

EPIGRAPHE

Au- delà de toute chose, c'est la grâce.

La réputation est préférable à des grandes richesses, et la grâce vaut mieux que l'argent et que l'or.

Proverbe 22, 1

IN MEMORIAM

A notre père PONDE LITWAKA SIMON qui nous a quittés pour rejoindre la terre de nos aïeux depuis le 10 Septembre 2011, qui de son vivant a consenti beaucoup des sacrifices et dévouements dans le souci de nous voir réussir dans la vie.

L'écrivain sénégalais Birago Diop dans son poème intitulé « le souffle» disait que les morts ne sont pas morts, Papa nous croyons que tu vis et nous te remercions infiniment pour tout ce que tu as été pour nous. Tu es et tu resteras toujours graver dans nos mémoires. Nous ne t'oublierons jamais.

DEDICACE

A ma mère KANYEBA TSHIBUABUA Nadine pour son soutien spirituel, moral, financier, pour ses sages conseils, pour l'amour et l'affection qu'elle ne cesse de manifester à notre égard.

REMERCIEMENTS

Au terme de notre deuxième cycle de licence il nous est recommandé de réaliser un travail qui couronne la fin de celui-ci.

Nous exprimons notre gratitude envers tout le corps professoral pour l'amour qu'ils ont toujours eu pour nous transmettre le savoir.

Nos remerciements les plus sincères s'adressent particulièrement au professeur KOLA GONZE Roger qui a accepté malgré ses multiples occupations de nous encadrer dans l'élaboration de ce travail de fin d'études ainsi qu'à ses assistants ABI BUKA et KOLA KAGOLO Timothée.

Nous tenons aussi à remercier notre oncle le Général PONDE LITWAKA ISAMBWA Joseph pour son soutien matériel, financier, pour tous les sacrifices qu'il a consenti pour nous durant toute cette année académique.

Nous remercions aussi l'assistant KALAMBAYI MUSAKAYI LATO.

Nos remerciements les plus sincères s'adressent à toute la famille PONDE : PONDE DAN, PONDE NOE, PONDE MILVA. A mes cousins et cousines, à mes oncles et tantes.

Nous remercions aussi nos condisciples, amis et connaissances particulièrement : LUMBEMBA Tanya, NYAKATA Christelle, ZABI-ZABI Prudence, ZOLA Grâce, NKOMBO Laetitia, LIYONGO Gomeline, LUBADI Laurianne, MUBUADI Noëlla, MBANA Raymond, SANDUKU Yves, KASONGO Christian, BATONGA Jonas, KIPUNI Herménelgide-Aimé, MAZEMBE Papy et LUIPA NKONGOLO pour tout ce que vous avez été pour moi.

A tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail, nous vous disons grand merci.

PONDE LIKOMBELA

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

Art.	: Article
DGI	: Direction générale des Impôts
Ed.	: Édition
ICA	: Impôt sur les chiffres d'affaires
J.O	: Journal officiel
N°	: Numéro
Op.cit.	: (opere citato) dans l'ouvrage déjà cité
Ord.-loi	: ordonnance-loi
p.	: Page
RDC	: République Démocratique du Congo
TVA	: taxe sur la valeur ajoutée.

O. INTRODUCTION

O. I. PROBLEMATIQUE

Les ressources générées par les impôts et les droits de douane permettant à l'Etat de disposer des moyens de sa politique tant budgétaire que monétaire sans recours au financement monétaire. Le principe de proportionnalité de l'impôt par rapport aux revenus de chacun devrait émerger clairement de tous les textes fiscaux en vigueur au pays, de telle sorte que les détenteurs des revenus et richesses élevés soient potentiellement les grands contributeurs au budget de l'Etat. En effet, faire fonctionner l'administration, autrement dit mettre sur pied une armée et une police bien équipées et réellement opérationnelles, favoriser le fonctionnement de différents ministères constitutifs du gouvernement grâce à des agents de carrière bien formés, et aussi bien équipés et bien rémunérés, c'est garantir la paix et la sécurité sans lesquelles aucune vie collective organisée sous quelque angle qu'on puisse la considérer ne serait possible. D'une manière générale les ressources étatiques ou publiques proviennent des perceptions obligatoires établies par la loi et appelés « impôts » et « taxes »¹

En effet, le principe d'une taxe sur la valeur ajoutée inventée par l'inspecteur des finances français Maurice Lauré en 1954, consiste à appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quelque soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. Perçue selon un système de paiements fractionnés sur la valeur ajoutée apportée par chacun des

¹ BUABUA wa KAYEMBE (M), Droit fiscal congolais : La Législation fiscale et douanière en vigueur en RDC, éd. Universitaires, africaines, 2006, p.10.

opérateurs qui interviennent dans le circuit de production et de distribution, la taxe sur la valeur ajoutée est un impôt sur la consommation qui frappe l'utilisation des ressources c'est-à-dire la dépense ou la consommation finale de biens et des services par des personnes physiques ou morales.

La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt réel, la situation personnelle ou la qualité du consommateur n'est pas prise en considération. C'est un impôt indirect payé au trésor public, non pas indirectement par le consommateur final (redevable réel) mais par les entreprises de toute nature qui assurent la production des biens et la fourniture des services. C'est le consommateur final qui supporte la charge globale de taxe, et ceci ne pénalise en aucun cas le producteur. Dans les circuits économiques, elle est neutre car elle suppose une assiette la plus large possible. C'est une taxation unique en ce sens que la charge globale grevant un bien ou un service à la fin du processus de production ou de distribution correspond exactement à la taxe sur la valeur ajoutée calculée sur le prix de vente réclamé au consommateur quelque soit le nombre de transactions intervenues dans le processus antérieur au stade d'imposition.¹

La taxe sur la valeur ajoutée est considérée actuellement comme étant le seul impôt indirect qui encourage à la fois les investissements et les exportations et qui par neutralité ne fausse pas le jeu de la concurrence. Elle est plus rentable sur le plan budgétaire.²

¹ Betch Martine, Droit fiscal 2010 : théorie et pratique à jour des dernières lois fiscales, éd. Vuibert, Paris, 2010, p.151-152

² Azama Lana, Problèmes posés par la taxe sur la valeur ajoutée et son introduction dans le système fiscal congolais : plaidoyer pour une TVA Congolaise, éd. Centre protestant d'Editions et de diffusion, Kinshasa, 2001, p.5-6.

