



Collection Éducation et sciences : Fondée par les professeurs Paule Bouvier et Jean-Jacques Purusi

Conception graphique, maquette, relecture et corrections : Alaïs Lorenzo

Dépôt légal :

ISBN : 978-2-39036-056-8

© **Arno Éditions, 2021 - ICCM**

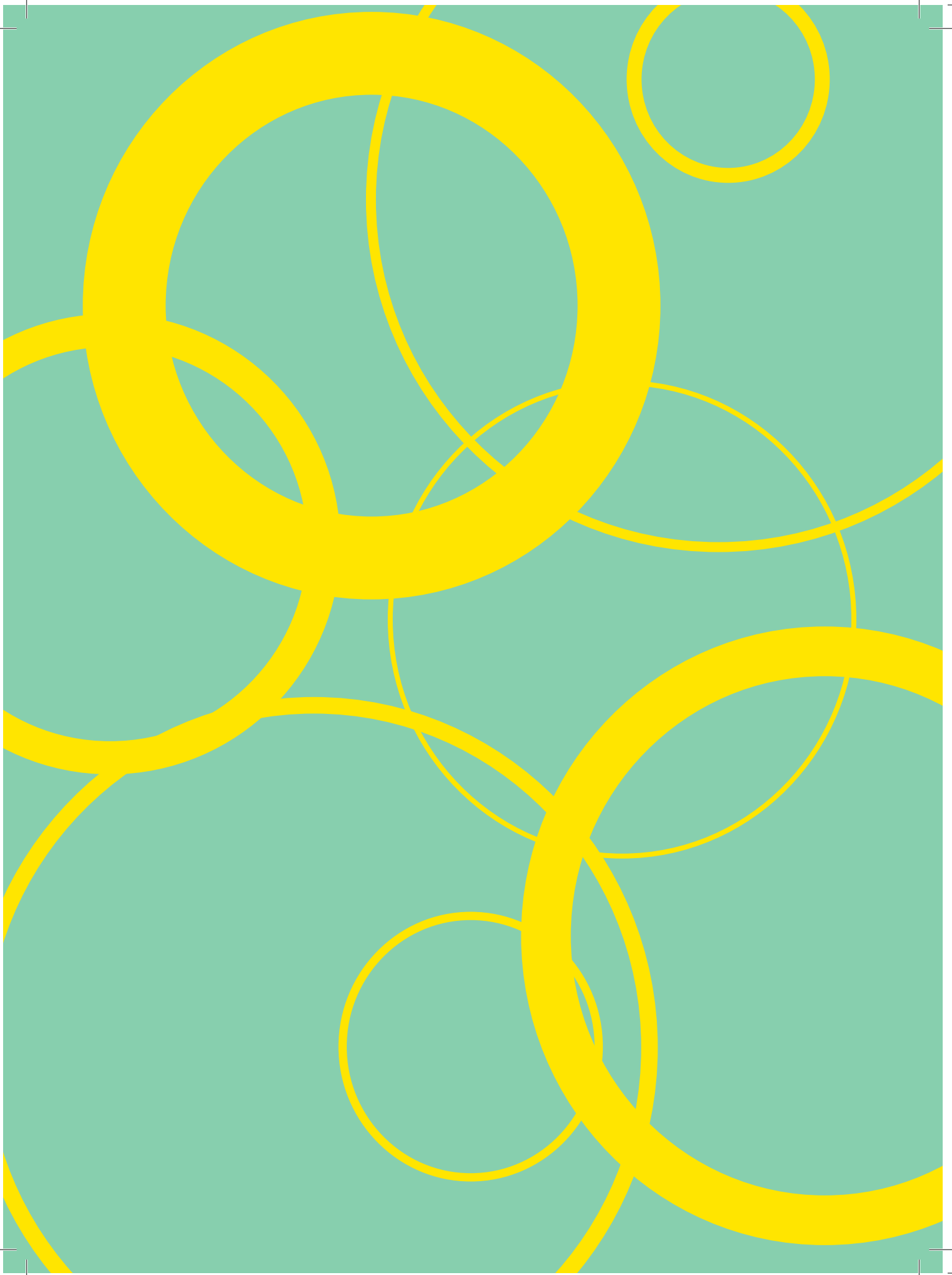
Avenue de Laeken 53, 1090 Bruxelles

www.arnoeditions.org

Mbuku Nuni

Taxe sur la Valeur Ajoutée

**Manuel à l'usage des élèves de deuxième année
Humanité Commerciale et Gestion**



PRÉFACE

Ce manuel est la suite de Fondements de la fiscalité (Tome 1), dédié aux élève de première année. Dans ce deuxième tome, nous allons développer en long et en large les notions fondamentales de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA). Comme vous pouvez le constater, nos écrits ne s'adressent pas seulement aux étudiants et élèves, mais aussi aux professionnels (comptables, fiscalistes, chercheurs, chefs d'entreprise, etc).

Après avoir lu ce manuel, les apprenants devront être capables de participer à la gestion fiscale d'une entité.

Ainsi donc, à la fin de chaque séquence de cours, les apprenants devront être capable de :

- déterminer les opérations imposables à la TVA, ainsi que les personnes assujetties ;
- calculer le montant de la TVA à payer sur chaque opération imposable ;
- passer les écritures comptables relatives à la TVA collectée (facturée), à la TVA déductible (récupérable) ainsi que celles relatives au paiement et remboursement du solde.

Pour faciliter l'appréhension aux apprenants, nous avons décomposé cet ouvrage en quatre chapitres :

- le premier expose aux apprenants les opérations imposables à la TVA ;
- les deuxième et troisième leur montrent clairement la base imposable, le taux et le régime de déductions de la TVA ;
- le quatrième leur apprend comment comptabiliser la TVA (sur ventes des biens et/ou services, sur achats des biens et/ou services et les régularisations), les opérations relatives à la déclaration ainsi qu'à celles relatives au paiement ou au remboursement.

Ce manuel est bombé de cas pratiques, afin de non seulement permettre aux apprenants de Commerciale et Gestion de tester leurs connaissances, mais également de s'imbiber des réalités du monde professionnel, tout en sachant que le but du manuel est d'apprendre à gérer fiscalement une entité !

Tout compte fait, ce livre a été mis à la page. C'est bien dans ma ligne, je ne me suis pas contenté de l'à-peu-près ou d'un acquis rapidement dépassé. C'est tout à mon honneur d'avoir mis toutes mes connaissances de scientifique au service des jeunes et adultes de mon pays.

Comme de coutume, les apprenants trouveront quelques éléments bibliographiques essentiels au terme de ce livre.

L'auteur



TABLE DES MATIÈRES

Introduction	11
---------------------	-----------

Premier chapitre : Champ d'application de la TVA	13
---	-----------

Opérations imposables	13
-----------------------	----

Applications	20
--------------	----

Deuxième chapitre : Base imposable et Taux de la TVA	23
---	-----------

Base imposable	23
----------------	----

Taux de la TVA	32
----------------	----

Applications	33
--------------	----

Troisième chapitre : Régime de déductions	37
--	-----------

Conditions de forme	37
---------------------	----

Conditions de temps	38
---------------------	----

Exclusions du droit à déduction	38
---------------------------------	----

Limitation du droit à déduction	40
---------------------------------	----

Obligations des redevables de la TVA	41
--------------------------------------	----

Pénalités	45
-----------	----

Mesures d'exécution de la TVA	46
-------------------------------	----

Applications	48
--------------	----

Quatrième chapitre : Comptabilisation de la TVA	51
--	-----------

La comptabilisation de la TVA sur les achats	52
La comptabilisation de la TVA sur les ventes	52
La comptabilisation des régularisations de TVA	53
La comptabilisation de la rectification de TVA	53
Applications	54

Cinquième chapitre : Principes fiscaux et comptables de la TVA dans l'espace OHADA	59
---	-----------

Traitement fiscal général de la TVA	59
Traitement comptable général de la TVA	63

Entraînement	67
---------------------	-----------

Éléments bibliographiques	75
----------------------------------	-----------

SIGLES

ASBL : Association Sans But Lucratif

BTVA : Base de calcul de la TVA à la vente

BTVAI : Base de calcul de la TVA à l'Importation

CAHT : Chiffre d'Affaire Hors Taxes

CATTC : Chiffre d'Affaire Toutes Taxes Comprises

CCA : Convention de Commerce des Affaires

CV : Cheval Vapeur

DA : Droit d'Accises

DD : Droit des Douanes

DGE : Direction des Grandes Entreprises

DGI : Direction Générale des Impôts

DM : Deutsche Mark

ETD : Entité Territoriale Décentralisée

F : Francs

FB : Franc Belge

FC : Franc Congolais

FD : Frais de Distribution

HT : Hors Taxes

ICA : Impôt sur le Chiffre d'Affaire

INA : Institut National des Arts

MIBA : Société Minière de Bakwanga

MO : Main d'Œuvre

NBS : NewBorn Screening

NIF : Numéro d'Identification Fiscal

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

O-L : Ordonnance-Loi

PMF : Prix Moyen Frontière

PT : Prix Total

PUHT : Prix Unitaire Hors Taxes

PV : Prix de Vente

RCCM : Registre de Commerce et de Crédit Mobilier

RDC : République Démocratique du Congo

SYSCOHADA : SYStème Comptable OHADA

T : Tonne

TTC : Toutes Taxes Comprises

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

TVAI : TVA à l'Importation

INTRODUCTION

Si **Maurice Lauré** a toujours été présenté comme l'**inventeur de la taxe sur la valeur ajoutée**, l'étude historique de cet impôt apporte de nombreux **doutes** sur une telle affirmation. En effet, il s'avère que le rôle de Lauré concernant les **caractéristiques** de la TVA est limité à la seule **extension du droit à déduction**, idée directement inspirée des travaux du **Professeur Shoup**. Le réel apport de l'auteur réside finalement dans la **promotion** de cet impôt afin de persuader les **organisations** et les **décideurs** de l'époque de la nécessité de son adoption en **1954**.

***Maurice Lauré** : Né en 1917 et décédé en 2001, Maurice Lauré est un haut fonctionnaire français, connu notamment pour la « création » de la TVA.*

***Professeur Shoup** : Né en 1902 et mort en 2000, Carl Sumner Shoup est un économiste américain, professeur à l'Université de Columbia.*

Son idée convainc les **dirigeants politiques** par son **efficacité** : la TVA est **prélevée** sur chaque entreprise au fur et à mesure du **processus de production**. Le système de Lauré fut mis en place le **10 avril 1954** en **France** et toucha d'abord les grandes entreprises. Il inspirera le **processus économique et fiscal** de l'ensemble des pays de l'**Union Européenne**.

Aux **États-Unis**, la TVA n'est pas en vigueur, elle est remplacée par la **taxe sur les ventes** qui s'adresse à la **consommation de détail**, lorsque le **bien** ou le **service** a atteint sa **forme finale** et qu'il est vendu. Le montant de cette **taxe** varie selon les **États**.

Impôt qui concerne les **biens de consommation** et les **prestations de services**, autant dire la quasi-totalité des intervenants du marché, la TVA est l'héritière de l'**ancien impôt indirect sur la consommation**. Mais pour les **entrepreneurs**, la différence intervient dans le fait que s'ils doivent **déclarer** et **payer** une taxe sur leur **chiffre d'affaires** et leurs **ventes**, ils peuvent également **chiffrer leurs achats** et **déduire les taxes** qui pèsent sur ceux-ci qui contrebalancent leurs **frais** et **charges**.

À partir de **1958**, son champ d'action fut **élargi** à l'ensemble des **biens de consommation courante** et à tous les **services**. Le **6 janvier 1966**, sur proposition de **Valéry Giscard d'Estaing**, alors **Ministre des finances** en France, la TVA est étendue au **commerce de détail**. La TVA s'applique à toutes les **entreprises**, qui doivent faire leur **déclaration** auprès de l'**administration fiscale**, **mensuellement** ou **trimestriellement**, stipulant l'ensemble de leurs **ventes**, mais aussi de leurs **achats**. Le **consommateur final** paie quant à lui l'**intégralité de la TVA** sur le produit qu'il achète, excepté s'il est étranger ou réside de façon permanente en dehors du territoire. Il en est alors **exonéré**, payant déjà les **taxes** propres à son **pays de résidence**.

À partir du **milieu des années 1960**, le **succès** de la TVA en **Grèce** incite de nombreux autres **États-membres** du marché commun à l'adopter, pour remplacer les **systèmes de taxes indirectes** sur les **biens et services existants** dans chaque pays.

En vertu de l'Ordonnance-Loi n°69/058 du 5 décembre 1969, l'**Administration fiscale de la République Démocratique du Congo** appliqua une **taxe unique**, communément appelée « **Impôt sur le Chiffre d'Affaires** » (ICA en sigle), dont l'un de ses **désavantages** le plus déploré était celui d'**handicaper les activités économiques**.

Pour remédier à ces effets pervers de l'ICA et **augmenter** un tant soit peu les **recettes du pays** dans le cadre de la **réforme fiscale**, le législateur congolais, faisant suite à la proposition du gouvernement, a remplacé l'ICA par la TVA. Ainsi l'Ordonnance-Loi n°010/2010 du 20 août 2010 institua, conformément à l'article 122, la **taxe sur la valeur ajoutée** (TVA en sigle), dont l'entrée en vigueur était en **janvier 2012**.

La TVA est donc un **impôt indirect de quotité** perçu au moment de la **vente** qui ne frappe qu'une fois le produit, quelle que soit la longueur du **cycle de commercialisation**. En d'autres termes, l'**agent économique** qui paie l'impôt au fisc n'est pas celui qui en supporte le poids, le seul à en **souffrir** étant le **consommateur final**.

PREMIER CHAPITRE

Champ d'application de la

TVA

1 Opérations imposables

Article 3 de l' Ordonnance-Loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, les opérations relevant d'une activité économique et effectuées, à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel.

Au sens de l'alinéa précédent, ces opérations concernent :

- les livraisons de biens meubles corporels faites à des tiers ;
- les prestations des services faites à des tiers.

Article 9 de l' Ordonnance-Loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Sont également imposables à la taxe sur la valeur ajoutée :

- les livraisons de biens à soi-même ;
- les prestations de services à soi-même ;
- les importations.

De l'analyse de l'article 3, il ressort que la TVA vise toutes les **opérations** qui relèvent d'une **activité économique** et s'applique à des **personnes déterminées**, dans un **cadre territorial donné**.

Nous pouvons donc distinguer trois **types** :

- 1** le **champ d'application matériel** ;
- 2** le **champ d'application personnel** ;
- 3** le **champ d'application territorial**.

1.1. Le champ d'application matériel

Le champ d'application matériel de la TVA comprend :

- les **opérations imposables** ;
- les **opérations exonérées**.

a. Les opérations imposables

Les opérations visées aux articles 3 et 9 sont imposables à la TVA :

- soit par **nature** ;
- soit par **disposition expresse de la loi**.

1. Les opérations imposables par nature

Les **opérations imposables par nature** sont des livraisons de **biens corporels** et de **prestations de services** faites à des tiers, réalisées dans le cadre d'une **activité économique** effectuée à **titre onéreux** par un assujetti en tant que tel.

Trois **notions** retiennent notre attention :

- 1** L'**activité économique** ;
- 2** Les **opérations effectuées à titre onéreux** ;
- 3** L'**assujetti agissant en tant que tel**.

L'**activité économique** s'entend de toute **activité** réalisée de manière **répétitive**, par une **personne indépendante**, dans le but d'en tirer **profit**.

Les **opérations effectuées à titre onéreux** impliquent l'existence d'une **contrepartie directe** aux profits du **vendeur d'un bien** ou du **prestataire de services**, quels qu'en soient la **nature**, la **valeur**, le **but** (lucratif ou non) ou les **résultats** (perte ou profits).

L'**assujetti** agit entant que tel lorsqu'il accomplit des **activités économiques** de manière **indépendante**, quel que soit son **statut juridique**, sa **situation** au regard des **autres impôts**, la **forme** ou la **nature de son intervention**.

Les **opérations imposables à la TVA** par nature sont :

- des **livraisons des biens meubles corporels** faites à des tiers ;
- des **prestations des services faites à des tiers**.

Article 6 de l' Ordonnance-Loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Les livraisons des biens meubles corporels consistent en un transfert de pouvoir de disposer d'un bien comme propriétaire, même si ce transfert est opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique.

