfrontalières peuvent être mises en exergue :

- La règle relative au **lien** comme fondement du droit d'imposer une entreprise non résidente: les bénéfices réalisés par une entreprise ne sont imposables que dans l'État de résidence, à moins que cette entreprise n'exerce son activité dans l'autre État concerné (à savoir, l'État de la source) par l'intermédiaire d'un **établissement stable (ES)**.
- Les **règles d'attribution des bénéfices** fondées sur le principe de pleine concurrence: L'application de ce principe suppose l'analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par chaque entreprise associée (et/ou ES). Cette analyse fonctionnelle doit être conduite séparément pour chaque entité, ce qui nécessite d'isoler les contributions de chaque entreprise associée (et/ou ES) dans la création de valeur.

2.2. Les alternatives au seuil d'imposition basé sur la notion d'établissement stable:

Certains pays, ont décidé de revoir l'application du seuil d'imposition permettant une imposition, dans le pays de la source, des bénéfices des sociétés (la notion d'établissement stable ou ES) en vertu de leur droit interne et/ou des conventions fiscales.

Contrairement à l'approche traditionnelle, ces amendements visent généralement à affaiblir les exigences de permanence et de présence physique dans un lieu géographique donné pour établir un lien permettant une imposition sur une base nette.

Parmi les évolutions les plus significatives dans ce domaine, on peut citer les mesures qui prennent appui sur certains critères de « **présence numérique** » pour établir une présence imposable, ou qui privilégient l'introduction de la notion de « **ES de prestation de services** » sans exigence de présence physique.

2.2.1. Mesures intégrant des critères de présence numérique:

Les mesures mises en œuvre et applicables jusqu'ici comportent le critère de la **présence économique significative** introduit par certains Etats.

En outre, la **définition de l'ES a été élargie par certains Etats à certaines plateformes numériques** (adoptée en 2017 par la République slovaque).

Toutes ces mesures visent des entreprises non résidentes et autorisent l'imposition des bénéfices nets indépendamment du degré de sa présence physique dans le pays de la source. Toutefois, l'étendue d'application de ces mesures demeurent limitées étant donné qu'elles **ne s'appliqueraient qu'aux entreprises étrangères qui sont résidentes d'un pays ne disposant d'aucune convention de double imposition.**

*Source: Défis fiscaux soulevés par la numérisation OCDE Mars 2018

Défis fiscaux relevés par l'économie numérique

2.2.2. Autres mesures:

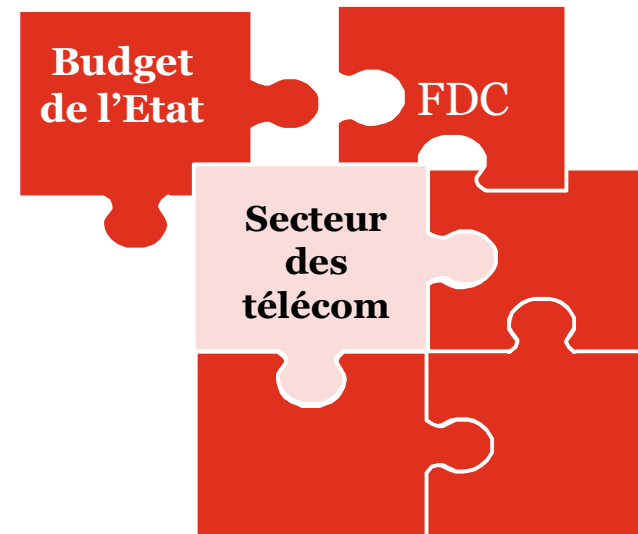
- Selon l'interprétation qui prévaut de la notion d' « ES de services », la règle contenue dans le Modèle de Convention fiscale des Nations unies se réfère au lieu où sont exécutés les services fournis par l'entreprise non résidente, et la présence physique du prestataire de services est implicitement requise dans le pays de la source, par l'intermédiaire d'employés ou d'autre personnel engagés par l'entreprise non résidente.
- Une opinion minoritaire estime au contraire que l'expression « fourniture de services » figurant dans cette disposition fait référence aux services « utilisés » ou « consommés » dans la juridiction de la source, et peuvent, à ce titre, englober les services « fournis » à distance, dès l'instant où les autres conditions imposées par la définition d'établissement stable sont remplies (critère de durée, par exemple).
- Les tenants de cette position se disent préoccupés par le fait que la montée en puissance du numérique a favorisé l'adoption de modèles de ventes et de distribution centralisés permettant la fourniture à distance de services en ligne.
- Les effets de cette mesure pourraient éventuellement s'étendre à tout service à distance fourni sur un marché (services de conseil, centres d'appel notamment).
- **Cependant, en l'absence de modification des dispositions des conventions fiscales elles-mêmes**, l'étendue d'application de ces mesures demeurent limitées étant donné que leur application d'une manière systématique nécessite une renégociation des conventions, ce qui risque de prendre du temps étant donné que ces mesures n'ont pas été intégrées dans l'action 15 portant sur la convention multilatérale.

2.3. Recours à des taxes sur le chiffre d'affaires

Certaines dispositions, prises par certains pays, prennent généralement la forme de taxes sectorielles sur le chiffre d'affaires frappant les recettes tirées de la vente de services de publicité en ligne, à l'instar de :

- La taxe de péréquation mise en place en Inde,
- La taxe sur les transactions numériques adoptée en Italie,
- La taxe sur la publicité instaurée en Hongrie,
- La taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels instituée en France.

Contribution du secteur des télécommunications dans le budget de l'Etat et le FDC



Le secteur des télécommunications contribue dans les recettes fiscales de l'Etat à raison de 3,29% en moyenne sur la période 2015 – 2017

Les contributions fiscales totales du secteur des télécommunications (impôt sur les sociétés, TVA, droits de douane, droits de timbre, redevances de télécommunication, taxe sur les jeux, droits d'enregistrement et retenue à la source sur l'étranger) représentent une moyenne de **3,29% des recettes fiscales de l'Etat** entre 2015 et 2017.

Montants en MDT	2015	2016	2017
Contributions fiscales totales du secteur des télécommunications	651	600	669
Recettes fiscales totales de l'Etat*	18 546	18 702	21 250
% Contributions fiscales secteur/ recettes fiscales totales	3,51%	3,21%	3,15%
Contribution au FDC (*)	119	121	122

Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

(*) 85% de la contribution se rattachant à la redevance sur les télécommunications est affectée au fonds de développement des communications (FDC).

Les recettes fiscales provenant du secteur des télécommunications (au profit du budget de l'Etat ou du Fonds de développement des communications) a été mesurée sur la base des états financiers des opérateurs de télécommunication (y compris le MVNO actif sur le marché) et de la majorité des fournisseurs de services internet (autres que Globalnet) ainsi que sur la base des données communiquées par les opérateurs de télécommunication.

Pour Lyca Mobile, la contribution en matière de TVA et de redevance au titre de l'exercice 2015 a été établie sur la base d'un calcul théorique basé sur les revenus disponibles au niveau des états financiers des exercices 2015 et 2016. La contribution au titre de l'exercice 2017 a été mesurée sur la base des chiffres de 2016 en l'absence d'états financiers disponibles pour l'exercice 2017.

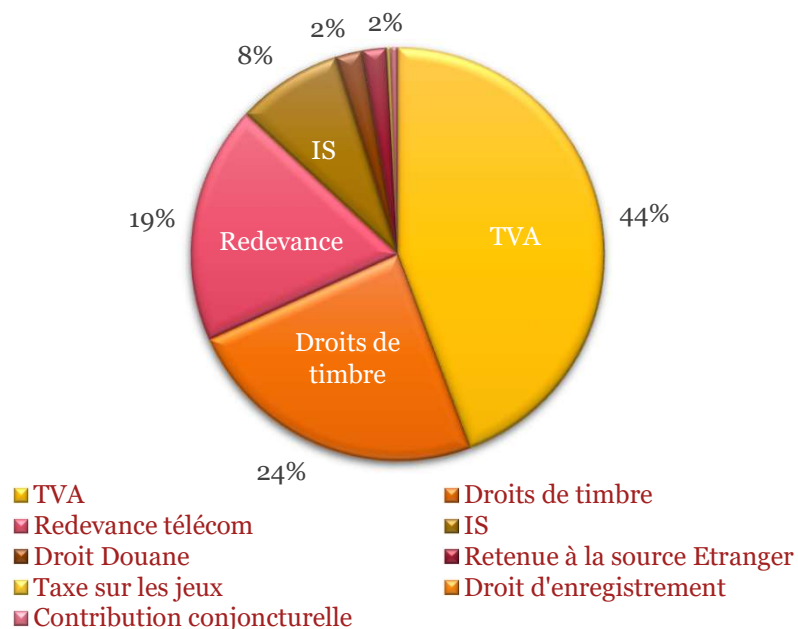
Les données de Globalnet ont été exclues du fait de la non disponibilité des états financiers des exercices 2016 et 2017 et du fait de son activité qui n'est pas limitée aux services internet.

Pour les fournisseurs de services internet Orange Internet et Topnet, les données ont été recueillies à partir des états financiers des exercices 2015 et 2016. La contribution en matière de TVA a été établie sur la base d'un calcul théorique basé sur les revenus disponibles au niveau des états financiers des exercices 2015 et 2016. La contribution au titre de l'exercice 2017 a été mesurée sur la base des chiffres de 2016 en l'absence d'états financiers disponibles pour l'exercice 2017.

Pour le fournisseur de services internet Hexabyte, la contribution en matière de TVA a été établie sur la base du chiffre d'affaires déclaré au niveau des déclarations d'IS au titre des exercices 2015, 2016 et 2017.

La TVA, le droit de timbre et la redevance des télécommunications figurent dans le TOP 3 des recettes provenant du secteur avec des taux de contribution, respectifs de 44%, 24% et 19%. L'IS occupe la 4^{ème} place avec un taux de contribution de 8%.

Moyenne de la contribution du secteur des télécommunications de 2015 à 2017



L'Impôt sur les Sociétés occupe la quatrième place (avec un taux moyen de 8% du total des contributions) derrière la TVA (44%), les droits de timbre (24%) et la redevance sur les télécommunications (19%).

En MDT	2015	2016	2017	Taux moyen de contribution
TVA	344	301	365	44%
Droits de timbre	181	174	192	24%
Redevance télécom (*)	140	142	143	19%
IS	73	54	62	8%
Droit Douane	17	18	13	2%
Retenue à la source Etranger	12	17	14	2%
Taxe sur les jeux	3	2	2	0%
Droit d'enregistrement	0	1	0	0%
Contribution conjoncturelle	-	11	-	1%
Total contributions	770	720	791	100%

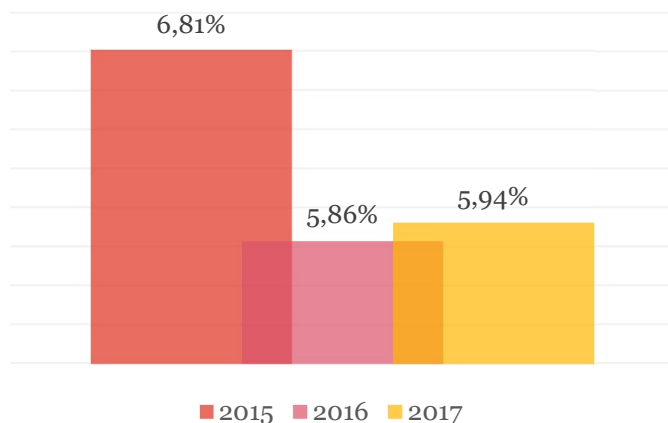
Source: Données communiquées par l'INT

(*) Conformément à la loi 98-111, le produit de la redevance sur les télécommunications est réparti comme suit : 15 % au profit des ressources ordinaires du budget de l'Etat et 85 % au profit du fonds de développement des communications.

La TVA provenant du secteur des télécommunications représente en moyenne 6,2% des recettes totales de l'Etat provenant de la TVA sur la période 2015 – 2017

- Les recettes provenant de la TVA collectée par les sociétés opérant dans le secteur de télécommunications (opérateurs de télécommunications et FSI) représente en moyenne 6,2% des recettes totales de l'Etat provenant de la TVA sur la période 2015 à 2017.
- Les taux de TVA ont été relevés de 1% à partir du 1^{er} Janvier 2018. Les services de télécommunications qui étaient soumis à 18% sont devenus soumis à 19%, et les tablettes qui étaient soumises à la TVA au taux de 6%, sont devenues soumises au taux de 7%.

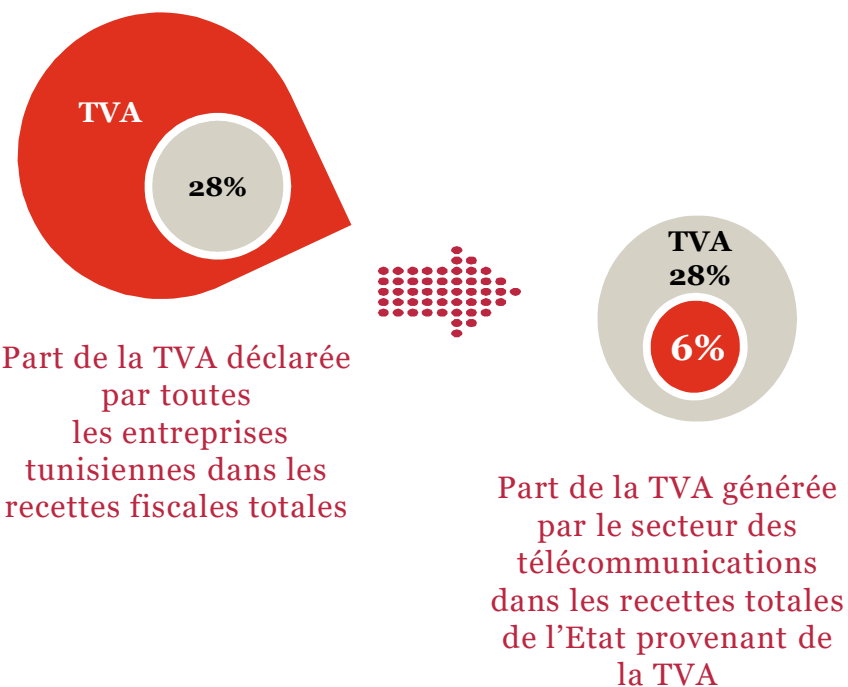
Part de la TVA générée par le secteur des télécommunications par rapport aux recettes totales de l'Etat provenant de la TVA.



Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

En MDT	2015	2016	2017
TVA	344	301	365
Recettes totales de l'Etat provenant de la TVA *	5 058	5 138	6 141
% recettes TVA	6,8%	5,9%	5,9%

Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017



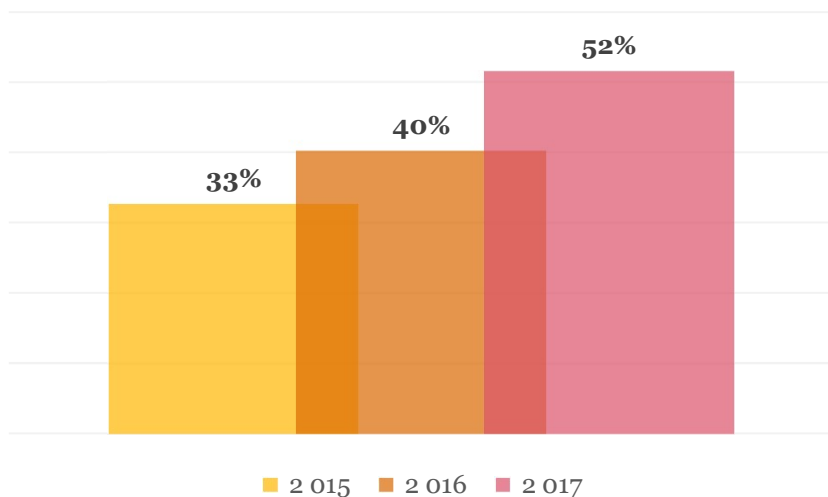
Les droits de timbre provenant du secteur des télécommunications représentent en moyenne 41,5% des recettes totales de l'Etat provenant des droits de timbre sur la période 2015 – 2017

- Le droit de timbre applicable à partir de 2018 est de 0,140 dinar sur chaque dinar ou fraction de dinar facturé ou payé (tous droits et taxes compris).
- Le droit de timbre **représente 24% de la contribution fiscale totale du secteur des télécommunications dans le Budget de l'Etat.**

En MDT	2015	2016	2017
Droits de timbre	181	174	192
Recettes totales de l'Etat provenant des droits de timbre *	553	432	371
% Recettes droits de timbre	32,7%	40,3%	51,6%

Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

Part des droits de timbres payée par les opérateurs télécom par année



Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

Les droits de timbre déclarés par les sociétés opérant dans le secteur des télécommunications représentent une moyenne de 41,5% environ des recettes totales de l'Etat provenant des droits de timbre.

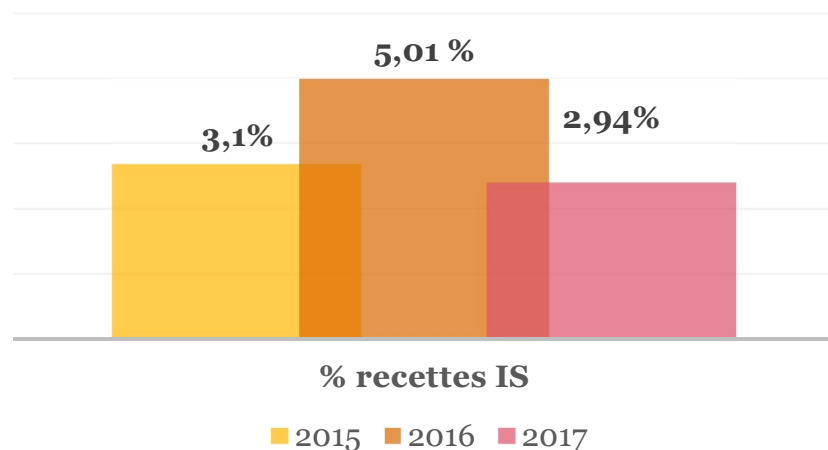


- Part des droits de timbre provenant des autres secteurs
- Part des droits de timbre provenant du secteur Télécom

La contribution du secteur des télécommunications en matière d'IS représente en moyenne 3,68% des recettes fiscales provenant de l'IS sur la période 2015 – 2017

- L'impôt sur les sociétés déclaré par les sociétés opérant dans le secteur des télécommunications représente une moyenne de 3% environ des recettes totales de l'Etat provenant de l'IS.
- Comme le montre le schéma ci-dessous, la contribution du secteur de télécommunication en matière d'IS en 2016 est élevée par rapport aux années 2015 et 2017 (5,01% vs 3,1% en 2015 et 2,94% en 2017). Cette hausse est liée principalement à l'effet de la contribution conjoncturelle.

Part de l'IS généré par le secteur des télécommunications par rapport aux recettes totales de l'Etat provenant de l'IS



Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

En MDT	2015	2016	2017
IS	73	54	62
Contribution conjoncturelle	-	11	-
Retenue à la source Etranger	12	17	14
Recettes totales en matière d'IS	85	82	76
Recettes totales de l'Etat provenant de l'IS *	2 734	1 634	2 582
Recettes totales de l'Etat provenant de l'IS des sociétés autres que pétrolières *	1 645	1 215	1 842
% Recettes IS	3,1%	5,01%	2,94%
% Recettes IS Sociétés autres que pétrolières	5,16%	6,74%	4,12%

Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

La contribution du secteur des télécommunications en termes d'IS représente en moyenne 3,68% des recettes fiscales provenant de l'IS sur la période 2015 – 2017.

La retenue à la source opérée sur les paiements aux fournisseurs étrangers par les opérateurs de télécommunications représentent en moyenne 0,7% des recettes totales de l'Etat provenant de l'IS.

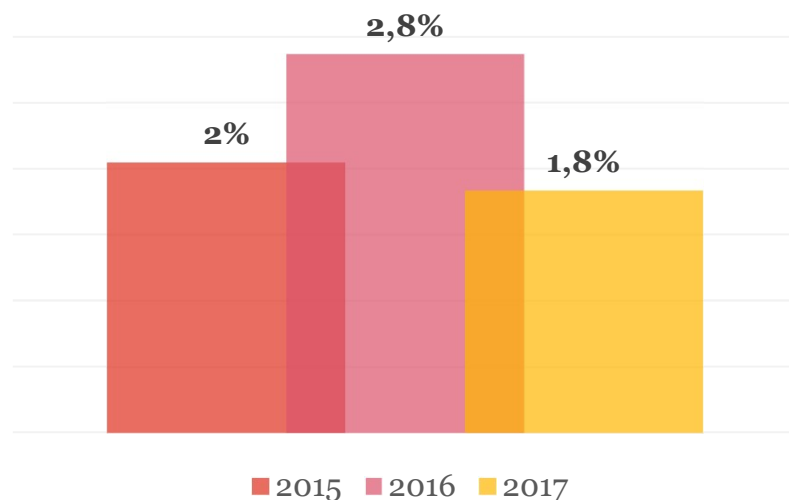
Les droits de douane provenant du secteur des télécommunications représentent en moyenne 2,2% des recettes totales de l'Etat provenant des droits de douane sur la période 2015 – 2017 et ce, avant les changements prévus par la loi de finances 2018

Les droits de douane déclarés par les sociétés opérant dans le secteur de télécommunications (opérateurs de télécommunications et FSI) représentent une moyenne de 2% environ des recettes totales de l'Etat provenant des droits de douane.

En MDT	2015	2016	2017
Droits de douane	17	18	13
Recettes totales de l'Etat provenant des droits de douane*	832	640	700
% recettes droits de douane	2%	2,8%	1,8%

Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

Part des droits de douane générés par le secteur des télécommunications par rapport aux recettes totales de l'Etat provenant des droits de douane



Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

Le secteur des télécommunications contribuait à raison de 2,2% en moyenne dans les recettes de l'Etat provenant des droits de douane sur la période 2015 à 2017. Cette contribution sera plus importante à partir de 2018 suite aux nouvelles dispositions de la loi de finances 2018 prévoyant la hausse des taux généraux des droits de douane (de 0% à 15% pour une liste de produits et de 20% à 30%) qui concerne une grande partie des équipements du secteur.

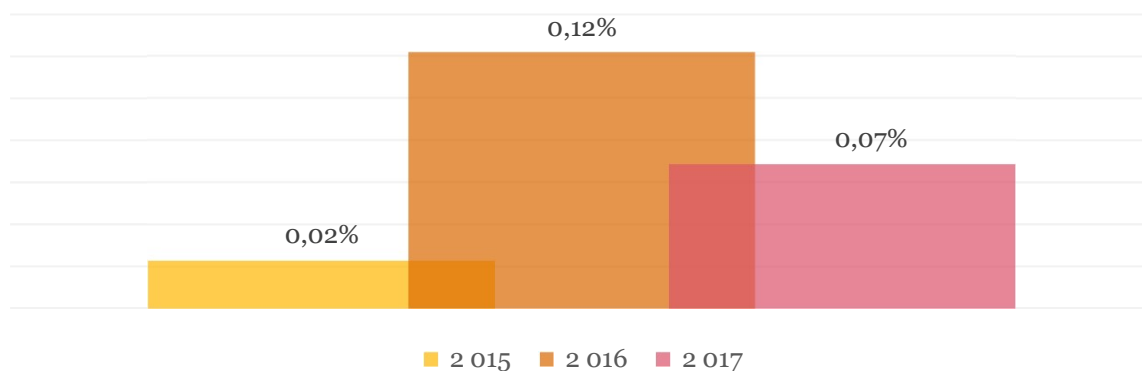
La contribution du secteur des télécommunications en termes de droits d'enregistrement représente en moyenne 0,07% des recettes totales de l'Etat provenant des droits d'enregistrement sur la période 2015 – 2017

La contribution du secteur des télécommunications dans les recettes totales relatives au droit d'enregistrement est presque insignifiante.

En MDT	2015	2016	2017
Droits d'enregistrement	0,1	0,6	0,4
Recettes totales de l'Etat provenant des droits d'enregistrement *	451	471	566
% Recettes Droits d'enregistrement	0,02%	0,12%	0,07%

Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

Part en % des droits d'enregistrement payés par les opérateurs télécom des recettes totales de l'Etat provenant des droits d'enregistrement au cours des années 2015- 2017

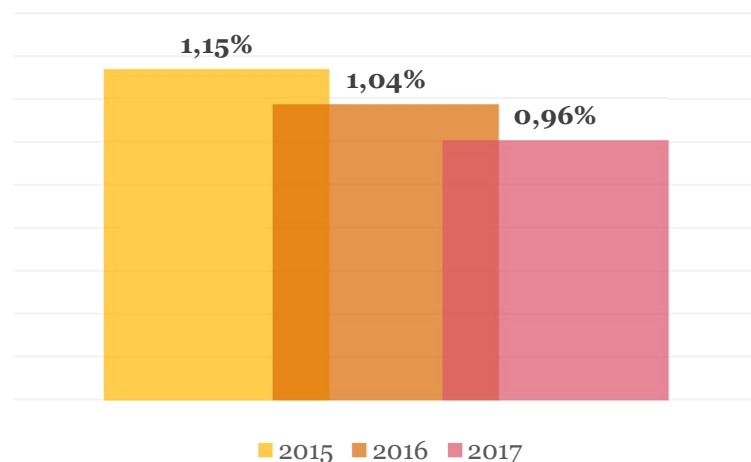


Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017



La redevance sur les télécommunications, qui est répartie à raison de 15 % au profit des ressources ordinaires du budget de l'Etat et 85 % au profit du fonds de développement des communications, totalise en moyenne 142MDT par année.

Part des autres taxes générées par le secteur des télécommunication dans les recettes totales de l'Etat provenant des autres impôts indirects



Montants en MDT	2015	2016	2017
Redevance télécom (*)	21	21	21
Taxe sur les jeux	3	2	2
Total autres impôts	24	23	23
Recettes autres impôts indirects	2 056	2 270	2 418
% recettes autres impôts indirects	1,15%	1,04%	0,96%
Redevance télécom au profit du FDC (*)	119	121	122

Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

(*) 15% des recettes provenant de la redevance sur les télécommunications au profit des ressources ordinaires du budget de l'Etat. Notre compréhension est que la redevance sur les télécommunications est classée parmi les impôts indirects au niveau du budget de l'Etat, même si nous estimons qu'il s'agit d'un impôt direct en application de la loi qui a institué ladite redevance (loi 2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002). Les 85% restant sont alloués au fonds de développement des communications (FDC).

