



THEORIE ET PRATIQUE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE [TVA] EN R.D. CONGO

I. LIMINAIRES

La taxe sur la valeur ajoutée, ou TVA, est l'impôt sur la dépense que la plupart des pays ont intégré dans leur législation, compte tenu de sa neutralité économique et de sa relative simplicité, semble-t-il. Mise en place en France en 1954, elle est devenue peu à peu l'impôt sur la consommation dans plusieurs pays du monde y compris la République Démocratique du Congo [RDC] depuis le 1^{er} Janvier 2012¹.

Il sied de se poser la question si l'instauration ou l'institution de la TVA en RDC fut inclusive ou non. En effet, le projet de loi sur la TVA fut examinée et adoptée respectivement par la Commission de Lois et de Textes réglementaires du Gouvernement, le Conseil des Ministres, le Sénat et, à nouveau, par le Conseil des Ministres après habilitation du Gouvernement par le Parlement à prendre le texte instituant la TVA par Ordonnance-loi.²

Ainsi, il est sans conteste d'affirmer que l'Ordonnance-loi No 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la TVA, signée par le Président de la République semble être le fruit de l'implication des partenaires en la matière.³ Il sied donc d'en étudier les buts, les contenus théorique et pratique ainsi que les potentielles zones d'ombre en RDC pour un « soft landing » de cet impôt qui vient remplacer celui sur le chiffre d'affaires [ICA] dans un pays aux dimensions continentales, aux rémunérations salariales insignifiantes et/ou inexistantes et dans lequel l'incivisme fiscal est presque quotidien.

II. QUELS SONT LES BUTS ET CARACTERISTIQUES DE LA TVA EN RDC ?

Il ressort de l'Ordonnance-loi No 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la TVA en RDC ainsi que des différents textes légaux et réglementaires y relatifs que la TVA vise **les buts et/ou objectifs** suivants :

¹ La République Démocratique du Congo est le 143^{ème} pays au monde à introduire la taxe sur la valeur ajoutée dans son système fiscal. Depuis son indépendance jusqu'à ce jour, l'imposition de la dépense ou de la consommation en RDC est faite sur un modèle unique de taxation au chiffre d'affaire, prélevée à l'étape de la production des biens et services, en produisant des effets de cascades tout au long du reste de la chaîne économique jusqu'au dernier consommateur. Lire, Mabiala Umba-Di Kama Beti Laurent, *La TVA Pratique dans le monde des affaires*, Kinshasa, 2011

² Processus législatif de la TVA en RDC : - 2009, **dépôt** du projet de loi au Parlement ; - le 04 juin 2010, **examen et adoption** en première lecture du projet de loi par le Sénat ; le 23 juin 2010, **vote de la loi d'Habilitation** du Gouvernement à prendre l'Ordonnance- Loi portant institution de la TVA ; - le 20 août 2010, **signature de l'Ordonnance-Loi** instituant la TVA par le Président de la République.

³ Y compris la population? Peut-être par le jeu de représentation.



- Moderniser le système d'imposition indirecte en palliant aux faiblesses de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires [ICA] (caractère cumulatif et étroitesse de la base d'imposition) ;
- Améliorer la compétitivité des produits de fabrication locale par rapport à ceux importés ;
- Améliorer la rentabilité du système fiscal congolais ;
- Améliorer l'attractivité du pays à l'investissement ;
- Faciliter l'intégration de la RDC dans les regroupements économiques sous régionaux

La Taxe sur la Valeur Ajoutée [TVA] est donc un impôt général sur la consommation qui frappe tous les biens et services. La TVA a comme **caractéristiques**⁴ :

- **La TVA est un impôt sur la consommation**⁵. C'est le consommateur final qui

⁴ Le principe central de la TVA est d'éviter les impositions cumulatives dites " en cascade ". En effet taxer la dépense à chaque stade de la commercialisation d'un bien ou d'un service, sur la base de la valeur dépensée, revient à intégrer dans l'assiette de l'impôt la valeur de taxes déjà récoltées au stade précédent.

Dans le calcul de la TVA, L'assiette de l'impôt - à chaque stade de la dépense - est uniquement la seule valeur ajoutée à ce stade. Elle ne peut s'appliquer à la valeur ajoutée d'un quelconque stade antérieur. Par construction, la TVA n'est pas calculée sur le montant des ventes, contrairement à la plupart des systèmes de taxes indirectes qui ne sont basés que sur le seul chiffre d'affaires.