Ce sont notamment :

- *l'échange de biens ;*
- *l'apport en société ;*
- *la location-vente ;*
- *la vente à tempérament ;*
- *les ventes d'articles et matériels d'occasion faites par des professionnels ;*
- *les cessions d'éléments d'actifs ;*
- *les exportations de marchandises et opérations assimilées.*

Article 8 de l' Ordonnance-Loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Les prestations de services sont toutes les opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels.

Elles constituent toutes les activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise, par lequel une personne s'oblige à exécuter un travail quelconque moyennant contrepartie.

Les prestations de services sont notamment :

- *les locations de biens meubles ;*
- *les locations d'immeubles meublés ;*
- *les opérations portant sur des biens meubles incorporels ;*
- *les opérations de crédit-bail ;*
- *le transport de personnes et de marchandises, le transit et la manutention ;*
- *les opérations réalisées dans le cadre d'une activité libérale, de travaux d'études, de conseil, d'expertise et de recherche ;*
- *la fourniture des télécommunications ;*
- *la fourniture d'eau, d'électricité, de gaz, d'énergie thermique et des biens similaires ;*
- *les opérations d'entremise ;*
- *les ventes à consommer sur place ;*
- *les réparations avec ou sans pose de pièces et le travail à façon ;*
- *les travaux immobiliers ;*
- *les locations des terrains nus non aménagés et des locaux nus réalisées par des personnes assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ;*
- *les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles par les promoteurs immobiliers ;*
- *les jeux de hasard et de divertissement.*

2. Les opérations imposables par disposition expresse de la loi

Les **opérations imposables par disposition expresse** de la loi sont celles qui sont imposables alors qu'elles ne satisfont pas aux **conditions prévues à l'article 3**, notamment :

- celles de **deux personnes distinctes** ;
- celles comportant l'**existence d'une contrepartie**.

Ces **opérations** comprennent :

- 1** les **livraisons de biens à soi-même** ;
- 2** les **prestations de services à soi-même** ;
- 3** les **importations**.

Par **livraison de biens à soi-même**, il faut entendre les **prélèvements** et **affectations** effectués, à partir de **biens de l'entreprise**, par les assujettis, pour soit :

- des **besoins d'exploitation**, en cas de **production d'immobilisations** ou de **biens exclus du droit à déduction** ;
- des **besoins** autres que ceux de l'**exploitation**, à savoir ceux des **dirigeants**, de son **personnel** ou des **tiers**.

La livraison des biens à soi-même ne se **réalise** que :

- lorsque l'entreprise **fabrique** elle-même les **biens** et se les **livre** en l'état ;
- lorsque les **biens**, propriété de l'entreprise et qui ont fait l'objet d'une **déduction de TVA**, sont affectés à des **besoins autres** que ceux de l'entreprise (le cas **distribution gratuite des biens** et le **prélèvement dans le stock**).

Les **prestations de services à soi-même** consistent en des **services** que les assujettis réalisent à partir de **moyens de l'entreprise** :

- soit pour les **besoins de leur entreprise** ;
- soit pour d'**autres besoins**, dans le cadre normal de leur **activité**.

Il y a **prestation de services à soi-même** :

- en cas d'**utilisation d'un bien affecté à l'entreprise** ou **prestations effectuées à titre gratuit** par l'assujetti pour le **besoin** de l'entreprise ;
- en cas d'**utilisation d'un bien affecté à l'entreprise** pour les **besoins privés de l'assujetti**, ceux de son **personnel** ou à des **fins étrangères** à l'entreprise ;
- en cas de **prestations effectuées à titre gratuit** par l'assujetti pour ses **besoins privés**, ceux de son **personnel** ou à des **fins étrangères à l'entreprise**.

L'**importation d'un bien** est réalisée par le seul fait matériel du **franchissement de la frontière** de la RDC, sans qu'il ne soit besoin de rechercher :

- si la personne qui importe a la **qualité d'assujetti à la TVA** ;
- si elle a **acquis ce bien** à la suite d'un **contrat** ou si elle en était déjà **propriétaire** ;
- ou encore si ce bien est **importé** à des fins purement **privées** ou **professionnelles**.

Elle est imposable à la **TVA à l'importation**. L'**importation d'un service** vise le service **reçu de l'étranger** par des **résidents** sur base d'un **contrat commercial** ou de tout autre **document** faisant office de ce contrat. Elle est assimilée à une **prestation de services** et est **imposable à la TVA à l'intérieur**.

b. Les opérations exonérées à la TVA

Aucune **exonération** ou **exemption** en matière de TVA ne peut être **accordée** par des **textes particuliers** selon l'esprit et la lettre de la loi n°10/001 du 20 août 2010 portant institution de la TVA.

Les **exonérations** sont prévues aux **articles 15 et 19** et sont justifiées uniquement par des **considérations d'ordre social, fiscal et diplomatique**.

Elles concernent certaines **livraisons de biens** et **prestations de services**, ainsi que quelques cas d'**importation**.

Les personnes qui se livrent à des **opérations exonérées** ne sont pas pour autant **dispensées** des obligations qui incombent aux **contribuables**.

Elles doivent notamment se soumettre au **droit de contrôle** et de **communication** de l'**administration** et souscrire leurs **déclarations** et ne sont pas autorisées à **facturer la TVA à leurs clients**.

L'**exonération en matière de TVA** entraîne la **perte du droit à déduction**.

1.2. Champ d'application personnel

Le **champ d'application personnel** est relatif à l'**assujettissement**.

Article 13 de l'Ordonnance-Loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

« Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes physiques ou morales, y compris l'État, les provinces, les entités territoriales décentralisées et les organismes de droit public, qui effectuent de manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, des opérations visées aux articles 3 et 9 ».

L'**article 14** précise que les personnes morales et physiques sont **assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée** lorsqu'elles réalisent un **chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à 80.000.000** de Francs congolais. Toutefois, les personnes morales et physiques dont le **chiffre d'affaires annuel est inférieur** au seuil d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent opter pour le **régime de la taxe sur la valeur ajoutée**.

Il convient ainsi de **distinguer**, en application des articles 13 et 14, **deux catégories d'assujettis** :

- 1** les **assujettis redevables** ;
- 2** les **assujettis non redevables**.

Les **assujettis redevables** sont ceux qui réalisent les **opérations** situées dans le **champ d'application de la TVA** et qui donnent effectivement lieu au **paiement** de la TVA.

Les **assujettis non redevables** sont ceux qui, bien que réalisant les **opérations** situées dans le **champ d'application de la TVA**, ne sont pas tenus au **paiement** de celle-ci parce que les opérations qu'ils réalisent sont **exonérées**.

Quid de l'assujettissement :

- *des personnes morales de droit public ?*
- *des membres des professions libérales ?*
- *des personnes établies ou domiciliées hors de la RDC ?*

- **Des personnes morales de droit public**

Par **personnes morales de droit public**, il faut entendre l'**État**, les **provinces**, les **Entités Territoriales Décentralisées (ETD)** et les **établissements publics**.

Ces personnes sont **assujetties** à la TVA mais pas à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs **services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs**, lorsque leur **non-assujettissement** n'entraîne pas de **distorsions** dans les **conditions de la concurrence**.

- **Des membres des professions libérales**

Par **membres des professions libérales**, il faut entendre toutes personnes qui exercent une **activité libérale** dans le cadre des **ordres professionnels légalement organisés**. Ces derniers sont **assujettis à la TVA**, sans considération de leur chiffre d'affaires.

- **Des personnes établies ou domiciliées hors de la RDC**

Lorsqu'un **redevable** de la TVA n'est **pas établi ou domicilié en RDC**, il est tenu de désigner un **représentant résidant sur le territoire national**.

La désignation du représentant se fait par **lettre légalisée**, dont le modèle a été déterminé par le **Directeur Général des impôts**, adressé au **Directeur de la Direction des Grandes Entreprises (DGE)**, au **Directeur Provincial des Impôts** ou au **Chef de Centre des Impôts**, selon le cas.

Quid des personnes dont le chiffre d'affaires est ou devient inférieur au seuil d'assujettissement ?

Les personnes morales et physiques dont le **chiffre d'affaires annuel est inférieur au seuil d'assujettissement** peuvent opter pour le **régime de la TVA**.

L'option est accordée sur **demande expresse** adressée au Directeur Urbain ou Provincial des Impôts avant le **1^{er} février de l'année d'imposition** pour les **entreprises existantes**, et avant le **1^{er} du mois qui suit celui du début de leurs activités** pour les **entreprises nouvelles**.

Lorsque le **chiffre d'affaires** réalisé devient **inférieur au seuil d'assujettissement** à la taxe sur la valeur ajoutée, l'assujetti **conserve** sa qualité les **deux années suivantes** celle de la **constatation de la diminution** de son chiffre d'affaires.

1.3. Le champ d'application territorial

Toutes les **opérations** qui rentrent dans le champ d'application de la TVA sont **imposables** si elles sont réalisées en **RDC**, même si le **domicile**, la **résidence** ou le **siège social** de la personne morale assujettie est situé **hors des limites territoriales de la RDC**.

Pour chacun des cas suivants, donnez la cause précise (motivation fiscale) du caractère imposable ou non (exonération) de l'opération :

1. MBUKU, détaillant, entrepreneur individuel, réalise un CAHT global de 95 000 000F. Il achète 10 caisses de 12 bouteilles de whisky à 14 000F HT la bouteille. Il les revend à 18 500F HT.

Solution : L'entrepreneur réalise les opérations de distribution. La vente de whisky n'étant pas exonérée, les opérations réalisées sont donc imposables sur pied des articles 3 et 6 de l'O-L. n°10/001 du 20/08/2010.

2. LENDA, sculpteur, crée à la main, avec des instruments, des statues en bois ou d'autres matériaux avec ou sans moule de sa création, qui sont toujours des pièces uniques. Ses ventes s'élèvent en général à plus de 100 000 000F.

Solution : Les ventes de statues créées par le sculpteur sont exonérées de la TVA, conformément à l'article 15 point 14 de l'O-L. n°10/001 du 20/08/2010

3. SAFIA PRODUCTION Sarl vend de l'huile de palme pure extraite de ses plantations au Kwilu.

Solution : L'extraction de l'huile est une production industrielle nécessitant une transformation. Cette production est donc imposable à la TVA en application des articles 3,4 et 6.

4. ASBL Club Academia dispense des séminaires de formation en informatique. Elle facture ses clients à des tarifs comparables aux entreprises du même secteur. Ses profits éventuels sont systématiquement réinvestis.

Solution : L'article 17, point 8 de la loi sur la TVA exonère les services à caractère éducatif rendus par les ASBL, à condition qu'il n'y ait pas de distorsions dans les conditions de la concurrence. Il paraît clairement que le prix pratiqué par l'ASBL entraîne une distorsion dans les règles de concurrence. Donc, les opérations réalisées par elle sont imposable à la TVA.

5. Madame MALU achète des villas et autres immeubles pour les revendre. Son chiffre d'affaires moyen HT est de 175 000 000F.

Solution : Les opérations réalisées par Madame MALU rentre dans le cadre de la profession des promoteurs immobiliers au sens de l'article 2. Ainsi, elles sont imposables sur pied de l'article 8, point 14.

Parmi les professions suivantes quelles sont celles qui sont assujetties ou non à la TVA ?

1. Professeur de Piano inscrit aux effectifs de l'INA

Solution : Il n'est pas assujetti parce qu'il ne réalise pas les activités de manière indépendante, étant employé, selon l'article 13.

2. Directeur Financier d'une société pétrolière dont le salaire annuel est de 750 000 000F

Solution : : Lié par un contrat de travail, il n'est pas assujetti du fait de sa dépendance, conformément à l'article 13.

3. Une librairie dont le chiffre d'affaire moyen est de 90 000 000F

Solution : Elle est assujettie conformément aux articles 13 et 14. Toutefois, la vente des livres est exonérée sur pied de l'article 17, point 1.

4. Juge du tribunal de grande instance.

Solution : C'est un agent de l'État. À ce titre, il n'est pas assujetti à la TVA, car il ne réalise pas son activité de manière autonome.

5. Un actionnaire d'une SA qui a encaissé 100 000 000F de dividendes.

Solution : Il n'est pas assujetti à la TVA parce que les dividendes sont des revenus des actions et non une contrepartie d'une opération imposable.



DEUXIÈME CHAPITRE

Base imposable et Taux de la TVA

1

Base imposable

La **base d'imposition de la TVA** est organisée par les dispositions des **articles 27 à 34** de l'**Ordonnance-Loi n°10/001 du 20 août 2010** portant institution de la TVA, telle que modifiée et complétée par l'**Ordonnance-Loi n°13/007 du 23 février 2013**.

La base imposable est constituée par toutes les **sommes, valeurs, biens** ou **services** perçus en **contrepartie de l'opération**, y compris les **subventions**, ainsi que tous **frais, droits, taxes** ou **prélèvement** de toute nature y afférente, à l'**exclusion de la TVA elle-même**.

L'Ordonnance-Loi instituant la TVA prévoit, en matière de la **base d'imposition**, **deux catégories de régimes** :

- 1** le régime général ;
- 2** les régimes particuliers.

1.1. Régime général

Ce **régime** est relatif :

- à la **définition de la base imposable** ;
- aux **éléments inclus** dans la base d'imposition ;
- aux **éléments exclus** de la base d'imposition.

a. Définition de la base imposable

Article 27 de l' Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

La base d'imposition est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services perçus en contrepartie de l'opération, y compris les subventions, ainsi que tous frais, impôts, droits, taxes ou prélèvements de toute nature y afférente, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Elle est notamment constituée par :

- la valeur CIF majorée des droits d'entrée et, le cas échéant, des droits de consommation, pour les produits importés ;*
- la valeur FOB, pour les exportations de marchandises ;*
- la valeur des produits au moment de leur sortie de la zone franche ;*
- toutes les sommes ou valeurs, tous avantages, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur en contrepartie de la livraison, pour les livraisons de biens ;*
- la valeur des produits reçus en paiement du bien livré, augmentée, le cas échéant, du montant de la soulte, pour les échanges ;*
- le montant de marchés, mémoires ou factures, pour les travaux immobiliers ;*
- le prix de revient des biens faisant l'objet de ces livraisons, pour les livraisons de biens à soi-même ;*
- les dépenses engagées pour leur exécution, pour les prestations de services à soi-même ;*
- la différence entre le prix de vente et le prix d'achat de chaque bien, pour les ventes faites par les négociants de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité ;*
- le montant des loyers facturés par les sociétés de crédit-bail, pour les opérations de crédit-bail ;*
- le prix du marché, toutes taxes comprises, en ce qui concerne les marchés publics.*

Certaines **précisions** doivent être évoquées en ce qui concerne la base d'imposition de la TVA :

- le **montant à prendre en considération** pour le calcul de la TVA est la **contre-valeur en argent d'une opération imposable**, telle qu'elle est fixée entre les parties ;
- la **contrepartie d'une opération imposable** peut être **acquittée** soit par l'acheteur lui-même, soit par un tiers, en lieu et place de celui-ci. La **somme** versée par le tiers peut être **partielle** (cas de complément du prix) ou **totale**.

Exemple : Prenons le cas d'une entreprise qui reçoit une subvention d'équilibre pour compenser la vente d'un produit à un prix inférieur à son coût de revient pour des raisons d'ordre économique et social.

Pour le cas de facturation TTC, la TVA se calcule en dedans à l'aide d'un coefficient de conversion.

En principe, la TVA est calculée sur un prix HT qui doit nécessairement apparaître sur la facture.

Il peut arriver, pour raison de commodité, que le prix de vente soit indiqué TTC (articles dans les supermarchés, plats dans les restaurants, crédits de télécommunication, boissons par les brasseries, etc)

Ainsi, pour faire ressortir la TVA d'un prix de vente TTC, il convient d'abord de déterminer le CAHT en appliquant la formule suivante :

$$\text{CAHT} = \text{CATTTC} * \frac{100}{100 + Tx}$$

L'expression $\frac{100}{100 + Tx}$ est le coefficient permettant de convertir le CATTTC en CAHT.