Les autres taxes spécifiques générées par le secteur des télécommunications au profit du budget de l'Etat correspondent à la redevance de télécommunication (90%) et à la taxe sur les jeux (10%).

Elles représentent une moyenne de 1,05% des recettes fiscales de l'Etat provenant des autres impôts indirects.

Par ailleurs, 85% de la redevance des télécommunications est allouée au Fonds de développement des communications.

Source: Données communiquées par l'INT ; * Lois de finances 2015 à 2017

Benchmarking



Présentation du secteur des télécommunications en Tunisie



L'écosystème des télécommunications en Tunisie est dominé par les trois opérateurs nationaux dont les revenus représentent plus de 73% du total secteur en 2016

Le marché tunisien des télécommunications enregistre une nette orientation vers la consolidation de la consommation de l'internet, fixe et mobile. Le taux de pénétration du mobile semble atteindre ses limites et s'oriente depuis 2016 à la baisse, au profit de l'internet mobile.

La téléphonie fixe, quant à elle, reste sur une tendance stable depuis 2014 sous l'effet des nouvelles offres fixes des opérateurs privés parallèlement à l'internet fixe qui progresse.

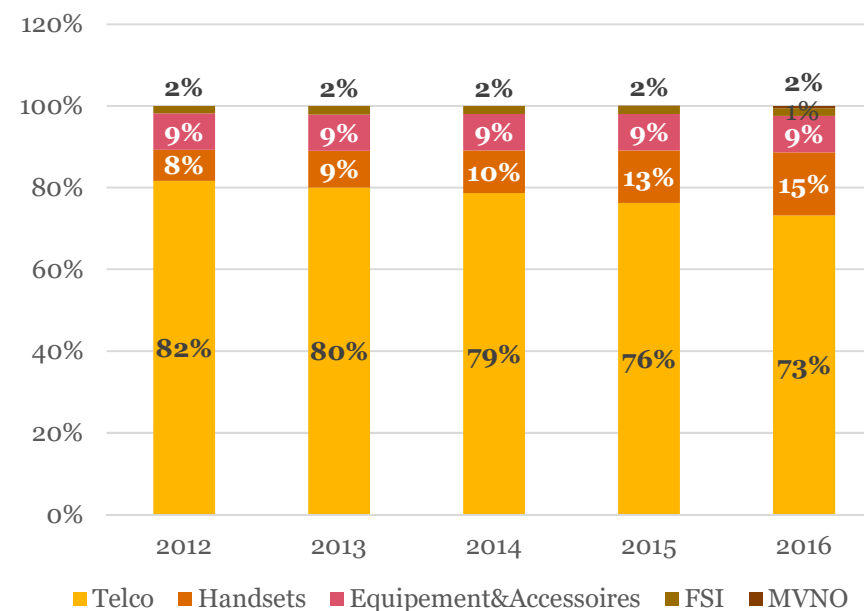
Il est clair que le futur du marché se trouvera progressivement dans les services internet fixe et mobile.

Téléphone mobile	La Tunisie comptait plus de 14,5 millions de numéros actifs sur le réseau mobile, en 2017
Téléphone Fixe	La Tunisie comptait plus de 1,1 million d'abonnés à la téléphonie fixe, en 2017
Internet	Le nombre total d'abonnés internet était supérieur à 8.3 Millions, en 2017.

Source: INT , novembre 2017

La répartition des revenus entre les différents acteurs du secteur des télécommunications est marquée par la dominance des trois opérateurs de télécommunication:

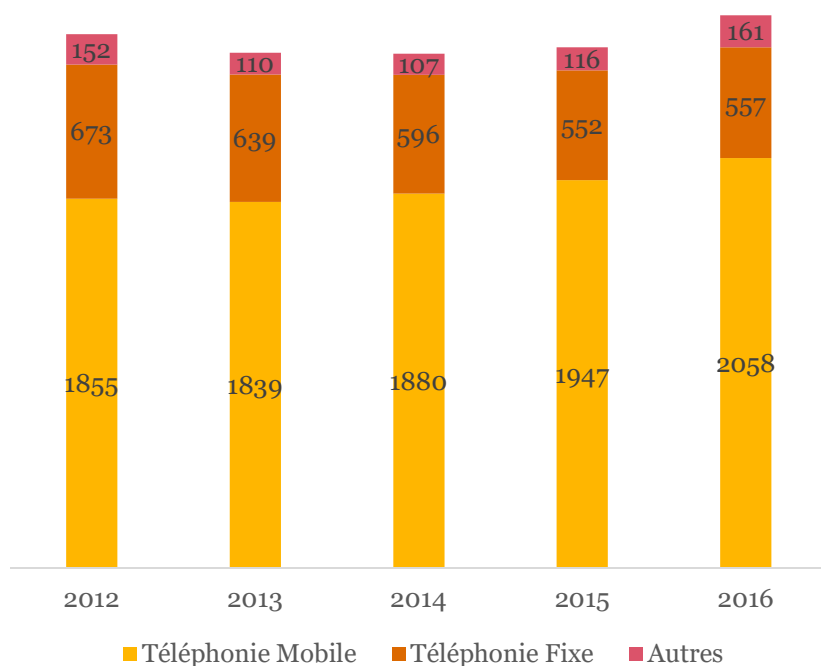
Revenus Télécom par type d'acteur en pourcentage



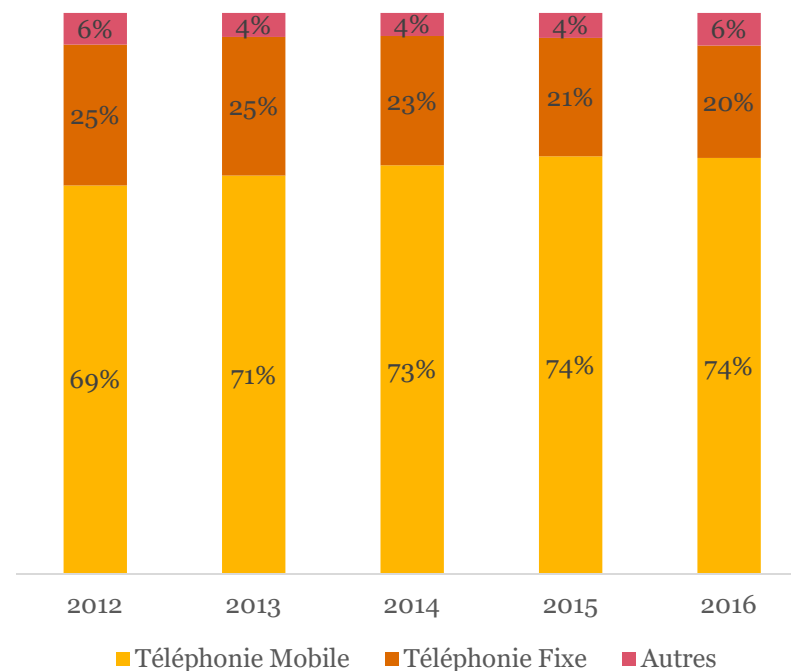
Source: INT , décembre 2016 estimation PwC

Sur la période 2012-2016, les revenus télécom (*) ont légèrement augmenté (CAGR 0,7%), avec principal contributeur le Mobile (74% du total revenu) qui a cru de 2,1% sur la même période

Revenus Télécoms par service (2012-2016)



Poids de chaque type de service (2012-2016)

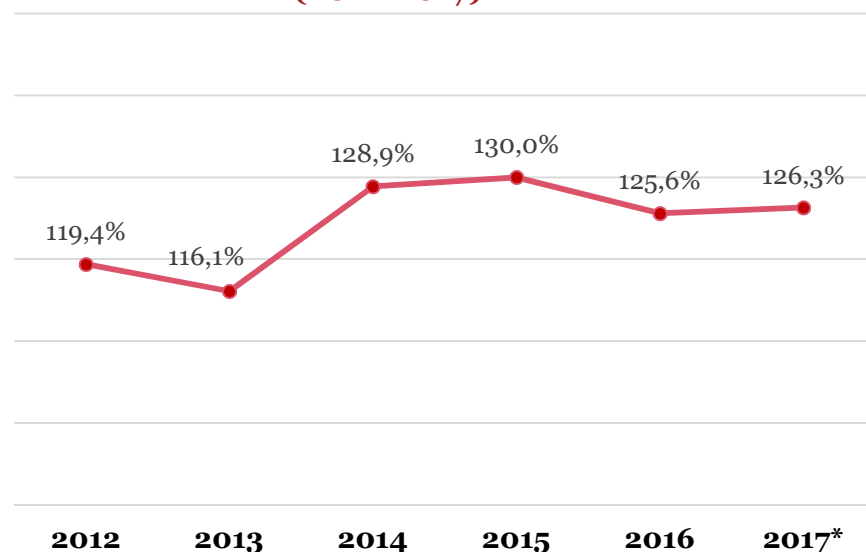


Source: INT
 (*) incluant opérateurs, FSI et MVNO (hors handsets, équipements et accessoires)

La légère hausse des revenus mobiles (CAGR +2,1% sur 5 ans) est combinée par une baisse continue sur la voix (-1,9%) et une croissance accélérée sur l'internet mobile (+41%)

Le marché mobile voix est saturé atteignant en 2017, une pénétration de 126% en termes de connexions et 82% en termes de subs-uniques, laissant un espace de croissance très limité.

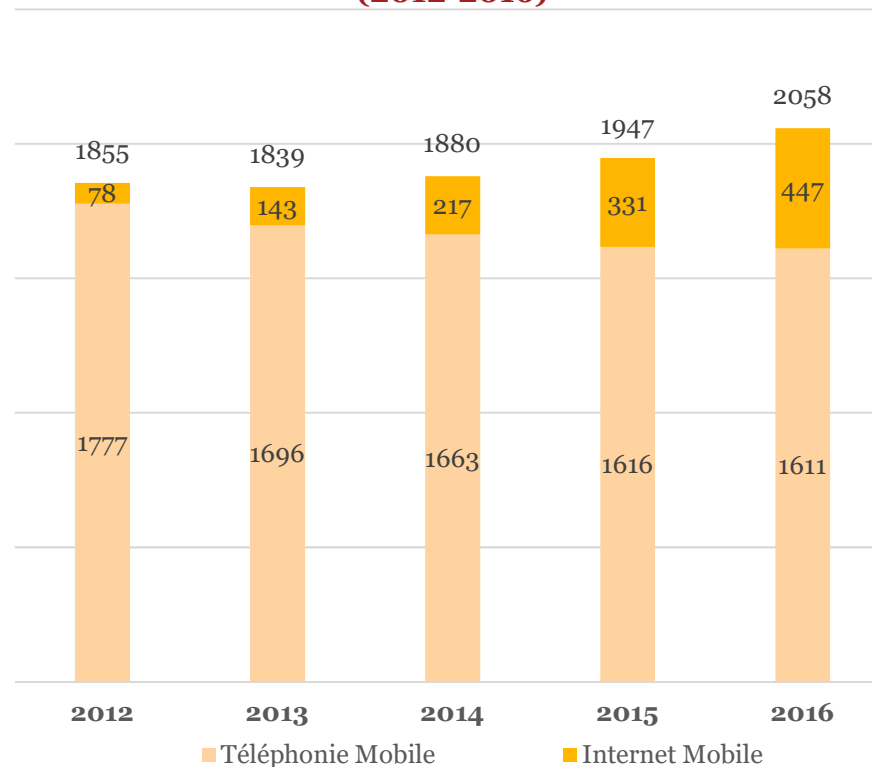
Taux de pénétration voix mobile (2012-2017)



Source: INT

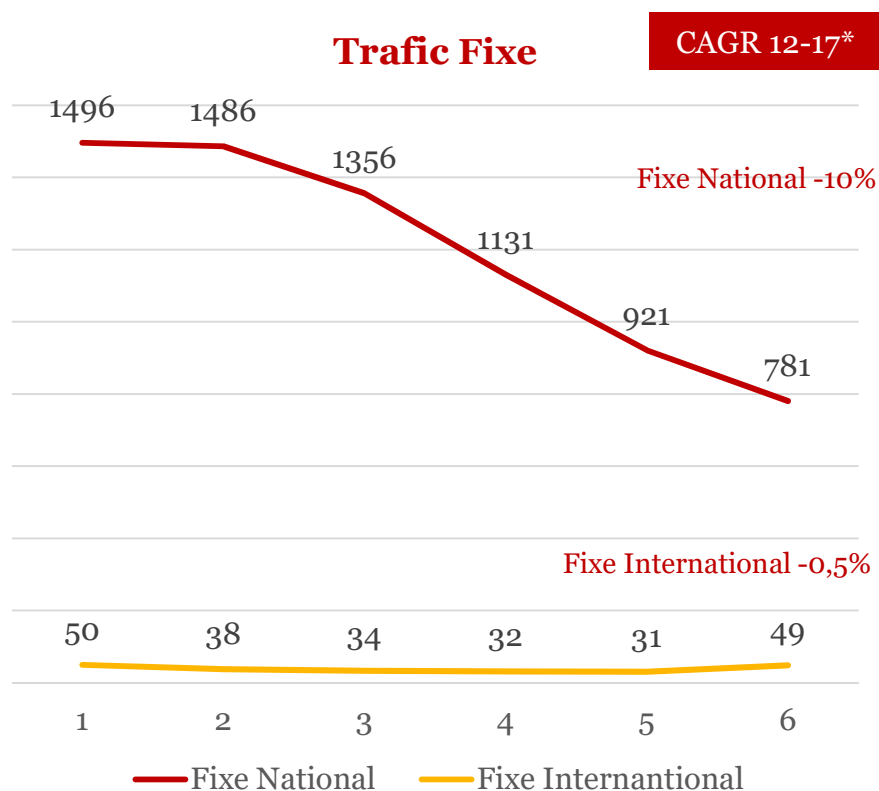
(*) Données 2017 jusqu'à novembre 2017

Evolution des revenus mobile en KTND (2012-2016)

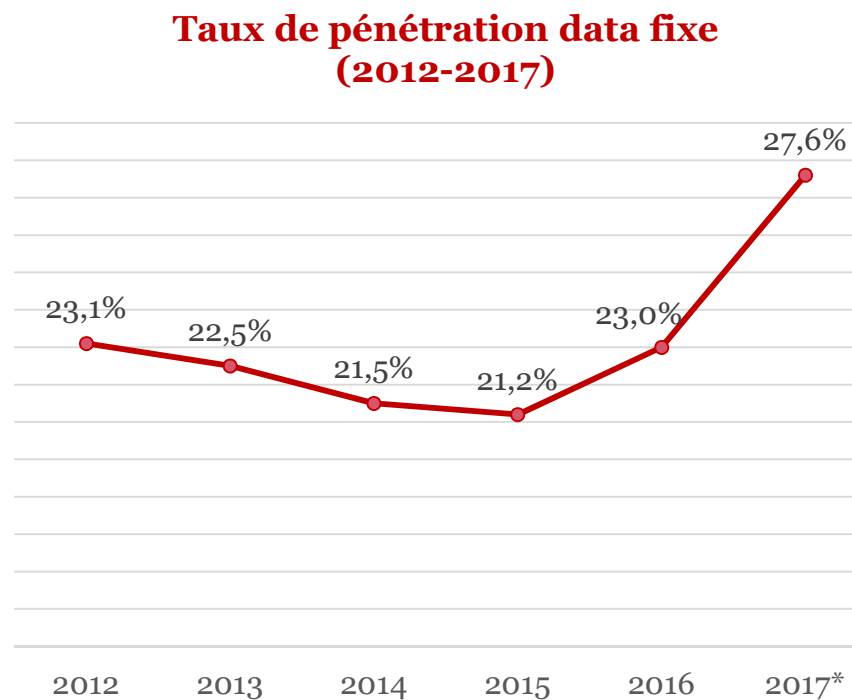


Source: INT

En terme de trafic, la voix fixe enregistre une baisse drastique sur le national (-10% sur les 5 dernières années) alors que l'international demeure stable

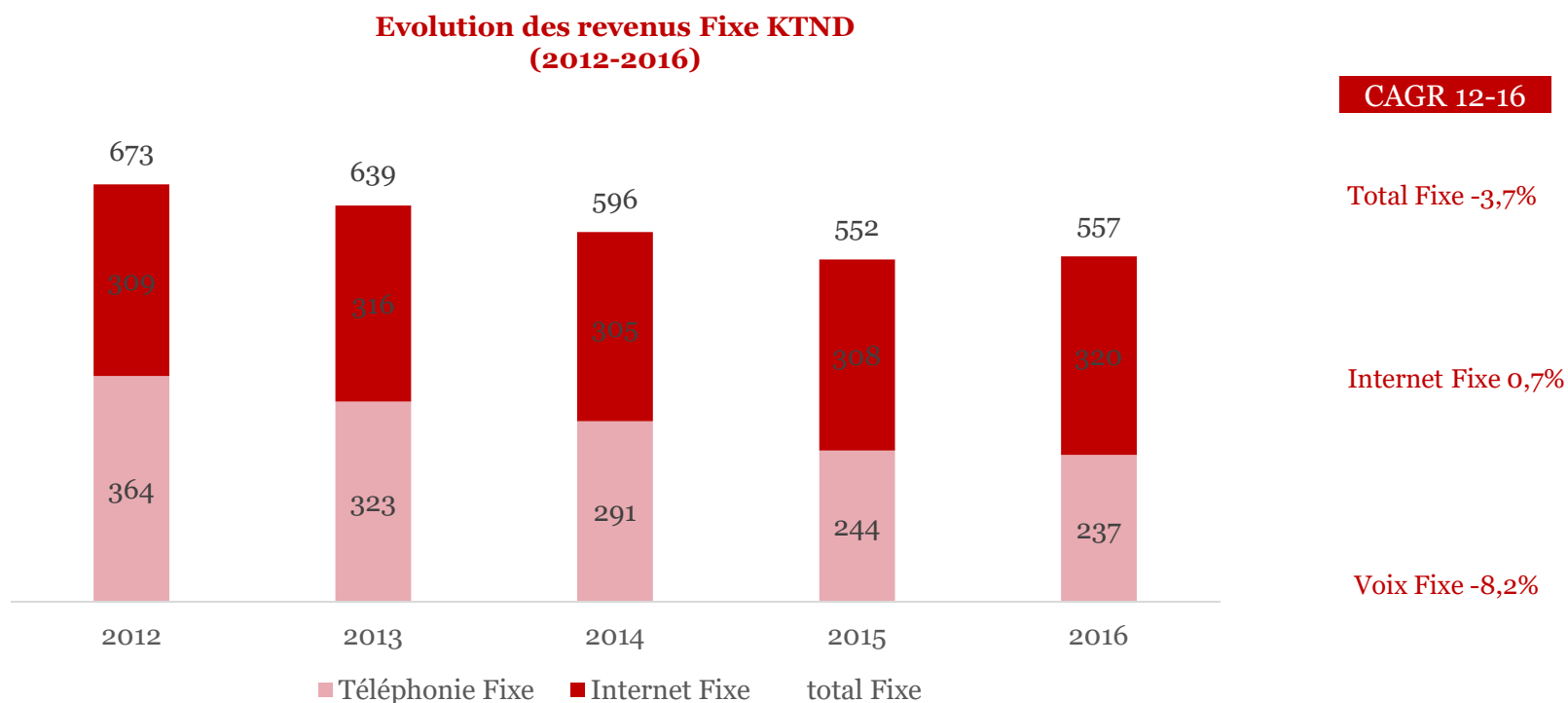


Source: INT
(*) Données décembre 2017: estimation PwC sur la base de la moyenne annuelle



Source: INT
(*) Données 2017 jusqu'au novembre

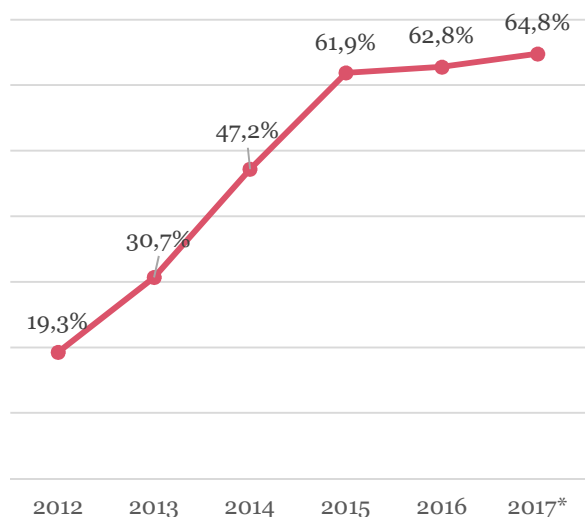
Ainsi les revenus fixes ont fortement baissé entre 2012-2015 (CAGR -4,8% sur 5 ans), surtout sur la voix (-8,2%), une stabilisation est constatée depuis 2016 (+1) tirée par l'internet fixe



Source: INT

L'Internet mobile évolue fortement avec l'introduction de la 4G, néanmoins le 1/3 de la population est non connecté et la consommation demeure faible

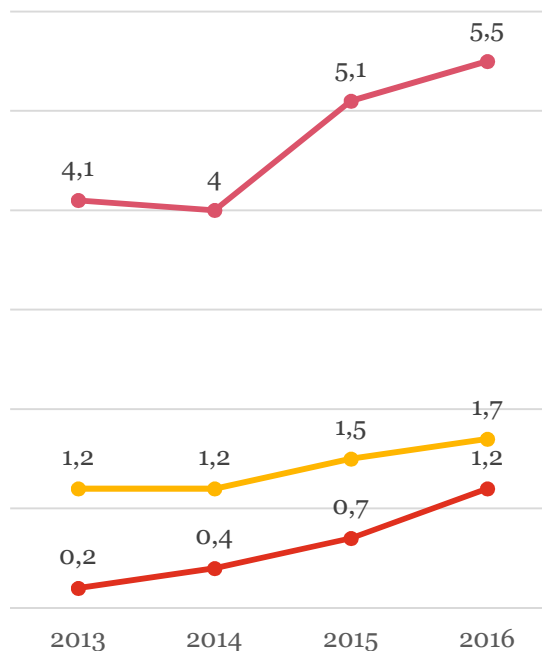
Taux de pénétration internet mobile (2012-2017)



—●— Taux de pénétration...

Source: INT
(*) Données 2017 jusqu'à Novembre 2017

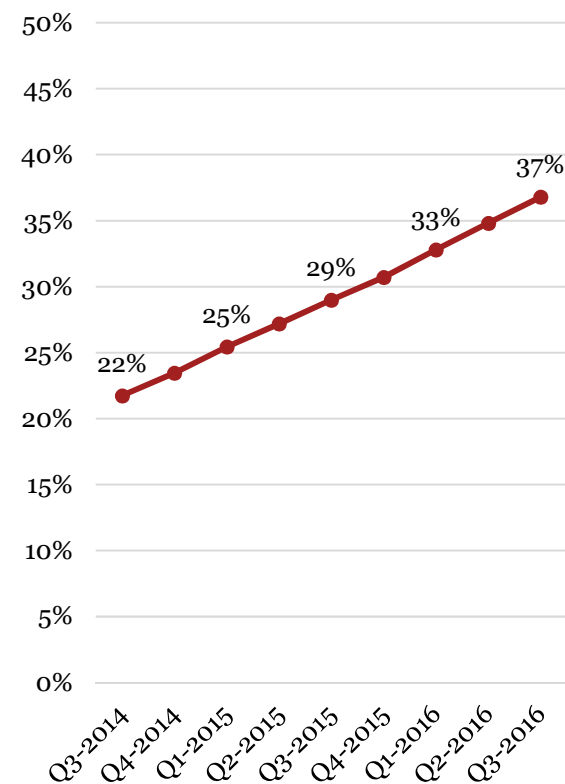
Consommation mensuelle moyenne par abonné en Go (2012-2016)



—●— Consommation Offre Data/abonné/mois (Go)
—●— Consommation Clé/abonné/mois (Go)
—●— Consommation Moy Data Mobile

Source: INT

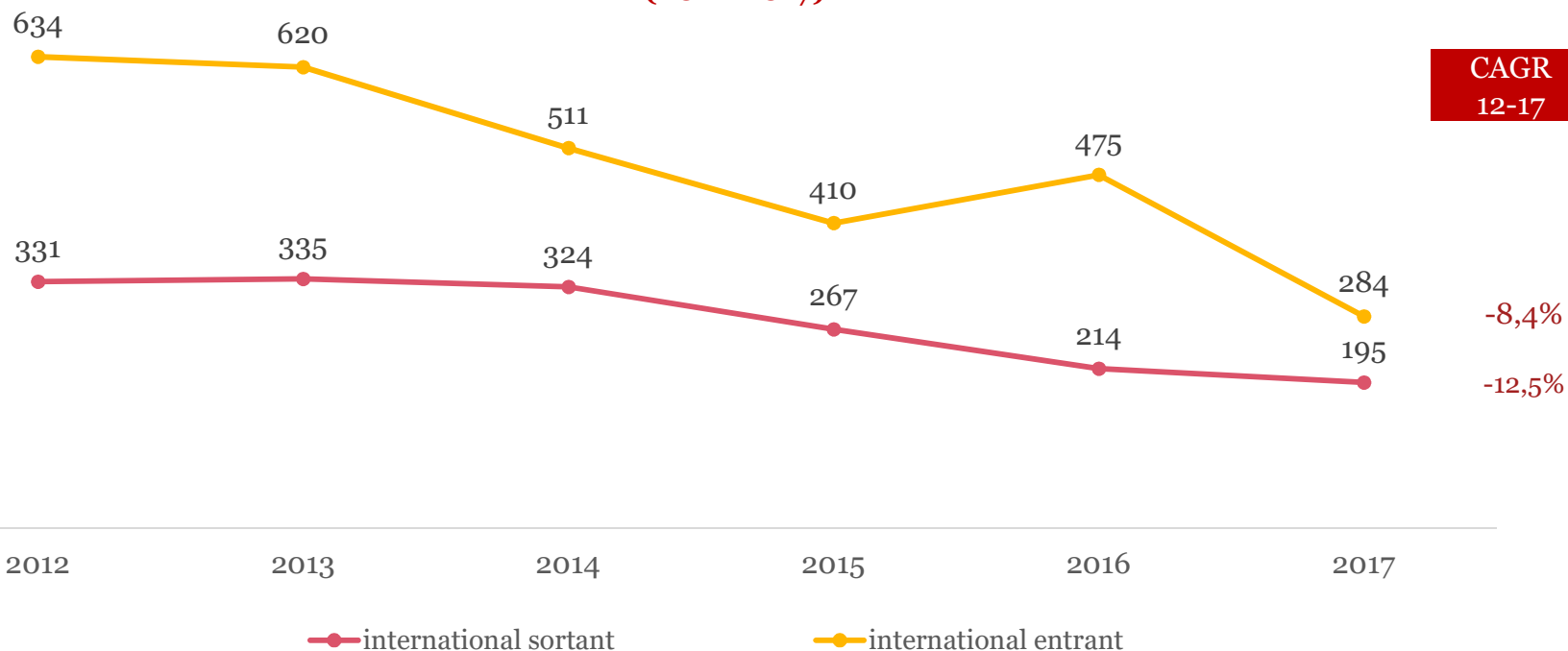
Taux d'adoption des Smartphones par rapport au nombre d'abonnés