Concrètement, la personne physique ou morale *assujettie* à la TVA (appelée ici contribuable) va :

- percevoir la TVA en majorant ses prix de vente hors-taxe du taux légal de la taxe sur la valeur ajoutée.
- reverser à l'État la différence entre le total de la TVA perçue lors de ses ventes et le total de la TVA qu'elles ont elles-mêmes déjà payées lors de leurs achats. [Sous certaines conditions, une entreprise qui paie plus de TVA sur ses achats qu'elle n'en collecte sur ses ventes, peut récupérer la différence auprès de l'État].

Ainsi, on ne taxe que la « Valeur Ajoutée » (définie comme la différence entre le produit des ventes et les coûts des consommations intermédiaires facturées). Les assujettis - notamment les entreprises - tiennent généralement leur comptabilité « Hors Taxe » et enregistrent pour ce faire des écritures valorisées « hors-taxe » (en abrégé HT, soit l'abréviation conventionnelle pour « Hors Taxe », l'abréviation « TTC » signifiant au contraire « Toutes Taxes Comprises »).

Ainsi les assujettis à la TVA jouent en fait auprès de leurs clients le rôle de collecteur d'impôt pour le compte de l'État, sans que cette charge ne les touche personnellement. Ce mécanisme garantit la « neutralité économique » de la TVA. [En revanche, les assujettis peuvent être indirectement touchés, par exemple par la réduction de leur marché ou par le déplacement des consommations dues à des variations de taux de la TVA]

Il faut noter cependant que le mécanisme perception de la TVA, son formalisme et son contrôle par l'État a pour effet d'imposer à l'assujetti certaines obligations, notamment en matière de comptabilité et de facturation qui impliquent pour lui des coûts indirects.

⁵ Lire dans le sens contraire, Pierre Bessard, "La TVA, un impôt discret mais néfaste", Les Monographies de Contribuables Associés, N° 13, Paris, www.contribuables.org. Cette étude récuse notamment la notion superficielle d'un impôt « sur la consommation », qui laisserait suggérer l'absence d'effet de la TVA sur l'épargne et l'investissement. Cela est d'autant vrai car en réalité, la notion de consommation dans le contexte fiscal n'indique, dans le meilleur des cas, que le moment où l'impôt se paie ; en revanche, elle ne dit rien sur la provenance des revenus nécessaires pour payer l'impôt. Or, comme son nom l'indique, la TVA est un impôt sur la valeur ajoutée, donc nécessairement sur des rémunérations – qu'il s'agisse de salaires, de bénéfices ou d'intérêts. Elle frappe donc bien le revenu, au même titre que l'impôt sur le revenu ou les charges salariales. Certes, le mode de prélèvement change; mais la catégorisation distincte et les complexités bureaucratiques additionnelles de la TVA ne modifient pas les effets de l'impôt. Quelle que soit l'assiette fiscale du point de vue administratif, la TVA, comme l'impôt sur le revenu ou les prélèvements sur les salaires, sanctionne toujours un acte d'échange entre une rémunération et un bien ou un service. On s'aperçoit d'ailleurs qu'à terme, toute consommation est nécessairement financée par un revenu.



supporte la TVA car il ne peut pas la déduire.

- **La TVA est un impôt indirect** car, ce sont les entreprises qui calculent et collectent la taxe pour la reverser à l'Etat.
- **La TVA est un impôt unique.** En effet, alors que l'ICA est *un impôt cumulatif* qui frappe toute vente de produits à chaque fois qu'elle survient, augmente d'autant plus le prix facturé au consommateur final que le nombre d'intermédiaire.⁶ La TVA elle, quelle que soit la longueur du circuit de distribution, toutes les fois qu'un opérateur économique achète des biens ou des services, il peut déduire la TVA payée à ses fournisseurs de la TVA qu'il facture à ses clients. La TVA pour lui ne constitue pas un coût à incorporer dans le prix de revient du bien ou service.

III. QUI SONT ASSUJETTIS A LA TVA EN RDC ?

Sont assujettis à la TVA, les personnes physiques ou morales, y compris l'Etat, les provinces, les ETD et les organismes de droit public qui effectuent de manière indépendante, à titre habituel et occasionnel, des opérations économiques.