En Afrique, elle est applicable depuis plusieurs années par quelques pays tels que le Maroc, la Tunisie, la Côte d’Ivoire, le Sénégal, le Ghana, la Madagascar, le Niger etc. D’autres pays l’ont tout récemment introduction dans leur système fiscal. C’est notamment le cas de la République Démocratique du Congo.

Ainsi, dans cette étude nous allons répondre à deux préoccupations majeures :

Quels sont les grands enjeux de la taxe sur la valeur ajoutée en République Démocratique du Congo ?

Quelles sont les dispositions prises sur terrain par le législateur pour encadrer la TVA ?

02. HYPOTHESE DU TRAVAIL

D’une façon général, nous dirons que l’introduction de la taxe sur la valeur ajoutée dans le système fiscal congolais est d’une importance capitale, car elle présente plusieurs avantages tant du côté de redevable que de l’administration fiscale. En tant qu’impôt indirect la TVA est plus rentable sur le plan budgétaire. Elle encourage les investissements, favorise le rééquipement des entreprises et incite à la modernisation de l’outil de production. Ainsi, la bonne application de cette taxe dans notre pays pourra l’amener ipso facto au développement.

03. INTERET DU SUJET

Dans le cadre limité de ce propos, l’intérêt d’aborder un tel sujet se justifie du point de vue pratique. Pour le cas de la République Démocratique du Congo, en rapport avec l’actualité brûlant de la question,

il est impérieux de préciser que l'administration fiscale doit faire preuve d'un certain niveau du patriotisme dans sa mission qui, consiste à mobiliser les recettes fiscales, au profit du trésor public. La TVA est une recette du budget général de l'Etat. Elle fournit des moyens plus efficaces de lutter contre la fraude fiscale que d'autres impôts notamment l'impôt sur les revenus, sur les chiffres d'affaires ; sur les ventes au stade du détail. Cette préoccupation consiste en ce qui concerne l'Etat congolais à relever le niveau de l'activité économique et sociale. C'est dans ce sens que sa contribution au financement du budget de l'Etat et au soutien des mécanismes de cette orientation pourra contribuer au développement de notre Etat, et à la couverture de charges publiques. D'une manière générale, on s'accorde à admettre que la TVA et l'impôt sur les ventes au stade du détail, en dehors de différences pratiques tenant à leur mode de recouvrement, sont équivalents du point de vue économique.

Mais il n'en reste pas moins que ces différences pratiques donnent à la TVA trois grands avantages sur l'impôt sur les ventes au stade de détail. En effet, avec la TVA, il est plus facile de taxer les services ce qui permet des recettes plus importantes et une plus grande neutralité entre biens et services qu'avec l'impôt sur les ventes au stade du détail, il est plus facile d'exonérer de l'impôt invisible que beaucoup n'ont pas l'impression de frauder contrairement à l'impôt sur les revenus ou à l'impôt sur les ventes au stade du détail. Nous pouvons encore ajouter parmi les avantages que la TV est un impôt transparent, parce qu'il permet de déterminer exactement, à chaque stade du circuit, la charge d'impôt que supporte la marchandise ce qui est essentiel pour assurer le dégrèvement total des produits exportés. Elle permet la déduction intégrale, dans le chef de l'investisseur, de taxes ayant grevé l'achat des

biens d'équipement. Voilà tout ce que nous pouvons dire concernant l'intérêt de notre sujet.

04. DELIMITATION DU SUJET

Pour notre part, notre souci est celle d'amener toute personne (redevable, assujetti ou non) qui opère dans le circuit économique de comprendre l'importance de l'introduction de la TVA en droit congolais. Ainsi notre étude se borne sur une analyse de l'actuel système fiscal congolais, et ; plusieurs facteurs sont exigés tant du côté de redevable que de l'administration fiscale.

05. METHODES ET TECHNIQUES DU TRAVAIL

Tout travail scientifique exige une démarche afin d'aboutir à une suite logique. Ainsi, pour réaliser notre travail, nous allons recourir avec exactitude aux textes juridiques que le législateur a mis en place pour encadrer la TVA sur terrain afin d'éviter la fraude et l'évasion en cette matière. Pour ce faire, la méthode exégétique nous paraît indiquer.

La méthode sociologique nous permet de faire une analyse critique sur le plan pratique et le cas échéant, des faiblesses qu'accuse l'administration fiscale.

La technique documentaire qui nous fournir, les connaissances scientifiques adéquates susceptibles de nous aider à mieux approfondir cette étude.

06. PLAN SOMMAIRE

Hormis l'introduction et la conclusion, notre travail comprend deux chapitres, à savoir :

Le premier porte sur l'introduction de la TVA dans le système fiscal congolais (section 1) ainsi que la base d'imposition de la TVA (section 2) et le second porte sur le régime des déductions de la TVA (section 1) et sur les obligations fiscales des redevables de la TVA (section 2).

CHAPITRE I. LA PROBLEMATIQUE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE EN DROIT CONGOLAIS

Il est impérieux de signaler par ailleurs que, dans un monde en perpétuel mutation et à libéralisation fortement avancée, la plupart des pays dont la République Démocratique du Congo, se sont engagés dans les actions destinées à élargir les différentes composantes de leur espace budgétaire.

Ainsi, dans l'objectif de renforcer le niveau de leurs recettes fiscales et de réduire les distorsions fiscales dues, entre autres, la fraude, à l'invasion et aux multiples exonérations accordées. Ils ont mis en œuvre des réformes fiscales et moderniser l'administration de l'impôt, avec l'instauration de la TVA, dont cette dernière constitue un élément majeur de la dite réforme. L'instauration de cette taxe moderne dans notre pays est d'une importance capitale, surtout en cette période où le gouvernement a davantage besoin des moyens pour financer le développement et la reconstruction du pays dans le cadre de cinq chantiers, afin de répondre aux besoins toujours pressants de la population en termes de modernité et de qualité de vie.