Ce coefficient est de :

$$\text{Coefficient de conversion} = \frac{100}{100 + 16} = 0,862$$

Donc pour un CATTTC de 120 000F, le CAHT sera de $120\,000F \times 0,862 = 103\,440F$

Ainsi, la TVA sera de :

$$120\,000F - 103\,440F = 16\,560F$$

b. Éléments inclus dans la base d'imposition

La base d'imposition de la TVA **comprend** en réalité :

- le **prix de base** ;
- les **impôts, taxes** et **prélèvements** de toute nature ;
- les **frais accessoires** aux **livraisons de biens** et aux **prestations de services** ;
- le **complément de prix**.

c. Éléments exclus dans la base d'imposition

Article 29 de l' Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Sont exclus de la base d'imposition de la TVA :

- *les escomptes de caisse, remises, rabais et ristournes et autres réductions de prix consentis à condition qu'ils bénéficient effectivement et pour leur montant exact au client et qu'ils figurent sur une facture initiale ou rectificative ;*
- *les débours qui ne sont que des remboursements de frais et qui sont facturés pour leur montant exact au client ;*
- *les encaissements qui ne sont pas la contrepartie d'une affaire ;*
- *les indemnités ayant le caractère de dommages-intérêts ;*
- *les primes et les subventions d'équipement affectées au financement d'un bien d'investissement déterminé ;*
- *les sommes remboursées aux intermédiaires autres que les agents de voyage et organisateurs de circuits touristiques, qui effectuent des dépenses sur l'ordre et pour le compte de leurs commettants, dans la mesure où ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants et justifient, auprès de l'Administration des Impôts, de la nature ou du montant exact de ces débours ;*
- *les intérêts perçus lorsqu'ils ont le caractère d'intérêts moratoires ;*
- *les sommes perçues à titre de consignation lors de la livraison d'emballages identifiables, récupérables et réutilisables. Lorsque ces emballages n'ont pas été rendus au terme des délais en usage dans la profession, la taxe sur la valeur ajoutée est due sur le prix de consignation. Toutefois, si celui-ci est inférieur au prix de cession, c'est ce dernier qui est pris en compte.*

d. Crédit de TVA

L'entreprise ne se trouve pas toujours dans la situation où la **TVA collectée** est **supérieure** à la **TVA déductible**. En effet, la **TVA collectée** peut être **égale** à la TVA déductible. Dans ce cas, l'entreprise **ne verse rien à l'État** au cours de ce mois, étant donné que la **TVA nette** est **nulle**. Dans ce cas, il se dégage un **crédit de TVA** en faveur de l'entreprise.

Le **crédit de TVA** dégagé au titre d'un mois donné est à **imputer sur les déclarations** du ou des mois à venir, jusqu'à **épuisement**. En d'autres termes, la TVA collectée du mois suivant sera **diminuée de la TVA déductible** de ce mois, à laquelle s'ajoute le crédit de TVA.

Exemple : (cas de crédit de TVA). Une entreprise a réalisé, durant l'année 2012, les opérations suivantes :

- ❖ *Ventes de marchandises hors taxes (livraisons au cours du mois même) :*
 - 80 000F en janvier ;
 - 120 000F en février ;
 - 110 000F en mars.

- ❖ *Achats de marchandises et paiement de services ouvrant droit à déduction, TVA correspondante :*
 - 19 750F en janvier ;
 - 20 600F en février ;
 - 15 450F en mars.

- ❖ *Acquisition d'une immobilisation livrée en mars :*
 - TVA facturée et récupérable : 16 660F.

La déclaration relative au mois de décembre 2011 ne faisait pas apparaître de crédit de TVA.

Les déclarations à déposer au titre des mois de janvier, février et mars 2012 s'établissent comme suit :

Opérations	Janvier	Février	Mars
Ventes imposables HT	80 000F	120 000F	110 000F
TVA	12 800F	19 200F	17 600F
<i>TVA déductible</i>			
- Sur immobilisation			16 660F
- Sur autres biens et services	19 750F	20 600F	15 450F
- Report du crédit figurant sur la déclaration précédente		6 950F	8 350F
<i>Total TVA déductible</i>	19 750F	27 550F	40 460F
TVA à payer			
<i>Crédit de TVA</i>	6 950F	8 350F	22 860F

a. Remboursement du crédit TVA

Le crédit TVA peut faire l'objet de **remboursement** en faveur des **assujettis** ci-après :

- les **entreprises exportatrices** ;
- les **entreprises en cassation d'activités** (une entreprise dissoute est considérée en cassation d'activité à la date à laquelle elle a **vendu la totalité de son stock de marchandises** ou lorsqu'elle a **cessé toute prestation**) ;

- les **redevables** ayant **perdu la qualité d'assujetti**. Un redevable perd la qualité d'assujetti lorsque :
 - il n'effectue plus de manière **habituelle** et **indépendante**, dans l'exercice de son **activité économique**, les **opérations imposables à la TVA** ;
 - son **chiffre d'affaires annuel** devient **inférieur au seuil d'assujettissement** pendant **deux ans de suite**.
- les **investisseurs à gros budget**. Il faut entendre les **immobilisations corporelles** acquises à l'état neuf nécessaire à l'exploitation de l'entreprise et dont la valeur du projet est **au moins égale à 1 000 000 F**.

Les entreprises qui réalisent les **investissements lourds d'extension et de modernisation** peuvent demander le **remboursement de leur crédit de TVA** dans la limite de la TVA qui a grevé les **immobilisations** visées ci-dessus, dans les **trois mois** qui suivent l'acquisition.

Exemple de remboursement crédit TVA pour les entreprises qui exportent et celles ayant perdu la qualité d'assujetti :

Soit l'entreprise The Wise SARLU qui, en plus des exportations de 700 000F, vend également sur le marché local pour un montant de 400 000F. Le montant du crédit de TVA à rembourser s'obtient comme suit :

<i>Chiffre d'affaires à l'exportation</i>	<i>: 700 000F</i>
<i>Chiffre d'affaires ventes locales</i>	<i>: 400 000F</i>
<i>TVA collectée à l'exportation</i>	<i>: 0F</i>
<i>TVA collectée sur ventes locales</i>	<i>: 64 000F</i>
<i>TVA déductible</i>	<i>: 128 000F</i>

Montant du crédit de TVA à rembourser : 128 000F - 64 000F = 64 000F

Par conséquent, le montant du crédit TVA de 128 000F est totalement récupéré de la manière suivante : 64 000F par imputation sur la TVA collectée et 64 000F par remboursement.

Remarque : l'**Ordonnance-Loi du 20 août 2010** n'adopte pas cette **solution** et consacre le principe que le crédit d'impôt n'est pas remboursable. Il est **imputable** sur la **taxe exigible** des mois suivants jusqu'à l'**épuisement**. Le crédit d'impôt ne peut donc pas faire l'**objet d'un remboursement** au profit de l'assujetti et ne peut être cédé.

b. Conditions de remboursements de TVA

Pour donner lieu au **remboursement**, le crédit de TVA doit faire l'objet d'une **demande** adressée par l'assujetti au **Directeur ou au Chef de Centre des Impôts** compétent, au moyen d'un **formulaire de demande de remboursement** conforme au modèle prescrit par l'**Administration des Impôts**.

La **demande de remboursement de crédit de TVA** doit être accompagnée des **pièces** ci-après :

- **En cas d'exportation :**
 - la **copie du document bancaire** établissant la **preuve du paiement** par le client de l'exportateur et la **copie du titre de transport** ;
 - les **copies des déclarations d'exportations** ou de **réexportations** visées par la **douane**.
- **En cas d'importation :**
 - les **copies des déclarations de mise à la consommation** ;
 - les **copies des preuves de paiement des droits de douane**.
- **En cas de perte de qualité d'assujetti suite au changement d'activité :**
 - la **copie de la déclaration modificative** prescrite par la loi n°004/2003 portant réforme des procédures fiscales, telle que modifiée et complétée à ce jour.
- **En cas de cassation d'activités :**
 - la **copie de la dernière déclaration mensuelle de TVA** faisant apparaître le **crédit** ;
 - l'**état récapitulatif des factures fournisseurs** comportant les numéros des **factures**, le **numéro impôt** et le **nom du fournisseur**, le **montant total hors taxe** par facture ;
 - les **copies des factures fournisseurs**.

1.2. Régimes particuliers

Ces **régimes particuliers** concernant la base d'imposition de la TVA se rapportent :

- aux **ventes des biens d'occasions** ;
- aux **opérations d'entremise** réalisées par les **agences de voyages** et les **organiseurs des circuits touristiques** ;
- aux **opérations d'entremise** des **transitaires**, des **commissionnaires de transport** et de **commissionnaires en douane** ;
- aux **ventes des carburants terrestres et d'aviation**.

a. Les ventes des biens d'occasion

Article 31 de l' Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Les ventes de biens d'occasion réalisées par les négociants sont en principe soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions de droit commun, sauf si ces biens ont été acquis auprès des non assujettis.

Pour les biens d'occasion importés, la base imposable à la taxe sur la valeur ajoutée est déterminée conformément à la législation douanière.

Dans ce cas, la **base d'imposition de la TVA** est constituée par la **marge bénéficiaire** réalisée par le **négociant**, c'est-à-dire l'**assujetti-revendeur**, diminuée du **montant de la TVA** afférente à la **marge bénéficiaire** elle-même. Cette dernière est égale à la **différence** entre le **PV facturé** par le négociant et de **coût de revient**.

Exemple : Considérons le cas d'un négociant qui revend à 2 000F un bien qu'il a acquis à 1 200F auprès d'un non assujetti à la TVA et pour lequel il a engagé des frais accessoires d'une valeur de 300F.

Solution : La TVA acquittée par le négociant sera calculée en dedans sur la différence entre son PV (2 000F) et son coût de revient (1 200F + 300F), soit 500F.

La base d'imposition étant le CAHT sera égale à $500 \times \frac{100}{100 + 16} = 431F$

Le coefficient de conversion est de 431F.

Ainsi, la TVA sera donc de $431 \times 16\% = 69F$

b. Les opérations d'entremise des agences de voyage et des organisateurs de circuits touristiques

Article 32 de l' Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Pour les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyages ou les organisateurs de circuits touristiques, la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix total payé par le client (prix total TTC) et le prix facturé (prix TTC) à l'agence ou à l'organisateur par les entrepreneurs de transports, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client.

Article 33 de l' Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques ne peuvent pas déduire la taxe sur la valeur ajoutée afférente au prix payé aux entrepreneurs de transports, aux hôteliers, aux restaurateurs, aux entrepreneurs de spectacles et aux autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client.

Exemple : Considérons une agence organisant une excursion à destination des chutes de Zongo. Le prix TTC est fixé à 40 000F et comprend les frais de transport, de restauration et de visite du site. 50 personnes y prennent part. Le montant total que l'agence doit acquitter auprès de ses prestataires de services s'élève à 1 600 000F (TVA comprise).

Solution : La base d'imposition pour l'opération réalisée par cette agence de voyage sera déterminée de la manière suivante :

$$(40\,000F \times 50 \text{ pers.}) - 1\,600\,000F = 400\,000F.$$

400 000F représente la marge TTC à laquelle il faudra appliquer le coefficient de conversion la marge HT qui est la base imposable.

La base d'imposition sera de $400\,000F \times 0,862 = 344\,800F$

La TVA à acquitter par l'agence sera donc de $344\,800F \times 16\% = 55\,168F$.

Remarque : si les services sont rendus aux clients à l'aide de **moyens d'exploitation** dont l'agence est **propriétaire**, la **base d'imposition** est déterminée selon le **régime général**.

Ainsi, la base imposable sera obtenue en retranchant du montant total des **encaissements** liés aux opérations imposables, la **somme des dépenses afférentes** à des opérations imposables, diminuées de la TVA.

c. Les opérations réalisées par les autres intermédiaires

Selon l'**article 34**, par **autres intermédiaires**, on entend ici les **transitaires**, les commissionnaires de transport et les **commissionnaires en douane**.

La **base d'imposition des opérations** réalisées par ces **intermédiaires** est constituée par la **rétribution brute**, comprenant la **totalité des sommes encaissées**, déduction faite de la TVA et des seuls **débours** afférents au **transport** et **dédouanement** lorsqu'ils sont justifiés.

d. Les ventes des carburants terrestres et d'aviation

La **base de calcul de la TVA** sur les opérations de vente des **carburants terrestres et d'aviation** est déterminée par **Arrêté Interministériel** n°06/CAB/MIN-ECO&COM/2012, n°650/CAB/MIN/FINANCES/2012 du 17 décembre 2012 modifiant et complétant l'Arrêté Interministériel n°005/CAB/MIN-ECONAT/2011, n°019/CAB/MINHYDRO/2011 et n°330/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 31 décembre 2011 et modalités de révision de la structure des prix des carburants terrestres et d'aviation.

1. Base de calcul de la TVA à l'importation

La base de calcul de la TVA à l'importation (BTVAI) est égale à la **somme du prix moyen frontière (PMF) commercial**, des **droits des douanes (DD)** et des **droits d'accises (DA)**.

$$BTVAI = PMF Com + DD + DA$$

2. Base de calcul de la TVA à la vente

La **base de calcul de la TVA à la vente (BTVA)** est égale à la **somme de la TVA à l'importation (TVAI)** et des **frais de distributions (FD)**.

$$BTVA = TVAI + FD$$

3. TVA Nette DGI

La **TVA nette DGI** est égale à la **différence** entre la **TVA à la vente** et la **TVA à l'importation**, soit **16%** de frais de distribution.

$$TVA Nette = TVA à la vente - TVAI$$

2 Taux de la TVA

Selon l'article 35, le **taux de la taxe sur la valeur ajoutée** est fixé à **16%** pour toutes les **opérations imposables**. Toutefois, il est de **0%** en ce qui concerne les **exportations et opérations assimilées**.

3 Applications

Pour chaque exercice, donnez le calcul détaillé de la base imposable. Pour le premier cas, il vous est demandé d'établir le document réglementaire.

1. La société RAMAZANI PRODUCTION Sarl vend à la société alimentaire Alimentation The Wise les produits suivants, qui sont livrés et facturés le 20/07/2018 :

- 50Kg de viande de porc à 140 000F/Kg ;
- 50Kg de poisson salé à 48 000F/Kg ;
- 120 bouteilles de jus d'ananas à 22 500F la bouteille.

Sachant qu'il y a :

- 20% de rabais sur la viande de porc pour cause de la date de péremption avancée ;
- 10% de remise sur les autres produits ;
- 2% d'escompte pour paiement au comptant à la demande.

Autres renseignements :

- Sté RAMAZANI PRODUCTION est situé sur le 12 Avenue Kasa-Vubu, C/Kinshasa, RCCM : 2056/CD/2018 ; NIF : A1756119F
- Alimentation The Wise est non assujetti à la TVA, et se situe 10 route de Matadi, C/Ngaliema.

Solution :

Société RAMAZANI PRODUCTION 12, Avenue Kasa-Vubu, C/Kinshasa RCCM 2056/CD/2018 NIF: A1756119E Livraison: 20/07/2018 Facture n°0854/2018				Kinshasa, le 19/07/2018 Alimentation The Wise 10, route de Matadi, C/Ngaliema
Désignation	Unité	Quantité	PUHT	PT
Viande de porc	Kg	50	140 000F	7 000 000F
Poisson salé	Kg	50	48 000F	2 400 000F
Jus d'ananas	Bouteille	120	22 500F	2 700 000F
Total marchandises				12 100 000F
Rabais 20% sur viande de porc				1 400 000F
Remise 10% sur poisson salé et jus				510 000F
Total net				10 190 000F
Escompte 2%				203 800F
PV Total net HT				9 986 200F
TVA 16%				1 597 792F
PV Total TTC à payer				11 583 992F

2. Le cabinet Bob Consulting établit le pacte social avec la société RAMAZANI PRODUCTION SARL au capital de 100 000 000F, et se charge de toutes les formalités administratives de création et de dépôt. Elle facture sa prestation comme suit :

- Honoraire : 2 500 000F
- Frais d'actes : 150 000F (montant exact suivant justificatifs originaux joints)
- Droit d'enregistrement : 1 000 000F (montant exact suivant justificatifs originaux joints).

Solution :

La base imposable à la TVA de la prestation du cabinet concerne les honoraires, et est de 2 500 000F. Les frais d'actes et droits d'enregistrement sont des débours et sont exclus de la base d'imposition, à condition que la facture soit accompagnée des justificatifs originaux, conformément à l'article 29.