Sont exclus:

- *les salariés*
- *personnes liés par un contrat de travail*
- *tout autre rapport juridique créant un lien de subordination.*

Il sied de préciser pour les personnes physiques ou morales que pour être assujettis, il est tenu en compte le chiffre d'affaires annuel. En effet, **les personnes physiques ou morales sont assujetties à la TVA lorsqu'elles réalisent un chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à 80.000.000 de francs congolais**⁷. Ceci ne s'applique pas aux membres de la profession libérale.

Lorsque le chiffre d'affaires annuel devient inférieur au seuil, l'assujetti conserve cette qualité les deux années suivant celle de la constatation de la diminution du chiffre d'affaires.

Toute personne morale et physique dont le chiffre d'affaires cumulé atteints en cours d'année le seuil d'assujettissement devient de ce fait redevable de la TVA. Il doit se faire connaître de l'Administration fiscale avant le quinze du mois qui suit celui au cours duquel ce seuil a été dépassé.

⁶ L'ICA est un impôt indirect incorporé dans le prix de revient et a les caractéristiques suivantes: - caractère cumulatif avec effet de cascade; augmentation des prix; impact négatif sur la compétitivité des produits de fabrication locale; faible rentabilité de l'investissement car champ d'application réduit et multiplicité des taux d'imposition.

⁷ L'Ordonnance-loi instituant la TVA parle de 50.000.000 de francs congolais. Ce seuil fut porté à 80.000.000 de francs congolais par l'Arrêté Ministériel No037/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 11 aout 2011 portant modification du seuil d'assujettissement à la TVA.



Notons qu'il existe aussi des ***cas particulier des personnes morales de droit public qui sont assujetties à la TVA***. Précisons vite qu'elles ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs, seulement lorsque leur non assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

III. DE LA LEGISLATION CONGOLAISE EN MATIERE DE TVA : SES GRANDS PRINCIPES

Ici il faut signaler que nous analyserons ces principes au regard de ***l'Ordonnance-loi No 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la TVA***. Ils sont :

- Un large champ d'application de la TVA;
- Une base d'imposition plus large ;
- L'unicité du taux d'imposition ;
- Des exonérations limitées et de stricte interprétation ;
- La déductibilité de la TVA supporté par les entreprises ;
- Une limitation du droit a déduction pour les assujettis partiels ;
- La régularisation des déductions opérées dans certains cas ;
- L'imputation des crédits de TVA ;
- Le remboursement des crédits de TVA ;
- Des obligations déclaratives et de paiement ;
- L'obligation de tenue de comptabilité ;
- L'obligation de délivrer une facture ;
- Des pénalités spécifiques en matière de TVA

3.1. Large champ d'application

Sont soumis à la TVA, les opérations relevant d'une activité économique et effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Au regard de la TVA les activités économiques correspondent aux livraisons des biens et aux prestations des services.

Ces activités sont : les activités de Producteur, de Commerçant, de Prestataire de service, de Professions libérales ou assimilée etc.

3.2. Une base d'imposition plus large

Constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services perçus en contrepartie de l'opération, y compris les subventions ainsi que tous les frais, impôts, droits et taxes de toute nature y afférente, à l'exclusion de la TVA elle-même.

Les impôts, droits et taxes concernés sont ceux constituant des charges d'exploitation pour les redevables.



3.3. L'unicité du taux d'imposition

Un seul taux positif de 16 %, à côté du taux zéro pour les exportations.

3.4. Exonérations limitées et de stricte interprétation

Les exonérations sont uniquement justifiées par des considérations d'ordre social, fiscal (éviter la double imposition) et diplomatique. Pour ce faire, il est prévue une liste des exonérations limitativement établie par l'Ordonnance-loi portant institution de la TVA.⁸

Il est ainsi interdit de faire une interprétation par analogie ou similitude ainsi que d'accorder d'autres exonérations par des lois spécifiques ou des conventions particulières.