Section I. L'INTRODUCTION DE LA TVA DANS LE SYSTEME FISCAL CONGOLAIS

Dès la 1^{ère} janvier 2012, l'impôt sur le chiffre d'affaire a été remplacé par un impôt moderne, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).¹

Théoriquement, le système fiscal à travers l'instauration des impôts et des taxes a pour objectif principal de procurer des recettes à l'Etat pour financer les dépenses publiques, en lui évitant d'avoir recours à un financement inflationniste. Il importe donc que le système fiscal produise une

(1) <http://www.google.fr>.

expansion des recettes sans qu'il soit nécessaire de modifier fréquemment les taux d'imposition ou de créer de nouveaux impôts.

Cependant, il faut reconnaître que la TVA d'innovation française, permet d'avoir un bon rendement de la mobilisation des ressources fiscales et consolide la neutralité de l'impôt. Au regard de ces réalités, l'introduction dans le système fiscal congolais de la TVA devrait apporter des remèdes aux reproches formulées à l'endroit de l'impôt sur le chiffre d'affaire et répondre aux objectifs budgétaires et économiques de la République Démocratique du Congo. Le contrôle mutuel instauré par la TVA allège la charge de l'administration fiscale et améliore les performances du système fiscal.

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 examiné et adopté respectivement par la commission de lois et des 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.¹

§.1. Le champ d'application de la TVA

La taxe sur la valeur ajoutée s'applique à des opérations spécifiques (champ d'application matériel), à des personnes bien déterminées ou assujetties (champ d'application personnel), dans un cadre territorial déterminé (champ d'application territorial).

- ❖ Le champ d'application matériel de la TVA est constitué par l'ensemble des opérations devant en principe à être soumises à cette taxe. Il comprend les opérations imposables et les opérations exonérées. Il

(1) [Http// WWW.google.fr](http://WWW.google.fr)

(2) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Aout 2011, p10

existe ainsi des opérations qui n'ont rien à avoir avec la TVA, elles sont dites opérations situées en dehors du champ d'application de la TVA ou tout simplement opérations hors-champ.

1.1. Opérations situées dans le champ d'application

Les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la TVA. Elles sont imposables soit par nature, soit par une disposition expresse de la loi (par la volonté du législateur).

1.1.1. Opérations imposables en raison de leur nature

Ce sont des opérations qui relèvent d'une activité économique et effectuées, à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. (art. 3 de l'ord-loi TVA). En d'autres termes, il s'agit des livraisons de bien corporels et des prestations de services faites à des tiers, réalisées dans le cadre d'une activité économique, effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Elles sont obligatoirement imposables parce qu'elles remplissent les critères ci-après, définis par la loi, à savoir:¹

a. Nature des opérations

Les opérations imposables à la TVA par nature concernent les livraisons des biens et les prestations des services.

❖ Livraison de biens

La livraison s'entend de toute opération comportant transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme propriétaire (autrement dit : le transfert de propriété). Il peut s'agir notamment de :

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA octobre 2011,p4-5

- Vente, échange ; apport en société, vente à tempérament, fourniture d'eau, d'électricité, de gaz, exportations. Nous devons aussi noter qu'il existe des opérations assimilées à des livraisons de biens. C'est le cas :
- D'un transfert de propriété opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique (art 6). Dans cette hypothèse l'intensité perçue est taxable à la TVA.
- La remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat de location-vente, d'une vente à tempérament au paiement intégral du prix ou d'un contrat avec clause de réserve de propriété.
- La location-vente est une opération de location (prestation) suivie d'une vente (livraison). (1)

❖ Prestations de services

Les prestations de services englobent toutes les opérations autres que les livraisons de biens. Elles constituent toutes les activités qui révèlent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise, par lequel une personne s'oblige à exécuter un travail quelconque moyennant contrepartie.

La notion de prestations de services englobe de propriété que celles qui n'aboutissent pas à ce transfert. Au titre de prestation de services, il y a lieu de citer notamment :

- ❖ Locations ;
- ❖ Réparations ;
- ❖ Transports ;
- ❖ Commissions et courtages ;
- ❖ Travaux d'études, de recherche et d'expression ;
- ❖ Soins ;
- ❖ Cessions de biens meubles incorporels ;
- ❖ Ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou boissons ;
- ❖ Travaux immobiliers.

b. Notion d'activité économique

Par activité économique on entend les activités industrielles, commerciales, agricoles agro-industrielles, extractives, artisanales et celles des professions libérales ou assimilées. Sont donc placées dans le champ d'application de la TVA les opérations relevant :

- ❖ Des activités industrielles ou commerciales
 - ✓ Vente de produits fabriqués ou de biens achetés en vue de la revente.
 - ✓ Vente à consommer sur place, opérations d'entremise, transports de personnes ou des marchandises, locations d'immeubles meublés ou aménagés, activités à caractère hôtelier ou parahôtelier.
- ❖ Des activités artisanales :
 - ✓ Ventes des produits fabriqués
 - ✓ Réparations
- ❖ Des activités libérales¹
 - ✓ Activités des avocats et avoués
 - ✓ Prestations des auteurs des œuvres de l'esprit, artistes, sportifs,
 - ✓ Soins dispensés aux animaux par les vétérinaires ;
 - ✓ Travaux d'études et de recherches en toutes matières ;
 - ✓ Activités de conseil et d'assistance ;
 - ✓ Travaux d'expertise ;
 - ✓ Enquêtes d'utilité publique ;
- ❖ Des activités civiles :
 - ✓ Cessions de brevets par leurs inventeurs ou leurs héritiers ;
 - ✓ Locations de terrains nus ou d'immeubles non aménagés ;

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op.cit, p10

- ✓ Vente par l'exploitant des matériaux extraits d'une carrière ou d'une mine.