3. Deux particuliers ont procédé à un échange entre assujettis d'une moto évaluée à 500 000F contre un ordinateur fixe évalué à 600 000F, le tout faisant l'objet d'un versement par l'apporteur de la moto.

Solution :

La base imposable à la TVA de l'opération d'échange entre assujettis est de :

- Motos : 500 000F
- Soulte de versement : 100 000F
- Base imposable : 600 000F

4. Un particulier a mis en vente sa camionnette au prix de 4 000 000F HT, alors qu'elle a été achetée à 2 800 000F auprès d'un non assujetti.

Solution :

La base imposable à la TVA pour la vente de la camionnette d'occasion achetée auprès d'un non assujetti est égale à la différence entre le prix de vente et le coût de revient.

Nous aurons donc :

$$4\,000\,000F - 2\,800\,000F = 1\,200\,000F \text{ (marge TTC)}$$

La base d'imposition est la marge HT = $1\,200\,000F \times 0,862 = 1\,034\,400F$

5. Imaginons maintenant que la camionnette ait été achetée à 2 800 000F TTC auprès d'un assujetti, sachant que le marchand de biens d'occasions a décidé de récupérer la TVA de 448 000F qui lui a été facturée.

Solution :

La base imposable à la TVA pour la vente de la camionnette d'occasion achetée auprès d'un assujetti correspond à son prix de cession de 4 000 000F.

6. Le 20/07/2018, le magasin AMMA n'a toujours pas rendu les emballages consignés lors de la livraison du 20/11/2018 effectuée par la société KIKOMBA SOLUTIONS. Suivant les usages de la profession, et après en avoir averti le magasin, la société facture les emballages non rendus.

Solution :

La base imposable à la TVA pour les emballages consignés et qui ne sont pas rendus au vendeur dans le délai suivant les usages de la profession est constituée par le montant de la consignation. Toutefois, si ce montant est inférieur au prix de cession, c'est ce dernier qui est pris en compte.

7. La société de production d'eaux minérales Esthy KATONDI a effectué des forages au plateau de Bateke et a déniché des eaux propres à la consommation. Elle a importé les matériels de production de bouteille en plastique pour embouteiller ces eaux. Elle décide de construire un dépôt de stockage par ses propres moyens. La comptabilité générale et la comptabilité analytique donnent les éléments suivants :

Tableau 1	
Achats tôles	15 000 000F
Boulons	2 000 000F
Ciment et fer à béton	8 000 000F
Electricité (câbles et prises...)	2 000 000F
Main d'œuvre interne : 10 ouvriers pendant 1 mois	450 000F

Tableau 2	
Frais généraux (non compris les éléments du tableau 1)	165 000 000F
Temps passés par les ouvriers et le contremaître en heures	2 200F
Nombre total d'heures travaillées dans l'entreprise	90 000F

Solution :

La nature de l'opération effectuée par la société est une livraison à soi-même, la production d'une immobilisation, le dépôt étant avec la MO de la société.

L'article 27, point 8, précise que pour les livraisons à soi-même, la base d'imposition est le coût de revient incluant une quote-part des frais généraux et de siège.

Ainsi, la base d'imposition sera déterminée de la manière suivante :

Achats tôles	15 000 000F
Boulons	2 000 000F
Ciment et fer à béton	8 000 000F
Electricité (câbles et prises...)	2 000 000F
Main d'œuvre interne : 10 ouvriers pendant 1 mois	450 000F
Quote-part de frais généraux afférents à la construction (2,4%)	3 960 000F
Base d'imposition TVA	31 410 000F

La quote-part de frais généraux afférents à la construction est obtenue en faisant le rapport entre le temps passé par ouvrier pour la construction et le total des heures de travail :

$$\frac{2\,200}{90\,000} \times 100 = 2,4 \%$$

TROISIÈME CHAPITRE

Régime de déductions

La **taxe sur la valeur ajoutée** qui a grevé en amont les éléments du prix d'une **opération imposable** est **déductible** de la **taxe applicable** à cette opération pour les assujettis.

Le **droit à déduction** prend naissance lorsque la taxe devient **exigible** chez l'assujetti.

Le **droit à déduction** est exercé jusqu'au **31 décembre** de l'année qui suit celle au cours de laquelle la **taxe** est devenue **exigible**. À l'expiration de ce délai, la taxe sur la valeur ajoutée **non déduite** est acquise définitivement au **Trésor public**.

1

Condition de forme

Pour être **déductible**, la taxe sur la valeur ajoutée doit figurer :

- de façon générale, sur une **facture** ou un autre **document faisant office de facture**, dûment délivré par un **assujetti** et mentionnant son **numéro impôt**. Toutefois, en ce qui concerne les factures émises par les **prestataires étrangers**, cette condition n'est **pas exigée**. Les **modalités de liquidation de la taxe** sur la valeur ajoutée pour ces prestataires sont déterminées par **voie réglementaire** ;
- en cas d'**importation**, sur la déclaration de **mise à la consommation** établie par la **douane** ;
- en cas de **livraison de biens** ou de **prestation de services** à soi-même, sur une **facture à soi-même**.

2

Conditions de temps

Le **droit à déduction** pour le redevable prend naissance lorsque la **TVA déductible** devient **exigible** chez l'assujetti-fournisseur de biens ou prestataire de services.

En d'autres termes, l'assujetti peut **déduire la TVA** supportée dès le **transfert du droit** de disposer d'un bien comme **propriétaire** en cas de livraison de biens meubles corporels ou au moment de l'**encaissement du prix** en cas de prestations de services et de travaux immobiliers.

Il est important de noter que le redevable doit faire figurer le **montant de la TVA déductible** sur la **déclaration** déposée au titre du mois au cours duquel la TVA est devenue **exigible** chez son **fournisseur** (déductible pour l'assujetti concerné).

Toutefois, en cas d'**omission**, la TVA déductible peut valablement figurer sur les **déclarations ultérieures** jusqu'au **31 décembre de l'année qui suit** celle au cours de laquelle la TVA est devenue exigible. À l'**expiration** de ce délai, la TVA non déduite est **définitivement** acquise au **Trésor** et ne peut faire l'objet d'**aucune déduction**.

3

Exclusions du droit à déduction

Article 41 de l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

N'ouvre pas droit à déduction, la taxe ayant grevé :

- les dépenses de logement, d'hébergement, de restauration, de réception, de spectacles, de location de véhicules de tourisme et de transport de personnes à l'exclusion des dépenses supportées, au titre de leur activité imposable, par les professionnels du tourisme, de la restauration et du spectacle ;*
- les biens et services acquis par l'entreprise mais utilisés par des tiers, les dirigeants ou le personnel de l'entreprise à l'exclusion des vêtements de travail ou de protection, les locaux et le matériel affectés à la satisfaction collective des besoins du personnel ainsi que le logement gratuit sur les lieux de travail du personnel salarié chargé spécialement de la surveillance ou de la garde de ces lieux ;*
- les produits pétroliers, à l'exception de ceux destinés à la revente par les grossistes ou acquis pour la production d'électricité devant être revendue ;*

- les objets mobiliers autres que ceux utilisés par l'assujetti pour son exploitation ;
- les immeubles autres que les bâtiments et locaux à usage professionnel ;
- les biens cédés et les services rendus gratuitement ou à un prix inférieur au prix de revient, à titre de commissions, salaires, gratifications, bonifications, cadeaux, quelle que soit la qualité du bénéficiaire, sauf quand il s'agit d'objets publicitaires de faible valeur unitaire hors taxe.

Article 42 de l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

N'ouvrent pas également droit à déduction :

- la taxe sur la valeur ajoutée sur les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus ou aménagés pour le transport des personnes, constituant des immobilisations ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée sur leur location, leurs pièces détachées et accessoires ou les services afférents à ces mêmes biens.

Toutefois, l'exclusion visée ci-dessus ne concerne pas :

- des véhicules routiers comportant dix places assises ou plus, chauffeur inclus, et utilisés par des entreprises pour le transport exclusif de leur personnel ;
- des véhicules ou engins acquis par les entreprises de transport public de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports ;
- des véhicules particuliers acquis par les entreprises de location de voitures.
- Les transports de personnes et les opérations accessoires auxdits transports, à l'exclusion des transports réalisés, soit pour le compte d'une entreprise de transport public de voyageurs, soit en vertu d'un contrat permanent de transport conclu par les entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de travail.
- La taxe sur la valeur ajoutée reprise sur une facture émise en dehors des dispositifs électroniques fiscaux par les personnes soumises à l'obligation d'utiliser lesdits dispositifs.

4

Limitation du droit à déduction

Article 43 de l' Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire la taxe sur la valeur ajoutée par application d'un prorata de déduction. Ce prorata s'applique tant aux immobilisations qu'aux biens et services. Il est calculé à partir de la fraction du chiffre d'affaires afférente aux opérations imposables qui ouvrent droit à déduction.

Cette fraction est le rapport entre :

- le montant annuel des recettes afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, y compris les exportations et opérations assimilées ;*
- et le montant annuel des recettes de toute nature réalisées par l'assujetti à l'exclusion des cessions d'éléments de l'actif immobilisé, des subventions d'équipements, des indemnités d'assurance ne constituant pas la contrepartie d'une opération soumise à la taxe sur la valeur ajoutée et des débours.*

Figurent également au numérateur pour la détermination du prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, les recettes afférentes aux livraisons de biens et aux prestations des services rendues aux missions diplomatiques et consulaires et aux organisations internationales.

Les recettes s'entendent tous frais, droits et taxes compris, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le montant des livraisons et des prestations à soi-même est exclu des deux termes du rapport.

Ce rapport exprimé en pourcentage est dénommé prorata. Il est arrondi à l'unité supérieure.

Article 45 de l' Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Le prorata prévu à l'article 43 du code des impôts est déterminé provisoirement en fonction des recettes réalisées l'année précédente pour les assujettis existants ou en fonction des recettes et produits prévisionnels de l'année en cours, pour les nouveaux.

Le prorata définitif est arrêté au plus tard le 31 mars de l'année suivante. Les déductions opérées sont régularisées en conséquence à l'échéance qui suit.

Le prorata prévisionnel ne peut être accepté pour les entreprises existantes que sur justification du prorata définitif de l'exercice antérieur lui servant de base, ou pour les entreprises nouvelles, sur les éléments prévisionnels de comptabilité.

Article 46 de l' Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Lorsque le prorata définitif afférent à chacune de quatre années qui suit celle de l'acquisition ou de la première utilisation d'un bien constituant une immobilisation varie de plus de 10% par rapport au prorata définitif retenu pour effectuer la déduction précédente, il est procédé, soit au reversement, soit à la déduction complémentaire d'une fraction de la taxe ayant grevé initialement l'immobilisation.

Lorsque la variation du prorata est inférieure ou égale à 10%, aucun reversement ni déduction complémentaire n'est admis.

5

Obligations des redevables de la TVA

5.1. En rapport avec la facturation

Tout redevable de la TVA doit délivrer une **facture** ou un **document** tenant lieu pour les **biens livrés** ou les **services rendus** à un redevable, ainsi que pour les **acomptes perçus** au titre de ces opérations et donnant lieu à l'**exigibilité de la taxe**.

La **facture** ou le **document équivalent** doit faire apparaître les **mentions obligatoires** ci-après :

- le **nom, post-nom** et **prénom** ou **raison sociale**, l'**adresse** exacte, le **numéro impôt** du **vendeur** ou prestataire ;
- le **nom, post-nom** et **prénom** ou **raison sociale**, l'**adresse** exacte du **client** et son **numéro impôt** ;
- la **date** et le **numéro de série** de la facture ;
- la **désignation** et la **quantité de biens ou prestations** ;
- le **prix unitaire** et le **prix global** de chaque type de **marchandises** vendues et/ou exportées, des **services rendus** ou des **travaux immobiliers**, en faisant, le cas échéant, la distinction entre les **sommes imposables** et celles relatives aux **opérations non imposables** dûment justifiées ;
- le **prix hors TVA** des biens livrés ou des services rendus ;
- le **taux de la TVA appliqué** et le **montant** correspondant de la **taxe** ;
- le **montant non taxable** de l'opération ;
- le **montant des opérations** toutes taxes comprises.

Exemple d'une facture de vente de la société SALA LOKOLA EPAYI NAYO

- *numéro de la facture : 123*
- *date de la facture : 15 mai 2013*
- *nom du client : Esthy KATONDI*
- *50 services de table : 45 000F/la pièce*
- *50 batteries de cuisine : 50 000F/la pièce*
- *50 services à découper : 40 000F/la pièce*
- *Remise : 5%*
- *Port : 200 000F*

Solution :

Société SALA LOKOLA EPAYI NAYO		Kinshasa, le 15/03/2013	
334, Avenue Colonel EBEYA		Facture n° : 123	
BP. : 287 - Kinshasa			
SARL			
NIF: C123456X		Client : Esthy KATONDI	
		40, Avenue Sendwe	
		Lubumbashi/RDC	
<i>Désignation</i>	<i>Qté</i>	<i>PUHT</i>	<i>PT</i>
<i>Service de table</i>	<i>50</i>	<i>45 000F</i>	<i>2 250 000F</i>
<i>Batteries de cuisine</i>	<i>50</i>	<i>50 000F</i>	<i>2 500 000F</i>
<i>Services à couper</i>	<i>50</i>	<i>40 000F</i>	<i>2 000 000F</i>

<i>Sous-total HT</i>			6 750 000F
<i>Remise (5%)</i>			337 500F
<i>Montant net</i>			6 412 500F
<i>TVA (16%)</i>			1 026 000F
<i>Total TTC</i>			7 438 500F
<i>Port (manutention)</i>			232 000F
<i>Total à payer</i>			7 670 500F

5.2. En rapport avec le mode de paiement

Toute personne susceptible d'être **assujettie à la TVA** doit souscrire, sur un **formulaire** dont le modèle est déterminé par le **Directeur Général des Impôts**, à une **déclaration d'assujettissement** auprès du service gestionnaire compétent de l'**Administration des Impôts**.

En **régime intérieur**, la **déclaration de la TVA** dont le modèle est fourni par l'**Administration des Impôts** doit être souscrite par le redevable **chaque mois** en double exemplaire, au plus tard le **15 du mois qui suit celui de la réalisation des opérations**, auprès du service gestionnaire compétent. Elle doit être accompagnée du **paiement de la TVA**. Cette déclaration doit être **souscrite** même si **aucune opération imposable** n'a été réalisée au cours du mois concerné, auquel cas elle est revêtue de la **mention « Néant »**.

La **déclaration mensuelle de la TVA** est accompagnée d'un **état détaillé** dont le modèle est défini par l'**Administration** et qui comporte les **indications** suivantes :

- 1** En ce qui concerne les **livraisons de biens et prestations de services** :
 - le **nom** ou la **raison sociale** du fournisseur ;
 - le **numéro impôt** du fournisseur ;
 - le **numéro**, la **date** et le **montant** de la facture hors taxe ;
 - le **montant de la taxe déductible** facturée par le fournisseur ;
 - la **nature** de biens et services ;
 - la **désignation** et la **qualité** de biens ou prestations ;
 - le **prix hors TVA** et le **montant** correspondant de la TVA ;
 - le **montant** des opérations **toutes taxes comprises**.
- 2** En ce qui concerne les **importations** :
 - le **numéro**, la **date** et le **montant** de la déclaration de mise à la consommation ;
 - la **valeur en douane** des marchandises ;
 - la **nature** des biens importés.

Le **défaut de production** de cet état détaillé entraîne la **réintégration** d'office des **déductions opérées**.

S'agissant des **redevables** établis ou domiciliés **hors du territoire national** ne disposant pas d'un état stable, la déclaration est **souscrite**, pour leur compte, par un **représentant agréé résidant en RDC**.

5.3. En rapport avec la comptabilité

Article 57 de l' Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

Tout redevable de la TVA doit tenir une comptabilité régulière comportant :

- un livre-journal ;
- un grand livre des comptes ;
- une balance des comptes ;
- un journal de ventes ;
- un journal d'achats ;
- un livre inventaire ;
- un livre des immobilisations.

La comptabilité doit être disponible en RDC, au siège social ou au principal établissement de l'entreprise. En cas de désignation d'un représentant agréé, les documents comptables et justificatifs comptables doivent être disponibles chez ce dernier.

