

T.V.A. - Chap. III: Fait générateur – exigibilité – débiteur (art. 20-27)	Art. 20-21 T.V.A.
--	----------------------

DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

Circulaire n° 736 du 29 mai 2008

Taxe sur la valeur ajoutée - Régime applicable aux cessions d'avoires téléphoniques et à la consommation de ces avoires - Régularisation de la situation actuelle

Par la présente, les agents de l'administration sont informés des règles suivantes, adoptées à la suite de discussions avec les principales entreprises de télécommunication, sur la question du régime applicable aux cessions d'avoires téléphoniques et à la consommation de ces avoires.

Les opérateurs de télécommunication commercialisent des avoires utilisables, principalement, en paiement d'achats de services de télécommunication.

La cession de ces avoires s'opère sous différentes formes: télécarter, cartes à puces pour téléphones mobiles (cartes SIM), cartes ou tickets de recharge revêtus d'un code d'activation, rechargement en ligne par cartes de crédit, rechargement par le biais de distributeurs d'argent, rechargement par virements opérés dans le cadre de la gestion électronique d'un compte bancaire, etc.

La commercialisation de ces avoires s'effectue en majeure partie par l'intermédiaire de revendeurs.

L'administration a constaté que ces cessions sont traitées, dans la pratique, comme acomptes pour prestations de télécommunication et taxées en tant que telles, à chaque stade de la chaîne de distribution, au taux normal de 15% avec déduction de la taxe acquittée en amont.

Or, les revendeurs interviennent exclusivement dans la commercialisation des avoires téléphoniques et sont parfaitement étrangers aux prestations de télécommunication réalisées suite à l'activation des avoires.

Le mode de facturation mis en œuvre ne répond ainsi aucunement aux rapports réels existant entre les différents intervenants.

Par ailleurs, on assiste depuis des années, en matière de téléphonie mobile, à un élargissement de l'offre en produits accessibles aux consommateurs au moyen des avoires téléphoniques. Les différents produits proposés sur les plate-formes de téléphonie mobile divergent, d'une part, quant à leur nature et, par conséquent, quant au régime de TVA qui leur est applicable

(télécommunications; accès à Internet; téléchargement de sonneries, de fonds d'écran, de jeux et de vidéos; services de messagerie; services de radio et de télévision; paiement de taxes communales; paiement de titres de transport public; paiement de codes d'accès à des journaux électroniques; dons à des associations caritatives; etc.). Ils se distinguent, d'autre part, quant à leur origine, nombre d'entre eux étant proposés par des opérateurs autres que l'émetteur des avoirs téléphoniques.

Faute de lien concret avec de futures transactions, les sommes encaissées lors de l'émission des avoirs téléphoniques ne sauraient ainsi être considérées comme constitutives d'acomptes pour des opérations imposables clairement délimitées. La cession de ces avoirs ne rentre partant pas dans le champ d'application de la TVA.

Dès lors, les pratiques constatées ne sauraient être maintenues. La présente circulaire a pour objectif de définir un cadre uniforme pour le traitement des avoirs téléphoniques conforme aux principes généraux régissant la TVA et d'organiser, avec effet au 1^{er} juillet 2008, une transition coordonnée vers le régime devant régir la matière.

Elle abordera successivement le traitement à réserver à compter du 1^{er} juillet 2008 aux opérations imposables effectuées en contrepartie d'avoirs téléphoniques (I), à la cession de ces avoirs (II) ainsi qu'aux avoirs précédemment mis sur le marché et non encore consommés en tout ou en partie à cette date (III). Elle précisera, finalement, sa portée quant au traitement à réserver aux télécartes et accès à Internet prépayés (WIFI) (IV).

I) La taxation des prestations de services et des livraisons de biens réalisées au débit des avoirs téléphoniques

Les avoirs téléphoniques sont débités au fur et à mesure que leur détenteur se porte preneur de produits commercialisés sur la plate-forme de l'émetteur de l'avoir, dont ils constituent dès lors la rémunération.

Les transactions afférentes sont considérées comme réalisées directement entre l'entreprise au nom de laquelle elles sont commercialisées et l'utilisateur qui s'en porte preneur. Par conséquent, les transactions réalisées par des opérateurs autres que l'émetteur des avoirs téléphoniques sont étrangères à ce dernier et ne déclenchent partant pas d'exigibilité de TVA dans son chef.