3.5. Déductibilité de la TVA supportée par les entreprises

Sauf exclusion prévue par la loi, la TVA qui a grevé les éléments constitutifs du coût de revient d'un bien ou d'un service est déductible de la TVA collectée sur les clients de

⁸Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée, les opérations de livraison de biens et d'importation ci-après : les ventes de biens meubles d'occasion effectuées par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation lorsque ces biens n'ont pas ouvert droit à déduction de la taxe lors de leur acquisition ; les ventes et les importations réalisées par les associations sans but lucratif légalement constituées lorsque ces opérations présentent un caractère social, sportif, culturel, religieux, éducatif ou philanthropique conforme à leur objet, dans les conditions prévues par voie réglementaire ; les ventes et les cessions effectuées par l'Etat, les provinces, les entités territoriales décentralisées et les organismes publics n'ayant pas le caractère industriel et commercial dans les conditions définies à l'article 13, alinéa 3 de ladite ordonnance ; les ventes et les importations de timbres officiels ou de papiers timbrés ; les ventes et les importations des équipements agricoles ; les opérations ayant pour objet la cession d'immeubles par des personnes autres que les promoteurs immobiliers et passibles de droits d'enregistrement ; l'importation et la livraison des organes et du sang humains par les institutions médicales ou organismes agréés ainsi que l'importation et les fournitures des prothèses ; l'importation et la vente de bateaux et filets de pêche ; l'importation et l'acquisition des produits pharmaceutiques, intrants pharmaceutiques et des matériels médicaux ; l'importation et l'acquisition des équipements, des matériels, des réactifs et autres produits chimiques destinés exclusivement à la prospection, à l'exploration et à la recherche minière et pétrolière ; l'importation des échantillons sans valeur commerciale qui sont considérés par la douane comme étant de valeur négligeable et qui ne sont utilisés que pour rechercher des commandes de marchandises du genre de celles qu'ils représentent ; biens mobiliers, à l'exclusion des matériels de caractère industriel ou commercial, destinés à l'usage personnel d'une personne ou des membres de famille qui sont amenés en RDC en même temps que cette personne ou à un autre moment aux fins du transfert de sa résidence ; biens recueillis par voie de succession par une personne ayant, à la date du décès du de cujus, sa résidence principale en RDC, à condition que ces biens aient été affectés à l'usage personnel du défunt ; récompenses décernées à des personnes ayant leur résidence en RDC, sous réserve du dépôt des documents justificatifs jugés nécessaires par la douane ; cercueils contenant les dépouilles mortelles et les urnes funéraires contenant des cendres des dépouilles incinérées, ainsi que les objets d'ornement qui les accompagnent ; produits en vue de subir des essais, à condition que les quantités ne dépassent pas celles strictement nécessaires aux essais et que les produits soient entièrement consommés au cours des essais ou que les produits non consommés soient réexportés ou traités, sous le contrôle de la douane, de manière à leur ôter toute valeur commerciale ; dons, legs ou matériels fournis gratuitement à l'Etat, aux provinces, aux entités territoriales décentralisées et aux organismes de droit public ; bagages des voyageurs non passibles des droits et taxes prévus par la législation douanière, ainsi que les ventes d'œuvres d'art originales par l'artiste créateur. Il en est de même avec les activités et autres prestations, selon ladite ordonnance – Loi.



l'entreprise.⁹

3.6. Limitation du droit à déduction pour les assujettis partiels

La déduction de la TVA supportée lors des achats de biens et services s'effectue par application d'un prorata pour les entreprises qui réalisent aussi bien les opérations taxables (dans le champ) que les opérations non taxables (hors champ ou exonérées).

Ce prorata est le rapport entre le chiffre d'affaires annuel relatif aux opérations ouvrant droit à déduction et le chiffre d'affaires total.

3.7. Régularisation des déductions opérées dans certains cas

Les déductions de la TVA opérées sont en principe définitives. Cependant, elles peuvent être corrigées et donner lieu soit à des reversements de TVA au profit du Trésor, soit à des déductions complémentaires au profit de l'assujetti.

3.8. Imputation des crédits de TVA

Le crédit de TVA dégagé au cours d'un mois est à imputer sur la déclaration du mois suivant ou sur les déclarations des mois suivants jusqu'à épuisement.

Ce crédit ne peut pas être cédé.

3.9. Remboursement des crédits de TVA

Le crédit de TVA n'est remboursable que pour : les entreprises exportatrices; les entreprises en cessation d'activités; les entreprises ayant perdu la qualité d'assujetti; les entreprises qui réalisent les investissements lourds et dont les projets, agréés au régime général du Code des investissements, dépassent un montant équivalent à 200.000 USD.

3.10. Obligations déclaratives et de paiement

Tout redevable de la TVA est tenu de souscrire chaque mois, au plus tard le 15 du mois qui suit celui de la réalisation des opérations, une déclaration en double exemplaire, accompagnée du paiement de la TVA.