Les pièces justificatives relatives à des opérations ouvrant droit à déductions doivent être des documents originaux.

Les documents comptables doivent être conservés conformément à la législation commerciale.

Au regard de ce formalisme obligatoire, qu'advierait-il en cas d'erreur de bonne foi sur la facture et en cas des factures fictives ?

Un **assujetti** peut effectuer des **erreurs** sur la facture, de **bonne foi**. Dans ce cas, le législateur a prévu des **mécanismes de correction** si la bonne foi de l'émetteur de la facture erronée est **démontrée**. En effet, les assujettis peuvent émettre une **facture rectificative** qui leur permettra de **rétablir la vérité** des opérations effectuées.

Pour les **opérations annulées ou résiliées**, la **récupération de la TVA** acquittée est subordonnée à l'établissement et à l'envoi au client d'une **facture nouvelle**, ou **note de crédit** annulant et remplaçant la facture initiale.

Pour les **opérations impayées**, lorsque la **créance** est réellement et définitivement **irrecouvrable**, la **rectification de la facture** consiste en l'envoi d'un **duplicata** de la facture initiale, avec des **indications réglementaires** surchargées de la mention du **montant de la facture** demeurée impayée au **prix hors taxe** sur la valeur ajoutée, et pour le **montant de la TVA** correspondante qui ne peut faire l'objet d'une **déduction**.

Mais pour les cas de **mauvaise foi**, la situation est autre. En effet, il est tentant de créer des **factures fictives** permettant d'**alléger la charge fiscale**, voire de se créer des **créances de TVA**. Concernant l'**émetteur de la facture**, l'**article 59** prévoit un certain nombre de règles qui sont exclusivement destinées à **combattre la fraude** :

- toute personne **mentionnant la TVA** sur une facture est **redevable de cette TVA** du seul fait de sa **facturation**.
- lorsque la facture ne correspond pas à la **livraison d'une marchandise** ou à l'**exécution d'une prestation de service**, ou lorsque la facture fait **état d'un prix** qui n'est pas celui effectivement **acquitté par l'acheteur**, la taxe est due par la **personne qui l'a facturée** : pour les **factures fictives** ou celle avec un **montant surévalué**, l'auteur **supportera** la TVA.

Concernant le **destinataire de la facture**, la règle générale est que la **TVA** qui ressort de cette facture **ne pourra pas être déduite** par le destinataire de la facture.

L'**obligation de reversement** n'exclut pas l'**application des sanctions** liées à la **facturation illégale** de la TVA prévue par la loi.

6

Pénalités

Le **défaut de souscription** d'une déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée créditrice dans le délai est **sanctionné** par une **amende de 1 500 000F**. Il est sanctionné par **amende de 500 000F** pour le cas de **déclaration sur la TVA d'un montant zéro**.

Toute **mention abusive de la TVA** sur une facture ou document est sanctionnée par une **amende fiscale** égale au **triple du montant de la taxe illégalement facturée**, sans préjudice de poursuites pénales.

Tout contribuable qui émet une **fausse facture** comprenant la TVA ou qui **falsifie** une facture présentée en justification d'une **déduction** est soumis au paiement d'une **amende fiscale** égale au **triple de la taxe ainsi facturée**, sans préjudice des poursuites pénales.

L'**absence de facture** ou de document en tenant lieu, en cas de **livraison de biens** et de **prestations de services** effectués par un contribuable de la TVA, est sanctionnée par une **amende fiscale** égale au **double du montant des droits compromis**. En cas de **récidive**, l'amende est **triplée**.

7

Mesures d'exécution de la TVA

Pour l'exécution aisée de l'**Ordonnance-Loi** portant institution de la TVA, le pouvoir réglementaire a édicté des **mesures** portées par un **Décret du Premier Ministre**, des **Arrêtés ministériels et interministériels** ainsi que par des **Notes de Service** en ce qui concerne la **Direction Générale des Impôts**. Ici, nous pouvons citer :

- le **décret No 011/42 du 22 novembre 2011** portant mesures d'exécution de l'Ordonnance-Loi du 20 août 2010 sur la TVA ;
- l'**arrêté ministériel n°071/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 30 décembre 2011** portant suspension de la perception de la TVA sur certains produits de première nécessité ;
- les **notes de service** fixant les modèles d'imprimés TVA.

7.1. Décret No 011/42 du 22 novembre 2011 portant mesures d'exécution de l'Ordonnance-Loi du 20 août 2010 sur la TVA

Ce décret explicite les **concepts** utilisés dans l'**Ordonnance-Loi du 20 août 2010** portant institution de la TVA et fixe un certain nombre de **questions**, notamment :

- les **modalités de remboursement des crédits** de TVA ;
- les **mentions obligatoires d'une facture** ;
- les **indications obligatoires** de l'état détaillé des **déductions** accompagnant la déclaration mensuelle de la TVA ;
- les **modalités d'arrondissement de la TVA** à reverser ;
- la détermination du moment de l'**encaissement** en fonction de **différents modes de paiement** ;
- la portée de certaines **exonérations**, notamment liées aux **équipements agricoles**, aux **produits et intrants pharmaceutiques** ;
- le **passage de l'impôt**.

7.2. Arrêté ministériel n°071/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 30 décembre 2011 portant suspension de la perception de la TVA sur certains produits de première nécessité

Par cet Arrêté, afin d'**éviter la hausse significative des prix** des produits de première nécessité jadis **exonérés** de l'**Impôt sur le Chiffre d'Affaire** (ICA) au moment de l'application de la TVA, il a été décidé la **suspension** pendant une période de **six mois** de la **perception de la TVA** sur le blé, le pain, le ciment gris importé et le fuel oil (fomi).

7.3. Notes de service fixant les modèles d'imprimés TVA

En vertu de l'**Ordonnance-Loi du 20 août 2010** portant institution de la TVA et du **Décret du 22 novembre 2011** portant ses mesures d'exécution, l'**Administration des Impôts** a défini, par **Note de Service**, les **modèles d'imprimés TVA** ci-après :

- la **déclaration mensuelle** de la TVA ;
- la **déclaration d'assujettissement** à la TVA ;
- la **déclaration des stocks** ;
- la **demande de remboursement de crédit** de TVA ;
- l'**état détaillé des déductions** de TVA ;
- etc...

8

Applications

1. Quid de l'application de la TVA pour les biens soumis aux droits d'entrée aux taux préférentiels de 2 % et 5 % ?

Solution :

En vertu de l'article 232 du Code minier, les biens ou produits à vocation strictement minière importés sont soumis au droit d'entrée de 2% dans la phase d'exploration et de 5% dans la phase d'exploitation.

Ces biens doivent supporter la TVA au taux de 16 %. Les droits d'entrée s'ajoutent à leur valeur CIF pour la détermination de la base d'imposition de la TVA.

2. Quid en cas de déductibilité de la TVA sur les produits pétroliers ?

Solution :

La déductibilité de la TVA sur les produits pétroliers n'est pas possible dans l'état actuel de la législation. Toutefois, il sied d'envisager une modification ultérieure de la loi.

3. Quel est le traitement fiscal des intérêts relatifs aux crédits bancaires à l'investissement, aux crédits-bails, aux crédits agricoles et aux découverts bancaires ?

Solution :

Les intérêts relatifs aux crédits à l'investissement, aux crédits-bails, aux crédits agricoles sont exonérés de la TVA lorsque ces crédits sont accordés à des fins professionnelles.

Les intérêts relatifs aux découverts bancaires sont, dans tous les cas, exonérés de la TVA.

S'agissant des crédits-bails, la TVA est due sur le montant du loyer.

4. Quel est le traitement fiscal des frais accessoires à l'emprunt (commissions, frais de dossier, etc.) ?

Solution :

Ces frais sont soumis à la TVA. L'exonération prévue par l'article 17, points 14 et 15, de l'Ordonnance-Loi sur la TVA ne concerne que les intérêts et non les autres frais.

5. Quel est le traitement fiscal des opérations de crédit social ou agricole ?

Solution :

Ces opérations sont exonérées de la TVA lorsqu'elles sont effectuées par les caisses de crédit mutuel et les coopératives d'épargne et de crédit (art. 17, point 16, de l'OL sur la TVA). Par conséquent, les intérêts y relatifs sont exonérés de la TVA.

6. Quel est le traitement fiscal des intérêts rémunérant les emprunts extérieurs ?

Solution :

Les intérêts rémunérant les emprunts extérieurs sont exonérés de la TVA en vertu de l'article 17, point 15, de l'Ordonnance-Loi sur la TVA.

7. Quel est le traitement fiscal des bonus de recharge accordés aux abonnés en matière de TVA ?

Solution :

Les bonus accordés aux clients sont considérés comme une distribution gratuite de biens dans le cadre publicitaire ou promotionnel. Ils sont, de ce fait, exclus de la base d'imposition à la TVA, à condition que leur montant ne dépasse pas 1% du chiffre d'affaires de la période de la déclaration.

8. Quel est le traitement fiscal des factures comprenant les débours et les honoraires émises par les agences dans le cadre de la mise à disposition du personnel (chauffeurs) ?

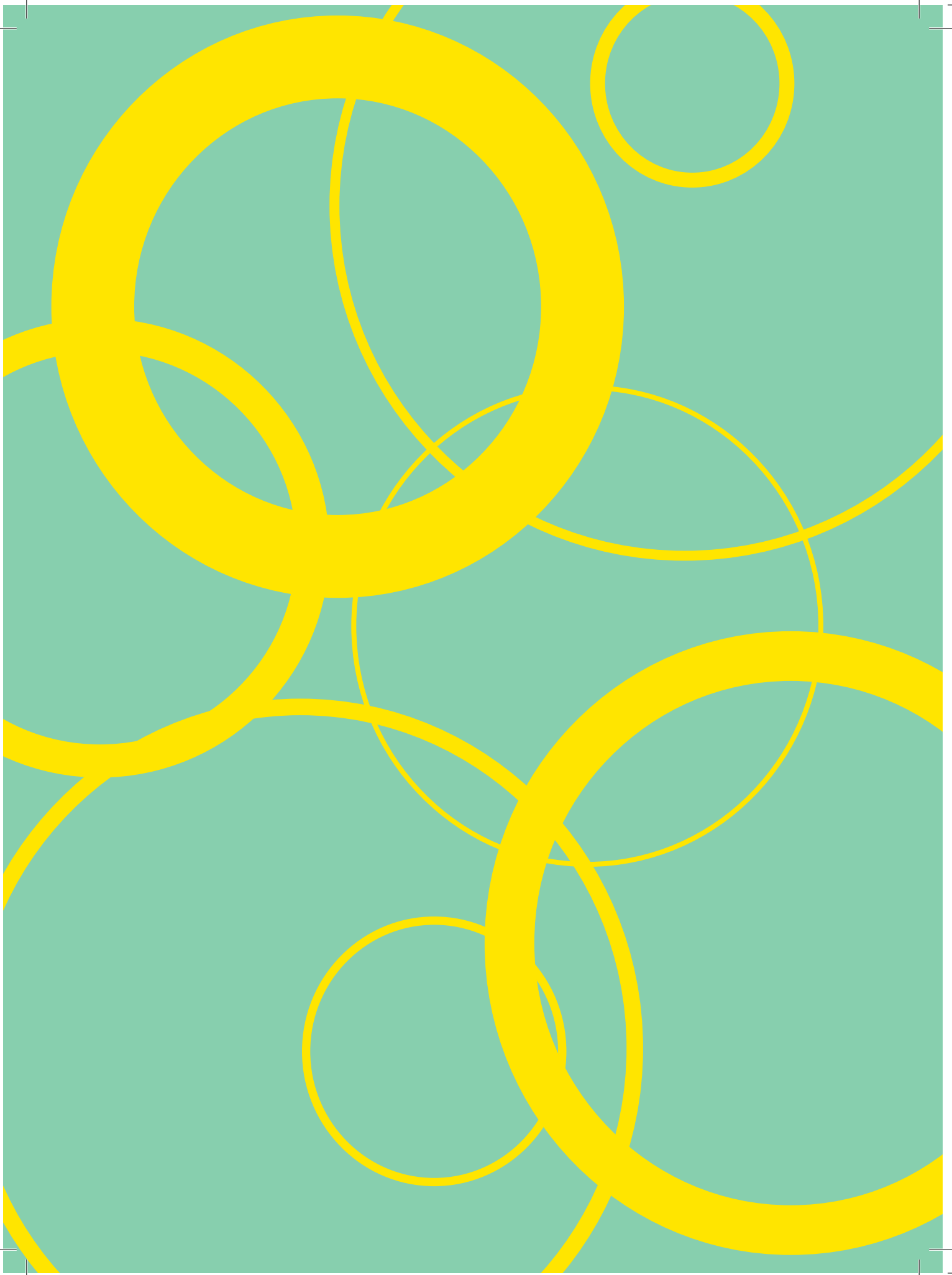
Solution :

La mise à disposition du personnel constitue une prestation de services et la TVA doit être sur le montant total de la facture (honoraires) émise par l'agence. Au sens de la loi, le terme « débours » ne peut être compris que comme les sommes qu'un intermédiaire ou un fournisseur engage pour le compte de son client et qu'il intègre dans sa facture (article 29, points 2 et 6, de l'O-L sur la TVA).

9. Quel est le traitement fiscal des droits d'accises et de la taxe provinciale de consommation en rapport avec la base d'imposition à la TVA ?

Solution :

À l'importation, les droits d'accises sont compris dans la base d'imposition. À l'intérieur, les droits d'accises et la taxe provinciale de consommation ne sont pas inclus dans la base d'imposition, car ils ne constituent pas des charges d'exploitation pour les entreprises.



QUATRIÈME CHAPITRE

Comptabilisation de la TVA

La **taxe sur la valeur ajoutée** (TVA) est un **impôt indirect** qui est supporté par le **consommateur final**. Le **Système Comptable OHADA** (Syscohada) prévoit **trois comptes de TVA**, à savoir :

- 1** le **compte 443** « État, TVA facturée (compte du passif) » ;
- 2** le **compte 444** « État, TVA due ou crédit de TVA » ;
- 3** le **compte 445** « État, TVA récupérable (compte d'actif) ».

L'**entreprise** qui est assujettie à la TVA la **collecte** pour le **compte de l'État**, selon le **compte 445 État, TVA récupérable**. Lors de l'achat, elle **paie la taxe** et se fait **rembourser** si elle n'est pas consommateur final.

Le **plan comptable Syscohada** fait la **classification** suivante du compte :

- 1 TVA facturée (compte du passif) :**
 - 4431 « TVA facturée sur ventes » ;
 - 4432 « TVA facturée sur prestations de services » ;
 - 4433 « TVA facturée sur travaux » ;
 - 4334 « TVA facturée sur production livrée à soi-même » ;
 - 4335 « TVA sur factures à établir ».
- 2 TVA due ou crédit de TVA :**
 - 441 « État, TVA due » ;
 - 4449 « État, crédit de TVA à reporter ».
- 3 TVA récupérable (compte d'actif) :**
 - 4451 « TVA récupérable sur immobilisations » ;
 - 4452 « TVA récupérable sur achats » ;
 - 4453 « TVA récupérable sur transport » ;
 - 4454 « TVA récupérable sur services extérieurs et autres charges » ;
 - 4455 « TVA récupérable sur factures non parvenues » ;
 - 4456 « TVA transférée par d'autres entités ».

1

La comptabilisation de la TVA sur les achats

Lors de l'**enregistrement de vos factures d'achats** (qui correspondent aux **pièces justificatives comptables** pour les achats), vous pouvez constater que celles-ci comportent plusieurs **indications** : le **total hors taxes (HT)**, le **taux et montant de la TVA** et le **total toutes taxes comprises (TTC)**.

La **règle** suivante est obligatoirement respectée :

$$TTC = HT + TVA.$$

La **comptabilisation de la TVA** sur les **achats** s'opère donc **directement** dans l'**enregistrement de la facture d'achat** :

- on **crédite le compte 401** « Fournisseurs » pour le montant TTC de la facture,
- on **débite** en contrepartie :
 - le **compte de charge** (classe 6) approprié pour le montant HT,
 - le **compte 4452** « TVA déductible » pour le montant de la TVA.

Remarque : dans cette écriture, on **débite** le compte « **TVA déductible** ». Le montant est donc repris à l'actif du **bilan comptable**, ce qui signifie que l'entreprise a une **créance de TVA** sur l'État.