L'intervention de l'émetteur des avoirs téléphoniques au profit de ces opérateurs tiers s'analyse comme l'octroi d'un accès à une plate-forme de télécommunication constitutif d'une prestation de télécommunication.

Le sort en matière de TVA des différentes transactions s'apprécie suivant les règles générales et particulières régissant la matière en fonction de la nature intrinsèque des transactions.

L'exigibilité de la taxe due sur les transactions soumises à la TVA luxembourgeoise est déclenchée aux échéances prévues par la loi TVA. Pour toute transaction dont le prix est débité des avoirs au moment de sa réalisation, l'exigibilité de la taxe a lieu à ce moment.

Par ailleurs, les produits prépayés prévoient régulièrement un ou plusieurs délais pour la mise en œuvre des droits découlant de la possession des avoirs. A l'expiration d'un délai, les avoirs non consommés à cette date rentrent dans le patrimoine de son émetteur. Certains produits prévoient la possibilité de réactiver les avoirs périmés en opérant un rechargement des avoirs dans un délai déterminé. Les avoirs périmés constituent, à la date de péremption, la rémunération de la mise à disposition, par l'émetteur de l'avoir, d'infrastructures de télécommunication taxable au titre d'une prestation de télécommunication, toute éventuelle réactivation subséquente réduisant, au jour en question, la base d'imposition y relative.

La taxe est due par l'entreprise réalisant la transaction et au profit de laquelle l'avoir est débité, sous réserve de l'éventuelle application d'une des règles de l'article 26 de la loi TVA dérogatoires à ce principe.

II) La cession d'avoirs téléphoniques

Ne se rapportant pas, au moment de la cession, à une opération déterminée et certaine, la cession d'avoirs téléphoniques, quelle que soit la forme sous laquelle elle s'opère, ne rentre pas dans le champ d'application de la taxe.

Dès lors, aucune taxe n'est due à raison de la valeur nominale ou conventionnelle dans la chaîne de commercialisation de l'avoir. Les cartes et codes téléphoniques sont à céder à leur valeur faciale ou nominale.

Les rémunérations concédées aux différents revendeurs au titre de leur intervention dans la commercialisation des avoirs téléphoniques sont à mettre en compte par ces derniers aux cédants des avoirs avec application de la TVA au taux de 15% à raison du montant hors taxe de cette rémunération.

Il est loisible aux parties de convenir que cette facture soit émise, non pas par les cessionnaires, mais par les cédants des avoirs dans le cadre du décompte de la cession des cartes ou/et codes prépayés. Les parties se conformeront à cet égard aux dispositions de l'article 61, paragraphe 1, point 2° sous a), troisième alinéa, de la loi TVA.

Les décomptes à émettre dans le cadre de la cession d'avoirs téléphoniques s'effectuent sans indication aucune de la TVA avec la mention suivante: « Cession d'avoirs téléphoniques non soumise à la TVA – Circulaire n° 736 du 29 mai 2008 ».

La cession des avoires téléphoniques est sans incidence aucune sur la détermination du droit à déduction, que ce soit dans le chef des émetteurs ou dans celui des différents revendeurs, celui-ci se déterminant exclusivement en fonction des opérations imposables réalisées au débit des avoires. Par ailleurs, les frais de commercialisation mis en compte dans la chaîne ouvrent droit à déduction intégrale dans le chef de l'opérateur en amont.

III) Transition - Régime applicable aux avoires émis par un opérateur de télécommunication avant le 1^{er} juillet 2008 et non encore consommés à cette date

A compter du 1^{er} juillet 2008, toute transaction imposable, sans exception, réalisée par l'intermédiaire d'une plate-forme de télécommunication déclenchera l'exigibilité de la taxe dans les conditions décrites sous I) ci-avant.

Conséquence de la pratique actuelle, les avoires émis avant cette date et non encore consommés se trouveront soit entièrement taxés à travers la chaîne de distribution, soit détaxés au niveau d'un revendeur ou utilisateur assujetti dont l'activité lui ouvre droit à déduction, par la mise en œuvre de ce droit.

Les différents intervenants dans la chaîne de distribution des avoires sont dès lors tenus d'opérer les ajustements qui s'imposent pour assurer une transition correcte vers le régime devant régir la matière.

a) Redressements à opérer par les émetteurs des avoires téléphoniques

- 1) Restitution par le Trésor public de la TVA calculée sur base de la valeur nominale hors taxe des avoires téléphoniques

Les émetteurs des avoires téléphoniques doivent établir un état des avoires émis à titre onéreux, non consommés et non périmés au 30 juin 2008 à minuit.