Toutefois, la déclaration doit être souscrite même si aucune opération imposable n'a été réalisée au cours du mois concerné. Dans ce cas, elle est revêtue de la mention « Néant ».

⁹ La grande particularité de cet impôt consiste dans ce qu'il est convenu d'appeler le droit à la déduction de la TVA, qui permet de facto à l'État d'avoir une vision de l'ensemble du circuit économique. Dans leurs décomptes, les contribuables légaux, à savoir les entreprises, peuvent déduire de l'impôt résultant de leur chiffre d'affaires la somme de tous les montants d'impôts grevant les biens et services qu'ils ont eux-mêmes acquis auprès des autres contribuables, ou leurs importations de biens. Mais, pour cela, une entreprise doit, bien sûr, être elle-même assujettie à la TVA. De cette façon, la taxe transforme en quelque sorte chaque entreprise en agent implicite du fisc, rendant l'évitement de l'impôt hasardeux.



3.11. Obligation de tenue de comptabilité

Toute personne assujettie à la TVA doit tenir une comptabilité régulière comportant notamment un livre journal, une balance des comptes, un journal de ventes, un journal d'achats, un livre d'inventaire et un livre des immobilisations.

3.12. Obligation de délivrer une facture

Tout redevable de la TVA doit délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour les biens livrés ou les services rendus à un autre redevable.

La facture est donc indispensable car pour être déductible la TVA doit figurer sur une facture ou un document en tenant lieu dûment délivré par un assujetti. En cas d'importation, la TVA doit figurer sur la déclaration de mise à la consommation établie par les services de douanes.

En cas de livraison à soi-même de biens ou prestation de services, la TVA doit figurer sur une facture à soi-même.

La facture est un document commercial obligatoire qui doit reprendre les mentions obligatoires prévues à l'article 100 du Décret No 011/42 du 22 novembre 2011 portant mesures d'exécution de l'Ordonnance-loi instituant la TVA.

Ces mentions sont les suivantes :

- *les nom, post-nom, prénom ou raison sociale, l'adresse exacte, le numéro impôt du vendeur ou prestataire ;*
- *les 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 exportés, 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 ;*
- *les prix hors taxe sur la valeur ajoutée des biens livrés ou des services rendus ;*
- *le taux de la taxe sur la valeur ajoutée appliqué et le montant correspondant de la taxe ;*
- *le montant des opérations toutes taxes comprises.*

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?

Disons qu'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'émettrice 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 irrécouvrable, 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 ajoutée 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 OL 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 : 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.

3.13. Pénalités spécifiques en matière de TVA

Outre les pénalités fiscales prévues par la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, l'Ordonnance-loi portant institution de la TVA prévoit d'autres pénalités spécifiques en matière de TVA pour sanctionner: l'absence de déclaration d'assujettissement dans le délai ; la mention abusive de la TVA sur une facture ou un document en tenant lieu; l'émission d'une fausse facture comprenant la TVA; la falsification d'une facture présentée en justification d'une déduction; l'absence de facture ou de document en tenant lieu; l'utilisation d'une fausse facture pour le remboursement du crédit TVA; toute déduction effectuée et ne correspondant pas, en partie ou en totalité, à une acquisition de biens ou à une prestation de services.¹⁰

¹⁰ **Des sanctions pour non respect des obligations liées à la facture.** Actuellement, il existe des sanctions très lourdes. Ainsi, sans préjudice des poursuites pénales la loi réprime les infractions suivantes :

- Mention abusive de la TVA sur une facture ou un document en tenant lieu : Amende fiscale égale au triple du montant de TVA illégalement facturée ;
- Emission d'une fausse facture comprenant la TVA ou falsification de la facture : Amende fiscale égale au triple du montant de TVA facturée ;



IV. QUELLES SONT LES PRINCIPALES MESURES D'EXECUTION DE LA TVA EN RDC ?

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.

4.1. 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 ; et le passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la TVA .*

4.2. Arrêté ministériel No 065/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 28 novembre 2011 fixant les modalités complémentaires de remboursement des crédits de TVA

Pour la célérité du traitement de la demande de remboursement de crédit de TVA, les entreprises sont classées en trois catégories suivant les critères qui seront définis par l'Administration des impôts, en concertation avec les organisations professionnelles des opérateurs économiques.