Généralement, on utilise en comptabilité **plusieurs comptes de TVA déductible**.

2

La comptabilisation de la TVA sur les ventes

Lors de l'**enregistrement des ventes** en comptabilité, le principe est le même que celui exposé pour les **achats**, sauf qu'il s'agit ici de la **comptabilisation des ventes**.

La **comptabilisation de la TVA sur les ventes** s'opère directement lors de l'enregistrement de la **facture de vente** :

- on **débite** le **compte 411** « Clients » pour le **montant TTC** de la facture,
- on **crédite** en contrepartie :
 - le **compte de produit** (classe 7) approprié pour le montant HT,
 - le **compte 4431** « TVA facturée sur ventes » pour le montant de la TVA.

Remarque : Dans cette écriture, on **crédite le compte** « **TVA facturée** ». Le montant est donc **repris** au passif du **bilan comptable**, ce qui signifie que l'entreprise a une **dette de TVA** envers l'État.

3

La comptabilisation des régularisations de la TVA

Lors de la **déclaration de la TVA**, si l'entreprise a une **dette fiscale** vis-à-vis de l'État, on fait intervenir le **compte 4441 État, TVA due**. Si par contre on a une **créance fiscale** sur l'État, on fait intervenir le **compte 4449 État, crédit de TVA à reporter**.

1. Crédit de TVA

- on **débite** :
 - le **compte 4431** « TVA facturée sur ventes » pour le **montant de la TVA** ;
 - le **compte 4449** « TVA État, crédit de TVA » à reporter pour le **montant de la TVA à reporter**.
- et on **crédite** en contrepartie :
 - le **compte 445** « État, TVA récupérable » pour le **montant de la TVA supportée**.

2. Dette fiscale (l'entreprise doit à l'État)

- on **débite** :
 - le **compte 4431** « État, TVA facturée sur ventes » pour le **montant de la TVA**.
- et on **crédite** en contrepartie :
 - le **compte 4452** « TVA récupérable sur achats » pour le **montant de la TVA supportée ou payée** ;
 - le **compte 4441** « TVA État, TVA due » pour le **montant du reste de la TVA à payer à l'État**.

Lors du **paiement**, voici les écritures à passer :

- on **débite** :
 - le **compte 4441** « État, TVA due » pour le **montant du reste de la TVA à payer à l'État**.
- et on **crédite** en contrepartie :
 - le **compte 52** « Banques » pour le **montant de la TVA**.

4

La comptabilisation de la rectification de TVA

Lorsqu'une entreprise subit une **rectification de TVA**, elle doit enregistrer un certain nombre d'**écritures comptables**.

Logiquement, la **régularisation de la TVA** ne doit pas attendre la **fin de l'exercice comptable**. Elle peut s'effectuer de manière **trimestrielle**.

Note :

- Chez le **fournisseur**, les **TVA facturées** au client ne constituent pas un produit, car le **vendeur** est censé se **substituer au fisc** pour percevoir ces **taxes**. Elles sont enregistrées, dès **l'émission de la facture**, dans un **compte de dettes** envers :
 - l'**État 443**, s'il s'agit de la **TVA** ;
 - l'**État 446**, s'il s'agit d'une **autre taxe sur le chiffre d'affaires**.
- Chez le **client**, les **taxes supportées à l'achat** sont traitées comme suit :
 - s'il s'agit d'une **taxe sur la valeur ajoutée déductible**, elle est enregistrée au débit du **compte 445** « État, TVA récupérable » ;
 - si la TVA n'est **pas déductible**, ou s'il s'agit d'une **autre TVA**, elle est en principe **incorporée** dans le **coût d'achat du bien ou service** acheté. Si la **ventilation** ne s'avère **pas possible**, elle est enregistrée par nature au **compte 645** « Impôts et taxes indirects ».
- En **fin de période d'imposition**, les comptes 443 et 445 sont virés à **444 État**, TVA due ou crédit de TVA, dont le solde :
 - **Créditeur** représente la TVA due : **compte 4441**
 - **Débiteur** représente le crédit éventuel : **compte 4449**

Les **comptes de TVA** peuvent être **subdivisés** par **période d'imposition de 01 à 12** si elle est **mensuelle**, de **1 à 4** si elle est **trimestrielle**.

5

Applications

1. Passer les écritures comptables :

- Début avril : TVA du 1^{er} trimestre : récupérable 44 (dont 15 sur immobilisations, 18 sur achats et 11 sur transport), collectée 60 (dont 35 sur ventes et 6 sur livraisons à soi-même, le solde sur services vendus) ;
- Début décembre : TVA du 4^{ème} trimestre réduit à novembre et décembre : récupérable 40 (dont 10 sur immobilisations, 12 sur achats et le solde sur transport), facturée 35 (dont 16 sur travaux, 12 sur ventes, le solde sur services vendus).

Solution :

		Début avril	
441.1	État, TVA due	44	
4451.1	État, TVA récupérable sur immobilisations		15
4452.1	État, TVA récupérable sur achats		18
4453.1	État, TVA récupérable sur transport		11
		d°	
4431.1	État, TVA facturée sur ventes	35	
4434.1	État, TVA facturée sur production livrée à soi-même	6	
4432.1	État, TVA facturée sur prestations de services	19	
441.1	État, TVA due		60
		Le solde correspond à la TVA à régler : $60 - 14 = 16$	
		Début décembre	
4441.4	État, TVA due	40	
4451.4	État, TVA récupérable sur immobilisations		10
4452.4	État, TVA récupérable sur achats		12
4453.4	État, TVA récupérable sur transport		18
		d°	
4433.4	État, TVA facturée sur travaux	16	
4431.4	État, TVA facturée sur ventes	12	
4432.4	État, TVA facturée sur prestations de services	7	
441.4	État, TVA due		35
449	État, crédit de TVA à reporter	5	
4441.4	État, TVA due		5
		La TVA à reporter est de : $40 - 35 = 5$	

2. Enregistrer la facture suivante :

- 1 caisse enregistreuse	: 300F
- 10 ordinateurs de bureau à 200	: 2 000F
- 100 ramettes de ramettes photocopieuses à 5	: 500F
- Sous total	: 2 800F
- Frais de transport 10%	: 280F
- TVA 16%	: 492,80F
- Net à payer	: 3 572,80F

Sachant que :

- La caisse enregistreuse est conservée par le détaillant pour son équipement et constitué donc une immobilisation à l'achat, relevant de la rubrique 26 de la nomenclature des biens et services ;
- Les ordinateurs sont destinés à être revendus et constituent donc des marchandises (NBS 26) ;
- Le papier photocopieur (NBS 17) est destiné au magasin, donc à la revente, à raison de 90 paquets, 10 ramettes constituent pour le client des matières consommables, considérées non stockées ;
- La TVA est récupérable.

Solution :

2443.26		Matériel bureautique (300+10%×300)	330	
6011.26		Achats marchandise ordinateurs	2 000	
6015.26		Frais sur achats ordinateurs	200	
6011.17		Achats marchandises papier	450	
6055.17		Fourniture de bureau non stockables	50	
6015.17		Frais sur achats papier	50	
4451		TVA récupérable sur immobilisations (330×16%)	52,80	
4452		TVA récupérable sur achats	440 ⁽¹⁾	
	4812	Fournisseurs d'investissements A (330 +52,8)		382,8
	4011	Fournisseurs A		3 190

(1) [(2 000+200+450+50+50)×16%]

Ou

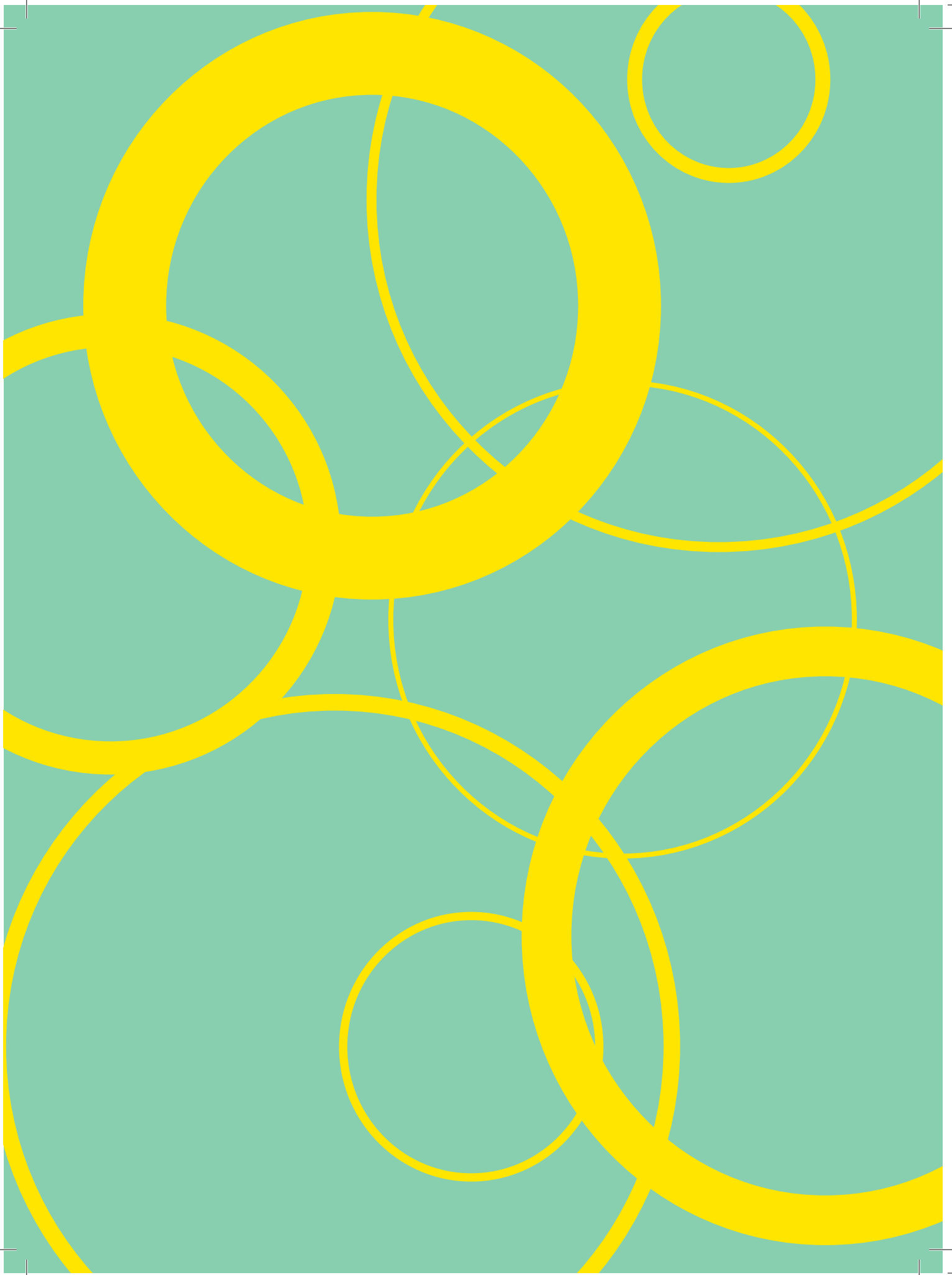
2443.26		Matériel bureautique (300+10%×300)	330	
6011.26		Achats marchandise ordinateurs	2 200	
6011.17		Achats marchandises papier (450+450×10%)	495	
6055.17		Fourniture de bureau non stockables (50+50×10%)	55	
4451		TVA récupérable sur immobilisations (330×16%)	52,80	
4452		TVA récupérable sur achats	440 ⁽¹⁾	
	4812	Fournisseurs d'investissements A (348 +52,8)		382,8
	4011	Fournisseurs A		3 190

3. Même exercice que le précédent, sachant que le fournisseur :

- a lui-même acheté la caisse enregistreuse et le papier, qui constituent donc des marchandises ;
- a fabriqué les ordinateurs, qui sont donc des produits finis.

Solution :

411		Clients	3572,80	
	7011.26	Ventes marchandises		300
	7021.26	Ventes produits finis		2 000
	7011.17	Ventes marchandises		500
	7071	Ports facturés		280
	4431	TVA facturée sur ventes		492,8



CINQUIÈME CHAPITRE

Principes fiscaux et

comptables de la TVA

dans l'espace OHADA

1

Traitement fiscal général de la TVA

Adopté par l'ensemble des **pays de l'espace OHADA**, la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) est un **mode de taxation moderne** qui contribue de manière significative à la **couverture de la dépense publique**.

1.1. Définition

La TVA est un **impôt réel** : elle frappe l'**utilisation des ressources**, c'est-à-dire la **dépense** ou la **consommation**, de **biens** ou de **services**, par des **personnes physiques ou morales**.

La TVA est un **impôt indirect** : elle est payée au **Trésor**, non pas directement par le **consommateur final** (redevable réel), mais par les **entreprises** de toute nature (redevables légaux) qui assurent la **production** et la **distribution des services**.

La TVA est un **impôt ad valorem** (sur la valeur) : elle est perçue en **proportion** de la **valeur des biens ou des services** et non en référence au **volume** ou à la **qualité**.

1.2. Mécanismes

En théorie, l'entreprise doit **encaisser** pour le **compte de l'État** la TVA sur les **opérations imposables**. *A contrario*, elle doit payer la TVA incluse dans les prix de ses **achats de matières, fournitures, marchandises, services et acquisitions** d'immobilisations.

La TVA sur les **opérations imposables** représente une **dette de l'entreprise** vis-à-vis de l'**État** et est appelée « **TVA collectée** ».

La TVA sur les **achats de matières, fournitures, marchandises, services et acquisitions** d'immobilisations est appelée « **TVA récupérable** », car elle représente une **créance de l'entreprise** sur l'État. Elle est en effet **déductible** (sous réserve de certaines conditions et exclusions) de la TVA que l'entreprise collecte pour l'**État**.

Périodiquement (tous les mois au minimum), l'entreprise assujettie doit procéder au **calcul de sa position** vis-à-vis de l'État en matière de TVA. **Trois cas de figures** peuvent alors se produire :

Position de l'entreprise	Situation
La TVA collectée est « supérieure » à la TVA récupérable	L'entreprise doit payer la différence à l'État. On parle alors de TVA à décaisser ou TVA due .
La TVA collectée est « inférieure » à la TVA récupérable	L'entreprise peut demander le remboursement de la différence à l'État. On parle alors de Crédit de TVA .
La TVA collectée est « égale » à la TVA récupérable	Il n'y a ni dette, ni créance sur l'État.

Les **obligations fiscales** au regard de la TVA doivent respecter le **principe de territorialité**. Chaque pays élabore donc les **textes et lois** qui régissent sur son **espace territorial** :

- l'**établissement** ;
- la **liquidation** ;
- la **déclaration** ;
- le **paiement** ;
- les **modalités de contrôle et de recouvrement**.

Les **textes et lois**, dans les pays de la **zone OHADA**, ont adopté le **système déclaratif**. Ce qui veut dire que c'est le **contribuable** qui :

- **identifie** lui-même, parmi les **opérations effectuées** au cours d'un exercice fiscal, celles qui sont **imposables à la TVA**. C'est-à-dire les opérations dont il est le **redevable légal** de la TVA ;
- **détermine** lui-même les **bases d'impositions de la TVA due** ;
- **liquide** lui-même le **montant de la TVA due** ;
- **procède** lui-même à la **déclaration de la TVA due** ;
- **effectue le paiement** du **montant de la TVA déclarée**.

a. Droit de contrôle de l'administration

Cette **confiance** a pour contrepartie le **droit de contrôle** et de **vérification** que se réservent les **services fiscaux**. L'**Administration Fiscale** peut procéder, soit à un **contrôle sur pièces**, soit à un **contrôle sur place** :

Le **contrôle sur pièces** est un **contrôle de cohérence** des **déclarations** du contribuable. Il se limite à l'**examen des déclarations souscrites** par le contribuable, des **actes utilisés** pour l'établissement des impôts et taxes ainsi que des **documents déposés** en vue d'obtenir des **déductions**, des **restitutions** ou des **remboursements**. Le contrôle sur pièces s'effectue dans les **locaux de l'Administration**, sans envoi d'un avis préalable. Un contrôle sur pièces peut se traduire par des **redressements**. Le contrôle sur pièces permet de **planifier le contrôle sur place** à partir :

- des **incohérences détectées** dans les déclarations du contribuable ;
- des **incohérences** qui résultent du **rapprochement** entre les **déclarations du contribuable** et les **informations obtenues** par la technique de recoupement fiscal.