En revanche, ne relèvent pas d'une activité économique :

- ❖ Les transactions entre particuliers portant sur les biens meubles corporels :
 - ✓ Certaines recettes financières

Ainsi, la simple acquisition et détention de parts sociales ou d'obligations ne caractérise pas une activité économique conférant à son auteur la qualité d'assujéti, dès lors, la perception des recettes qui en découlent (dividendes, intérêts d'obligations) n'entre pas dans le champ d'application de la TVA :

Par contre, les produits de placement d'avances et accomplis perçus de la part des clients en rapport direct avec l'activité de l'entreprise constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité principale et sont de ce fait dans le champ d'application de la TVA.

c. Notion d'opérations effectuées à titre onéreux

Cette notion implique l'existence d'une contrepartie directe au profit du vendeur ou du prestataire de service, et ce quelle que soit la nature (somme d'argent, bien remis en échange, ou service rendu) ou la valeur et quels qu'en soient les buts (lucratif ou non) ou les résultats (bénéfices ou perte) de l'opération. Les opérations effectuées à titre onéreux supposent l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue. Un tel lien n'est caractérisé que si deux conditions sont cumulativement remplies :

- ❖ La somme versée par le bénéficiaire doit être une relation avec l'avantage reçus¹. La relation entre service rendu et le prix perçu peut exister alors même que le prix ne reflète pas la valeur normale de l'opération, prend la forme d'abonnement à un service. Il s'en suit donc que si l'une de ces conditions n'est pas remplie, l'opération est hors champ d'application de la TVA.

Ainsi, sont considérés comme hors du champ d'application de la TVA :

- ❖ Les dons et les cadeaux ;
- ❖ Certaines subventions présentant le caractère d'une libéralité et non celui d'un complément de prix ou la contre partie d'un service rendu.
- ❖ Les sommes abandonnées aux fournisseurs par le client qui ne donne pas suite à la réalisation d'une vente de biens ou de services.

d. Notion d'assujetti agissant en tant que tel

On entend une personne qui réalise de manière indépendante et sous sa propre responsabilité des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA (imposables ou exonérées). L'assujetti est toute personne qui effectue de manière indépendante une activité économique et ce, sans considération de son statut juridique (personne morale, publique ou privée), sa situation au regard des autres impôts (société, ASBL...) ou la forme de son intervention.

Ainsi, les personnes réputées agir de manière indépendantes, sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.10

(2) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, Op-cit, p.13

d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'induit la dite activité. Art31 du j-o de la RDC sur la taxe sur la valeur ajoutée et mesures d'exécution¹.

L'assujetti est aussi une personne physique ou morale ou un groupement qui effectuent, dans l'exercice d'une activité économique, des livraisons de biens ou des prestations des services de manière habituelle et agissent de manière indépendante.

L'assujetti peut exercer à titre d'appoint. L'activité qu'une personne exerce à titre d'appoint peut lui donner la qualité d'assujetti si l'habitude et l'indépendance existe. Nous devons noter qu'une activité à titre d'appoint est celle que l'on exerce à coté d'une autre, qui est l'activité principale.

L'activité d'appoint peut ou non avoir un lien avec l'activité principale. Ainsi, un travailleur salarié qui envisage d'exercer une activité indépendante à titre complémentaire doit demander une immatriculation à la TVA.

❖ L'assujetti, la matière imposable

Dans le système de TVA, l'assujetti, à chaque stade où l'on se place dans le circuit économique, joue en principe le rôle actif de collecteur d'impôt. Dans certaines circonstances toutefois, l'assujetti bénéficie d'une exemption de taxe qui lui ôte ce rôle actif et le rend débiteur de l'impôt sans possibilité de déduction. L'assujetti se définit ainsi par relation avec la matière imposable, laquelle recouvre en principe toute activité économique.

¹ Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.10

D'une part, la matière imposable se définit, elle aussi, par relation avec la notion d'assujetti. Une livraison de biens ou une prestation de services n'est imposable, en principe, que si elle est effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

❖ La perte de la qualité d'assujetti

Tout comme elle s'acquiert par l'extériorisation d'actes non équivoques, la qualité d'assujetti se perd par la cessation définitive de l'activité qui a fait naître cette même qualité. Ainsi, il peut être considérée qu'une personne physique, exerçant une activité lui conférant partir du moment où elle a terminé la liquidation de son entreprise et n'est plus susceptible d'effectuer des opérations visées par le code général des impôts.(1)

Mettant définitivement fin à son activité professionnelle, elle doit faire radier son numéro d'identification à la TVA. Quant à la société dont la dissolution a été décidée, elle conserve en principe la qualité d'assujetti jusqu'à la clôture définitive de cette liquidation.

Aussi, longtemps que cette clôture n'a pas lieu, la société reste tenue de déposer des déclarations périodiques à la TVA, mais l'administration a admis que la société pouvait, ¹à sa demande faire radier son numéro dès lorsque plus aucune opération susceptible de vendre la taxe exigible n'était effectuée.

Une cessation momentanée due par exemple au chômage ou au ralentissement des affaires, ne ferait pas perdre la qualité d'assujetti. De même, un commerçant reste assujetti pour toutes les opérations qui

1. DISLE EMMANUEL ET SARAF, JACQUES, DECF, Manuel et application : Droit fiscal : épreuve n°1, éd. Dunod, Paris, 2003, p...

2. Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, Op-cit, p.14

nécessitent la liquidation de ses affaires. Au regard de cette notion, ne sont pas assujetti à la TVA, les salariés, les travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires etc. (2)

1.1.2. Opérations imposables par la volonté du législateur

Il s'agit des opérations qui ne répondent pas aux conditions d'imposition précédemment définies, mais qui, par la seule volonté du législateur, sont soumises à la TVA. Ces opérations concernent les livraisons des biens à soi-même, les prestations de services à soi-même et les importations. (1)¹

a. Les livraisons des biens à soi-même

Il s'agit des prélèvements et affectations effectuées par les assujettis :

- ❖ Pour des besoins autres que ceux de l'exploitation à savoir ceux de dirigeant, de son personnel ou des tiers ;
- ❖ Ou pour les besoins d'exploitation. En cas de production d'immobilisation, ou des biens exclus du droit à déduction.