Source : IDC 2014-Q3 2016, PwC Estimations

De plus, en termes de trafic, le mobile voix a enregistré une baisse drastique sur le trafic international (-11% sur les 5 dernières années)

Trafic International entrant et sortant en millions de minutes (2012-2017)



Source: INT ; données décembre 2017: estimation PwC sur la base de la moyenne annuelle

Caractéristiques des pays du benchmark



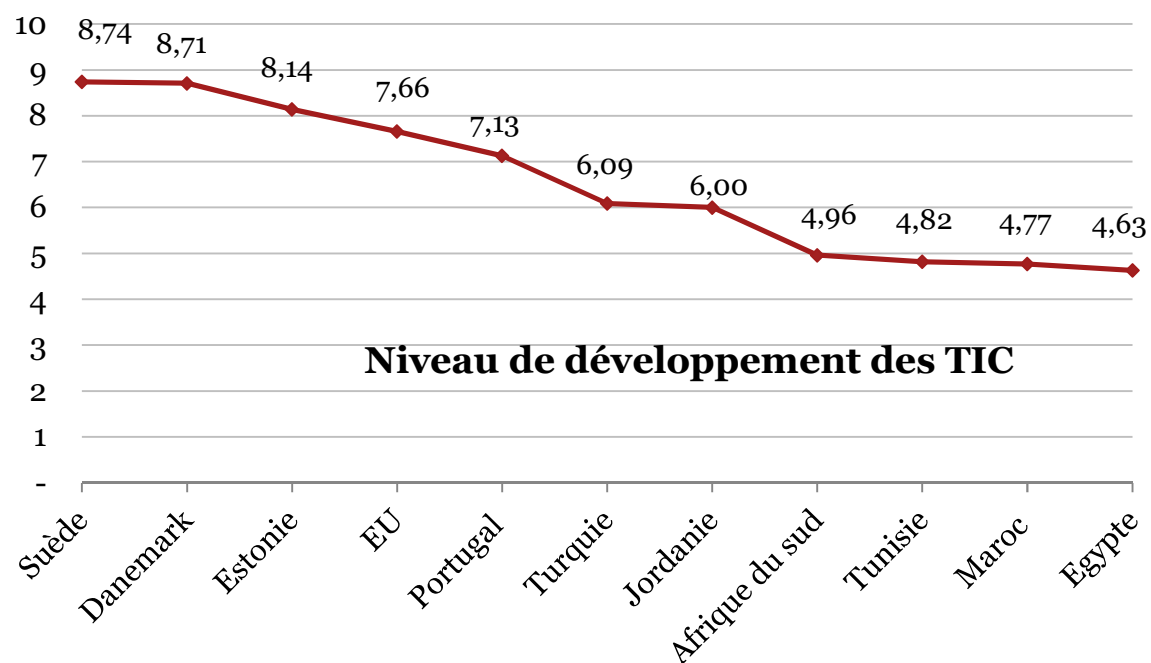
Les 9 Pays du Benchmark retenus comprennent des pays d'Afrique (Maroc, Egypte et Afrique du Sud), d'Asie (Jordanie et Turquie) et d'Europe (Portugal, Danemark, Estonie et Suède)

Pays	PIB par habitant en USD en 2016	Contribution du secteur tertiaire dans le PIB en 2016	Nombre d'opérateurs télécom par pays ⁽¹⁾	Pénétration téléphonie mobile pour 100 habitants (2017) ⁽²⁾	Taux de pénétration Internet (fixe et mobile) (2017) ⁽³⁾
Tunisie	3 688,65	63,6%	3	119,63	67,7%
Maroc	2 832,43	56,8%	3	120,76	62,4%
Egypte	3 514,49	55,2%	3	115,67	49,5%
Afrique du Sud	5 273,59	68,6%	3	140,13	53,7%
Jordanie	4 087,94	66,8%	4	138,03	63,6%
Turquie	14 071,17	61,0%	3	84,87	69,6%
Portugal	19 813,31	75,6%	3	114,2	72,4%
Danemark	53 417,66	75,6%	5	119,06	96,9%
Estonie	17 575	69,2% ⁽⁴⁾	3	152	97,7%
Suède	51 599,87	74,2%	5	127,89	92,9%

Source: Banque Mondiale - ⁽¹⁾Statistiques de l'UIT (Union internationale des télécommunications)-⁽²⁾ CIA World Factbook - Version Janvier 2018-⁽³⁾Internetworldstats 2017
⁽⁴⁾Données relatives à 2015

- Les pays du Benchmark ont une contribution du secteur des TIC dans l'économie des Etats choisis assez importante;
- Les pays du Benchmark comprennent des pays ayant un taux de pénétration de la téléphonie mobile proche de celui de la Tunisie mais également des pays ayant des taux de pénétration plus importants;
- Les pays du Benchmark comprennent des pays avec un taux de pénétration Internet proche de celui de la Tunisie mais également des pays avec un taux de pénétration Internet qui frôlent les 100% (Danemark, Estonie et Suède).

Les 9 Pays du Benchmark retenus ont été sélectionnés en fonction du niveau de développement des TIC. Le Danemark et la Suède retenus en tant que benchmark occupent les 2 premières places sur 127 pays classés par le « World Economic Forum ».



Source: IUT IDI Index 2017

Les pays choisis ont un niveau de développement des TIC variant entre **8,74/10** et **4,63/10**.

La Tunisie se classe en 9^{ème} position après la Suède, le Danemark, l'Estonie, l'UE, le Portugal, la Turquie, la Jordanie et l'Afrique Du Sud.

Selon une étude du «World Economic Forum» établissant un classement de 127 pays en fonction de leur niveau de développement et d'usage dans le secteur des TIC, onze pays européens figurent parmi les vingt premiers, les deux premières places ont été attribuées au Danemark et à la Suède.

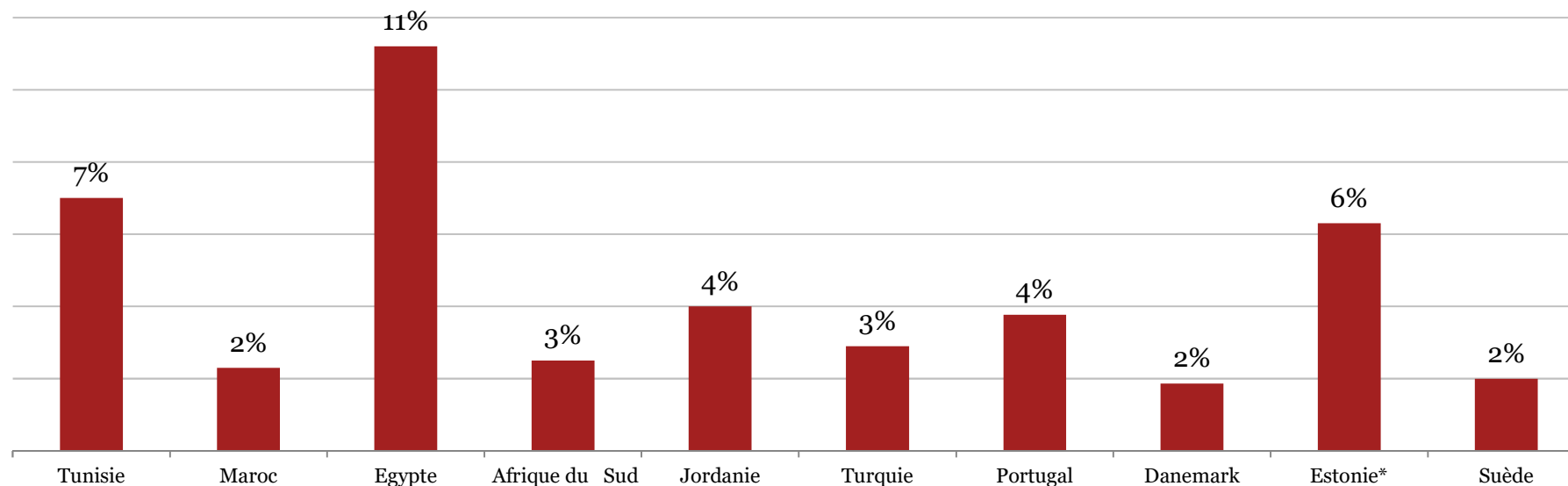
Source: La revue Européenne des médias et du numérique/ Université Paris II.

Le développement des TIC fait partie des principaux objectifs du Plan National Stratégique pour le Développement du Secteur des Technologies de l'Information 2020. Ledit plan consacre toute une partie relative à l'objectif de la Tunisie à devenir une référence numérique internationale et à faire des TIC un levier important pour le développement socio-économique et ce, par exemple en implantant la culture du numérique par la généralisation de l'usage des TIC dans les cursus éducatifs et par la numérisation des contenus...

Le secteur des TIC contribue à raison de 7% dans le PIB de la Tunisie soit moins que l’Egypte (11,2%) et beaucoup plus que le Danemark et la Suède (2%).

La contribution du secteur des TIC dans le PIB pour les pays étudiés varie entre 11,2% et 1,87%. La Tunisie a un taux de contribution des TIC dans le PIB de 7%.

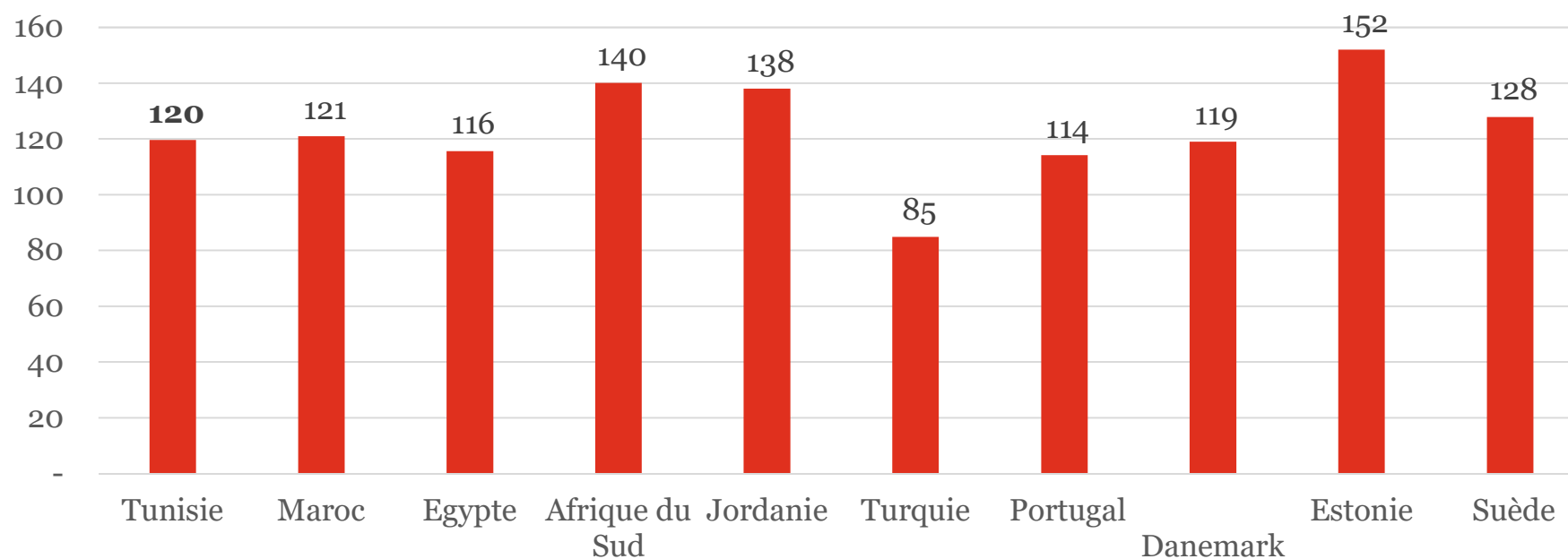
Contribution des TIC dans le PIB



Source: Sites ministères des TIC ou Finances données année 2016; Afrique du Sud données 2014 ; Turquie données 2012; Estonie*: Rapport du Parlement Européen sur la mission de la commission IMCO qui a eu lieu du 19 au 21 avril 2017 à Tallinn, Estonie

Avec un taux de pénétration mobile de 119,63 pour 100 habitants en 2017, la Tunisie a un taux qui avoisine celui du Maroc (121) mais également celui du Danemark (119)

Taux de pénétration du mobile dans les différents pays étudiés

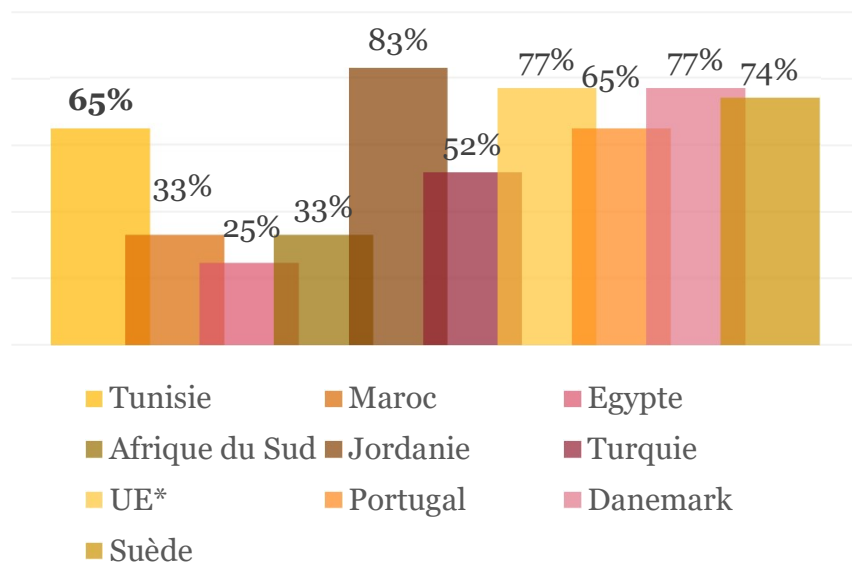


Source: CIA World Factbook - Version Janvier 2018

Avec un taux de pénétration mobile de 119,63 (pour 100 habitants), la Tunisie a un taux qui avoisine celui du Maroc (121) mais également celui du Danemark (119). Tous les pays du benchmark ont une pénétration mobile en termes de population élevée, excepté la Turquie.

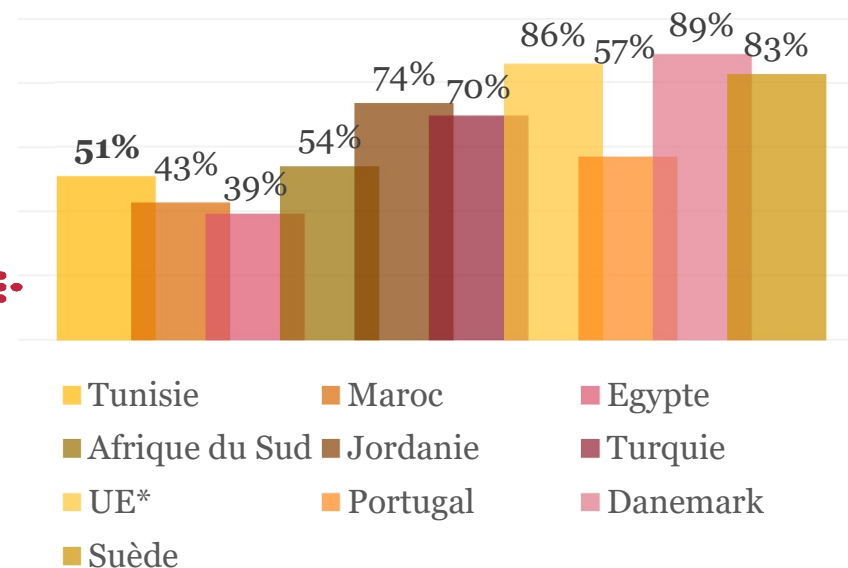
Le taux de pénétration d'internet mobile a atteint 51% en Tunisie en 2017 vs un taux de pénétration beaucoup plus important en Jordanie et dans les pays de l'Union Européenne.

Taux de pénétration Smartphone en population 2016



Source : Statista 2017

Taux de pénétration internet **mobile** en 2017



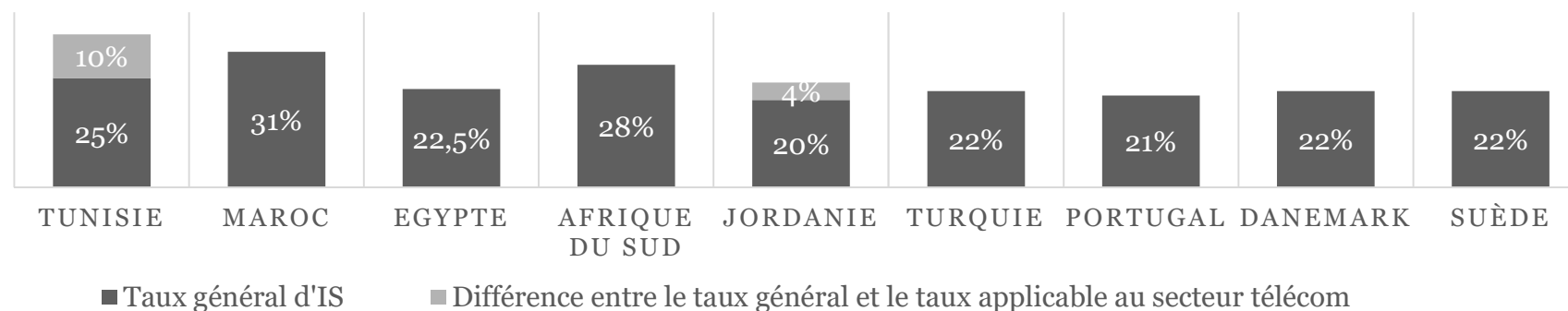
Source: Internetworldstats 2017

Le taux de pénétration d'Internet Mobile variant entre 39% et 89% est très élevé dans les différents pays du Benchmark. Avec un taux de pénétration de 51%, la Tunisie se place derrière le Danemark, l'UE, la Suède, la Jordanie, la Turquie, le Portugal et l'Afrique du Sud. Le taux de pénétration internet est cohérent avec le taux de pénétration des smartphones en 2016.

Régime fiscal dans les pays du Benchmark



Dans les pays du benchmark, les entreprises opérant dans le secteur des télécommunications sont soumises à l'IS au taux général à l'exception de la Tunisie qui applique un taux de 35% vs un taux général de 25% et la Jordanie qui applique un taux de 24% vs un taux général de 20%.



Pays	Taux d'IS général	Taux d'IS spécifique au secteur des télécommunications
Tunisie	25% [1]	35%
Jordanie	20% [2]	24%
Turquie	22% [3]	
Maroc	31% [4]	
Egypte	22,5%	
Afrique Du Sud	28%	
Portugal	21%	
Danemark	22%	
Suède	22%	
Estonie	[5]	

[1] Le taux d'IS ne comprend pas la contribution sociale de solidarité étant donné qu'il s'agit d'une contribution au profit des caisses sociales et non pas au profit du budget de l'Etat.

[2] Le taux d'IS applicable en Jordanie est de 35% pour les Banques, 24% pour les opérateurs de télécommunication, les assurances et sociétés de leasing et intermédiaires financiers, les sociétés qui distribuent l'électricité et les entreprises minières. Un taux réduit de 14% s'applique aux industries et un taux de 20% pour les autres sociétés.

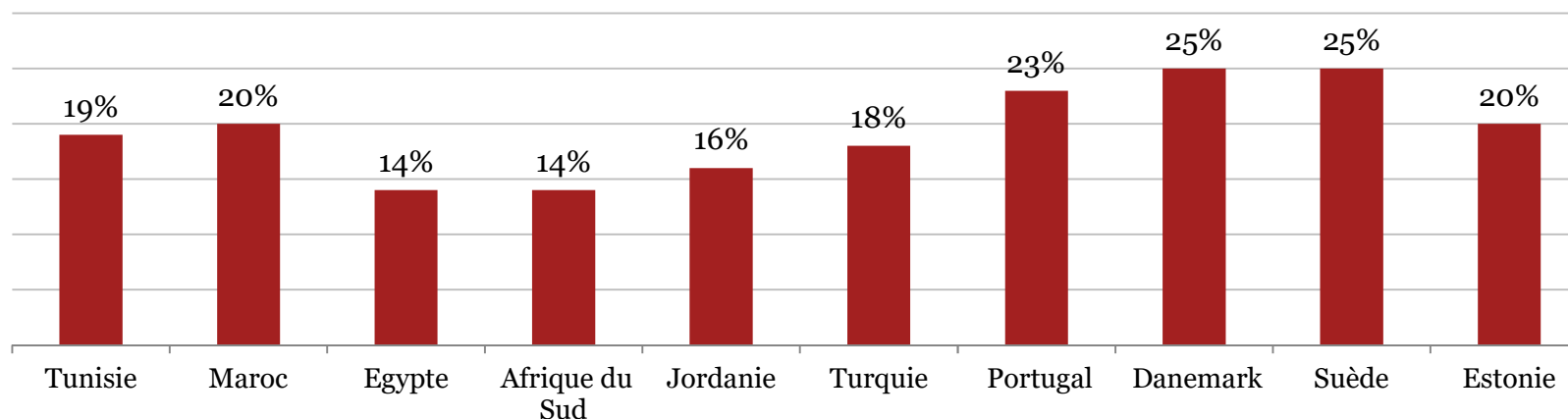
[3] Le taux d'IS général en Turquie est de 20%. Il a été relevé à 22% pour les années 2018 à 2020.

[4] Le taux d'IS applicable au Maroc est déterminé sur la base d'un barème progressif allant de 10% à 31% (exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018). Pour les entreprises réalisant un bénéfice supérieur à 1.000.000 DH (équivalent à 260kTND), le taux d'IS applicable est de 31%.

[5] L'Estonie impose une taxe de distribution de 20% (à la place de l'IS). Les bénéfices non distribués sont exonérés d'impôt.

Dans les différents pays du Benchmark, le taux de TVA général s'applique au secteur des télécommunications. Le taux de TVA applicable en Tunisie (19%) se place dans la moyenne entre le taux le plus élevé appliqué en Suède et au Danemark (25%) et le taux le moins élevé appliqué en Egypte et en Afrique du Sud (14%).

Taux de tva applicable au secteur telecom



Pays	TVA spécifique au secteur télécom	Taux général
Tunisie	19% (*)	19%
Maroc	20%	20%
Afrique du Sud	14%	14%
Jordanie	16%	16%

(*) Le taux général de TVA a été relevé à 19% à partir du 1^{er} janvier 2018. Le taux réduit de 7% s'applique pour les tablettes.

Pays	TVA spécifique au secteur télécom	Taux général
Egypte	14%	14%
Turquie	18%	18%
Portugal	23%	23%
Danemark	25%	25%
Suède	25%	25%
Estonie	20%	20%

Dans les différents pays du Benchmark, seules la Jordanie, l’Egypte et la Turquie appliquent une taxe spécifique au secteur des télécommunications à l’instar de la redevance et du droit de timbre en Tunisie. Contrairement à la Tunisie qui applique ces taxes à tous les services de télécommunications, la Jordanie et l’Egypte n’appliquent ces taxes qu’à la téléphonie mobile.

Pays	Autres taxes spécifiques sur le chiffre d’affaires
Tunisie	<ul style="list-style-type: none"> • Redevance de 5% due au titre de tous les revenus des opérateurs de télécommunications sur la base du chiffre d’affaires TVA comprise • Droit de timbre au taux de 14% sur les services de télécommunications et d’internet <u>à l’exception des services d’internet rendus aux personnes physiques, non destinés à un usage professionnel</u> sur une base TVA et Redevance comprise • Taxe sur les jeux due au taux de 30%
Maroc	Pas de taxe spécifique
Afrique du Sud	Pas de taxe spécifique
Jordanie	26% sur les services de téléphonie mobile
Egypte	Taxe spéciale de communication mobile au taux de 8% due sur les services de télécommunication mobile uniquement (les services de téléphonie fixe et internet en sont exclus) . Cette taxe fait partie de l’assiette de la TVA.
Turquie	Taxe spéciale de communication au taux de 7,5% due sur les services de télécommunications (téléphonie, internet, voix, SMS,...). Ce taux était de 25% pour la voix et les SMS et 5% pour le Data. Ce taux a été réduit à 7,5% en 2018.
Portugal	Pas de taxe spécifique
Danemark	Pas de taxe spécifique
Estonie	Pas de taxe spécifique
Suède	Pas de taxe spécifique

Le taux des taxes spécifiques au secteur des télécommunications est de 26% en Jordanie vs un taux de 23,44% en Tunisie (Redevance et Droit de timbre). Les deux autres pays qui appliquent une taxe spécifique au secteur sont l’Egypte avec un taux de 8% applicable au mobile uniquement et la Turquie avec un taux de 7,5% sur tous les services de télécommunications.

Avec une taxe spécifique de 23,44% applicable à tous les services fournis par les opérateurs de télécommunications, la Tunisie applique la taxe la plus élevée au secteur. En effet la Tunisie impose une taxe spécifique au secteur des télécommunication à un taux de 23,44% qui est constitué de la redevance de 5% calculée sur une base TVA comprise soit un taux effectif 5,95% et du droit de timbre dû au taux de 14% calculé sur une base redevance et TVA comprises soit un taux effectif de 17,49%.

En Jordanie, la taxe spécifique de 26% s’applique aux services de téléphonie mobile uniquement.

En Turquie, le taux de 7,5% était de 25% pour les services voix et SMS et 5% pour le Data. Ce taux a été réduit à 7,5% en 2018.

La Turquie qui appliquait une taxe spécifique au secteur des télécommunications de 25% pour la voix et les SMS et 5% pour le Data a réduit cette taxe à 7,5% applicable à tous les services de télécommunications en 2018.

Les autres pays à l’instar du Danemark, Portugal, Suède, Maroc et l’Afrique du Sud n’appliquent aucune taxe spécifique.

Des droits fixes d'usage ou d'activation sont dus en Jordanie, en Egypte et en Turquie.