Le contrôle sur place peut être une **vérification partielle de comptabilité** ou une **vérification générale de comptabilité**.

La **vérification partielle** de comptabilité consiste au **contrôle des obligations fiscales** au regard d'un **groupe d'opération** sur une **période inférieure à un exercice fiscal**. Il s'agit pour le **vérificateur** de s'assurer que :

- pour chaque **opération**, le contribuable a **identifié** les différents **impôts, droits et taxes** dont elle est le **redevable légal**, conformément à la **législation fiscale en vigueur** ;
- pour chaque **impôt, droit ou taxe**, le contribuable a évalué la **base d'imposition** et procédé à la **liquidation** en respectant les **prescriptions de la législation fiscale en vigueur** ;
- pour chaque **impôt, droit ou taxe**, le contribuable a souscrit à sa **déclaration** et a effectué les **paiements** en respectant les **délais prescrits** par la **législation fiscale en vigueur**.

La **vérification générale de comptabilité** consiste à **contrôler les obligations fiscales** au regard de l'ensemble des **opérations effectuées**, par le **contribuable**, sur les exercices non prescrits. Il s'agit pour le **vérificateur** de s'assurer que :

- le **contribuable** tient une **comptabilité** conformément aux **textes et lois en vigueur** ;
- les informations obtenues par la **technique de recoupement fiscal** ou par d'autres **méthodes de collecte d'informations**, et qui concernent le **contribuable**, ont été **comptabilisées** dans les **livres comptables** de l'exercice concerné ;
- pour chaque exercice, le contribuable a **identifié** les **impôts, droits et taxes** générés par chacune des **opérations effectuées** au cours de la période concernée ;
- pour chaque **impôt, droit ou taxe**, le contribuable a évalué la **base d'imposition** et procédé à la **liquidation**, en respectant les **prescriptions de la législation fiscale en vigueur** ;
- les **livres comptables du contribuable** mettent en évidence les **bases d'impositions** et les **impôts, droits et taxes** dus inscrits sur les **déclarations** ;
- pour chaque **impôt, droit ou taxe**, le contribuable a souscrit à sa **déclaration** et a effectué les **paiements**, en respectant les **délais prescrits** par la **législation fiscale en vigueur**.

b. Redressements

Lorsque l'**Administration Fiscale** constate une **insuffisance**, une **inexactitude**, ou une **omission** dans les éléments de la **base d'imposition** ayant servi au **calcul de la TVA due**, les **redressements** correspondants sont effectués suivant la **procédure** contradictoire ci-après :

- l'**Administration Fiscale** adresse au contribuable une **notification de redressements** qui ressort : la **nature**, les **motifs** et le **montant** des redressements (en principal et en pénalités) envisagés, afin de permettre à celui-ci de faire parvenir ses **observations** ou de faire connaître son **acceptation** dans un **délaix fixé par la législation fiscale** de chaque pays ;
- si les **observations** formulées par le contribuable dans les **délais** sont reconnues **fondées**, en tout ou en partie, l'**Administration Fiscale** doit abandonner tout ou partie des **redressements notifiés** ;
- si l'**Administration Fiscale** entend maintenir les **redressements initiaux**, elle les confirme dans une **notification définitive** et informe ce dernier qu'il a la possibilité de déposer une **réclamation contentieuse**.

Les **minorations**, **inexactitudes** ou **omissions** d'un ou plusieurs **éléments** de la déclaration de la TVA due, et qui ont conduit l'**Administration Fiscale** à effectuer des **redressements**, donnent droit à l'**application des pénalités** dont les **taux** sont fixés par la **législation fiscale** de chaque pays.

c. Poursuites

La **fin de la vérification** ou du contrôle est **sanctionnée** par une **notification définitive** qui fait apparaître la **liquidation de la TVA due** par le contribuable.

Pour engager les **procédures de recouvrement forcé**, la **TVA liquidée** sur la notification définitive est inscrite sur un **Avis de Mise en Recouvrement** qui est notifié au contribuable suivant les **procédures** établies par la **législation fiscale** de chaque pays.

Le contribuable qui, à l'**expiration des délais fixés** par la législation fiscale du pays où le **titre de créance** établi ne se sera **pas exécuté**, payera, en plus des **impositions** déjà mises à sa charge, des **frais afférents** aux différents **modes de poursuite** définis par la **législation fiscale** de chaque pays.

Pour **suspendre les poursuites**, le contribuable peut introduire une **demande de sursis de paiement** auprès de l'**Administration Fiscale**, conformément à la **législation fiscale** du pays où les poursuites ont été engagées.

d. Prescriptions

En matière de **contrôle** et de **vérification** de la TVA due, les **périodes de prescription** sont définies par la **législation fiscale** de chaque pays.

e. Réclamation contentieuse

Le contribuable qui se croit **imposé à tort** ou **surtaxé** peut faire la **réclamation** auprès de l'**Administration** et conformément à la **législation du pays** où l'Avis d'Imposition a été établi.

Il est important de préciser qu'une simple **requête contentieuse** ne suspend pas les **poursuites**. C'est uniquement la **demande de sursis de paiement** qui peut le permettre, et elle peut être incorporée dans la **réclamation contentieuse**.

Un contribuable qui n'a pas obtenu le **sursis de paiement** s'acquitte d'abord de ses **impositions**, tout en continuant la **procédure contentieuse**. Si ses **arguments** sont **admis** et le **dégrèvement prononcé**, les sommes déjà payées feront l'objet d'un **crédit d'impôt**.

2

Traitement comptable général de la TVA

2.1. Notions de base de la comptabilité générale

On peut définir la **comptabilité générale** comme étant un **système de traitement de l'information** dont le but est d'**identifier**, de **mesurer**, d'**enregistrer**, de **traiter** et de **communiquer** aux utilisateurs les **informations** de nature **économique** et **financière** sur les **organisations à but lucratif** (entreprise privée).

La comptabilité générale est une technique permettant de **codifier** et de **conserver** une trace des **opérations réalisées** par une entreprise dans le cadre de son **activité**. Elle permet ainsi de produire des **informations adaptées** aux différents utilisateurs :

- les **dirigeants** qui doivent définir la **stratégie globale** de l'entreprise, ainsi que la **mise en œuvre** et le **contrôle** de l'exécution de ces **décisions** ;
- les **représentants de l'Administration Fiscale** qui doivent examiner la **régularité** et la **sinécrité** des **déclarations** des contribuables ;
- les **banquiers** qui doivent évaluer la **crédibilité de l'entreprise** afin de prendre des décisions en matière d'**octroi des crédits** ;
- les **actionnaires** qui doivent **évaluer leurs titres**.

Les **informations comptables** ont pour finalité permettre aux utilisateurs d'avoir une « **image fidèle** » de la situation et des opérations de l'entreprise.

2.2. Analyse des opérations de l'entreprise

L'**activité d'une entreprise** se traduit par des **échanges avec l'extérieur** (fournisseurs, clients, organismes financiers, État) mais aussi par des **opérations internes** à l'entreprise elle-même. Ces opérations entraînent des **modifications** dans la **situation patrimoniale** de l'entreprise. C'est à la **comptabilité générale** qu'il revient d'analyser puis de suivre ces **opérations** en les enregistrant régulièrement dans l'**ordre chronologique**. Les opérations de l'entreprise donnent lieu à ce qu'on appelle des « **flux** ».

Un **flux économique** désigne tout **mouvement de biens, de services** ou **de monnaie** entre l'**entreprise**, les **tiers**, ou à l'**intérieur** de l'entreprise elle-même.

2.3. Classification des flux

On peut classer les **flux économiques** selon leur **nature** ou leur **origine** et leur **destination**.

Selon leur nature, on va distinguer **trois types de flux**, à savoir :

- 1** les **flux réels** ;
- 2** les **flux de services** ;
- 3** les **flux financiers**.

Les **flux réels** sont des mouvements de biens **achetés** (flux entrant) puis **revendus** (flux sortant) (cas de l'entreprise commerciale).

Dans le cas d'une **entreprise industrielle**, les **flux réels entrants** correspondent aux **matières premières et fournitures achetées**, tandis que les **flux réels sortants** correspondront aux **produits finis vendus aux clients**.

Les **flux de service** correspondent à l'ensemble des **services achetés ou vendus** par l'entreprise.

À tout flux réel ou de service correspond une **contrepartie monétaire** qui prend le nom de « **flux financier** ». Selon leur **origine** et leur **destination**, on distinguera les :

- **flux internes** ;
- **flux externes**.

Les **flux internes** correspondent à tous les **mouvements de biens et de services**, ou les **mouvements de monnaie**, qui ont lieu à l'**intérieur de l'entreprise** elle-même.

Les **flux externes**, quant à eux, sont tous les flux qui mettent l'entreprise en **relation** avec tout **autre agent économique**.

2.4. Constatation des flux

Toute **opération** de l'entreprise qui se traduit par un **flux** donne lieu à l'**établissement d'un document** qui permet d'avoir une **trace** de l'opération. Ces **documents**, différents selon la **nature de l'opération**, sont appelés des « **pièces comptables** ».

Les **flux réels** peuvent, par exemple, être **constatés** par les pièces comptables suivantes :

- les **bons de commande** ;
- les **bons de livraison** ;
- les **factures** (factures de « doit » ou factures « d'avoir ») ;
- les **bordereaux douaniers de taxation** ;
- les **actes de cessions** ;
- les **actes de constat d'avarie** ;
- etc.

Les **flux de services** peuvent, par exemple, être **constatés** par les pièces comptables suivantes :

- les **factures** (factures de doit ou factures d'avoir) ;
- les **contrats de prestation de services** ;
- etc.

Les **flux financiers** peuvent, par exemple, être constatés par les **pièces comptables** suivantes :

- les **pièces de caisse** ;
- les **chèques** ;
- les **avis de débit** et de **crédit** ;
- les **ordres de virements bancaires** ou **postaux** ;
- les **relevés bancaires** ;
- les **effets de commerce** ;
- etc.

2.5. Enregistrement comptable des flux

Toutes les **opérations de l'entreprise** doivent être **enregistrées** dans les **livres de l'entreprise**. Ces livres doivent être tenus **régulièrement** selon une **forme conventionnelle** qui ne varie pas d'une entreprise à l'autre, ni d'un exercice à l'autre.

Afin de suivre les opérations affectant la **situation de l'entreprise**, on utilise par convention un **compte**. Le compte permet de **regrouper les opérations de même nature**.

Un compte est un **tableau à deux parties** dans lequel on enregistre les **opérations** de l'entreprise au fur et à mesure qu'elles s'effectuent. Un compte se présente ainsi :

D	Numéro de compte - intitulé	C
Emplois		Ressources

La **partie gauche** enregistre les **emplois**, c'est-à-dire la **destination des flux économiques**, elle prend le nom de **Débit du compte**, représenté par D. La **partie droite** d'un compte enregistre les **ressources**, c'est-à-dire l'**origine des flux économiques**, elle prend le nom de **Crédit du compte**, représenté par C.

Lorsqu'une opération est inscrite au **débit** (côté gauche) d'un compte, on dit que le **compte est débité** ; lorsqu'elle est inscrite au **crédit** (côté droit du compte), on dit que le **compte est crédité**.

On parle d'**imputation** lorsque le comptable indique, sur une **pièce comptable**, le **numéro du compte d'affectation** de la somme issue d'un flux. La **somme** est portée soit au **débit**, soit au **crédit** du compte.

On appelle **solde d'un compte** le **montant net du compte**. Ce solde correspond à la **différence** entre le total des **sommes inscrites** au **débit** du compte et le total des **sommes inscrites** au **crédit** de ce même compte à une date donnée.

Le solde d'un compte est soit **débiteur**, soit **créditeur**. On dit qu'un compte est **débiteur** lorsque le total des sommes inscrites au **débit** du compte est **supérieur** au total des sommes inscrites au **crédit** de ce compte ; il sera dit **créditeur** lorsque le total des sommes inscrites au **crédit** est **supérieur** au total des sommes inscrites au **débit** du compte.

Si le total des sommes au débit d'un compte est **égal** au total des sommes au crédit, on dira que le compte est **soldé**.

La **partie double** est l'**épine dorsale** de la **comptabilité** telle qu'elle est pratiquée de nos jours.

Le **principe** est le suivant : toute opération simple intéresse **deux comptes**, à savoir un compte qui est **débité** et un compte qui est **crédité**. En d'autres termes, toute somme **portée à gauche** d'un compte aura une **contrepartie inscrite à droite** d'un autre compte.

De même, pour un ensemble d'opérations, le total des sommes inscrites au **débit** doit être toujours **égal** au total des sommes inscrites au **crédit** d'un compte.

Afin de permettre aux entreprises de fournir aux utilisateurs des **informations uniformes, compréhensives** et qui **facilite la comparaison**, les États signataires du **Traité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires** (OHADA) ont adopté le **même mode de codification** : le **plan des comptes** du Système Comptable OHADA.

ENTRAÎNEMENT

1

Pour chaque exercice, donnez le calcul détaillé de la base imposable. Pour le premier cas, il vous est demandé d'établir le document réglementaire.

1. Les éditions Arno accordent le 14 mai 2017 à la librairie Xavier un rabais de 35% pour les marchandises abîmées lors de la livraison du 07 mai 2017 (livres dont la couverture est endommagée). Le montant de la vente d'origine était de 900 000F sur lequel il y avait une remise de 15%.

Renseignements généraux :

Editions Arno
53, Avenue Laeken, 1090 Jette C/ Limete
RCCM 0125/CD/2016
NIF : A1657110B

Librairie Xavier
NIF : A14568753X
1, Avenue du livre, C/Gombe

2. La société ML Services produit et vend des groupes électrogènes et des pièces de rechanges. Etablissez le corps de la facture du 20 juillet 2017 destinée au magasin Amma sur base des informations ci-après :
 - Pièces A : 200 pièces à 3 000F chacune
 - Pièces B : 500 pièces à 4 250F chacune
 - Pièces C : 800 pièces à 8 125F chacune
 - Remise : 5%
 - Emballages consignés : 205 000F
 - Emballages perdus : 165 000F
 - Port : 350 000F (montant avec justificatifs originaux joints)
 - Assurance : 120 000F

3. Un casino, établi à Kinshasa, exploite des roulettes, des tables de black jack et des machines à sous. Au cours du mois de mars 2018, les recettes nettes ont atteint 38 250 000F.

4. La douane : TVA à l'importation pour les marchandises suivantes en provenance de la Belgique, via Pointe-Noire :
 - 25 frigo : 350 000F/pièce
 - Emballages : 250 000F
 - Transport jusqu'à Pointe-Noire : 1 500 000F
 - Assurances : 175 000F
 - Droits de douane : 30%
 - Droits d'accises : 10%

2

Pour chacun des cas suivants, donnez la cause précise (motivation fiscale) du caractère imposable ou non (exonération) de l'opération.

1. La SONAL organise une loterie à billet.
2. La société Mukanza importe du sel de mer français.
3. Madame Katondi, agricultrice, possède une exploitation de 10 ha d'ananas qu'elle vend à près de 80% à l'exportation. Ses ventes atteignent en moyenne 1 150 000 000F HT par an.
4. Madame RAMAZANI, agricultrice voisine de Madame Belongo, possède une petite exploitation assez mal située de 1 ha d'ananas, qu'elle vend sur les marchés. Ses ventes atteignent en moyenne 65 000 000F HT par an, en fonction de la pluviométrie.
5. M. Matoka Nangie est chef de chantier chez Safricas et a réalisé avec son équipe 20 km de route.
6. Kikomba Bolia, frère de Matoka Nangie, est inscrit comme géomètre expert et effectue des études pour Safricas et autres entreprises de travaux publics.
7. Mlle Malu Kusukinina est, dans le cadre de son activité de commerce général, propriétaire de biens de natures diverses. Dites si les opérations suivantes, relatives auxdits biens, sont imposables et pourquoi :
 - Location d'un terrain nu à Kintambo ;
 - Concession d'un brevet de moulin à manioc ;
 - Location d'appartements meublés situés dans le quartier résidentiel ;
 - Vente d'un immeuble d'habitation situé au centre-ville ;
 - Location-gérance d'un commerce de gros à Muanda.