La livraison des biens à soi-même se réalise aussi lorsque l'entreprise fabrique elle-même des biens et se livre en l'état.

b. Les prestations des services à soi-même

Les prestations des services à soi-même consistent en des services que les assujettis réalisent à partir des moyens de l'entreprise : (2)

- ❖ Soit, pour les besoins de leur entreprise ;
 - ❖ Soit, pour d'autres besoins, dans le cadre normal de leurs activités.
-

c. Les importations

Par importation, il faut entendre, l'introduction dans le territoire de la République Démocratique du Congo d'une marchandise quelconque. Leur imposition répond au souci d'assurer la compétitivité entre les produits locaux et le produit importé. En effet, les biens et services sont imposés à la TVA dans les pays où est fait la consommation et non dans les pays de provenance.

1.2. Opérations situées dans le champ d'application mais exonérées

En matière de TVA, les exonérations se rapportent aux opérations réalisées et non aux personnes, biens ou services. Il y a lieu de noter que la TVA ne s'accommode pas avec les exonérations. En effet, celles-ci, sont limitativement énumérées dans l'ordonnance loi portant institution de la TVA. Elles ne peuvent faire l'objet d'une interprétation extensive.

Certaines exonérations tiennent compte de la vocation sociale et culturelle de certains produits et d'autres sont justifiés par les considérations de pures techniques, fiscales, c'est le cas des opérations soumises à des taxations spécifiques.

- Portée est conséquence de l'exonération.

1.2.1. Portée

Les exonérations sont de droit strict. Leur énumération est limitative. Certaines exonérations sont inconditionnelles et sont acquises directement sans formalité particulière.¹⁽¹⁾

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.11

D'autres, au contraire, sont subordonnés à l'utilisation qui sera faite du produit un système d'attestation permet notamment aux clients d'acquies en franchise des taxes, les produits destinés à l'exploitation.

D'une manière générale, les personnes qui se livrent à des activités exonérées ne sont pas pour autant des dispensées des obligations incombant aux redevables. Elles doivent notamment se soumettre au droit de contrôle et de communication de l'administration et déclarer les montants de leurs opérations.

- Conséquences

Les exonérations entraînent la perte du droit à la déduction. Par conséquent, le pris de revient des biens et des services acquis par une personne qui réalise des opérations exonérées est plus élevées car l'exploitant ne peut alors opérer aucune déduction de la taxe payée en amont à ses fournisseurs. Lorsqu'une opération exonérée est insérée dans un circuit de production ou de distribution, la charge fiscale globale est plus élevée que sur l'ensemble du circuit avait supporté la TVA, ceci en raison de la rupture de la chaîne de déduction.¹ C'est ce qui explique l'intérêt de l'option pour l'imposition à la TVA dans certaines situations.(1)

1.2.2. En matière de livraison des biens

Il existe ceci :

- La vente des biens meubles d'occasion : les ventes des biens meubles d'occasion sont exonérées à condition qu'elles ne soient pas les faits de professionnels, c'est-à-dire, des personnes qui en ont fait leur activité

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.12

principale de laquelle elles tirent⁰ des revenus de manière permanente. C'est le cas par exemple des brocanteurs.

- Qu'elles soient réalisées par les personnes qui les ont utilisés pour le besoins de leur exploitation lorsqu'ils ont été exclus de droit à déduction lors de leur acquisition.
- ❖ Les ventes et les importations réalisées dans le cadre des mouvements associatifs

Dans ce cas, sont exonérés, les ventes réalisées par les associations sans but lucratif à condition que leur non assujettissement n'entraîne pas des distorsions dans les conditions de la concurrence.

- ❖ Les ventes réalisées par l'Etat et les collectivités publiques

Il s'agit des ventes réalisées dans le cadre des services administratifs, sociaux, éducatifs, sportifs et culturels si seulement si leur non assujettissement à la TVA n'entraînent pas des distorsions dans des conditions de la concurrence.

- ❖ Autres ventes exonérées

Dans cette catégorie, on peut regrouper :

- La vente des timbres officiels ;
- La vente des œuvres d'art originales par l'artiste.

Exemple : les tableaux, peintures, desseins, aquarelles, pastelles, monotypes ; les productions en toutes matières, de l'art statuaire ou de la sculpture et assemblages etc.¹

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.12-13

1.2.3. En matière de prestations des services

- ❖ Les opérations portant sur les livres, journaux, périodiques et divers : sont concernées les opérations de composition, d'impression, importations et de vente des journaux, livres et périodiques.

Toutefois, les recettes afférentes aux publicités ne sont pas exonérées.

- ❖ Les activités culturelles et prestations accessoires

Il s'agit de la location, des livres, périodiques et supports magnétiques contenant des informations à caractère scientifique, éducatif, culturel ou religieux ainsi que les prestations des services fournis aux lecteurs de bibliothèques, les services d'archives et des documentations.

- ❖ Les activités d'enseignement et d'autres prestations accessoires : ne sont pas imposables les frais de scolarité et de pensions perçues dans le cadre normal de l'activité des établissements d'enseignement scolaire et/ ou universitaire à condition que ces frais soient régulièrement autorisés par les ministères de tutelle.
- ❖ Les prestations relevant des professions médicales, paramédicales et opérations accessoires : entre dans cette catégorie, les examens, consultation, soins, hospitalisations, travaux d'analyse et de biologie médicale ainsi que les transports des malades et des blessés par des moyens de transport spécialement équipé à cette fin comme les ambulances.
- ❖ Les prestations des pompes funèbres sont concernées, la vente de cercueils, la location des corbillards pour les transports des corps ainsi que toutes autres prestations réalisées dans le cadre d'un service funéraire tel que : les ornements.