Ils doivent distinguer, à des fins de contrôle par l'administration, entre les avoires affectés dans leurs livres à des numéros téléphoniques (avoires activés) et ceux n'ayant pas encore fait l'objet d'une telle imputation du fait qu'ils se trouvent encore en voie de commercialisation chez des revendeurs ou qu'ils n'ont pas encore fait l'objet d'une activation par l'utilisateur.

Afin de reconstituer les avoires comme s'ils n'avaient subi aucune taxation dans la chaîne de distribution et de commercialisation, ils

doivent établir, pour chacun de ces postes, la valeur nominale hors taxe ainsi que le montant de la taxe y afférente sur papier libre à communiquer à l'administration lors du dépôt de la déclaration à l'occasion de laquelle ils font valoir les créances afférentes à l'égard du Trésor public.

- 2) Conversion par les émetteurs d'avoirs téléphoniques se présentant sous forme de codes électroniques et détenus par leurs revendeurs directs en avoirs téléphoniques non taxés

Les émetteurs d'avoirs téléphoniques procèdent à la conversion des avoirs détenus au 30/06/2008 à minuit par leurs revendeurs directs sous la forme de codes électroniques en avoirs non taxés. Cette conversion s'opère par le biais de l'émission d'une note de crédit sur ces avoirs ainsi que d'une nouvelle facture conforme aux principes arrêtés sub. II). La taxe reprise sur lesdites notes de crédit est récupérable à l'occasion de la souscription de la déclaration visée ci-dessus.

La valeur nominale de ces avoirs est à porter en diminution de ceux à déclarer sous 1) qui précède.

b) Redressements à opérer par les revendeurs

- 1) Régularisation de la taxe en amont relative aux avoirs subsistant au 30/06/2008 à minuit sous la forme de codes électroniques

L'émission par l'émetteur des avoirs téléphoniques de la note de crédit dont question sous le point III)-a)-2) qui précède comporte pour son cocontractant l'obligation de redresser la taxe en amont à raison de la taxe reprise sur la note de crédit.

La taxe afférente est à liquider au titre de la période déclarative comprenant le mois de juillet 2008.

- 2) Taxation des stocks en avoirs téléphoniques détenus sous une forme autre qu'électronique

Chaque revendeur doit établir à la clôture de la journée du 30/06/2008 un état de son stock en avoirs téléphoniques détenus sous une forme autre qu'électronique (essentiellement sous forme de cartes prépayées).

Il doit procéder avec effet au 01/07/2008 à la taxation, au taux normal de 15%, de la somme des valeurs faciales de ces différents avoirs téléphoniques, déduction faite de la taxe y comprise.

La taxe afférente est à acquitter au titre de la période déclarative comprenant le mois de juillet 2008.

c) Redressement à opérer par l'utilisateur assujetti ayant opéré la déduction de la taxe lui facturée pour l'achat d'un avoir téléphonique

Toute entreprise ayant lors de l'achat d'avoirs téléphoniques opéré la déduction de la taxe y afférente lui mise en compte doit procéder à la régularisation de la taxe en amont au sens de l'article 53 de la loi TVA sur la valeur nominale hors taxe des avoirs non consommés à la clôture de la journée du 30/06/2008.

Les émetteurs d'avoirs téléphoniques arrêtent, au 30/06/2008 à minuit, l'ensemble des avoirs activés et communiquent à toute entreprise demanderesse le solde de l'avoir existant à cet instant relativement à tout numéro de téléphone mobile en sa possession.

IV) Régime applicable aux télécartes et accès à Internet prépayés

Les principes arrêtés ci-dessus sont également d'application pour la commercialisation de télécartes à utiliser sur le réseau téléphonique fixe ainsi que d'avoirs destinés à permettre à l'utilisateur d'accéder à Internet par l'intermédiaire des réseaux sans fil (WIFI).

Dans la mesure cependant où des opérateurs de télécommunication devraient rencontrer des difficultés à procéder à la taxation des avoirs afférents au fur et à mesure de leur consommation, l'administration ne critiquera pas qu'ils y pourvoient lors de leur émission, à raison de la valeur nominale hors taxe. En tout état de cause, la commercialisation des avoirs dans la chaîne de distribution est à opérer suivant les principes établis sous II).

Les avoirs détenus, par les revendeurs, à la clôture de la journée du 30 juin 2008 peuvent être utilement écoulés après cette date avec application de la taxe.

Le Directeur,