Pour les entreprises de la catégorie A présentant un risque faible, la demande de remboursement n'est soumise qu'à un contrôle formel. Dans tous les cas, le remboursement intervient dans les 15 jours à dater de la réception de la demande.

En ce qui concerne **les entreprises de la catégorie B présentant un risque moyen**, la demande de remboursement est soumise à un contrôle sur pièces avant tout remboursement. Celui-ci intervient dans un délai de 30 jours à dater de la réception de la demande.

Quant aux **entreprises de la catégorie C présentant un risque élevé**, la demande de remboursement fait systématiquement l'objet d'un contrôle sur place. Dans ce cas, le

-
- Absence d'une facture ou d'un document en tenant lieu : Amende fiscale égale au double du montant des droits compromis. En cas de récidive l'amende est triplée ;
 - Remboursement d'un crédit sur base d'une fausse facture : Restitution immédiate des sommes indûment perçues, assorties d'une amende égale au même montant.



remboursement intervient dans les 60 jours à dater de la réception de la demande.

Pour faciliter le remboursement des crédits de TVA accordé sur décision du Ministre des Finances ou du Directeur Général des Impôts par délégation, le présent Arrêté prévoit l'ouverture d'un compte « TVA remboursable » alimenté régulièrement par une partie de la TVA à l'importation payée par les exportateurs et par une quotité de la TVA en régime intérieur versée par les assujettis relevant de la DGE.

Tout remboursement de crédit de TVA s'effectue par un ordre de virement signé par le Directeur Général des Impôts.

4.3. Arrêté ministériel No 66/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 29 novembre 2011 fixant les modalités de traitement de l'ICA grevant les stocks et des crédits d'ICA existant au 31 décembre 2011

Par cet Arrêté, les entreprises assujetties à la TVA et qui, à la date du 1er janvier 2012, détiennent des stocks bénéficient d'un crédit d'impôt correspondant à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaire [ICA] ayant effectivement grevé les stocks disponibles au 31 décembre 2011.

Ainsi, pour bénéficier de ce crédit d'impôt, ces entreprises doivent déposer, au plus tard le 15 janvier 2012, une déclaration des stocks en double exemplaire auprès du Service gestionnaire compétent de la DGI.

Le crédit d'impôt reconnu à ces entreprises est utilisé pour le calcul de l'IBP de l'exercice comptable 2011 au titre de charge d'exploitation. En revanche, le crédit d'ICA résultant du mécanisme de déductibilité figurant sur la déclaration d'ICA du mois de décembre 2011 est à imputer sur les déclarations de TVA du mois de janvier 2012 et des mois suivants jusqu'à épuisement.

4.4. Arrêté ministériel No 067/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 29 novembre 2011 fixant les conditions d'agrément des représentants fiscaux des redevables de la TVA établis ou domiciliés hors de la RDC

Les conditions d'agrément du représentant fiscal d'un redevable de la TVA établi ou domicilié hors de la RDC sont définies dans le présent Arrêté. Elles se résument en:

- *une lettre de désignation de celui-ci préalablement légalisée ou notariée;*
- *une lettre d'acceptation du mandat par ce dernier;*
- *une attestation de résidence lorsque ce représentant désigné est une personne physique ou une attestation de confirmation du siège social lorsque celui-ci est une personne morale;*
- *la lettre de notification du numéro impôt du représentant désigné;*
- *une attestation de situation fiscale en cours de validité de ce dernier.*

Notons que la décision d'agrément est prise, dans les 10 jours de la réception de la lettre de désignation du représentant fiscal, par le Directeur des Grandes Entreprises, le Chef de



Centre des Impôts ou le Directeur Provincial des impôts, selon le cas.

4.5. Arrêté ministériel No 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 [6] mois, la perception de la TVA sur le blé, le pain, le ciment gris importé et le fuel oil [fomi].

4.6. Arrêté ministériel No 072/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 30 décembre 2011 portant suspension de la perception de la TVA à l'importation en faveur des entreprises pétrolières de production et des entreprises minières relevant d'un régime conventionnel

Par cet Arrêté, dans le souci de maintenir les entreprises pétrolières de production et les entreprises minières relevant d'un régime conventionnel, *[c'est-à-dire les entreprises minières ayant bénéficié de l'exonération totale en matière d'ICA à l'importation et à l'intérieur]*, dans le champ d'application de la TVA, en attendant l'introduction des dispositions spécifiques les concernant dans la législation en la matière, il a été décidé la suspension jusqu'à nouvel ordre, la perception de la TVA à l'importation sur les marchandises importées par les entreprises pétrolières de production et les entreprises minières relevant d'un régime conventionnel.