Pays	Droits fixes
Tunisie	Pas de taxe spécifique
Maroc	Pas de taxe spécifique
Afrique du Sud	Pas de taxe spécifique
Jordanie	Une taxe de 2,6 JOD (l'équivalent de 8,880 TND) est facturée par ligne pour chaque nouveau service d'abonnement de téléphonie mobile.
Egypte	6,1 Lire Egyptienne (0,830 DT) par année par abonné
Turquie	<ul style="list-style-type: none"> Frais d'utilisation par abonné de 22,52TRY pour l'année fiscale 2018 (l'équivalent de 13,4TND); Frais d'activation de 53 TRY (l'équivalent de 31,7TND).
Portugal	Pas de taxe spécifique
Danemark	Pas de taxe spécifique
Estonie	Pas de taxe spécifique
Suède	Pas de taxe spécifique

Le taux des droits de douane institués par la loi de finance 2018 (pouvant aller jusqu'à 30%) représente le taux le plus élevé applicable dans les différents pays du Benchmark. Seule la Jordanie applique un taux similaire.

Pays	Taux de Droit de douane applicable
Tunisie	Taux entre 0% et 30%
Maroc	2,5% sur les handsets et les équipements de réseaux de télécommunication (*)
Afrique du Sud	0% pour les appareils téléphoniques. 9% pour les handsets sur la base de la valeur en douane majorée de 15% (soit un taux effectif de 10,35%). Les autres équipements sont soumis à des taux variant entre 0% et 20% .
Jordanie	Taux entre 0% et 30%
Egypte	Taux entre 3% et 15% (*)
Turquie	Taux pouvant aller jusqu'à 20% et un taux de 25% pour les tablettes (*)
Portugal	Pas de droit de douane spécifique au secteur des télécommunications (*)
Danemark	Pas de droit de douane spécifique au secteur des télécommunications (*)
Estonie	Pas de droit de douane spécifique au secteur des télécommunications. Taux entre 0% et 10%
Suède	Les droits de douane applicables aux équipements de télécommunication (y compris les handsets e appareils) à la Suède est de 0%

(*) Source: Rapport GSMA 2016

La Turquie, la Jordanie et l’Egypte représentent les seuls pays du Benchmark qui imposent une taxe spécifique au secteur des télécommunications

Turquie

Les sociétés de télécommunication en Turquie sont soumises aux règles générales applicables en matière d’IS et de TVA. Le taux général applicable en matière d’IS est de 20%. Ce taux a été relevé à 22% de 2018 à 2020.

Une taxe spécifique de 7,5% est applicable à tous les services de télécommunication (Voix, SMS, internet...) et ce, à partir du 1^{er} janvier 2018. Ce taux était de 25% pour la voix et les SMS et 5% pour le Data et il a été réduit à 7,5% en 2018.

Par ailleurs, des frais d'activation de 53 TRY (l'équivalent de 31,7TND) et des frais d'utilisation par abonné de 22,52TRY pour l'année fiscale 2018 (l'équivalent de 13,4TND) sont prévus.



Egypte

Les sociétés de télécommunication en Egypte sont soumises aux règles générales applicables en matière d’IS (22,5%), de TVA (14%) et de droits de timbre.

Une taxe spécifique est prévue pour les services de télécommunication mobile sont soumis à une taxe appelée « Schedule Tax » due au taux de 8%. Cette taxe fait partie de l’assiette de la TVA (soit un taux effectif de taxes sur le chiffre d’affaires de 23,12% vs un taux général de TVA de 14% applicable aux services de télécommunication fixe et aux services internet).



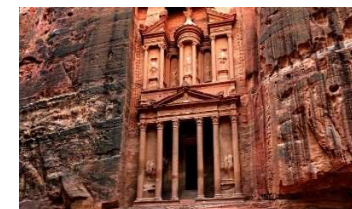
Jordanie

L’industrie des télécommunications en Jordanie est soumise à l’IS au taux de 24%. Ce taux s’applique pour les opérateurs de télécommunication, les assurances et sociétés de leasing et intermédiaires financiers, les sociétés qui distribuent l’électricité et les entreprises minières. Un taux d’IS de 35% s’applique aux Banques et un taux réduit de 14% s’applique aux industries. Le taux de 20% s’applique pour les autres sociétés.

Concernant les taxes sur le chiffre d’affaires, les services de télécommunication sont soumis aux taxes suivantes:

- Les téléphones mobiles et les services d’abonnement radio, qu’ils soient post-payés ou prépayés, sont soumis à une taxe générale sur le chiffre d’affaires de 16% et à une taxe spécifique de 26%;
- Pour les nouveaux abonnements de téléphonie mobile, ils sont soumis à la taxe générale sur le chiffre d’affaires de 16% et à une taxe spéciale de 2.6 Dinars Jordaniens (l’équivalent de 8,880 TND) par abonnement.

À l’exception de ce qui précède, l’industrie de télécommunication en Jordanie n’a aucun autre traitement fiscal spécifique.



L'Afrique du sud et le Maroc ne prévoient aucun régime fiscal spécifique au secteur des télécommunications à l'instar des pays de l'Union Européenne

Maroc

Le secteur des télécommunications au Maroc n'est pas soumis à un régime fiscal spécifique. Le taux de l'IS applicable est déterminé sur la base d'un barème progressif allant de 10% à 31% (exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018). Pour les entreprises réalisant un bénéfice supérieur à 1.000.000 DH (équivalent à 260kTND), le taux d'IS applicable est de 31%.

De même, le taux général de TVA (20%) s'applique aux services de télécommunications (Voix, SMS, Internet,...) ainsi qu' à la vente de Handsets, clés,...



Afrique du sud

Il n'y a pas de régime fiscal spécifique pour le secteur des télécommunications en Afrique du Sud. L'Afrique du Sud a des régimes fiscaux spéciaux pour des industries telles que les mines, l'agriculture et les services financiers, mais pas pour l'industrie des télécommunications. Les services de télécommunications ainsi que les opérateurs de télécommunication sont taxés comme toute autre service ou entreprise opérant dans le secteur des services.

Il est important de noter qu'il y a quelques années, une section a été introduite dans la Loi sud-africaine sur l'impôt sur le revenu (South African Income Tax Act) portant sur l'amortissement des lignes ou câbles de transmission des données électroniques. Auparavant, aucun(e) déduction/taux spécifique n'était prévu(e).



Les pays de l'Union Européenne sélectionnés en tant que Benchmark ne prévoient aucun régime fiscal spécifique au secteur des télécommunications



Portugal

Le secteur des télécommunications au Portugal n'est pas soumis à un régime fiscal spécifique. Les opérateurs de télécommunication sont soumis à l'IS au taux général de 21% et les services de télécommunication sont soumis à la TVA au taux général de 23%.

Aucune autre taxe spécifique ne s'applique au secteur.



Suède

Le secteur des télécommunications à la Suède n'est pas soumis à un régime fiscal spécifique. Les opérateurs de télécommunication sont soumis à l'IS au taux général de 22% et les services de télécommunication sont soumis à la TVA au taux général de 25%.

Aucune autre taxe spécifique ne s'applique au secteur.



Estonie

Le secteur des télécommunications en Estonie n'est pas soumis à un régime fiscal spécifique. Tous les bénéfices non distribués sont exonérés d'impôt et les services de télécommunication sont soumis à la TVA au taux général de 20%. Aucune autre taxe spécifique ne s'applique au secteur.



Danemark

Le secteur des télécommunications au Danemark n'est pas soumis à un régime fiscal spécifique. Les opérateurs de télécommunication sont soumis à l'IS au taux général de 22% et les services de télécommunication sont soumis à la TVA au taux général de 25%.

Aucune autre taxe spécifique ne s'applique au secteur.



Modélisation des changements dans impôts et taxes



Présentation du modèle

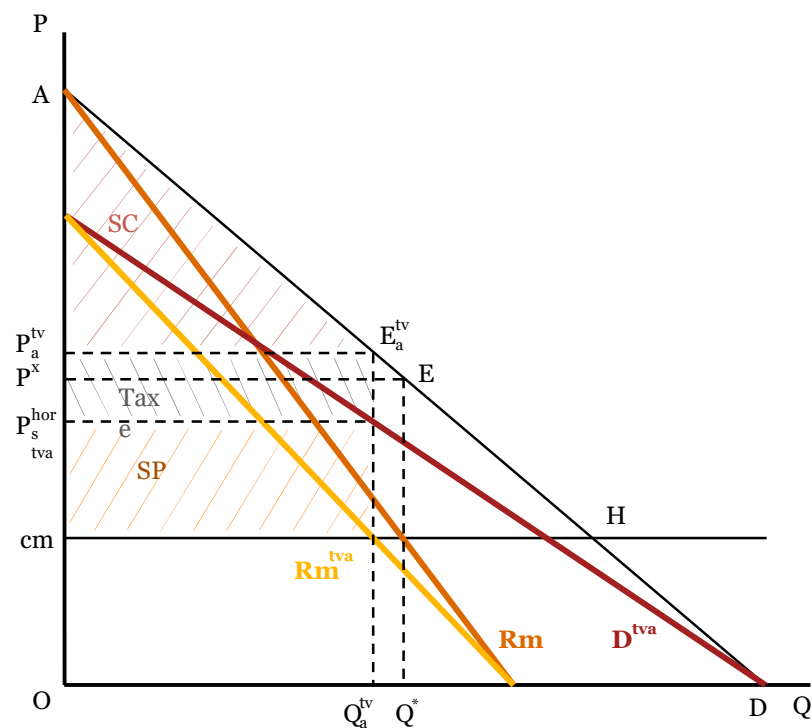
Afin de mesurer l'impact direct d'un changement au niveau des principaux impôts et taxes applicables aux services de télécommunications, un modèle économique d'équilibre partiel a été élaboré

D'une façon générale, un modèle d'équilibre partiel permet de mesurer l'impact des changements affectant les prix et les quantités de certains marchés sélectionnés sur les différents intervenants (consommateurs, producteurs et Etat)

Le modèle d'équilibre partiel, élaboré dans le cadre de ce projet, spécifie un système de relations entre la demande et l'offre sur les différents marchés de télécommunications sélectionnés et optimise le comportement de chaque intervenant face à un changement au niveau des impôts et taxes (et donc au niveau du prix)

Les modèles ont été appliqués dans plusieurs domaines: l'agroalimentaire, l'énergie, le commerce international, les télécommunications, etc.

Dans le secteur des télécommunications les deux chercheurs Mitchell et Vogelsang ont modélisé en 1991 la tarification des différents services dans le secteur de télécommunications en se basant sur un modèle d'équilibre partiel.



Ce modèle a été développé spécifiquement pour le secteur des télécommunications en Tunisie

Structure

Marché concentré autour d'un nombre limité d'acteurs qui comprennent principalement:

- 3 opérateurs de télécommunications (Tunisie Telecom, Ooredoo/Ooredoo Internet et Orange/Orange Internet)
 - ayant des licences globales fixe et mobile
 - Disposant relativement de la même avancée technologique
 - Disposant relativement des mêmes capacités commerciales
- Un MVNO (LycaMobile)
- 3 fournisseurs de services Internet (Topnet, Hexabyte et Globalnet) ayant des licences pour la fourniture de service Internet Fixe uniquement

Le marché présente ainsi une structure oligopolistique

Marchés

5 principaux marchés :

1. Téléphonie mobile
2. Téléphonie fixe
3. Internet mobile
4. Internet Fixe
5. Accès ADSL



Impôts et taxes

4 principaux impôts et taxes représentant 94% de la contribution du secteur dans le budget de l'Etat et du fonds de développement des communications:

1. TVA
2. Redevance
3. Timbre Fiscal
4. Impôt sur les Sociétés
5. Droits de Douane



Il permet de quantifier l'impact sur les différents intervenants (consommateurs, producteurs et Etat)



Le modèle couvre la quasi-totalité (87%) des revenus du secteur et prend en compte ses 5 principaux marchés: la Téléphonie Mobile, la Téléphonie Fixe, l'Internet Mobile, l'Internet Fixe et l'Accès ADSL...

Revenu total du secteur des télécommunications en 2016 en millions de dinars

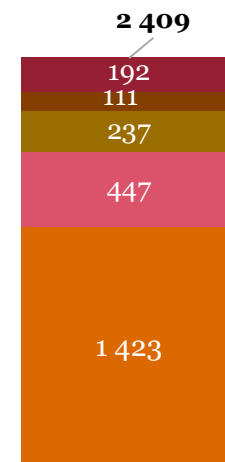


- Tunisie Telecom/ Lyca Mob
- Ooredoo/ Ooredoo Internet
- Orange/ Orange Internet
- Topnet
- Globalnet
- Hexabyte

87%

Des revenus du secteur sont pris en compte dans la modélisation

Revenus relatifs aux services modélisés en millions de dinars – année 2016



- TEL MOB
- DATA MOB
- TEL FIXE
- DATA FIXE
- ACCES ADSL

Les 13% de revenus non modélisés représentent notamment:

- les revenus des services SMS/MMS
- Les revenus des services Solutions Data, Cloud, Hosting, IP Security...
- Autres revenus des services de gros tel que Partage de Site, etc
- Vente des terminaux
- Etc.

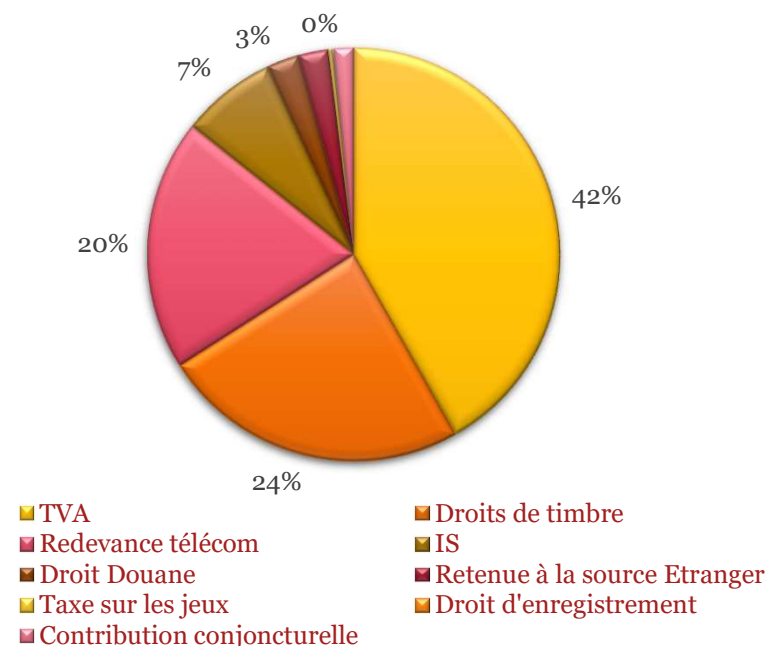
Source: Données observatoire annuel 2016 publié sur le site de l'INT

Les impôts, droits et taxes modélisés (TVA, Droit de Timbre, Redevance Télécom, IS et Droits de douane) représentent ensemble 96% de la contribution totale du secteur dans le budget de l'Etat et du FDC en 2016

La contribution fiscale du secteur des télécommunications par impôt relative à l'année 2016

En MDT	2016	Taux de contribution
TVA	301	42%
Droits de Timbre	174	24%
Redevance Télécom	142	20%
IS	54	7%
Droit Douane	18	3%
Retenue à la source Etranger	17	2%
Taxe sur les jeux	2	0%
Droit d'enregistrement	1	0%
Contribution conjoncturelle	11	2%
Total contributions	720	100%

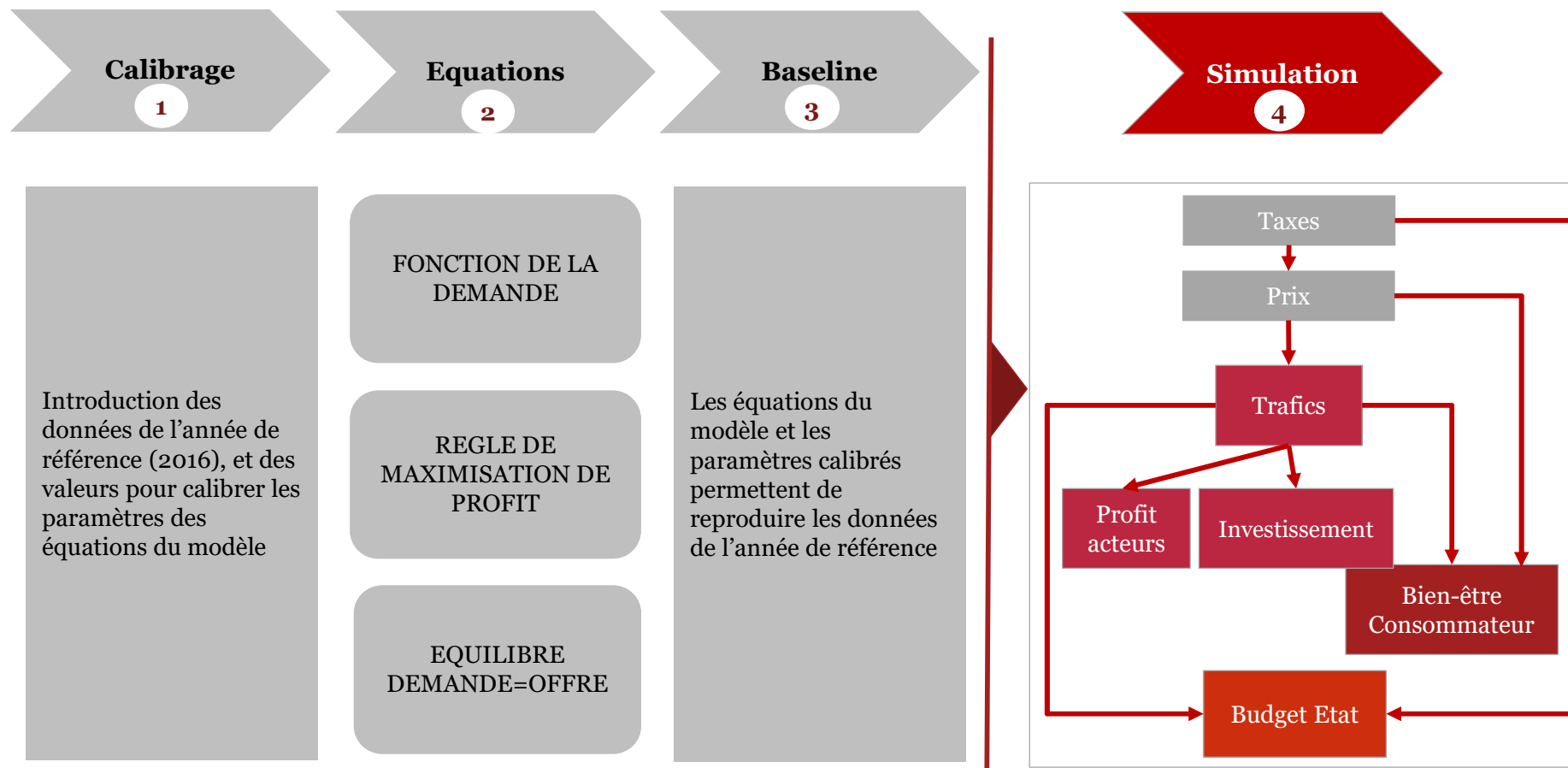
Contribution du secteur des télécommunications au cours de l'année 2016



96%

De la contribution totale du secteur en 2016

La modélisation se déroule en 4 étapes principales: (1) calibrage du modèle avec les données de l'année de référence (2) écriture des équations (3) production de la Baseline et (4) Simulation des changements



Les inputs de la phase de calibrage sont les données du secteur relatives à l'année de référence 2016(*)



Illustratif

(*) Les données relatives à l'année 2017 n'étant pas encore disponibles lors de l'élaboration du modèle

En addition, les différents scénarios ont été évalués selon leurs impacts macro-économiques sur le PIB et l'emploi d'un côté et sur le développement du secteur et la QoS des services Telco de l'autre côté

1

Impact sur le développement du secteur et la QoS

- Un indice de développement des Télécom (IDT) spécifique a été défini dans le cadre de ce projet, il prend en compte les objectifs principaux de la mission, dont principalement le développement du secteur d'une façon générale et du Haut Débit en particulier conformément au Plan National Stratégique Tunisie Digital 2020
- L'augmentation des revenus du secteur TIC engendre une augmentation au niveau des investissements. La QoS des services Telco pourrait s'améliorer si une partie de ces investissements sera consacrée à la QoS

2

Impact indirect sur le PIB et sur l'emploi

- Selon un modèle d'équilibre général développé par PwC, 1% de croissance au niveau des revenus du secteur télécom en Tunisie engendre 0,15% de croissance au niveau du PIB
- Selon les données historiques concernant la Tunisie, 1% de croissance au niveau du PIB en Tunisie engendre la création de 15.000 à 16.000 emplois

3

Impact indirect sur les recettes de l'Etat

- Selon un modèle d'équilibre général développé par PwC, 1% de croissance au niveau des revenus du secteur télécom en Tunisie engendre 0,12% de croissance au niveau du PIB

Afin d'estimer l'impact sur le développement du secteur, un Indice de Développement des Télécoms a été défini en prenant en compte les objectifs principaux du Plan National Stratégique – Tunisie Digital 2020

1

Tunisie Digital 2020

1

Garantir l'inclusion sociale et réduire la fracture numérique par... la généralisation de l'accès haut débit....

2

Assurer la réduction du chômage et la création d'emplois dans les secteurs du numérique....

3

Améliorer la compétitivité de l'entreprise...par l'investissement dans les TIC et le positionnement dans l'économie numérique.

IDT

Facteur	Poids
Pénétration HD Mobile	15%
Pénétration HD Fixe	10%
Trafic Data	10%
Trafic Voix National	10%
Trafic Voix International	5%
Revenus Secteur	15%
Investissements	10%
Bien-être consommateur	15%
Profit des acteurs	10%
TOTAL	100%

(1): <https://www.mtcen.gov.tn/index.php?id=15>

La productivité du secteur TIC a un impact macro-économique positif sur le PIB

2

Catégorie	Type d'impact	Description	Impact sur	
			Secteur TIC	Autres Secteurs
Impacts macro-économiques de la création de valeur dans le secteur TIC	Impacts Directs	L'augmentation de la valeur de la production dans le secteur des TIC entraîne une augmentation de la valeur ajoutée du secteur dans l'économie ce qui engendre un accroissement du PIB national	✓	
	Impacts Indirects	Certains secteurs de l'économie vont bénéficier du développement du secteur des TIC pour augmenter leur production ce qui aura un impact positif sur le PIB national	✓	✓
		L'augmentation de la production dans tous les secteurs de l'économie accroît le revenu des ménages et donc leur consommation	✓	✓
		L'augmentation de la production dans tous les secteurs de l'économie nécessite des investissements supplémentaires et par conséquent un accroissement du PIB	✓	✓

+ 1% des revenus du secteur TIC



+ 0,15 % du PIB

De plus, la croissance de l'emploi et de la productivité des entreprises engendrent une augmentation de la contribution et donc des recettes de l'Etat

3

Contribution des ménages

La création des emplois directs et indirects par le développement du secteur TIC et les autres activités économiques indirectement impactés, va engendrer une augmentation des revenus des ménages et par conséquent une hausse des impôts directs et indirects (TVA, Droit de consommation, etc.) payés

Contribution des entreprises

L'amélioration des activités des entreprises implique une croissance de leur contribution en terme d'Impôts directs

+ 1% des revenus du secteur TIC



+ 0,12 % de recettes de l'Etat

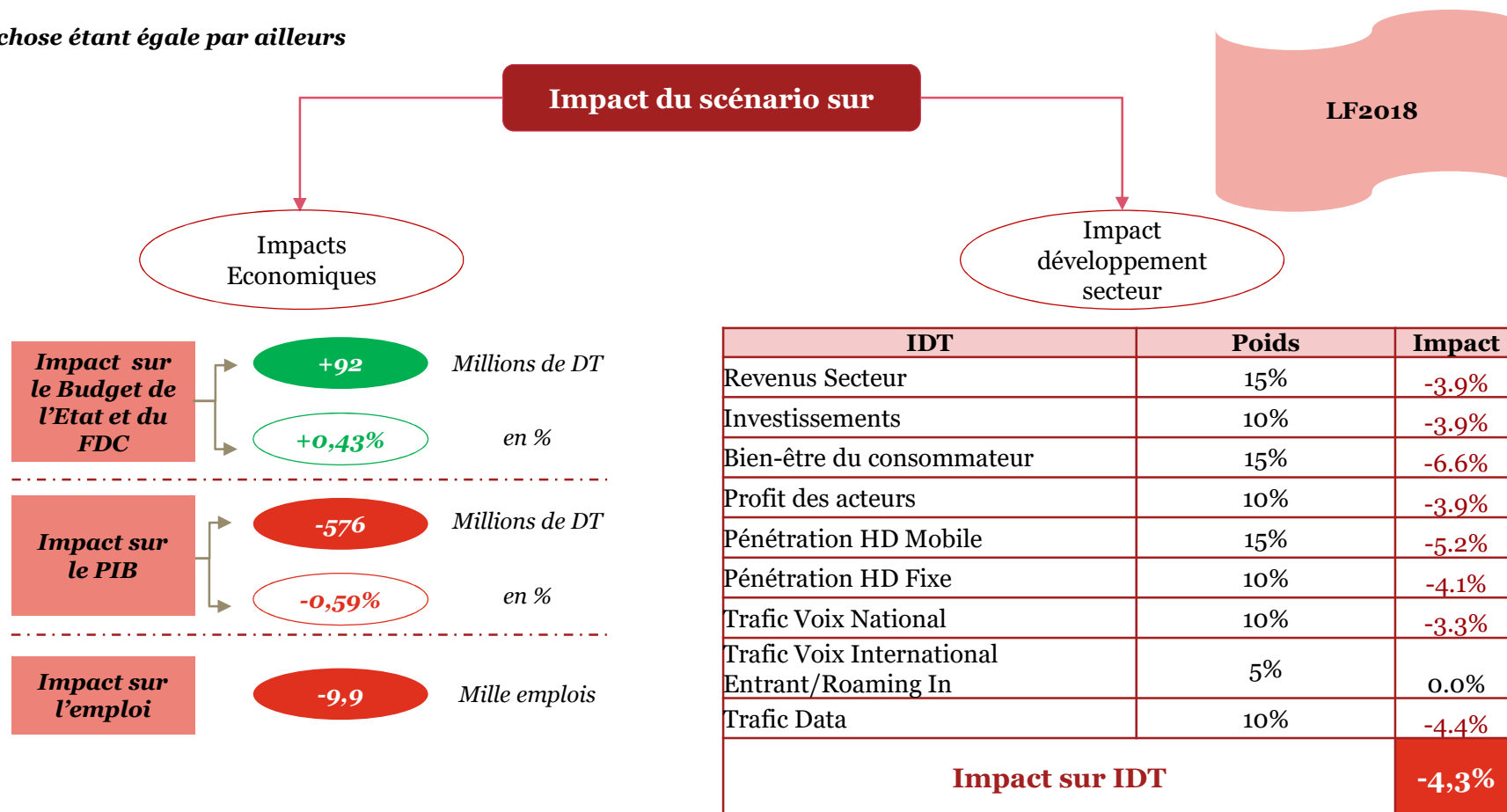
Par ailleurs et afin d'avoir une vision sur le long-terme, un Base Case sur la période 2018-2023 a été estimé prenant en compte les changements fiscaux apportés par les lois des finances 2017 et 2018