8. Le couple Mbuku revient de Dubaï où ils se sont mariés. Ils ramènent à Kinshasa le trousseau de mariage de l'épouse.
9. M. Mbele, propriétaire d'une quincaillerie, cède au prix de 25 000F une pompe à eau immobilisée dans ses comptes pour sa valeur nette de TVA qu'il utilisait en cas d'inondation de son magasin. Cette pompe ne pourra éventuellement fonctionner qu'après une remise en état complète. Dire ce qu'il serait advenu de l'imposition de cette vente à la TVA si l'achat n'avait pas ouvert droit à déduction.
10. La société SITA réalise le déménagement d'un fonctionnaire de la PNUD, qui part en mutation à Conakry.
11. Le magasin de vélo MAMINGI importe des vélos de tout modèle. Son gérant décide de prélever 2 vélos pour les affecter comme suit :
 - 1 vélo à un employé pour les courses de l'entreprise ;
 - 1 vélo à M. Golez, client de l'entreprise.
12. Quels sont les conséquences en matière de TVA, sachant que ces vélos ont une valeur de 1 300 000F HT chacun ?
13. M. KUYULA vend des médicaments, des produits de parapharmacie et des produits cosmétiques. Tous ces produits proviennent de son laboratoire pharmaceutique et de cosmétologies étrangères.
14. Mme Olga Belongo importe 4 fois par an des conteneurs de 40 pieds, d'une valeur moyenne de 30 000 000F HT chacun, composé de diverses marchandises qu'elle revend.
15. M. Banga est un expert-comptable dont le CA annuel moyen est 65 000 000F.
16. M. Nkulu est un peintre en bâtiments indépendant dont le CA annuel moyen est de 36 000 000F.
17. Eunice MVIDIA est une entreprise individuelle de production de serrures et clés dont le CA annuel moyen est de 250 000 000F.
18. Une société extrait des eaux minérales ou de sources et les met en bouteilles pour les revendre en RDC ou à l'exportation. Son CA de l'année est de 1 800 000F.

3

Calculer la TVA collectée dans les cas suivants :

1. Un commerçant grossiste en électroménager soumis à la TVA vend le 1er juillet N (année en cours) :
 - 3 machines à laver à un commerçant détaillant non assujetti pour 3 500 000F hors TVA ;
 - une machine à laver à un particulier pour 1 200 000F hors TVA.
2. Un commerçant détaillant en pièces détachées assujetti à la TVA à compter du 1er juillet N importe des pièces détachées pour un montant de 10 000 000F hors TVA 16%, qu'il revend dans son magasin avec une marge de 20% pour :
 - 6 000F hors TVA à des particuliers ;
 - 2 400F hors TVA à des commerçants détaillants assujettis à la TVA ;
 - 3 600F hors TVA à des commerçants détaillants non assujettis à la TVA.
3. La clientèle d'un cabinet d'expertise comptable est constituée de clients assujettis à la TVA, de clients partiellement assujettis et de clients non assujettis. Les honoraires hors taxe s'élèvent pour le mois de septembre N à :
 - clients assujettis : 6 000F ;
 - clients non assujettis : 2 000F ;
 - clients partiellement assujettis : 4 000F

4

Comptabiliser les opérations.

L'entreprise individuelle MBUKU NUNI Partners :

- spécialisée dans l'audit et conseil en gestion ;
- située sur l'Avenue des entreprises n°02, commune de Gombe
- Numéro impôt : A90000012X ;
- B.P. : 440 Kin I ;
- N°RCCM : CD/KIN/RCCM/14-B-3205

Au cours du mois de septembre, cette entreprise a réalisé les opérations suivantes, au taux normal de TVA de 16%. Les montants sont HT :

- 02/09 : vente aux Ets MAYA, facture n°85, montant de 340 000F ;
- 03/09 : facture n°12 de MEDICAM, NIF A8690000M, relative à l'achat des fournitures, montant de 35 000F ;
- 05/09 : facture n°86 aux Ets AMY, montant de 420 000F ;
- 06/09 : facture n°87 à SOCOCE, montant de 980 000F ;
- 08/09 : facture n°515 de AFRIMA, NIF A5632144N, montant de 2 500 000F pour l'achat d'une voiture ;

- 11/09 : facture n°1083 de Canon Kin, NIF B789621Q, pour plusieurs achats :
 - Micro-ordinateur : 550 000F ;
 - Classeurs, bacs à fiches : 22 500F ;
 - Imprimante : 800 000F ;
 - Mobilier de bureau : 256 000F ;
- 13/09 : facture n°88 au client PRINSUNIC, montant de 2 350 000F ;
- 15/09 : facture n°89 à MUSCO HOTEL, montant de 4 200 000F ;
- 17/09 : MUSCO HOTEL remet un chèque de 2 726 000F en règlement partiel de sa dette ;
- 18/09 : factures d'eau et d'électricité :
 - REGIDESO, facture n°11180, NIF B8623145X, montant de 75 000F ;
 - SNEL : facture n°5632, NIF B5566982X, montant de 32 000F ;
- 20/09 : Airtel, facture n°539, NIF A2103652N, montant de 126 000F ;
- 25/09 : facture n°212 d'AFRIMA pour l'entretien d'un véhicule acheté le 08/09, montant de 35 000F ;
- 28/09 : importation d'une voiture, valeur CIF et douane comprise, montant de 2 500 000F, déclaration de douane n°0052364 ;
- 28/09 : importation d'une voiture valeur CIF et douane comprise, montant de 2 500 000F, déclaration de douane n°0052364 ;
- 30/09 : facture n°90 pour vente aux Ets SAGEDI, montant de 1 820 000F.

5

Questions à choix multiples sur la fiscalité 1^{ère} et 2^{ème}

1. Une société exporte 500m³ de bois Kambala vers la Belgique à 400 FB le m³. Les frais de financement se montent à 10.000 FB. Les frais bancaires et autres commissions dues à la Banque congolaise sont estimés à 10%. Sachant que le cours de change est de 1FB = 400FC. La CCA à l'exportation à payer vaut :

a. 2.794.500	c. 4.617.000	e. 147.487.5
b. 147.485,5	d. 1.188.000	

2. L'impôt foncier considère la détention d'un titre de propriété comme :

a. assiette de l'impôt	c. base imposable	e. redevance
b. fait	d. unité de mesure	

3. Un commerçant paie une taxe conjoncturelle pour un produit ordinaire de 800 000F. Le fret est de 2 400 000F et l'assurance 80 000F. Cours de change : 1 F.f.=2.0F. La valeur F.O.B. à l'import est de :
- | | | |
|-----------|-----------|-----------|
| a. 6 400F | c. 6 600F | e. 6 700F |
| b. 6 500F | d. 6 650F | |
4. Un propriétaire d'une voiture de la marque Peugeot de 2T paie une vignette de 18.750 F. Cette voiture est affectée au transport depuis le mois d'avril 2005. La puissance moteur du véhicule est de :
- | | | |
|------------|----------|----------|
| a. 33 CV | c. 34 CV | e. 45 CV |
| b. 33.5 CV | d. 40 CV | |
5. La MIBA a exporté 300 carats de diamant industriel en payant une CCA à l'exportation de 113.400 F. Les frais de financement supportés correspondent à 15.000 FB. Les retenues bancaires à la Banque centrale sont de 10% (cours de change 1FB=40F). Le prix de vente unitaire du diamant est de :
- | | | |
|----------|----------|----------|
| a. 200FB | c. 240FB | e. 290FB |
| b. 232FB | d. 260FB | |
6. Une société exporte 600 m de bois Wenge vers la Belgique à 400 FB le m. Les frais de financement se montent à 10 000F. Le change est de 100 FB=1000F. La CCA à l'exportation à payer vaut :
- | | | |
|----------------|---------------|---------------|
| a. 2 794 500F | c. 4 617,000F | e. 147 487,5F |
| b. 147 485,50F | d. 1 188 000F | |
7. L'impôt pour lequel le fisc ne tient pas compte du degré d'aisance du contribuable est l'impôt :
- | | | |
|-------------------|------------------|----------------|
| a. progressif | c. proportionnel | e. de quotité. |
| b. de répartition | d. réel | |
8. Un nouvel acheteur paye une facture de la marchandise à 136.000 F avec un taux applicable sur la valeur ajoutée de 40%. Sachant que la valeur d'acquisition de cette marchandise était de 80.000 F, le vendeur souhaiterait céder la marchandise au prix de :
- | | | |
|-------------|-------------|-------------|
| a. 110 000F | c. 130 000F | e. 150 000F |
| b. 120 000F | d. 140 000F | |

9. Le mode d'évaluation de la matière imposable selon lequel l'Administration fiscale fixe elle-même la quantité de la matière imposable est l'évaluation :
- a. directe par témoignage
 - b. par l'Administration
 - c. administrative
 - d. forfaitaire
 - e. indiciaire
10. L'impôt selon lequel tout impôt doit être conçu de manière à ce qu'il fasse sortir des mains du peuple le moins d'argent possible au-delà de ce qui entre dans le trésor public a pour principe :
- a. l'annualité
 - b. la certitude
 - c. la commodité
 - d. l'économie
 - e. l'égalité.
11. La proposition qui désigne l'impôt indirect est :
- a. l'impôt sur les véhicules.
 - b. l'impôt *ad valorem*.
 - c. l'impôt sur la circulation routière.
 - d. l'impôt foncier.
 - e. l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'intérieur.
12. L'action par laquelle un contribuable s'est soustrait de sa charge fiscale de façon licite se nomme :
- a. évasion fiscale
 - b. fraude fiscale
 - c. impôt de quotité
 - d. impôt *ad valorem*
 - e. taxe
13. Concernant les caractéristiques de l'impôt, le prélèvement imposé par l'État est fait d'une manière contraignante et non volontaire dans le cas où :
- a. L'impôt est payé par voie d'autorité.
 - b. L'impôt est payé d'après les facultés contributives du contribuable.
 - c. L'impôt a un caractère définitif.
 - d. L'impôt est payé sans contrepartie déterminée.
 - e. L'impôt est payé en argent.
14. La méthode qui permet au fisc d'évaluer la matière imposable à partir des signes extérieurs des richesses du contribuable se nomme :
- a. l'évaluation arbitraire
 - b. la méthode indiciaire
 - c. la taxation d'office
 - d. la confession fiscale
 - e. le stoppage à la source

15. La société CONGO - ETAIN a exporté l'étain et a reçu les recettes brutes de 5 000 DM. Les frais de financement s'élevaient à 500 DM. Les frais de la banque centrale sont de 5 %. (Cours de change 100 DM = 4000 F et arrêt de calcul à un rang après la virgule). La CCA à l'exportation vaut :
- | | | |
|--------------|--------------|--------------|
| a. 11 542,5F | c. 10 000,0F | e. 11 970,0F |
| b. 14 107,5F | d. 14 630,0F | |
16. Au mois de juin 2002, un hôtel disposait de 60 appartements et payait une CCA à l'intérieur de 666 000 F au taux d'occupation de 80 %. Si le taux d'occupation en juillet 2002 revient à 100 %, la CCA à l'intérieur à payer est de :
- | | | |
|-------------|-------------|-------------|
| a. 500 000F | c. 832 500F | e. 810 000F |
| b. 450 000F | d. 900 000F | |
17. L'acte par lequel le receveur de contribution arrête les effets d'une saisie s'appelle :
- | | | |
|--------------------|----------------------|------------------|
| a. la contre bande | c. la saisie brandon | e. la contrainte |
| b. la main levée | d. l'avertissement | |
18. SITA HOUSE Sarl paie une taxe de statistique de 62 328 FC à la suite de l'importation d'un lot de marchandises acquis au prix FOB de 52 000 FB. Le fret maritime est de 18.000 FB. Le cours de change : 100 FB = 2.800 F.
- Le taux de frais d'assurance supporté est de :
- | | | |
|----------|---------|---------|
| a. 1,5% | c. 3,7% | e. 5,6% |
| b. 2,8 % | d. 4,9% | |
19. Un obligataire a émis un emprunt de 5 200 obligations et supporte une contribution mobilière de 169.000 F. Le taux de remboursement est de 6,5% l'an. La valeur nominale d'une obligation vaut :
- | | | |
|-----------|-----------|-----------|
| a. 2 000F | c. 2 800F | e. 3 500F |
| b. 2 500F | d. 3 000F | |

ÉLÉMENTS

BIBLIOGRAPHIQUES

1

Ouvrages

DUSSART Jean, *Recyclage sur la TVA*, 1969, Paris.

LE BRUN, *Introduction de la TVA française*, 1984, Éditions Dalloz, Paris.

MABIALA UMBA Laurent, *Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), cédulaire et réformes fiscales dans les États d'Afrique noire*, 2006, Éditions CRIGED-I.S.C., Kinshasa, 345 pages.

MABIALA UMBA Laurent, *TVA pratique dans le monde des affaires*, 2011, Kinshasa.

MBANGALA MAPAPA Augustin et WANDA Robert, *Comptabilité générale : Nouveau plan comptable OHADA*, 2022, Droit Afrique Éditions, Paris.

MBOKO DJ'ANDIMA Jean-Marie, *Code général des impôts*, 2007, Presses Universitaires du Congo, Kinshasa, 483 pages.

WALTER Roland, *La taxe sur la valeur ajoutée : TVA*, 2009, Ellipses Éditions, Collection Mise au point, 144 pages.

2

Article, notes de cours et autres

Conseil des Ministres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires, *Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière : système comptable*, 2017.

FALCO Damien, « Une nouvelle légende fiscale : la TVA de Maurice Lauré », *Gestion & finances Publiques*, 2021, volume 101, n°1, p.22-28.

Items d'Exetat (1997-2012) pour de questions liées à la législation sociale et droit.

NGOY AMBA Maubert, *Sciences et techniques fiscales*, 2018, Institut Supérieur de Commerce.

« Ordonnance loi n°10/001 du 20 août 2010 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée », *Leganet.cd* [En ligne]. Disponible sur <https://www.leganet.cd/Legislation/Dfiscal/TVA/OL.10.001.20.2010.htm>.

TAYAYE A., *Le régime d'imposition de la TVA en droit congolais*, 2019, Institut Supérieur de Commerce de Kinshasa.

3 Webographie

Direction Générale des Impôts, Code des impôts, *Ministère des Finances de la République Démocratique du Congo* [en ligne], Mis à jour au 31 mars 2021. Disponible en PDF : <https://dgi.gouv.cd/wp-content/uploads/2023/03/code-des-impots.pdf>

« Introduction à l'étude de la fiscalité », *Profiscal* [en ligne], Version mai 2002, consulté le 15 février 2024. Disponible sur : https://www.profiscal.com/Etudiants/introduction_etude_de_la_fiscalite.pdf.

« Système comptable OHADA : Guide d'application », *OHADA* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.ohada.com/uploads/actualite/3504/Guide-d-application-du-SYSCOHADA.pdf>.

YAV KATSHUNG Joseph, « Understanding how Value Added Tax (VAT) is applied in the Democratic Republic of Congo », *JDSupra*. Disponible sur : <http://www.jdsupra.com>.

BIOGRAPHIE



Mbuku Nuni, chercheur et consultant multidiplômé dans le domaine du commerce et de la finance, a étudié à la Haute École de Commerce de Kinshasa, à l'École Supérieure de Formation des Cadres ainsi qu'à l'École des Frères Maristes en République Démocratique du Congo.

Finance, entrepreneuriat, économie, fiscalité et commerce constituent ses domaines privilégiés de recherche scientifique.

Il est l'auteur de nombreuses publications, dont les plus connues sont :

- *Microfinance : source d'appauvrissement et/ou d'enrichissement pour les entrepreneurs en République Démocratique du Congo ?*, Publié aux éditions EdiLivre en avril 2023 ;
- *Stratégie de fidélisation de la clientèle dans le secteur de la microfinance Tome 1*, Publié aux éditions Nombre 7 en juillet 2024 ;
- « Management au cœur de tout », Article publié en mars 2025 sur le réseau Auteurs Francophones ;
- « Entendement économique de la consommation des ménages », Article publié en juin 2025 sur le réseau Auteurs Francophones.

En dehors de son cercle scientifique, Mbuku Nuni fait partie de plusieurs associations, tant nationales qu'internationales.