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

En vertu de l'Ordonnance-loi du 20 août 1010 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...



V. LA TVA ET SON APPLICATION PRATIQUE DANS CERTAINS SECTEURS D'ACTIVITES

5.1. La TVA dans les secteurs minier et pétrolier

5.1.1. En rapport avec la question de stabilité du régime fiscal du code minier et des conventions pétrolières

L'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 (Art.77) abroge l'Ordonnance- loi du 5 décembre 1969 relative à l'ICA et toutes les dispositions antérieures qui lui sont contraires contenues dans les législations spécifiques et conventions particulières .

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

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.

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

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.

5.2. La TVA dans le secteur bancaire

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

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.

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

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.



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

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'O.L. sur la TVA). Par conséquent, les intérêts y relatifs sont exonérés de la TVA.

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

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.

5.3. La TVA dans le secteur des télécommunications**5.3.1. Quel est le traitement fiscal des bonus de recharge accordés aux abonnés en matière de TVA ?**

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.

5.3.2. 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) ?

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).

5.4. La TVA dans le secteur Brassicole**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 ?**

A l'importation, les droits d'accises sont compris dans la base d'imposition. A 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.



VI. LA TVA ET SES PREMIERS PAS EN RDC

On n'aime pas l'impôt. L'affirmation est sans doute universelle, mais peut-être est-elle plus affirmée dans certains pays ?¹¹ En RDC, depuis l'application de la TVA, le 1^{er} janvier 2012, elle semble déjà être un casse-tête administratif pour le contribuable et un cauchemar pour la population consommatrice.

En effet, le concept de la TVA est, en principe, efficace du point de vue de l'administration fiscale ; mais son efficacité s'arrête là. Apparemment élémentaire, la TVA s'avère extrêmement compliquée dans son application. En dépit de la simplicité des principes fondamentaux, il semble difficile – mais pas impossible – d'établir un tel impôt de sorte qu'il puisse être adapté aux formes diverses de l'activité économique sans qu'il n'exige un appareil administratif considérable. Aujourd'hui, la législation sur la TVA essaie de régler dans leurs moindres détails le champ d'application de la taxe, sa territorialité, la liste des opérations imposables, la liste des opérations exonérées de l'impôt, la définition de la base d'assujettissement à la TVA des différentes opérations, la définition du fait générateur de cette imposition et de son exigibilité, ainsi que les modalités déclaratives de la taxe.

Or ce sont les personnes physiques ou morales qui doivent directement supporter les coûts de prélèvement¹² de l'impôt car la nature même de la TVA en fait donc un dédale bureaucratique¹³.

La TVA est dit « Impôt social » mais en est-il réellement en RDC ?

Parmi les raisons qui ont militées pour l'institution de la TVA en RDC, est le fait qu'il est un impôt social qui assure une certaine justice sociale dans la mesure où la TVA n'est prélevée que lorsqu'il y a un acte de consommation. Or les ménages les plus aisés sont ceux qui consomment le plus. Mais cet argument semble oublier une réalité évidente.

En effet, par définition, la TVA pèse d'autant plus sur un agent économique qu'il consomme une fraction plus importante de son revenu. Ainsi, cet impôt pèse plus sur les pauvres, qui consomment une grosse fraction de leur revenu, que sur les riches, qui ont les moyens d'épargner plus. Ce n'est pas un impôt « redistributif » : le taux payé est le même pour tous, quels que soient les revenus. *Pour un pays dont plus de la moitié de la population vit en dessous du seuil de la pauvreté, n'aurait-il pas été juste d'envisager les impôts progressifs dans le sens des taux réduits de TVA sur les biens de première nécessité, et*

¹¹ Jacques Le Cacheux, Les Français et l'impôt, Coéd. Odile Jacob-La Documentation française, 2008, 170 p.,

¹² Les charges administratives liées à la TVA comprennent les heures et les ressources consacrées par les propriétaires d'entreprises, les cadres, le personnel ou des experts fiscaux et/ou légaux engagés pour comprendre les règlements, recueillir, traiter et conserver les données pertinentes, dresser des plans, produire des rapports, remplir les formulaires exigés par le fisc et, enfin, assister les inspecteurs fiscaux chargés de contrôler l'observation des prescriptions légales.