- ❖ Les prestations effectuées par les associations sans but lucratif : de même que pour les ventes réalisées dans le cadre du mouvement associatif, les prestations, des services réalisés par les associations sans but lucratif sont exonérées de la TVA à condition que leur non imposition n'entraîne pas des distorsions dans les conditions de la concurrence.
- ❖ Les prestations relatives aux aéronefs : la liste de ces prestations est fixée de manière limitative par la loi. Il s'agit des services ci-après :
 - Atterrissage et décollage ;
 - Usage des dispositifs d'éclairage, du stationnement, de l'amarrage et de l'abri des aéronefs
 - Usage des installations aménagées pour les réceptions des passagers ou des marchandises ;
 - Usage des installations destinées aux ravitaillements des aéronefs ;
 - Opérations techniques afférentes à l'arrivée, au stationnement et au départ des aéronefs ;
 - Usage des dispositifs d'assistance à la navigation aérienne, de la mise en œuvre des moyens mécaniques, électriques ou pneumatiques pour la mise en route des moteurs des aéronefs.
 - Opérations de nettoyage, d'entretien et de réparation de l'aéronef et des matériels et équipement de bord.
 - Gardiennages ;
 - Service de prévention et de lutte contre l'incendie ;
 - Visite de sécurité, expertise technique, du relevage et du sauvetage des aéronefs ;
 - Expertise ayant trait à l'évaluation des dommages subis par les aéronefs et indemnités d'assurance destinées à réparer les préjudices en résultant.
 - Opérations réalisées par les consignateurs d'aéronefs et agents aériens

- ❖ Les transports aériens, terrestres, fluviaux, maritimes et ferroviaires de personnes et des marchandises.

Il s'agit des transports à destination ou en provenance de l'étranger en ce qui concerne les aéronefs et de ceux effectués hors des limites du territoire national pour les autres cas.

- ❖ Les prestations, des contrôles techniques : sont exonérées, les prestations de contrôle technique portant sur le poids et la qualité des marchandises destinées à l'exportation effectué par un organisme public tel que l'office congolais de contrôle.
- ❖ Les intérêts d'emprunts et des crédits bancaires : sont concernés, les intérêts relatifs aux crédits bancaires, à l'investissement, aux crédits agricoles, aux découverts bancaires ainsi que ceux rémunérant les emprunts extérieurs.
- ❖ Les opérations à taxation spécifique

L'exonération de ces opérations répond à un souci d'éviter leur double imposition. Il s'agit en effet des opérations suivantes soumises à une taxation spécifique exclusive de toute taxation sur le chiffre d'affaire.

- Les prestations effectuées dans le cadre de jeu de hasard et de divertissement soumise à une taxe spécifique ;
- Les opérations de crédit social ou agricole effectuées par les caisses de crédit mutuel, les coopératives d'épargne et de crédit ;
- Les opérations ayant pour objet, la transmission de propriété ou d'usufruit des biens meubles, de fonds de commerce ou de clientèle, de droit de bail, à l'exclusion de vente d'immeubles neufs battis effectués par les promoteurs immobiliers.

1.2.4. En matière d'importations

- ❖ Les importations des biens par les ASBL légalement constitués, lorsqu'ils présentent un caractère social, sportif, culturel religieux, éducatif ou philanthropique conforme à leur objet.
- ❖ L'importation des équipements, matériels, réactifs et autres produits chimiques, qui sont destinés exclusivement à l'exploration et à la recherche minière et pétrolière.
- ❖ L'importation des produits pharmaceutiques entrant et des matériels médicaux destinés à la prévention et aux traitements des maladies.
- ❖ L'importation des bateaux et filets de pêches,
- ❖ L'importation des biens et services destinés à l'usage officiel, à la mission diplomatique étrangères et des organisations internationales : ces biens sont exonérés sous réserve de réciprocité selon les quotas fixés par l'arrêté conjoint des Ministres de Finances de des affaires étrangères et leur liste doit être transmise au gouvernement par le chef de mission.

1.3. Le champ d'application personnel

Sont imposables à la TVA, ou assujetti, les personnes physiques ou morales, y compris les collectivités publiques et les organismes de droit public qui effectuent d'une manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, les opérations situées dans le champ d'application de la TVA, peu importe leur statut, leur situation.¹

Ainsi, sont réputés agir de manière indépendante, les personnes qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et qui jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et exécution des travaux qui induisent la dite activité. Une activité est réputée réalisée à titre habituel lorsqu'elle effectuée

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, Op-cit, p.15-16

de manière répétitive et à titre occasionnel lorsqu'elle ne rêve pas des caractères répétitifs et les conditions de sa réalisation ne laissent aucun doute sur la qualité d'assujetti de la personne qui la réalise. Les personnes morales de droit public sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée.

En outre, elles ne sont pas assujetties pour les livraisons des biens et prestations des services réalisés dans le cadre de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs, si et seulement si leur non assujettissement n'entraîne pas des distorsions dans les conditions de la concurrence. Par personne morale de droit public, il faut entendre l'Etat, les provinces, les entités territoriales décentralisées ainsi que les établissements et organismes publics.

Lorsqu'un redevable est établi ou domicilier hors de la RDC, il est tenu de désigner un représentant résidant sur le territoire national, solidaire avec lui, du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée pour les opérations réalisées au pays.

Enfin, pour être assujetti à la TVA, les personnes physiques et morales doivent réaliser un chiffre d'affaires qui ne dépasse pas ce seuil, le contribuable conserve la qualité d'assujetti pendant les deux années qui suivent¹.

1.3.1. Territorialité de la TVA

En tant que impôt sur la consommation locale, la TVA doit être perçue dans le pays où les biens et services sont consommés ou utilisés. Une opération est imposée à la TVA en RDC, lorsqu'il s'agit: (2)

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.17.

- De livraisons des biens ou toutes autres opérations ayant pour effet de transfert des propriétés à un tiers qui se vente ou de toutes autres opérations ;
- De travaux immobiliers qui sont effectuées dans le pays ;
- Du service rendu, du droit cédé ou de l'objet loué qui sont utilisés ou exploités au pays.