- Le modèle reproduit les années 2017 et 2018 sur la base des données de l'année 2016 en prenant en compte une croissance de la population (de 1% par an) ainsi que le progrès technologique (2% par an)
- Le modèle simule ensuite l'impact des changements fiscaux apportés par les lois de finance respectives de 2017 et 2018
- L'impact en valeur est ensuite estimé sur la base des contributions réelles de l'année 2017
- Ce résultat ne prend pas en compte les autres effets qui puissent impacter le secteur tels que les choix stratégiques des opérateurs, l'augmentation des prix, etc.
- Les résultats de l'année 2018 prenant en compte l'impact de la loi de finances 2018 vont être considérés pour le reste de l'exercice en tant qu'année de référence (Base Case)
- Les différents scénarios modélisés sont ainsi comparés aux résultats obtenus pour le Base Case

Le choix d'inclure l'impact des lois des finances 2017 et 2018 dans le Base Case se justifie par la nécessité de proposer des mesures sur la base d'une situation actuelle

La simulation des changements fiscaux apportés par la LF2018

Toute chose étant égale par ailleurs

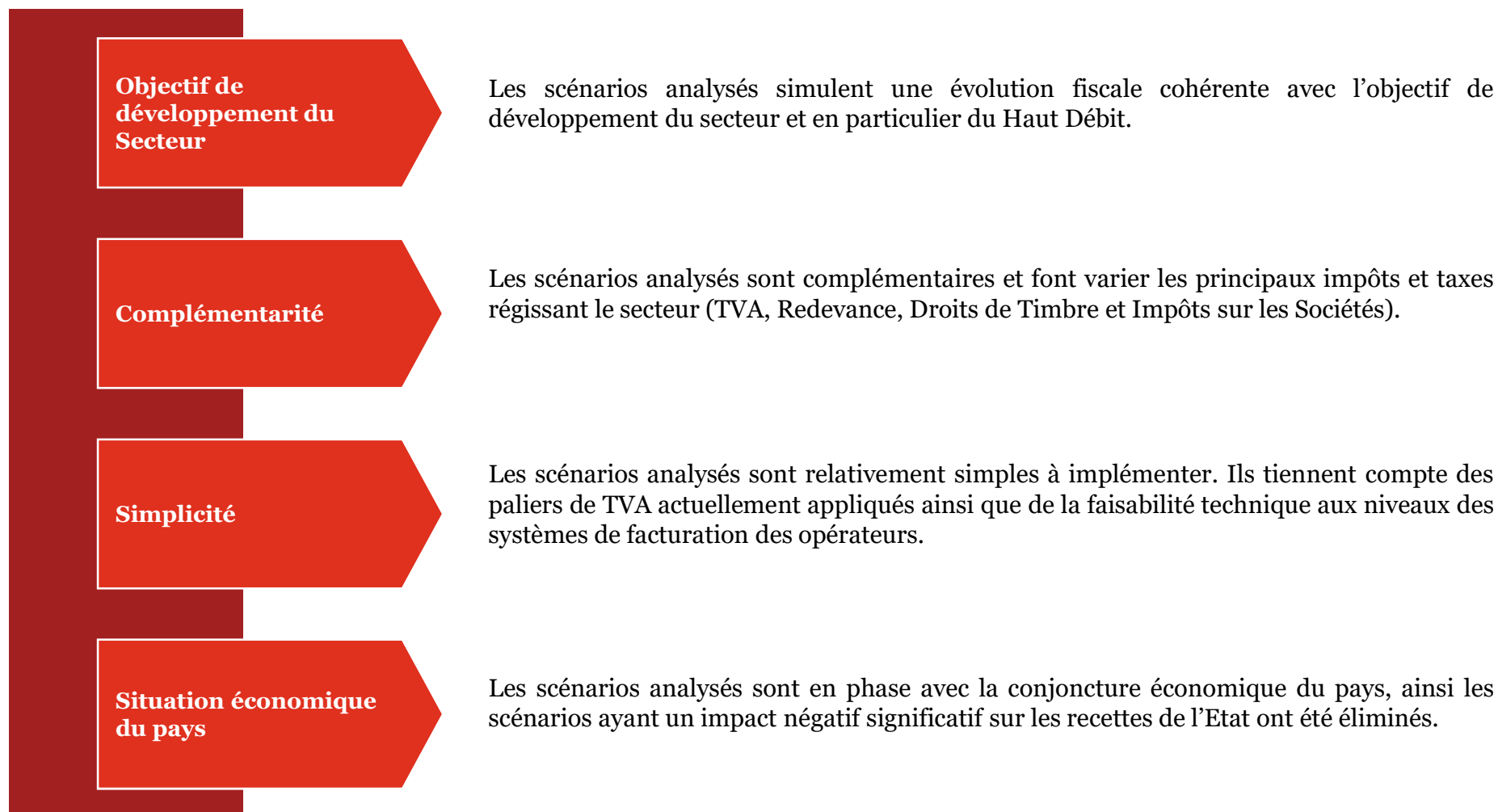


(*) Services Internet Fixe incluant Internet Fixe sur ADSL, Internet Fixe sur BLR, Internet Fixe sur autres technologies (FO, TDD-LTE, etc.) ainsi que les accès ADSL. Ce changement est applicable uniquement pour le cas des clients résidentiels

Résultats de la modélisation



Pour l'élaboration des scénarios nous avons suivi quatre principaux Guidelines en accord avec les objectifs fixés par l'INT



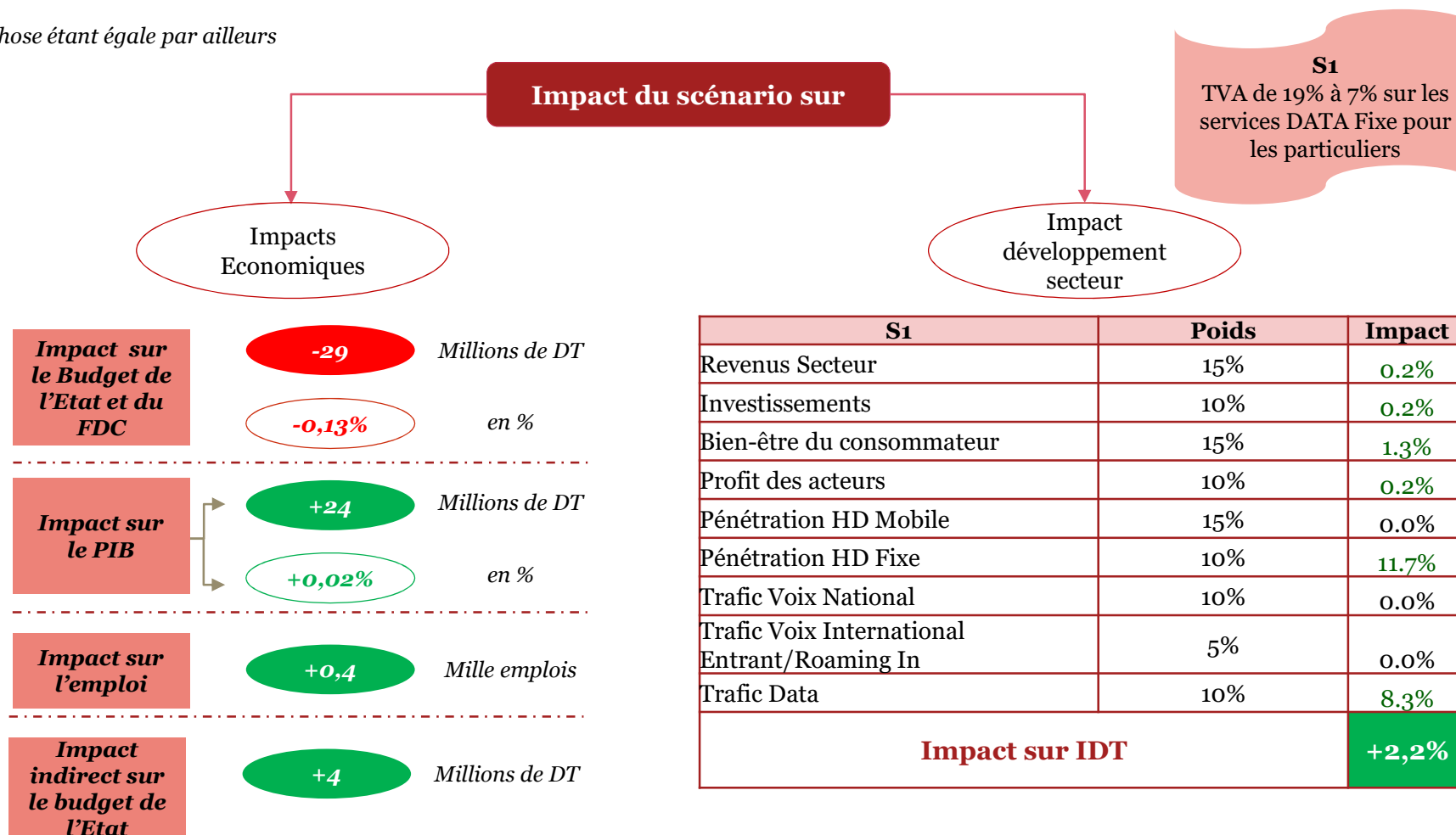
Selon les guidelines présentés ci-dessus, 12 scénarios ‘Stand-alone’ ont été élaborés, impactant une seule taxe à la fois

Scénarios	Taxe impactée	Assiette	Détail Scenario
S1	TVA	CA	Baisse de la TVA sur les services Internet Fixe de 19% à 7% pour les particuliers (*)
S2	TVA	CA	Annulation de la TVA sur l'international entrant et le roaming-in
S3	Redevance	CA+ TVA	Système de déduction de la redevance sur les services d'interconnexion nationale
S4	Redevance	CA+ TVA	Système de déduction de la redevance sur les services d'interconnexion internationale (international entrant et roaming-in)
S5	Redevance	CA+ TVA	Système de déduction de la redevance sur tous les services d'interconnexion (nationale et internationale)
S6	Redevance	CA+ TVA	Augmentation de la redevance de 5% à 6%
S7	Timbre Fiscal	CA (Hors interco) +TVA+Red	Augmentation des Droits de Timbre de 14% à 15%
S8	Timbre Fiscal	CA (Hors interco) +TVA+Red	Augmentation des Droits de Timbre de 14% à 15% sans impact sur le prix de vente au public
S9	Redevance	Mécanisme RDV	Comptabilisation de la redevance en tant que charge
S10	Droits de Douane	Acquisitions	Exonération Droits de Douane
S11	Droits de Douane	Acquisitions	Exonération Droits de Douane avec réinvestissement des montants exonérés
S12	Impôts sur les Sociétés	Profit	Application du taux d'IS général de 25% sur le secteur des télécoms

(*) Services Internet Fixe incluant Internet Fixe sur ADSL, Internet Fixe sur BLR, Internet Fixe sur autres technologies (FO, TDD-LTE, etc.) ainsi que les accès ADSL. Ce changement est applicable uniquement pour le cas des clients résidentiels

Le scénario S1 simule une réduction du taux de TVA sur l'Internet Fixe pour les particuliers

Toute chose étant égale par ailleurs



Le scénario S2 simule une suppression de la TVA sur l'International Entrant et le Roaming In

Toute chose étant égale par ailleurs

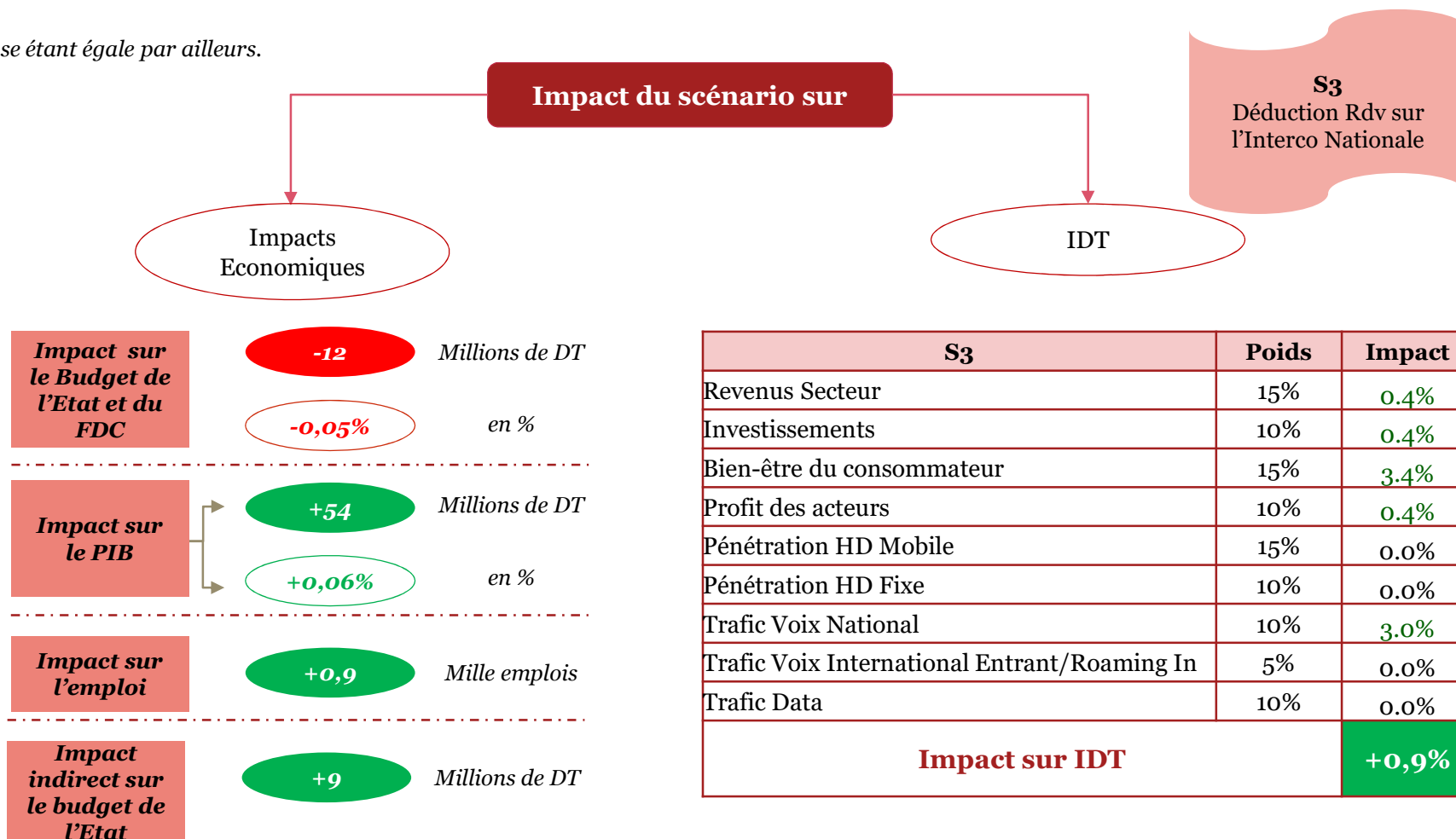


Impact sur le Budget de l'Etat et du FDC	-79	Millions de DT
	-0,37%	en %
Impact sur le PIB	+292	Millions de DT
	+0,3%	en %
Impact sur l'emploi	+5	Mille emplois
Impact indirect sur le budget de l'Etat	+50	Millions de DT

S2	Poids	Impact
Revenus Secteur	15%	2.1%
Investissements	10%	2.1%
Bien-être du consommateur	15%	0.0%
Profit des acteurs	10%	2.1%
Pénétration HD Mobile	15%	0.0%
Pénétration HD Fixe	10%	0.0%
Trafic Voix National	10%	0.0%
Trafic Voix International Entrant/Roaming In	5%	12.5%
Trafic Data	10%	0.0%
Impact sur IDT		+1,4%

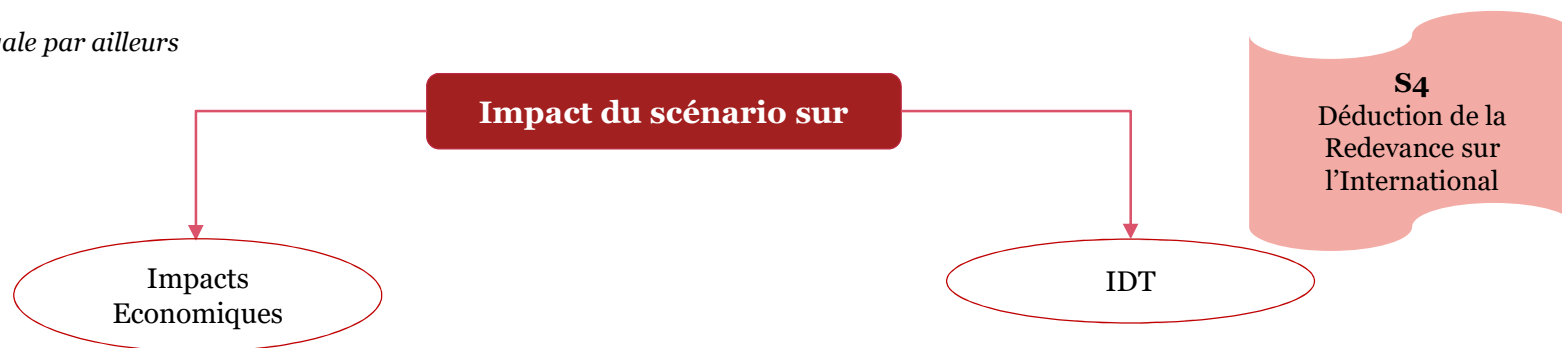
Le scénario S3 simule la déduction de la redevance sur les services d'interconnexion nationale

Toute chose étant égale par ailleurs.



Le scénario S4 simule l'annulation de la redevance sur l'International entrant et le Roaming In.

Toute chose étant égale par ailleurs

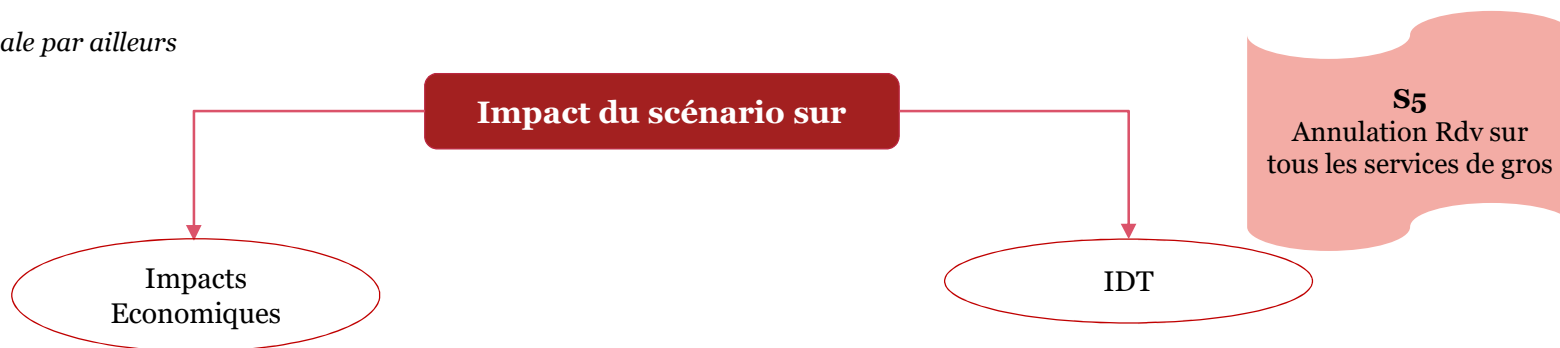


Impact sur le Budget de l'Etat et du FDC	-26	Millions de DT
	-0,12%	en %
Impact sur le PIB	+90	Millions de DT
	+0,09%	en %
Impact sur l'emploi	+1,5	Mille emplois
Impact indirect sur le budget de l'Etat	+15	Millions de DT

S4	Poids	Impact
Revenus Secteur	15%	0.6%
Investissements	10%	0.6%
Bien-être du consommateur	15%	0.0%
Profit des acteurs	10%	0.6%
Pénétration HD Mobile	15%	0.0%
Pénétration HD Fixe	10%	0.0%
Trafic Voix National	10%	0.0%
Trafic Voix International Entrant/Roaming In	5%	3.7%
Trafic Data	10%	0.0%
Impact sur IDT		+0,4%

Le scénario S5 simule l'élimination de la redevance sur tous les services d'interconnexion nationale et internationale

Toute chose étant égale par ailleurs

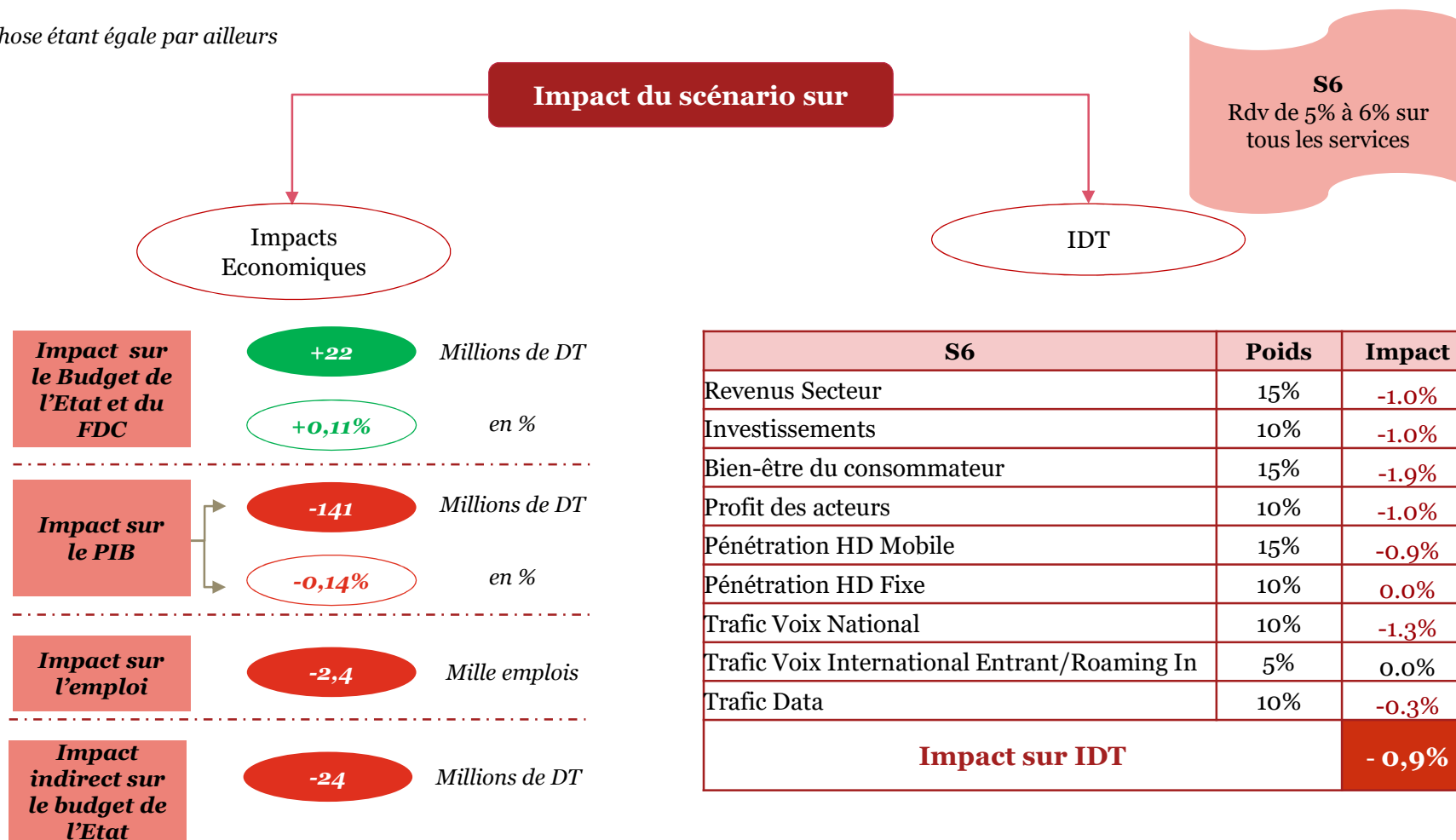


Impact sur le Budget de l'Etat et du FDC	-35	Millions de DT
	-0,17%	en %
Impact sur le PIB	+144	Millions de DT
	+0,15%	en %
Impact sur l'emploi	+2,5	Mille emplois
Impact indirect sur le budget de l'Etat	+24	Millions de DT

S5	Poids	Impact
Revenus Secteur	15%	1.0%
Investissements	10%	1.0%
Bien-être du consommateur	15%	3.4%
Profit des acteurs	10%	1.0%
Pénétration HD Mobile	15%	0.0%
Pénétration HD Fixe	10%	0.0%
Trafic Voix National	10%	3.0%
Trafic Voix International Entrant/Roaming In	5%	3.7%
Trafic Data	10%	0.0%
Impact sur IDT		+1,3%