¹³ Voir notamment l'analyse d'Ernst & Young, « The Growing Burden ? The Impact of VAT/GST around the World », 2005.



inversement des taux « de luxe » pour d'autres biens ? Certains biens pouvant être exclus du champ de la TVA et peuvent profiter aux plus pauvres.

Si l'on y prend garde, cette injustice ou application erronée de la TVA par certains opérateurs et/ou le fisc risque d'ouvrir brèche à des pratiques d'évasion et de fraude à la TVA comme les ventes sans facture, (faites "au noir"), payées en liquide, afin de minorer le chiffre d'affaires déclaré et d'échapper à cet impôt ou la fraude carrousel qui est une autre forme de fraude qui consiste à se faire rembourser la TVA déductible sur ses achats en déclarant des livraisons intracommunautaires exonérées fictives. Au finish, la TVA pourrait s'apparenter à une forme d'incitation à l'économie parallèle. Car, malgré toutes les difficultés à contourner cet impôt, plus le taux de TVA grevant les biens et les services est élevé, plus les tentatives de soustraction et de fraude fiscales se multiplient. Dans un pays où l'incivisme fiscal est presque quotidien, les contribuables pourront avoir tendance à recourir à des moyens d'évitement, notamment en réalisant leurs transactions sur le marché noir. Ce qui n'est pas souhaitable !

Ainsi, il sied donc d'informer, de former et d'accompagner les contribuables sur les contours de cet impôt nouveau pour la RDC qui semble être indolore mais néfaste si mal compris et/ou appliqué. La présente étude s'inscrit donc dans cette logique.

Dr. Joseph Yav
For YAV & ASSOCIATES

www.yavassociates.com

Janvier 2012



DOCUMENTS CONSULTÉS

- Ordonnance-loi No 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la TVA.
- Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales,
- Décret No 011/42 du 22 novembre 2011 portant mesures d'exécution de Ordonnance-loi No 10/001 du 20 août 200 portant institution de la TVA
- Arrêté Ministériel No037/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 11 aout 2011 portant modification du seuil d'assujettissement à la TVA.
- Arrêté ministériel No 65/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 29 novembre 2011 fixant les modalités complémentaires de remboursement des crédits de TVA
- Arrêté ministériel No66/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 29 novembre 2011 fixant les modalités de traitement de l'ICA grevant les stocks et des crédits d'ICA existant au 31 décembre 2011
- Arrêté ministériel No 067/CAB/MIN/FINANCES/ 2011 du 29 novembre 2011 fixant les conditions d'agrément des représentants fiscaux des redevables de la TVA établis ou domiciliés hors de la RDC
- Arrêté ministériel No071/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 30 décembre 2011 portant suspension de la perception de la TVA sur certains produits de première nécessité.
- Arrêté ministériel No072/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 30 décembre 2011 portant suspension de la perception de la TVA a l'importation en faveur des entreprises pétrolières de production et des entreprises minières relevant d'un régime conventionnel
- Document PowerPoint de la Direction Générale des Impôts, « Dispositions pratiques pour l'application effective de la taxe sur la valeur ajoutée » au 1er janvier 2012, disponible sur le site de la DGI.
- Direction Générale des Impôts, Support de formation a l'intention des participants au séminaire-atelier sur la Taxe sur la Valeur Ajoutée, octobre 2011
- Ernst & Young, « The Growing Burden ? The Impact of VAT/GST around the World », 2005.
- Jacques Le Cacheux, Les Français et l'impôt, Coéd. Odile Jacob-La Documentation française, 2008.
- Mabila Umba-Di Kama Beti Laurent, La TVA. Pratique dans le monde des affaires, Kinshasa, 2011
- Pierre Bessard, "La TVA, un impôt discret mais néfaste", Les Monographies de Contribuables Associés, N° 13, Paris, www.contribuables.org
- Roland Walter, La taxe sur la valeur ajoutée : TVA, Ed. Ellipses, Juillet 2009
- Yav Katshung Joseph, « Understanding how Value Added Tax (VAT) is applied in the Democratic Republic of Congo », JDSupra, <http://www.jdsupra.com>
- Yav Katshung Joseph, La taxe sur la valeur ajoutée en R.D.Congo: Cas des sociétés minières. <http://www.legavox.fr/blog/yav-associates/taxe-valeur-ajoutee-republique-democratique-7396.htm#>