Ainsi, seront imposés à la TVA en RDC, toutes les opérations qui y seront réalisées même lorsque le domicile, la résidence de la personne physique ou le siège social de la personne morale assujettie et située hors des limites territoriales de la République Démocratique du Congo.

§2. Le fait générateur et exigibilité de la TVA

Le fait générateur se définit comme les faits par lesquels sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. C'est donc le droit dont dispose les services d'administration fiscale d'exiger du redevable le paiement de la taxe à partir d'une date donnée. La notion d'exigibilité présente un intérêt essentiel dans le fonctionnement de la TVA. Elle permet de déterminer:¹

- La période, (mois, trimestre, année) au titre de laquelle le montant des opérations imposables doit être déclaré.
- La date à laquelle le droit à déduction prend naissance chez le client dès lors qu'il a la qualité de redevable. Il y a aussi des cas où le fait générateur peut coïncider avec l'exigibilité en matière de TVA mais pour certaines opérations, les deux sont séparées. Fait générateur et l'exigibilité dépendent essentiellement de la nature des opérations réalisées, ils coïncident en ce qui concerne la livraison des biens. Il

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.21

existe des exceptions. S'agissant des prestations des services, ces deux événements n'interviennent pas au même moment.

2.1. Coïncidence du fait générateur et l'exigibilité

Cette coïncidence concerne les livraisons des biens. En matière des livraisons des biens, l'exigibilité intervient au même moment que le fait générateur. Les deux sont constitués par le transfert de pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire. La livraison consiste à un transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire.¹

Cependant, dans certains cas, la simple remise matérielle d'un bien est assimilée à une livraison.

2.1.1. Livraison en tant que transfert de propriété

Le transfert de propriétés, intervient lors de l'échange des consentements entre les parties au contrat même si le bien n'a pas été matériellement remis. C'est le cas d'un agriculteur qui perçoit les prix des produits de son champ alors que la récolte n'est pas encore intervenue. Par ailleurs, certains contrats sont assortis de certaines closes susceptibles d'avoir une incidence sur le fait générateur²(2).

a. Contrat assorti d'une condition suspensive

Lorsqu'un contrat est assorti d'une condition suspensive, le transfert des propriétés est différé jusqu'à la réalisation de la condition. Le fait générateur et l'exigibilité n'interviendront qu'à la réalisation de cette condition. C'est le cas d'une rente d'un bien sous la condition de l'obtention d'un prêt par l'acheteur.

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.22-27

(2) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, Op-cit, p.22

b. Contrat assorti d'une condition résolutoire

La condition résolutoire a pour effet de mettre fin à un acte ou un contrat pour non respect des conventions ou des engagements. Pour ce type des conventions des contrats et l'exigibilité interviennent dès la conclusion du contrat même si la réalisation de la condition résolutoire peut donner lieu à des éventuelles récupérations de la taxe versée le non paiement du prix est une condition résolutoire à tout contrat de vente.

Livraison en tant que simple remise matérielle est assimilée à une livraison, la remise matérielle d'un bien meuble effectuée en exécution d'un contrat de vente à tempérament, deux contrats de location de vente associés d'une close différente. Le transfert des propriétés jusqu'au paiement intégral du prix ou d'une vente avec réserve des propriétés¹.

Le fait générateur et l'exigibilité interviennent donc dès la remise du bien même si le transfert de propriétés n'est pas effectif. Il existe quelques particularités qui concernent les livraisons à exécution échelonnées et les livraisons à soi-même des biens :

- Dans le cas où la fourniture des biens découle d'un contrat d'abandonnement donnant lieu à l'établissement des comptes ou à des encaissements successifs, proportionnels la consommation du client, le fait générateur et l'exigibilité interviennent à l'expiration des périodes auxquelles se rapporte ces décomptes ou ces encaissements.
- La taxe sur la valeur ajoutée est exigible lors de la première utilisation de bien que l'assujetti se livra à lui-même ou, les prestations de services à soi-même, à la date de l'exécution de services.

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.23.

(2) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, Op-cit, p.22

2.2. Séparation du fait générateur et de l'exigibilité

Pour les prestations de services et les opérations assimilées (travaux immobiliers, vente à consommer sur place, livraison des biens meubles, incorporels), le fait générateur et l'exigibilité ne coïncident pas.

Le fait générateur intervient au moment où la prestation de service est effectuée et l'exigibilité intervient en principe lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération¹. (1) L'encaissement s'étend de la perception des sommes, du fait de la réalisation de l'opération ou de l'exécution des travaux, à quelque titre que ce soit (avance, acompte, règlement pour solde). Ainsi, pour la détermination de la date d'encaissement il convient de considérer le mode de paiement utilisé :

- Paiement en espèce

L'encaissement intervient lors de la remise des espèces.

- Paiement par chèque bancaire

La date de l'encaissement et celle de la remise du chèque

- Paiement par virement bancaire

La date de l'encaissement et celle de l'inscription au crédit du compte fournisseur, du montant viré.

- Paiement par effet de commerce

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.23

(2) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, Op-cit, p.28

L'encaissement intervient à la date d'échéance de la traite, même si celle-ci a été remise à l'escompte auprès d'un établissement financier.

- Paiement par l'intermédiaire d'une société d'affacturage

La date à prendre en compte est celle du paiement effectif de la créance par le débiteur.

2.3. Importations

S'agissant des biens importés, le fait générateur est constitué par le franchissement des frontières de la République Démocratique du Congo pour les biens importés directement ou mise à la consommation¹.(1)

Pour les marchandises placées sous un régime douanier suspensif, l'exigibilité de la taxe intervient au moment de l'enregistrement de la déclaration pour la mise à la consommation.

2.4. Modification d'exigibilité : paiement d'après le débit

Pour certaines raisons, les redevables qui réalisent les opérations dont l'exigibilité est constituée par l'encaissement peuvent opter pour le paiement de la taxe d'après le débit.