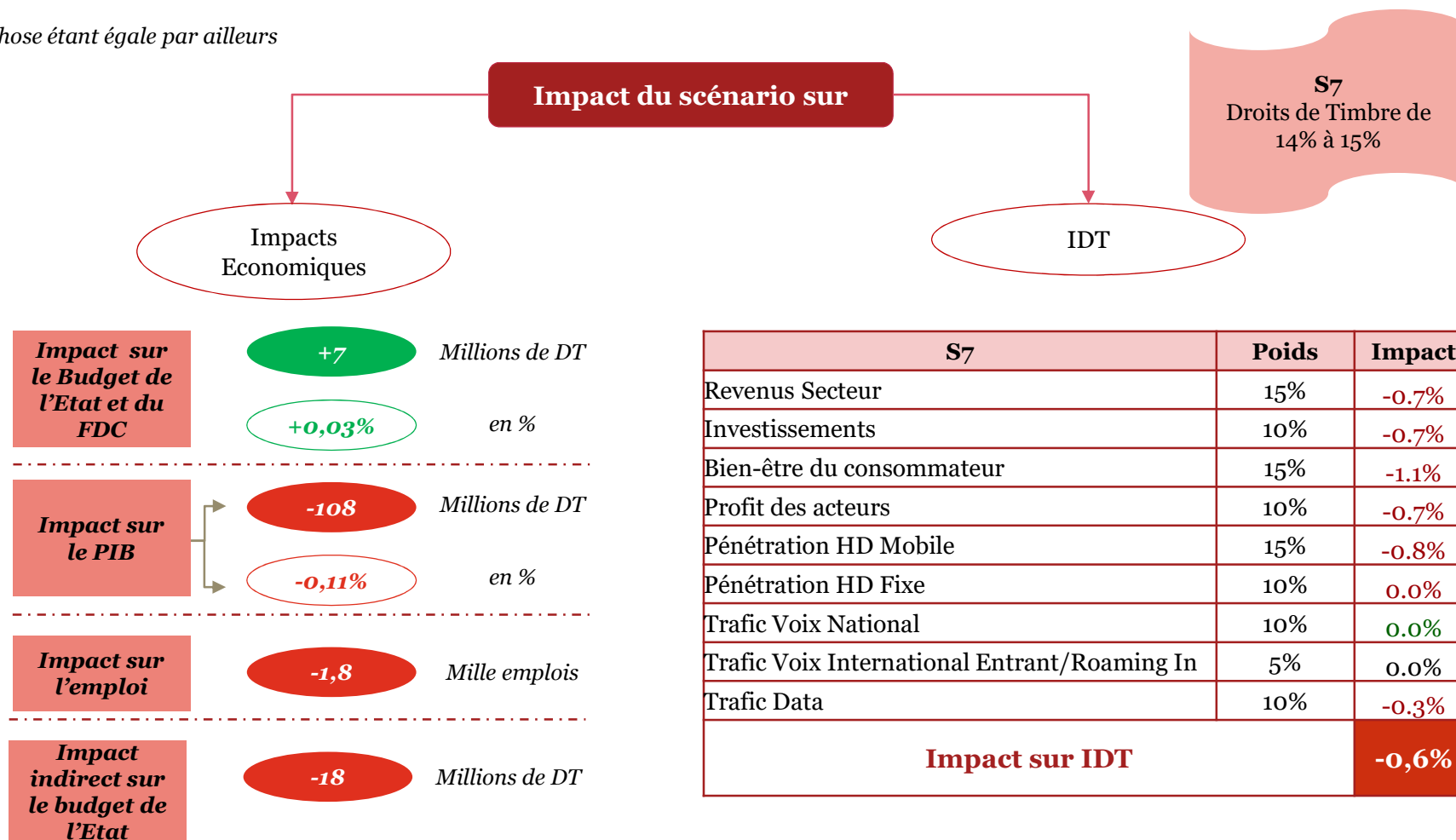
Le scénario S6 simule une augmentation de la redevance de 5% à 6% sur tous les services

Toute chose étant égale par ailleurs



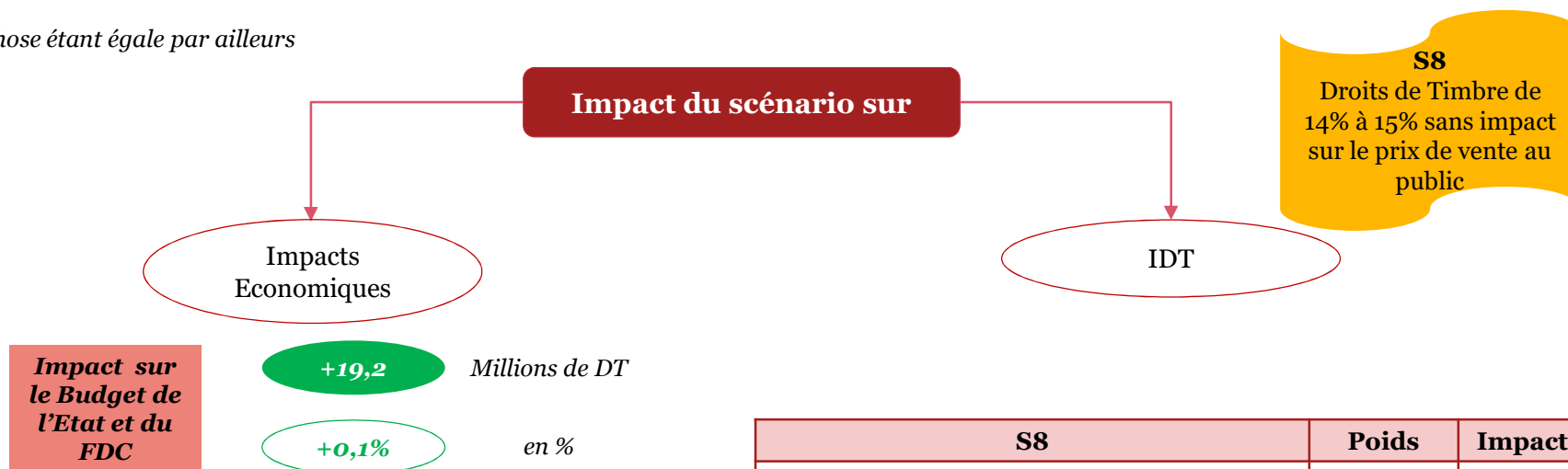
Le scénario S7 simule l'augmentation des Droits de Timbre de 14% à 15%

Toute chose étant égale par ailleurs



Le scénario S8 simule l'augmentation des Droits de Timbre de 14% à 15% tout en supposant qu'il n'y aura aucun impact sur le prix de vente au public

Toute chose étant égale par ailleurs



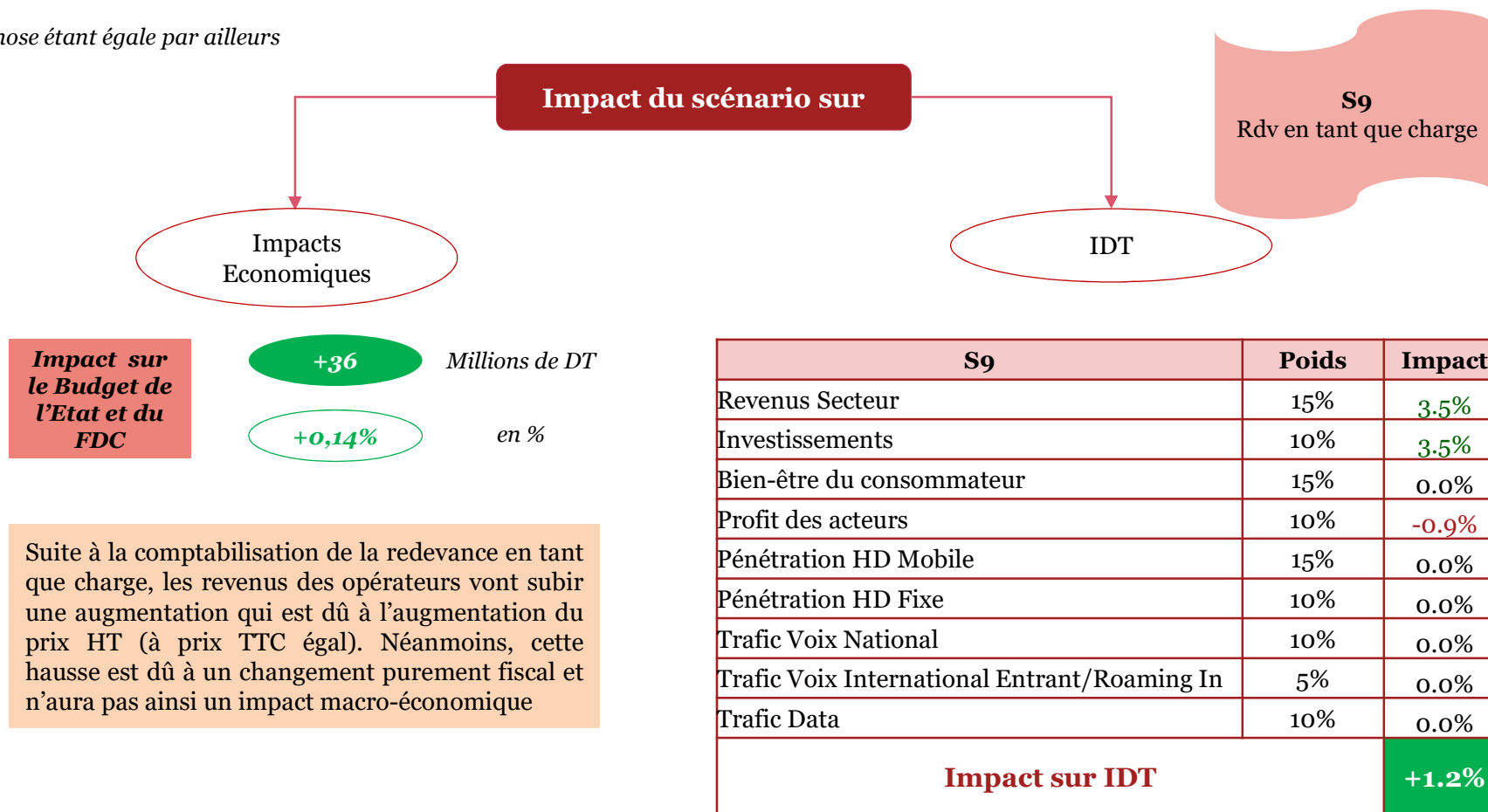
Suite à l'augmentation du droit de timbre de 10% à 14% en 2018, le constat effectué par l'INT sur le marché est qu'une grande partie du réseau de distribution (les détaillants) a appliqué une augmentation plus importante que celle du droit de timbre et ce, particulièrement pour les opérations de recharge de faibles montants qui représentent une partie relativement importante des opérations de recharge qui constituent à leur tour la plus grande part des moyens de recharges pour le post-payé.

Partant de ce constat, l'augmentation du droit de timbre de 14% à 15% aura pour effet d'augmenter les recettes de l'Etat (en minorant la marge des distributeurs détaillants) sans pour autant avoir un impact important sur les paramètres d'élasticité. Par conséquent, l'impact du scénario S8 a été estimé en admettant qu'aucun changement n'aura lieu sur les données du secteur.

S8	Poids	Impact
Revenus Secteur	15%	0.0%
Investissements	10%	0.0%
Bien-être du consommateur	15%	0.0%
Profit des acteurs	10%	0.0%
Pénétration HD Mobile	15%	0.0%
Pénétration HD Fixe	10%	0.0%
Trafic Voix National	10%	0.0%
Trafic Voix International Entrant/Roaming In	5%	0.0%
Trafic Data	10%	0.0%
Impact sur IDT		0,0%

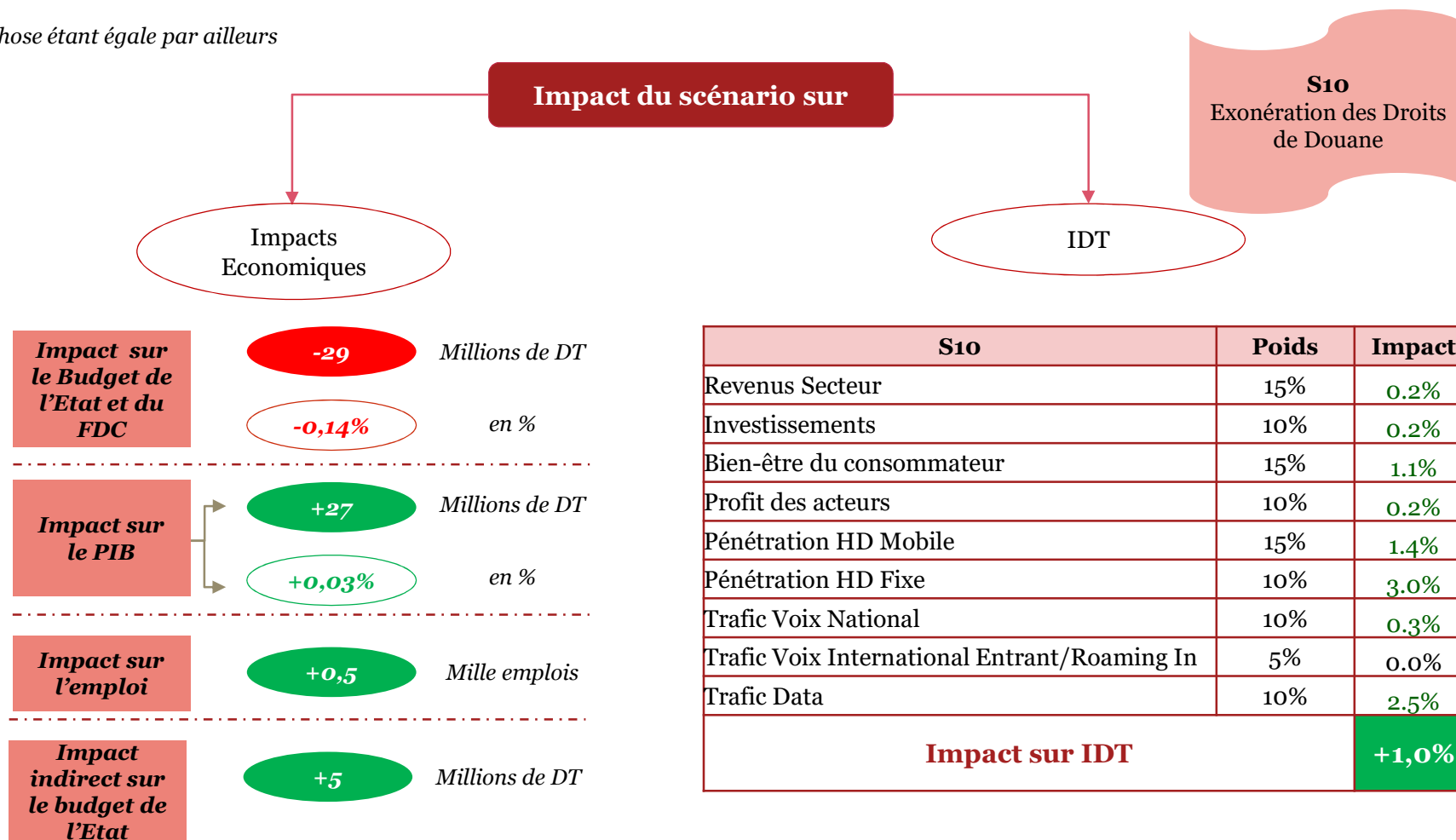
Le scénario S9 simule la comptabilisation de la redevance en tant que charge

Toute chose étant égale par ailleurs



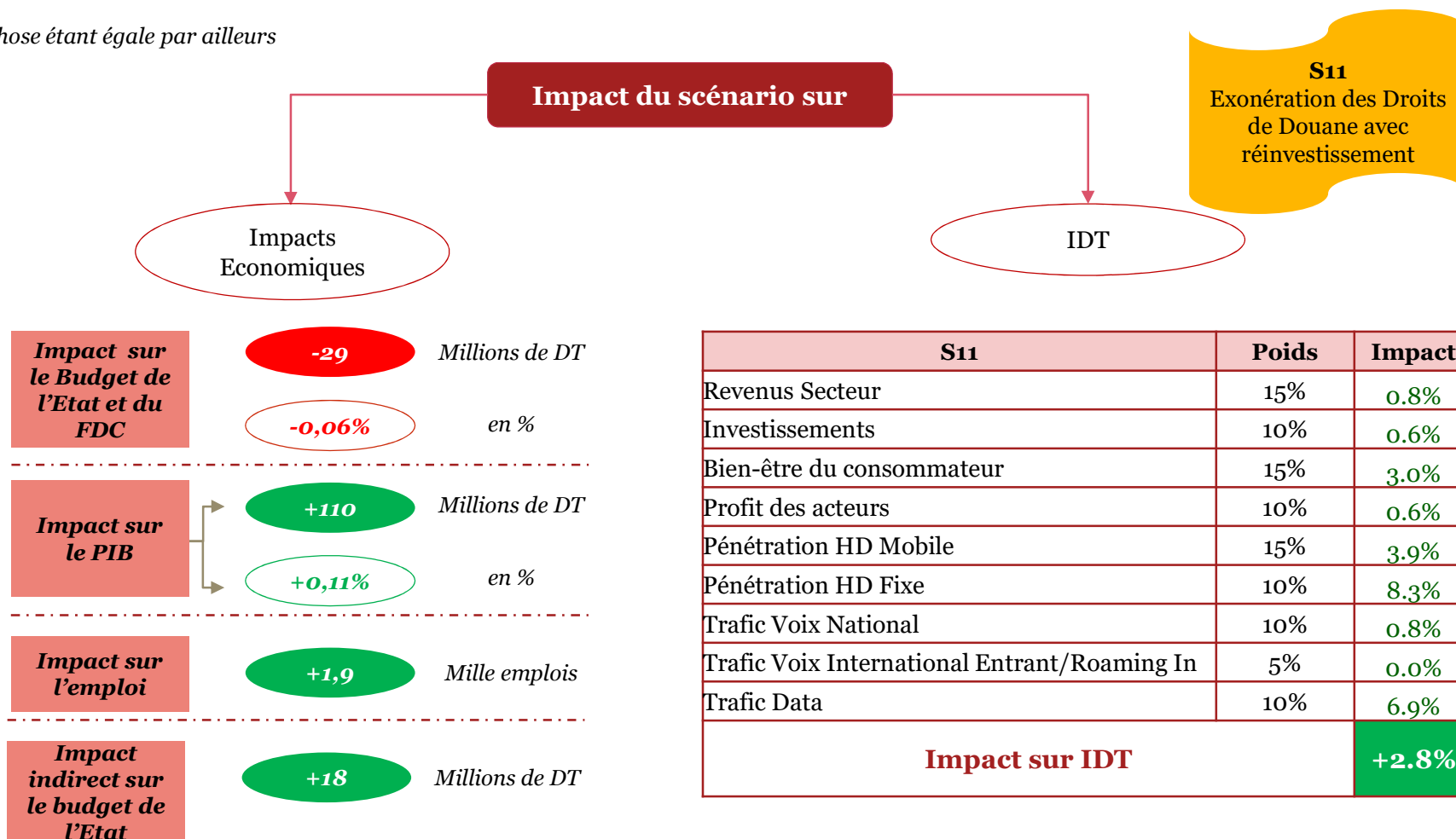
Le scénario S10 simule l'exonération de droits de douane en absence d'hypothèse de réinvestissement des montants exonérés

Toute chose étant égale par ailleurs



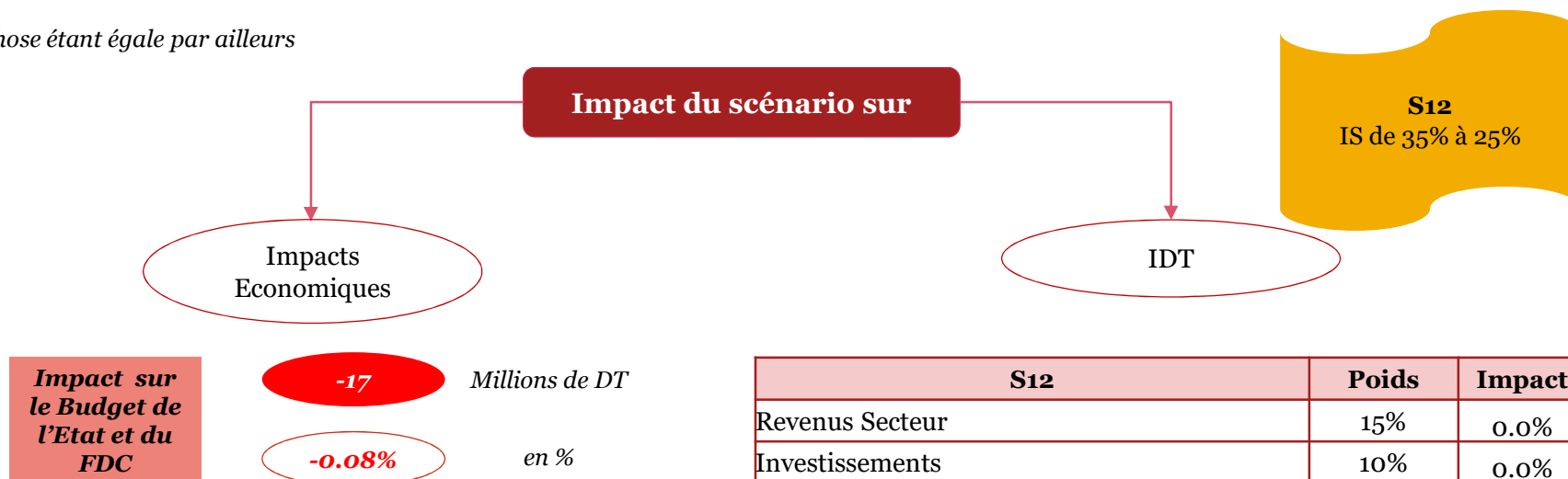
Sur la base d'une hypothèse de réinvestissement par les opérateurs de la totalité des montants exonérés des Droits de Douane, l'impact sur le PIB passe à +110 MDT et sur l'emploi à +1.9 mille

Toute chose étant égale par ailleurs



Le scénario S12* simule une baisse du taux d'IS de 35% à 25%

Toute chose étant égale par ailleurs



L'estimation de l'impact de la baisse du taux d'IS de 35% à 25% fait ressortir le fait que cette baisse aura un effet négatif sur les recettes de l'Etat provenant de l'IS de 17MDT.

Cet impact est à prendre en considération d'une manière corrélée à **l'effet positif provenant de cette baisse sur la perception de la Tunisie du point de vue des investisseurs étrangers aussi bien existants que potentiels.**

Partant de ce constat, nous estimons que ce changement mérite d'être étudié particulièrement du fait de son effet mineur sur les Recettes de l'Etat.

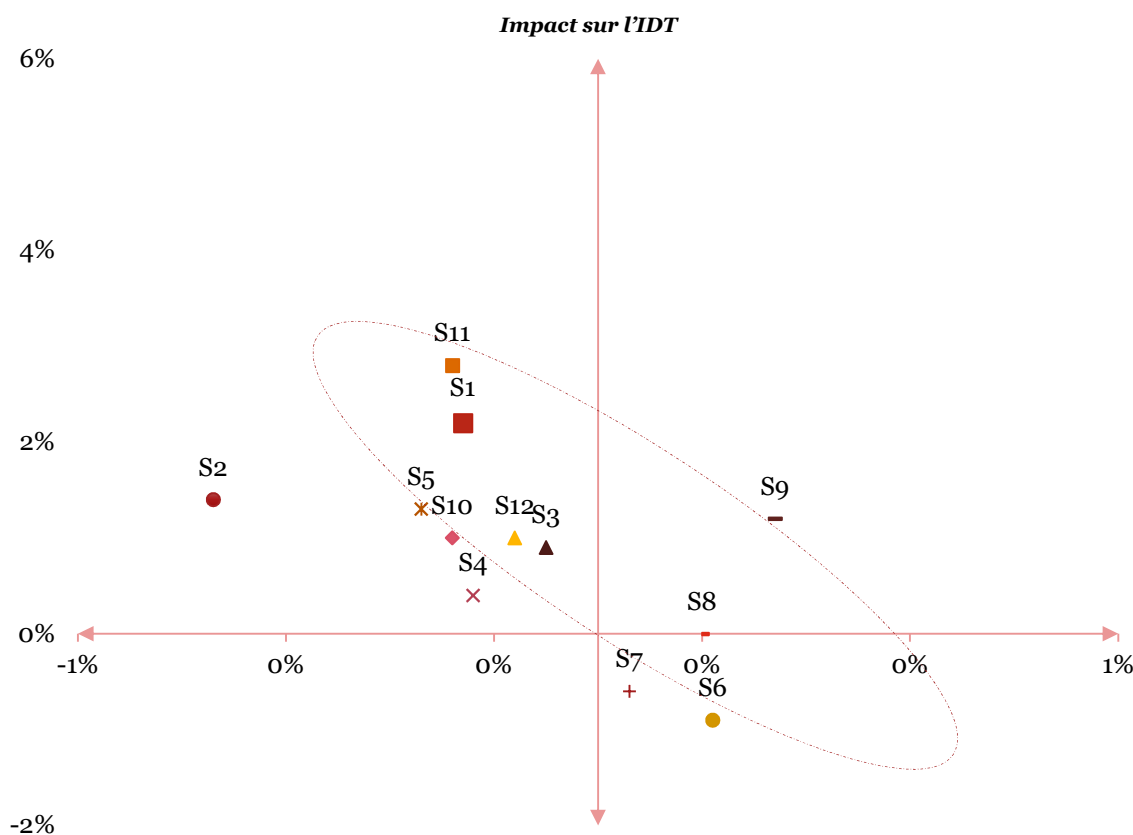
S12	Poids	Impact
Revenus Secteur	15%	0.0%
Investissements	10%	0.0%
Bien-être du consommateur	15%	0.0%
Profit des acteurs	10%	10.0%
Pénétration HD Mobile	15%	0.0%
Pénétration HD Fixe	10%	0.0%
Trafic Voix National	10%	0.0%
Trafic Voix International Entrant/Roaming In	5%	0.0%
Trafic Data	10%	0.0%
Impact sur IDT		+1%

*Voir Annexe 2: Détail de calcul de l'impact de la baisse du taux de l'IS

Récapitulatif des résultats des 12 scénarios en stand-alone:

	Impact sur le Budget de l'Etat et du FDC- En MDT	Impact sur le PIB En MDT	Impact sur l'emploi En milliers	Impact indirect sur le Budget de l'Etat	Impact sur l'IDT En %
S1	-29 ●	+24 ●	+0,4 ●	+4 ●	+2,2 ●
S2	-79 ●	+292 ●	+5 ●	+50 ●	+1,4 ●
S3	-12 ●	+55 ●	+0,9 ●	+9 ●	+0,9 ●
S4	-26 ●	+90 ●	+1,5 ●	+15 ●	+0,4 ●
S5	-35 ●	+144 ●	+2,5 ●	+24 ●	+1,3 ●
S6	+22 ●	-141 ●	-2,4 ●	-24 ●	-0,9 ●
S7	+7 ●	-108 ●	-1,8 ●	-18 ●	-0,6 ●
S8	+19,2 ●	-	-	-	-
S9	+36 ●	-	-	-	+1,2 ●
S10	-29 ●	+27 ●	+0,5 ●	+5 ●	+1,0 ●
S11	-29 ●	+110 ●	+1,9 ●	+18 ●	+2,8 ●
S12	-17 ●	-	-	-	+1,0 ●

Les impacts de 12 scénarios en stand-alone sur le budget de l'Etat et sur l'IDT se présentent comme suit:



Description des scénarios

- S1** ➤ Baisse du taux de TVA de 19% à 7% sur les services Internet Fixe pour les ménages
- S2** ➤ Suppression de la TVA sur l'International Entrant et le Roaming In
- S3** ➤ Système de déduction de la redevance sur les services d'Interco Nationale
- S4** ➤ Annulation de la redevance sur l'International entrant et le Roaming In
- S5** ➤ Annulation de la redevance sur tous les services d'interconnexion
- S6** ➤ Augmentation de la redevance de 5% à 6%
- S7** ➤ Augmentation des Droits de Timbre de 14% à 15%
- S8** ➤ Augmentation des Droits de Timbre de 14% à 15% sans effet sur le prix de vente au public
- S9** ➤ Comptabilisation de la redevance en tant que charge
- S10** ➤ Exonération des Droits de Douane
- S11** ➤ Exonération des droits de douane avec l'hypothèse de réinvestissement des montants exonérés
- S12** ➤ Baise IS de 35% à 25%

Parmi les 12 scénarios étudiés en stand-alone, l'impact d'une combinaison de 5 scénarios a été modélisé sur demande de l'INT

S1 Une baisse de la TVA sur les services Internet Fixe de 19% à 7% pour les particuliers

S9 Redevance en tant que charge

S11 Exonération Droits de Douane avec hypothèse de réinvestissement

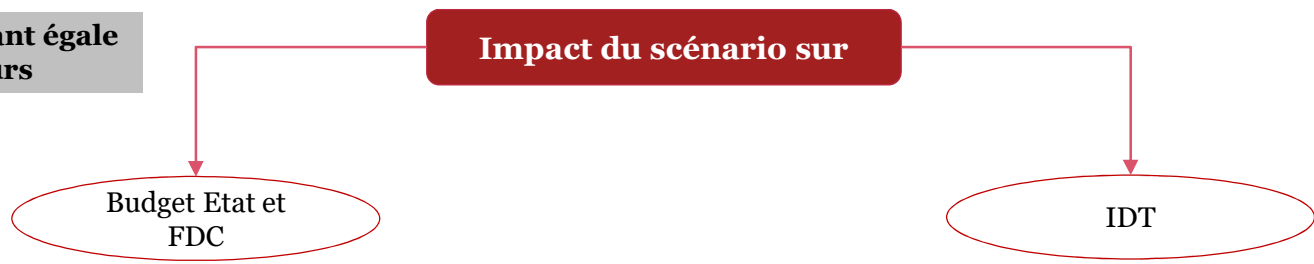
S12 Baisse du taux d'IS à 25%

S8 Droits de Timbre de 14% à 15% sans effet sur le prix de vente au public

La Recommandation retenue engendre une baisse intrinsèque de -0,12% (-25 MDT) au niveau des recettes de l'Etat et du FDC, et augmente le PIB de +0,34% (335 MDT), l'emploi de 6 mille et l'IDT de +4,9%

RECO

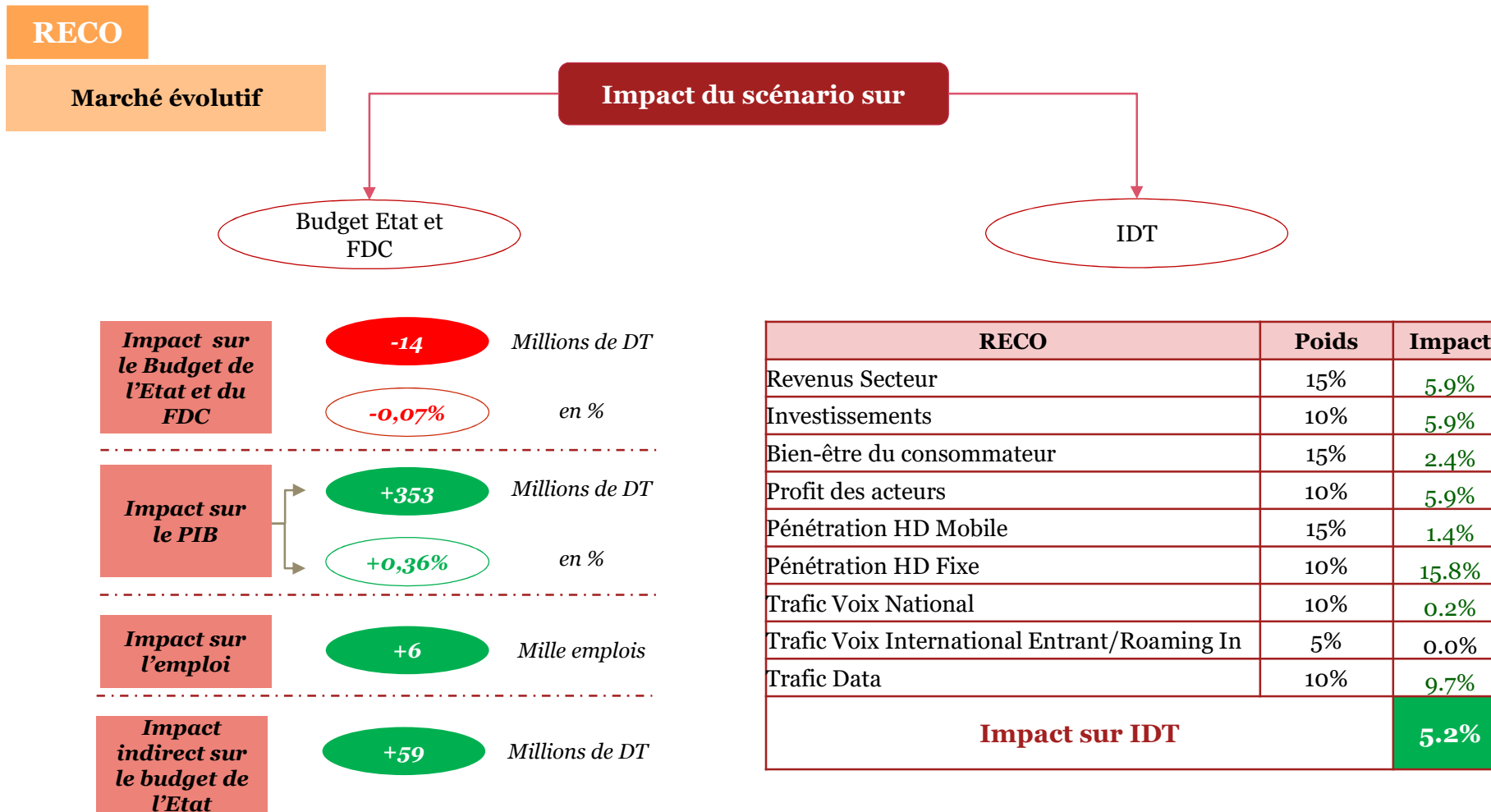
Toute chose étant égale par ailleurs



Impact sur le Budget de l'Etat et du FDC	-25	Millions de DT
	-0,12%	en %
Impact sur le PIB	+335	Millions de DT
	+0,34%	en %
Impact sur l'emploi	+6	Mille emplois
Impact indirect sur le budget de l'Etat	+56	Millions de DT

RECO	Poids	Impact
Revenus Secteur	15%	5.8%
Investissements	10%	5.8%
Bien-être du consommateur	15%	1.9%
Profit des acteurs	10%	5.8%
Pénétration HD Mobile	15%	0.7%
Pénétration HD Fixe	10%	15.8%
Trafic Voix National	10%	0.2%
Trafic Voix International Entrant/Roaming In	5%	0.0%
Trafic Data	10%	9.0%
Impact sur IDT		4.9%

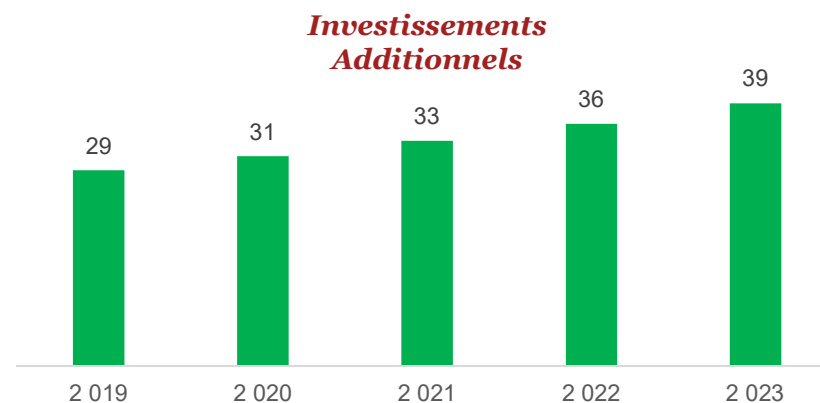
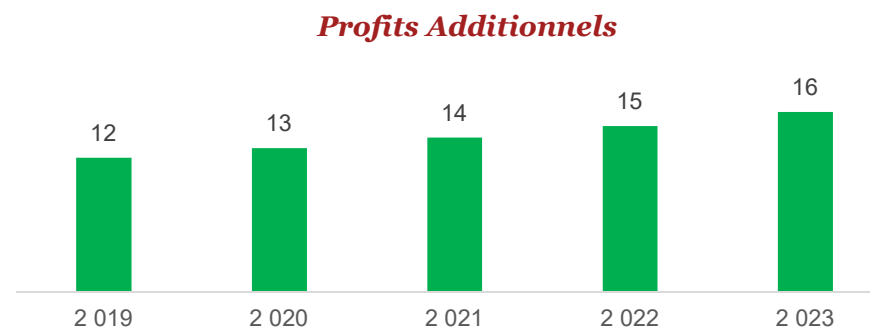
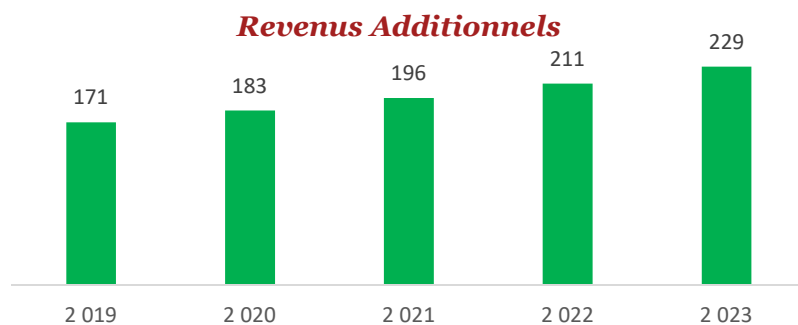
En se basant sur les prévisions de l'INT sur l'évolution du marché, en particulier la croissance de la Data Mobile, l'impact de la recommandation retenue sur le budget de l'Etat et du FDC sera réduit de -25 MDT à -14 MDT



La recommandation retenue engendre un effet positif sur le développement du secteur

RECO

Marché évolutif



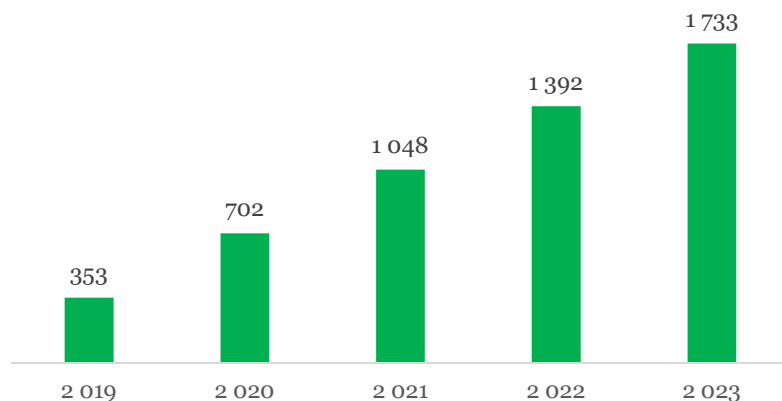
(*) Le base case suppose qu'aucun changement au niveau de la fiscalité ne sera effectué pendant les 5 prochaines années

L'accroissement au niveau des revenus du secteur des télécoms engendrera un impact cumulatif macro-économique sur le PIB de 1 733 MDT et de 28 mille emplois directs et indirects d'ici 2023

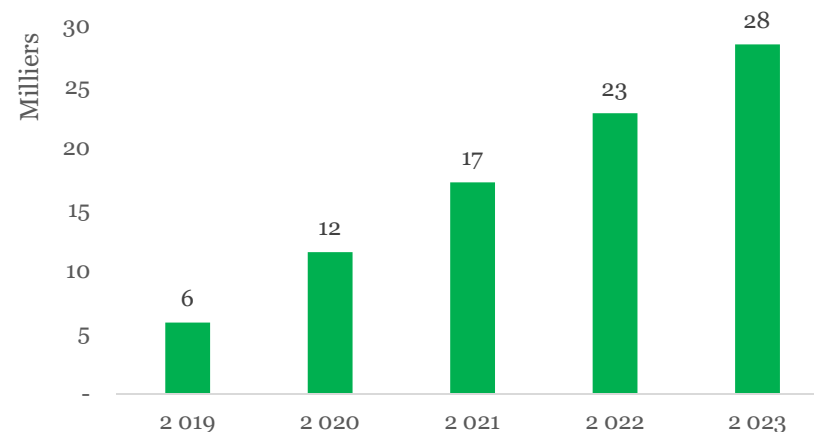
RECO

Marché évolutif

Impact cumulatif macro-économique sur le PIB (MDT) [2019-2023]



Impact cumulatif macro-économique sur l'emploi ('000) [2019-2023]

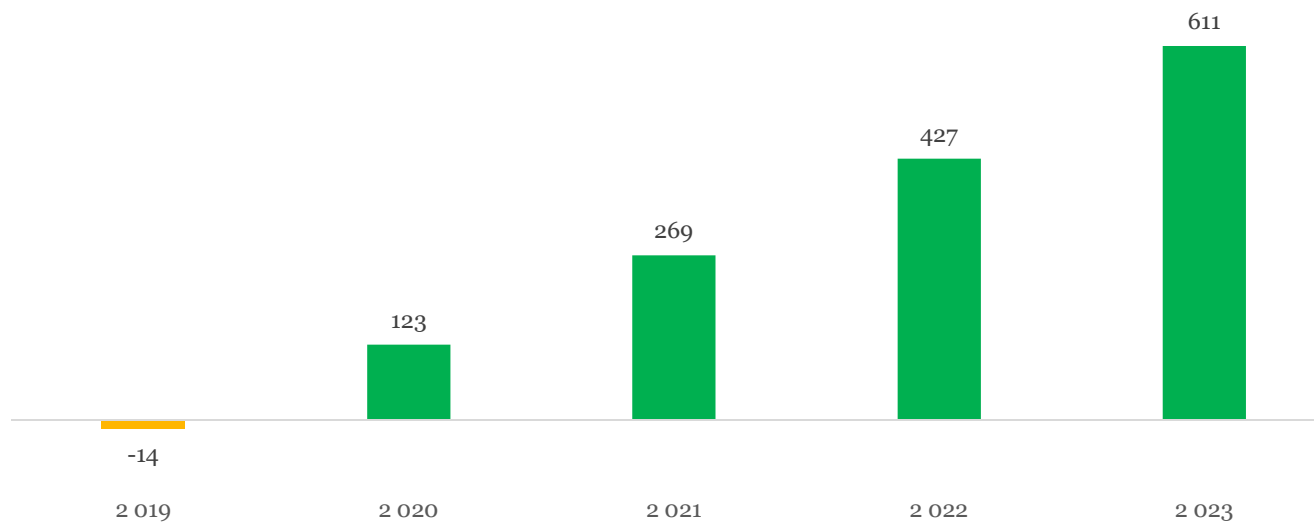


La projection sur 5 ans de l'impact direct de la Recommandation retenue sera ainsi résorbé rapidement du fait de la croissance plus importante du marché en particulier sur la partie Data Mobile

RECO

Marché évolutif

Impact cumulatif direct sur les Recettes de l'Etat et du FDC en MDT
[2019-2023]

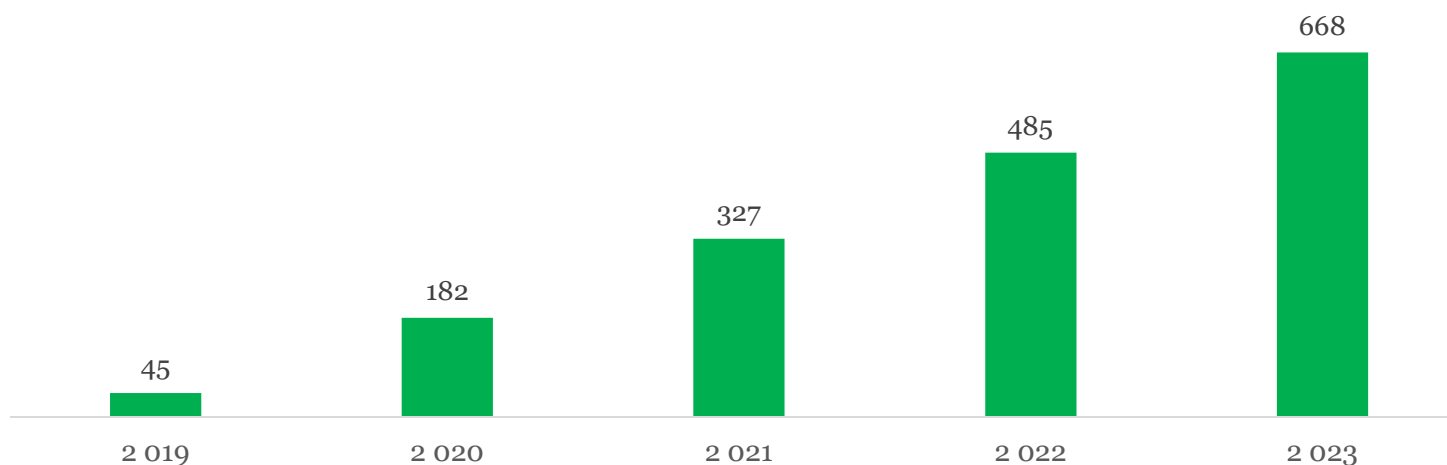


De plus, la prise en compte de l'impact indirect sur les recettes de l'Etat dû à l'amélioration de la productivité sur le secteur des télécoms montre que l'effet de la Recommandation retenue est positif dès la première année

RECO

Marché évolutif

Impact cumulatif direct et indirect sur les Recettes de l'Etat et du FDC en MDT [2019-2023]



Le modèle développé se caractérise par une précision élevée, des axes d'amélioration n'ayant pas d'impact significatif sur les résultats pourraient être développés



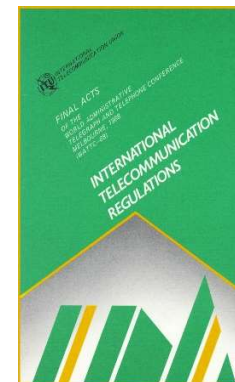
Forces

- Le modèle réplique correctement les trafics et les revenus de l'année de référence
- Les valeurs d'élasticité sont calibrées à partir des équations du modèle et sont par la suite rapprochées aux valeurs de la littérature
- Une valeur d'élasticité a été calibrée par marché
- Le modèle mesure l'impact des taxes les plus importantes (TVA, Redevance, Droits de Timbre, IS et droits de douane)
- Le modèle permet d'estimer l'impact des lois de finances des années 2017 et 2018
- Le modèle est très flexible et permet de simuler tout type de variation d'une taxe ou de changement de mécanisme fiscal

Axes d'amélioration

- Complexité au niveau du Calcul du Profit à cause des incertitudes sur les coûts de certains services (notamment sur le Fixe, bande passante internationale et l'activité des FSI). Le profit a été calculé en pourcentage des revenus.
- Manque de données économétriques sur les valeurs d'élasticité du secteur des télécommunications en Tunisie
- A cause d'un manque de données sur les investissements, le modèle les estime en pourcentage des revenus
- Non prise en compte de l'impact sur les dividendes de l'Etat en tant qu'actionnaire dans les opérateurs
- L'impact de la loi de finances 2018 sur les droits de douane n'a pas été modélisé étant donné le manque d'informations.

Annexe 1 : Analyse portant sur le RTI Melbourne/Dubai



Dispositions d'ordre fiscal prévues par le RTI (Melbourne/Dubai)

Dispositions fiscales prévues par le Règlement des télécommunications internationales (RTI):

Conformément aux dispositions de l'article 6 du RTI (Melbourne 1988 (art. 6.1.1 et 6.1.2) et Dubai 2012 (art. 6.2.4)) : « Les frais perçus auprès des clients pour une communication particulière devraient, en principe, être identiques dans une relation donnée [1], quelle que soit la voie d'acheminement internationale [2] utilisée pour cette communication. Dans l'établissement de ces frais, **les Etats Membres devraient s'efforcer d'éviter qu'il n'existe une dissymétrie entre les frais applicables dans les deux sens d'une même relation.**

Quand la législation nationale d'un pays prévoit l'application d'une taxe fiscale sur les frais de perception pour les services internationaux de télécommunication [3], **cette taxe n'est normalement perçue que pour les services internationaux facturés aux clients dans ce pays**, à moins que d'autres arrangements soient conclus pour faire face à des circonstances spéciales ».

[1] La **relation** est définie par l'article 2.6 du RTI comme un «échange de trafic entre deux pays terminaux, se rapportant toujours à un service spécifique lorsqu'il y a entre leurs exploitations autorisées (*exploitations autorisées ou reconnues par un Etat Membre, pour établir, exploiter et assurer des services internationaux de télécommunication destinés au public*) a) un moyen d'échanger le trafic de ce service spécifique (relation directe), ou par l'intermédiaire d'un point de transit dans un pays tiers (relation indirecte), et b) normalement, le règlement des comptes ».

[2] La **Voie d'acheminement internationale** est définie par l'article 2.5 du RTI comme un : « Ensemble des moyens et installations techniques, situés dans des pays différents, utilisés pour l'acheminement du trafic de télécommunication entre deux centres ou bureaux terminaux internationaux de télécommunication ».

[3] Le **Service international de télécommunication** est définie par l'article 2.2 du RTI comme : «Une prestation de télécommunication entre bureaux ou stations de télécommunication de toute nature, situés dans des pays différents ou appartenant à des pays différents».

Selon l'article 1.6 de l'appendice 1 du RTI, «Lorsqu'une exploitation autorisée est assujettie à un impôt ou à une taxe fiscale sur les quotes-parts de répartition ou autres rémunérations qui lui reviennent, elle ne doit pas prélever à son tour un impôt ou une taxe fiscale sur les autres exploitations autorisées ».

Il convient de noter que le RTI ne définit pas le terme « taxe fiscale » et que les pays signataires ont donc une certaine marge d'interprétation quant à ce qui relève ou non dudit règlement. Cependant, le RTI fait référence dans son article 6.3 à la législation nationale pour la définition d'une « taxe fiscale ». Ainsi, le terme «taxe fiscale» est défini conformément aux lois nationales des États membres.

Notre interprétation des dispositions de l'article 6 ci-dessus mentionné est que le règlement traite des taxes facturées entre opérateurs et par conséquent, les taxes en question sont les taxes dues sur le chiffre d'affaires.

Ainsi, l'application dudit règlement suppose que la Tunisie, en tant que pays signataire du RTI, ne devrait pas prélever de taxes, dont notamment la TVA, sur les frais d'interconnexion internationale facturés aux opérateurs étrangers.

Applicabilité du RTI (Melbourne/Dubai) en Tunisie (1/3)

L'administration fiscale a retenu que « la convention de Melbourne prévoit des dispositions fiscales relatives principalement à la nécessité d'accords entre les administrations compétentes des différents pays concernant les modalités d'application des taxes dues sur le chiffre d'affaires provenant des télécommunications internationales. Considérant que la convention de Melbourne n'a pas été ratifiée par une loi, lesdites dispositions ne sont pas applicables du côté de la Tunisie. En conséquence de ce qui précède, **les services d'utilisation des réseaux des télécommunications des opérateurs tunisiens par les opérateurs de télécommunication étrangers sont dans tous les cas soumis à la TVA** du moment où ils sont utilisés en Tunisie et ce, conformément à l'article 3 du code de la TVA » (DGELF n°1647 du 5 novembre 2012 – DGELF n°1366 du 18/06/2013).

Considérant la position de l'administration fiscale au sujet de l'inapplicabilité du RTI de Melbourne en Tunisie, nous commencerons par examiner si la Constitution et la Convention de l'Union Internationale des Télécommunications et les annexes qui s'y rapportent s'appliquent en Tunisie. Nous établirons ensuite le lien entre la Constitution de l'UIT et le RTI (Melbourne et Dubai).

A) Applicabilité de la Convention de l'Union Internationale des Télécommunications (UIT) en Tunisie:

La loi tunisienne n°96-51 a ratifié la Constitution et la Convention de l'UIT et leurs annexes signés à Genève (Suisse) le 22 décembre 1992, ainsi que les amendements à la Constitution et à la Convention de l'UIT et à l'annexe de la Convention, signés à Kyoto (Japon) le 14 octobre 1994.

En vertu de l'article 52 de la Constitution de l'UIT, « La présente Constitution et la Convention sont ratifiées, acceptées ou approuvées simultanément par tout Etat Membre signataire, selon ses règles constitutionnelles, sous la forme d'un instrument unique. Cet instrument est déposé, dans le plus bref délai possible, auprès du Secrétaire général. Le Secrétaire général informe les Etats Membres du dépôt de chaque instrument ».

La Tunisie a notifié sa ratification par acte de notification n°1360 paru dans la publication officielle de l'UIT à Genève faisant état de la ratification de la Tunisie à la constitution et la convention de l'UIT Genève 1992.

Considérant que la Constitution et la Convention de l'UIT et leurs annexes ont été ratifiées par une loi tunisienne d'une part et que la Tunisie a notifié à l'UIT la ratification desdites constitution et convention d'autre part, celles-ci sont applicables en Tunisie sur la base de l'article 20 de la Constitution tunisienne qui stipule que « les traités internationaux approuvés par l'assemblée représentative puis ratifiés ont une supériorité législative et un rang infra constitutionnel ».

B) Applicabilité du RTI en Tunisie:

RTI de Melbourne (1988):

Conformément à l'article 4 de la Constitution de l'UIT, les dispositions de la Constitution et de la Convention sont complétées par celles des **Règlements administratifs**, y compris les **Règlements des télécommunications internationales (RTI)**, qui régissent l'utilisation des télécommunications et qui lient tous les États membres.

Applicabilité du RTI (Melbourne/Dubai) en Tunisie (2/3)

En outre, conformément à l'article 54 de la Constitution de l'UIT: « La ratification, l'acceptation ou l'approbation de la présente Constitution et de la Convention ou l'adhésion à ces instruments, conformément aux articles 52 et 53 de la présente Constitution, impliquent également un **consentement à être liés par les Règlements administratifs adoptés par les conférences mondiales compétentes avant la date de signature de la présente Constitution et de la Convention [...]** ».

Sur la base de ce qui précède, le RTI de Melbourne (1988) - défini comme un règlement administratif - fait partie intégrante de la Constitution et de la Convention de l'UIT qui ont été ratifiées par la loi n°96-51. Nous pouvons donc conclure que **le Règlement des télécommunications internationales (Melbourne, 1988) est applicable en Tunisie.**

Il convient de noter que, selon le site officiel de l'UIT, la Tunisie est l'un des pays ayant ratifié, accepté, approuvé (ou accédé) au RTI (Melbourne, 1988) le 27 octobre 1997.

Considérant ce qui précède, et compte tenu du fait que le RTI de Melbourne fait partie de la Convention et de la Constitution de l'UIT ratifiées par une loi, les dispositions du RTI de Melbourne s'imposent et doivent s'appliquer indépendamment de la législation nationale (Code de la TVA).

RTI de Dubai (2012):

La Conférence Mondiale des Télécommunications Internationales tenue à Dubai en décembre 2012 a procédé à une révision partielle du RTI de Melbourne étant donné les changements qu'a connus l'environnement technologique au cours des dernières années.

Ledit traité a gardé les mêmes principes quant à l'imposition des services d'interconnexion internationales que le traité de Melbourne.

L'article 10 du RTI de Dubai prévoit que « Le présent Règlement, dont les Appendices 1 et 2 font partie intégrante, entrera en vigueur le **1^{er} janvier 2015** et s'appliquera à compter de cette date, conformément aux dispositions de l'article 54 de la Constitution ».

Ledit article 54 de la Constitution de l'UIT prévoit que: « Les Règlements administratifs visés au numéro 216 ci-dessus [1] demeurent en vigueur, sous réserve des révisions qui peuvent être adoptées et mises en vigueur. Toute révision des Règlements administratifs, partielle ou totale, entre en vigueur à compter de la date ou des dates qui y sont mentionnées uniquement pour les Etats Membres qui ont notifié au Secrétaire général, avant cette date ou ces dates, leur consentement à être liés par une telle révision.

[1] Les Règlements administratifs adoptés par les conférences mondiales compétentes avant la date de signature de la présente Constitution et de la Convention.

Applicabilité du RTI (Melbourne/Dubai) en Tunisie (3/3)

Toute révision des Règlements administratifs s'applique provisoirement à **compter de la date d'entrée en vigueur de cette révision à l'égard de tout Etat Membre qui a signé cette révision** et n'a pas notifié au Secrétaire général son consentement à être lié en application des numéros 217A et 217B [1] ci-dessus. Une telle application provisoire n'est effective que si l'Etat Membre en question ne s'y est pas opposé lors de la signature de la révision [...]. Si un Etat Membre ne notifie pas au Secrétaire général sa décision concernant son consentement à être lié conformément au numéro 218 [2] ci-dessus **dans un délai de trente-six mois** à compter de la date ou des dates d'entrée en vigueur de la révision, **cet Etat Membre est considéré comme ayant consenti à être lié par cette révision** ».

[1] 217.A: Le consentement d'un Etat Membre à être lié par une révision partielle ou totale des Règlements administratifs s'exprime par le dépôt, auprès du Secrétaire général, d'un instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation de ladite révision ou d'adhésion à celle-ci ou par la notification au Secrétaire général du consentement de l'Etat Membre à être lié par la révision.

217.B: Tout Etat Membre peut également notifier au Secrétaire général que la ratification, l'acceptation, l'approbation d'amendements ou l'adhésion à des amendements à la présente Constitution ou à la Convention conformément à l'article 55 de la Constitution ou 42 de la Convention, vaut pour lui consentement à être lié par toute révision, partielle ou totale, des Règlements administratifs adoptée par une conférence compétente avant la signature des amendements en question à la présente Constitution ou à la Convention.

[2] 218. Cette application provisoire se poursuit pour un Etat Membre jusqu'à ce que cet Etat Membre notifie au Secrétaire général sa décision concernant son consentement à être lié par une telle révision.

Considérant que la Tunisie était parmi les 89 pays ayant signé l'acte de la Conférence mondiale sur les télécommunications internationales de Dubai 2012 sans émettre une réserve particulière pouvant limiter son applicabilité, nous considérons que les révisions prévues par la RTI de Dubai s'appliquent en Tunisie à compter du 1^{er} janvier 2015.

Applicabilité du RTI entre pays :

Le traité de 2012 remplace le traité de 1988 pour les parties qui l'ont signé. Les pays qui ne sont pas parties au traité de 2012 continuent à être liés par le traité de 1988. Les relations entre un Etat non partie au traité de 2012 et un Etat partie à ce traité sont régies par le traité de 1988. Si un pays a des relations avec un autre pays qui n'est partie à aucun des deux traités (Melbourne 1988 et Dubai 2012), les deux parties ne sont tenues par aucune obligation juridique internationale [3].

[3] Source: Frequently asked questions disponible sur le site de l'ITU.

Application des dispositions prévues par le RTI (Melbourne/Dubai)

Régime fiscal en matière de TVA due au titre des opérations réalisées avec l'Étranger:

Les opérations réalisées par les Opérateurs de télécommunication avec l'étranger consistent dans ce qui suit:

- les appels entrants par les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers vers les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux générant des produits d'interconnexion internationale;
- les appels sortants par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux vers les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers générant des charges d'interconnexion;
- les appels réalisés par les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers en Tunisie via les services Roaming (Visitor Roaming) générant ainsi des produits d'interconnexion Roaming;
- les appels réalisés par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux via les services Roaming (subscriber roaming) générant ainsi des charges d'interconnexion Roaming.

Le régime fiscal au titre de ces opérations sera établi sur la base du Règlement des Télécommunications Internationales dont la Tunisie est un des pays signataires.

Application des dispositions prévues par le RTI (Melbourne/Dubai)

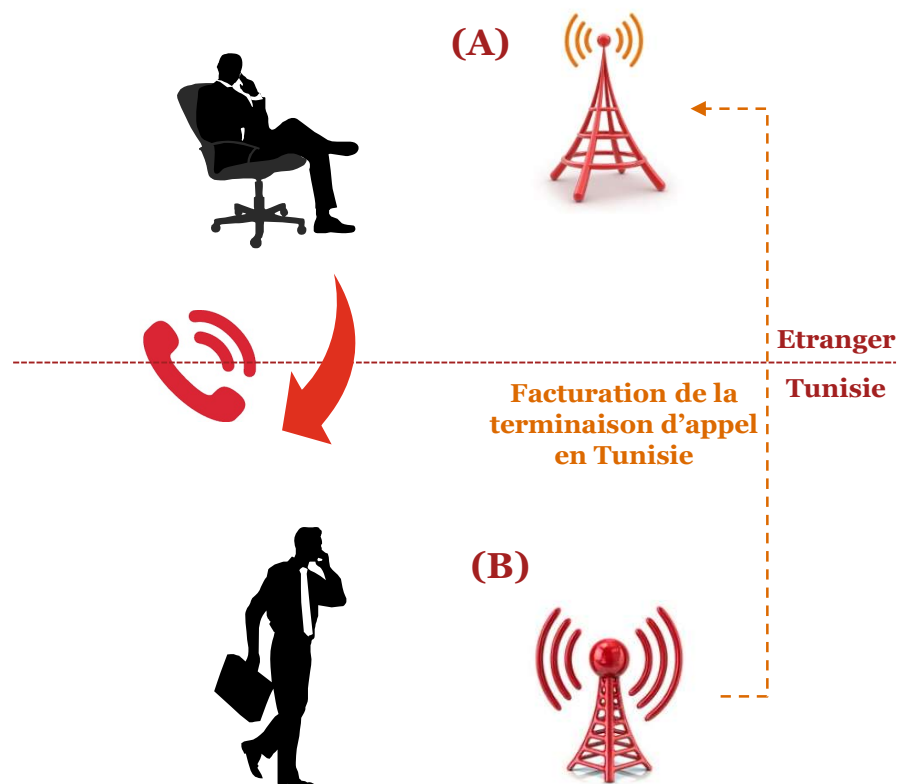
1. Les appels entrants par les abonnés des Opérateurs de télécommunication étrangers vers les abonnés des Opérateurs de télécommunication locaux générant des produits d'interconnexion internationale:

Lorsque l'abonné d'un opérateur étranger (A) appelle de l'étranger un abonné d'un opérateur local (B), l'opérateur (A) devra payer à l'opérateur (B) la terminaison d'appels pour chaque minute de communication. Des coûts de terminaison d'appels sont donc facturés par l'opérateur local (B) à l'opérateur étranger (A) pour avoir transité ou terminé l'appel sur son réseau.

Sur la base de ce qui précède, et dans le cas particulier des frais d'interconnexion facturés par un opérateur de télécommunications établi dans un pays (B) à un opérateur de télécommunications établi dans un pays (A), aucune taxe ne devrait être perçue sur les frais d'interconnexion facturés par l'opérateur (B) à l'opérateur (A) sur les appels entrants se terminant dans le pays (B) étant donné qu'aucun service international n'est facturé au client final dans le pays (B). En effet, conformément à l'article 6 ci-dessus, les taxes ne sont perçues que sur les services internationaux facturés aux clients dans ce pays (pays (A) dans le cas particulier).

En effet, en admettant que les dispositions du RTI soient applicables en Tunisie (voir analyse concernant l'applicabilité du RTI dans les pages précédentes), en application de l'article 6 du RTI, **la TVA tunisienne ne sera pas perçue sur les frais d'interconnexion facturés sur les appels entrants (se terminant en Tunisie).**

Appels entrants par les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers vers les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux générant des produits d'interconnexion internationale (« Incoming calls »)



Application des dispositions prévues par le RTI (Melbourne/Dubai)

2. Frais d'interconnexion (Terminaison d'appels) au titre des appels sortants par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux se trouvant en Tunisie vers les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers:

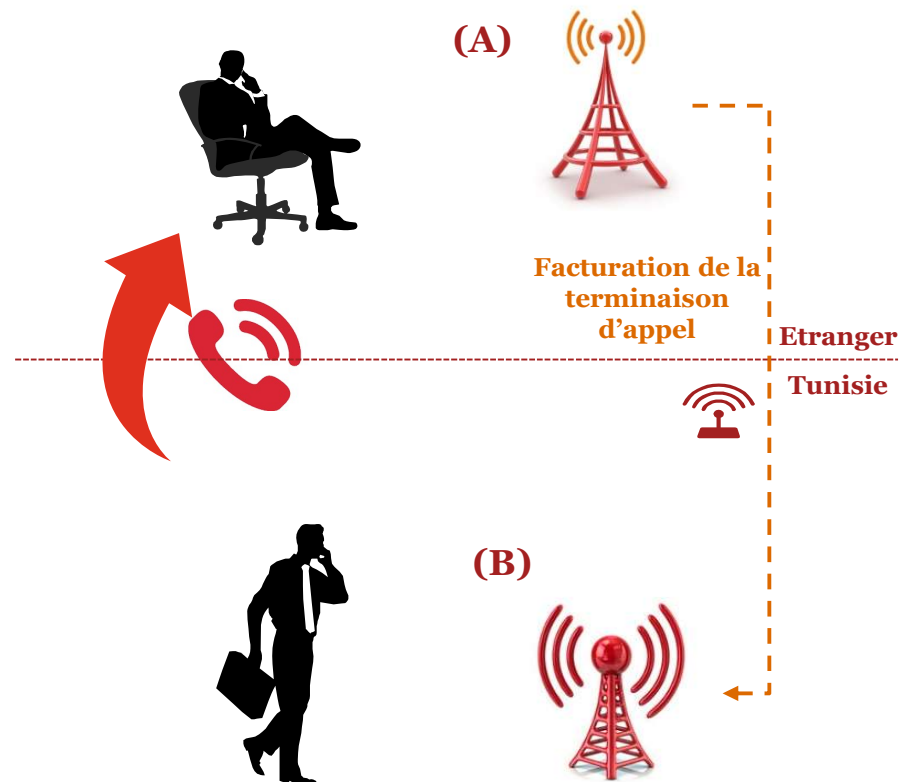
Des frais d'interconnexion sont facturés par les opérateurs étrangers au titre des appels sortants des abonnés des opérateurs locaux. Lorsque l'abonné d'un opérateur local (B) en Tunisie appelle un abonné d'un opérateur étranger (A) à l'étranger, des charges d'interconnexion pour chaque minute de communication sont facturées à l'opérateur (B) par l'opérateur (A) pour avoir transité ou terminé l'appel sur son réseau.

En application des dispositions du RTI (Melbourne/Dubai), les services de terminaison d'appels au titre des appels sortants par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux se trouvant en Tunisie vers les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers facturés par l'opérateur de télécommunication étranger à l'opérateur de télécommunication local ne sont pas soumis à la TVA étrangère et ce, dès lors qu'il s'agit d'un service facturé à l'abonné d'un opérateur local. En effet, conformément à l'article 6 ci-dessus, les taxes ne sont perçues que sur les services internationaux facturés aux clients dans ce pays (pays (B) dans le cas particulier).

Ainsi, seule la TVA tunisienne est due au titre de ces services et ce, selon le droit interne. En application des articles 1 et 3 du code de la TVA, et considérant que le service est utilisé/exploité en Tunisie, les charges d'interconnexion facturées par l'opérateur étranger (A) à l'opérateur local (B) sont soumises à la TVA tunisienne au taux de 19%.

Cette TVA est liquidée moyennant une retenue à la source à effectuer par le débiteur local (opérateur A) et ce, en application de l'article 19 bis du code de la TVA. Cette même TVA est déductible au niveau des opérateurs locaux à la date du paiement sur la base d'attestations de retenue à la source.

Appels sortants par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux vers les abonnés des opérateurs de télécommunication étrangers



Application des dispositions prévues par le RTI (Melbourne/Dubai)

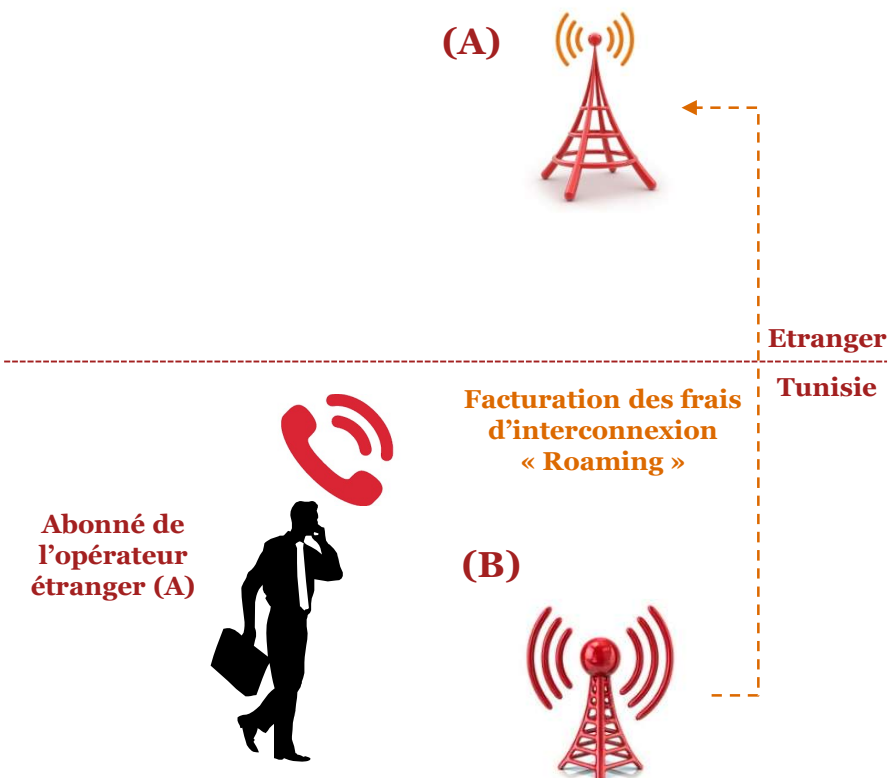
3. Les appels réalisés par les abonnés des Opérateurs de télécommunication étrangers réalisés en Tunisie via les services « Roaming » (« Visitor Roaming ») générant des produits d'interconnexion « Roaming »:

Lorsque l'abonné d'un opérateur étranger (A) émet des appels à partir de la Tunisie, l'opérateur (A) devra payer à l'opérateur local (qui se trouve en Tunisie) des frais d'utilisation de son réseau pour chaque minute de communication. Des frais d'interconnexion Roaming sont donc facturés par l'opérateur local à l'opérateur étranger A pour avoir transité ou terminé l'appel sur son réseau.

En application des dispositions du RTI (Melbourne/Dubai), les services « Visitor Roaming » facturés par l'opérateur de télécommunication local à l'opérateur de télécommunication étranger ne sont pas soumis à la TVA et ce, dès lors qu'il s'agit d'un service facturé à l'abonné d'un opérateur étranger. En effet, conformément à l'article 6 ci-dessus, les taxes ne sont perçues que sur les services internationaux facturés aux clients dans ce pays (pays (A) dans le cas particulier).

En effet, en admettant que les dispositions du RTI soient applicables en Tunisie (voir analyse concernant l'applicabilité du RTI dans les pages précédentes), en application de l'article 6 du RTI, **la TVA tunisienne ne sera pas perçue sur les frais d'interconnexion facturés au titre du service « Visitor Roaming ».**

Appels réalisés par les abonnés des Opérateurs de télécommunication étrangers réalisés en Tunisie via les services « Roaming » générant ainsi des produits d'interconnexion « Roaming (« Visitor Roaming »)



Application des dispositions prévues par le RTI (Melbourne/Dubai)

4. Les appels émis par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux en déplacement à l'étranger (« Subscriber Roaming »):

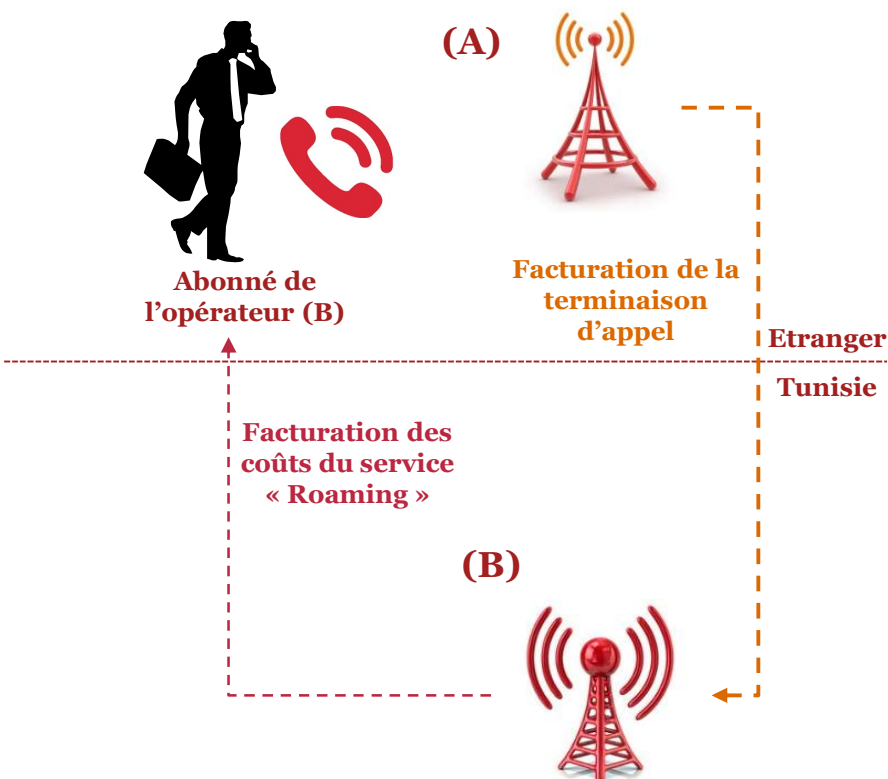
L'utilisation des services de télécommunications à l'étranger rendus par un opérateur local à son abonné suppose deux opérations:

- des services de communication « Roaming » sont facturés par l'opérateur à son abonné;
- des frais d'interconnexion sont facturés par l'opérateur étranger (A) à l'opérateur local (B) au titre de chaque minute de communication pour avoir transité ou terminé l'appel sur son réseau.

En ce qui concerne les services d'interconnexion facturés par les opérateurs étrangers, ceux-ci ne peuvent être soumis qu'à la TVA tunisienne en application du RTI de Melbourne/Dubai étant donné que ces services sont facturés aux abonnés de l'opérateur local du pays (B). En effet, en admettant que les dispositions du RTI soient applicables en Tunisie, en application de l'article 6 du RTI, **la TVA tunisienne éventuellement due en application du droit interne sera perçue sur les frais d'interconnexion facturés au titre du service « Subscriber Roaming ».**

Ainsi, c'est le droit interne qui prime pour la détermination du régime de TVA applicable en ce qui concerne les services « Subscriber Roaming ». Ces services ne sont pas soumis à la TVA tunisienne en application du droit interne dès lors que le service est utilisé ou exploité à l'étranger. L'analyse de l'application de la règle de territorialité telle que définie par le Code de la TVA en ce qui concerne les services « Subscriber Roaming » est détaillée au niveau de la section TVA de notre rapport.

Appels émis par les abonnés des opérateurs de télécommunication locaux se situant à l'étranger (« Subscriber Roaming »)



Annexe 2: La revue à la baisse du taux d'IS de 35% à 25% aura pour impact de réduire les recettes de l'Etat de 17MDT

Baisse du taux d'IS à 30% et 25%

Nous avons pu conclure à l'issue de notre examen du taux d'IS appliqué dans les différents pays du Benchmark que la Tunisie et la Jordanie sont les seuls pays qui appliquent un taux d'IS spécifique au secteur de télécommunication qui est supérieur aux taux général (soit 35% vs 25% pour la Tunisie et 24% vs 20% pour la Jordanie). En outre, la Tunisie applique le taux le plus élevé de tous les pays étudiés.

Afin d'encourager les investissements dans le secteur des télécommunications en Tunisie, nous estimons que la pression fiscale sur ledit secteur devrait être revue.

A ce titre, nous avons jugé utile d'estimer l'impact du changement du taux d'IS afin de le ramener au taux général de 25%.

Cette estimation a été effectuée sur la base des tableaux de détermination du résultat fiscal des différents opérateurs tout en éliminant ceux soumis au minimum d'IS dû sur la base de 0,2% du chiffre d'affaires brut. La moyenne sur la période 2015 à 2017 a été retenue afin d'éliminer l'impact des éléments conjoncturels.

L'estimation de l'impact de la baisse du taux d'IS de 35% à 25% fait ressortir le fait que cette baisse aura un effet négatif sur les recettes de l'Etat provenant de l'IS de 17MDT.

Cet impact est à prendre en considération d'une manière corrélée à l'effet positif provenant de cette baisse sur la perception de la Tunisie du point de vue des investisseurs étrangers aussi bien existants que potentiels.

Partant de ce constat, nous estimons que ce changement mérite d'être étudié particulièrement du fait de son effet mineur sur les Recettes de l'Etat.

Estimation de l'impact du changement du taux d'IS sur la contribution du secteur en matière d'IS

Taux d'IS	IS 2015	IS 2016	IS 2017	Contribution moyenne	Impact moyen du changement du taux d'IS
Taux d'IS de 25%	51 338	37 699	43 570	44 202	(17 111)
Taux d'IS de 35%	71 375	52 206	60 358	61 313	-
Contribution du secteur en matière d'IS (*)	73 106	53 687	61 850	62 881	-

Source: Analyse PwC sur la base des tableaux de détermination du résultat fiscal des opérateurs de télécommunications fournis par l'INT.

(*) La contribution du secteur en termes d'IS comprend celle des opérateurs et celle des FSI tels que détaillés au niveau de la section Contributions.

Glossaire

Terme	Définition
CA	Chiffre d'affaires
CNDI	Convention de Non Double Imposition
DGELF	Direction Générale de la Législation et des Etudes Fiscales
DT	Droit de Timbre
FDC	Fonds de développement des communications
FOPROLOS	Fonds de Promotion de Logements Sociaux
FSI	Fournisseurs de service internet
IDT	Indice de développement des télécoms
INT	Instance Nationale des télécommunications
IRU	Indefeasible Right of Use
IRPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
IS	Impôt sur les sociétés
LDF	Loi De Finances
PIB	Produit Intérieur Brut
PNS	Plan National Stratégique
PV	Procès-Verbal
QoS	Quality of Services
RAS	Retenue à la source

Glossaire

Terme	Définition
RAN	Radio Access Network
RPD	Redevance de Prestation Douanière
RTAI	Redevance de traitement automatique de l'information
RTI	Règlement des télécommunications international
TIC	Technologies de l'information et de la communication
TTC	Toutes Taxes comprises
TCL	Taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel au profit des collectivités locales (Taxe sur les Collectivités Locales)
TelCo	Télécommunications
TFP	Taxe sur la formation professionnelle
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée

Equipe de travail

Mabrouk Maalaoui
Tax Partner
T: (+216) 71 160 105
M: (+216) 98 354 592
Mabrouk.maalaoui@tn.pwc.com

Amina Fradi
Senior manager
T: (+216) 71 160 118
M: (+216) 96 386 090
Amina.Fradi@tn.pwc.com

Ines Belarbi
Manager
T: (+216) 71 160 014
M: (+216) 99 850 807
Ines.belarbi@tn.pwc.com

Nizar Yaiche
Partner Advisory
T: (+216) 71 160 210
M: (+216) 25 835 000
nizar.yaiche@tn.pwc.com

Omrane Kammoun
Senior Advisor
T: (+216) 71 160 229
M: (+216) 98 531 286
omrane.kammoun@tn.pwc.com

Sana Saadani
Manager
T: (+216) 71 160 239
M: (+216) 93 122 882
Sana.Saadani@tn.pwc.com

Abdessalem Abbassi, Ph.D
Maître de Conférences en
Economie- Université de
Carthage
M: (+216) 28 271 548
abbassi.abdessalem@gmail.com