❖ Les redevables concernés

Sont concernés, des entrepreneurs des travaux publics et des travaux immobiliers ainsi que les prestataires des services.

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, Op-cit, p.30-31

❖ *Modalité*

Les redevables concernés, justifiant des conditions particulières doivent adresser une demande au directeur général des impôts ou son délégué et obtenir de lui l'autorisation de payer la taxe d'après le débit.

❖ *Effets de l'autorisation*

L'exigibilité est constituée par l'inscription ou débit du compte du client et non à l'encaissement. Toutes fois, cette autorisation ne doit pas avoir pour conséquence de situer l'exigibilité de la taxe au delà de l'encaissement. La taxe reste exigible lors des encaissements antérieurs au débit¹.

❖ Intérêt de l'autorisation

- Pour le redevable qui réalise l'opération.

L'intérêt de l'autorisation de paiement d'après les débits pour le redevable qui réalise l'opération réside dans la simplification comptable. En cas de vente et prestation de services faisant l'objet d'une facturation unique, elle évite au redevable les difficultés découlant des dates d'exigibilités distinctes. Par ailleurs, pour la détermination de son chiffre d'affaires au titre d'une période d'imposition, il lui suffira de totaliser le débit de compte client et de déduire, le cas échéant les avances ou acomptes perçus qui ont dû être déclarés lors de leur encaissement.

- *Pour le client qui a qualité de redevable*

Le droit à déduction de la taxe prend naissance dès la réception de la facture comportant la mention de l'autorisation et sans attendre le paiement du prix.

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.24

SECTION 2. LA BASE D'IMPOSITION DE LA TVA

Au terme de l'article 27 de l'ordonnance-loi n°10/00/ du 20 Aout 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 des subventions ainsi que tous frais, impôts, droits, taxes ou prélèvement de toute nature y afférente, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même. La base d'imposition est constituée de la contrepartie en espèce ou en nature obtenue ou à obtenir à l'exclusion de la TVA. La contrepartie peut être acquittée par l'acheteur lui-même soit par un tiers. La somme versée par ce dernier peut être partiel (il s'agit alors d'un complément du prix) ou total. Il convient de distinguer deux régimes dans la détermination de la base imposable à la taxe sur la valeur ajoutée, le régime général et les régimes particuliers.

Régime général

De manière générale, la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens et services perçus en contrepartie de l'opération, y compris des subventions ainsi que tous frais, taxes ou prélèvements de toutes natures y afférentes, à l'exclusion de la TVA.¹ Elle correspond donc au prix réel hors TVA que perçoit le vendeur ou prestataire de service. (1)

Concernant d'autres cas, le législateur prévoit des règles spécifiques pour la détermination de la base d'imposition notamment les

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.16-17

ventes des biens d'occasion. Les opérations d'entremise, des agences de voyages, les transitaires etc.

§1. Les éléments inclus dans la base d'imposition

La base d'imposition d'une opération imposable comprend tout naturellement les impôts, taxes et les autres prélèvements, les autres frais divers ainsi que les autres versements effectués en faveur du vendeur au titre du complément des prix et d'indemnités.

1.1. Les impôts, taxes spéciales et parafiscales

Hormis la TVA elle-même, les autres impôts directs ou indirects ainsi que les taxes spéciales ou parafiscales qui constituent les charges d'exploitation pour le redevable sont compris dans la base d'imposition de la TVA.

1.2. Les frais accessoires aux livraisons des biens

Il existe les frais accessoires tels que les commissions, les intérêts, les frais d'assurances, réclamés au vendeur sont inclus dans la base d'imposition même s'ils sont facturés distinctement. De même, le coût des services accessoires rendus par les vendeurs à la demande de l'acheteur doivent être inclus dans la base imposable dès lors que ces services sont antérieurs à la livraison de la marchandise. C'est le cas des frais de transport et d'emballage.

1.2.1. Le frais de transport

En ce qui concerne le frais de transport, il y a deux cas qui représentent :

La vente est conclue franc domicile : les transferts des propriétés s'opèrent au domicile de l'acheteur et le vendeur fait assurer le transport, dont le coût est ajouté au prix de la marchandise. Les frais de

transport constituant donc des frais accessoires à la livraison des biens, ils doivent à ce titre être inclus dans la base d'imposition de cette livraison.

❖ La vente est conclue départ magasin :

Ici, le transport des propriétés s'opère à la sortie du magasin vendeur. Dans ce cas, l'opération de transport ne concerne pas le vendeur. Cependant, si l'acheteur lui demande de s'en charger, les sommes correspondantes facturées par le vendeur, sont ajoutées aux prix des marchandises pour déterminer la base imposable, sauf dans deux cas,

- Lorsque le transport réalisé par le vendeur est facturé en fonction du mode de transport, de la quantité livrée et de la distance parcourue. Dans ce cas, il s'agit d'une prestation distincte qui doit être imposée en tant que telle,
- Lorsque le transport est réalisé par un tiers sur l'ordre du vendeur et ce dernier refacture les frais avancés au transporteur pour le compte de l'acheteur (débours).

En d'autres termes, les frais de transport facturés forfaitairement sont incorporés dans la base imposable tandis que ceux facturés en fonction des éléments évoqués ci-dessous sont à composés distinctement.

1.2.2. Les emballages

S'agissant des emballages, il convient d'en distinguer deux types à savoir : les emballages vendus, perdus et les emballages consignés.

❖ Emballages vendus perdus

Les emballages perdus facturés globalement avec les marchandises qu'ils contiennent constituent un élément de prix de vente de ces marchandises.

Tandis que les emballages perdus facturés distinctement ne sont pas partis du prix de vente taxable à la TVA. Il s'agit en effet d'une vente distincte de celle de la marchandise qu'ils contiennent.

❖ Emballages consignés

Les sommes versées aux vendeurs par l'acheteur au titre de consignment lors de la livraison d'emballage ne constitue pas un élément de la base imposable sauf si la TVA y afférente était facturée.

Au cas où ces emballages ne seraient pas rendus au vendeur dans le délai convenu ou en usage dans la profession, ils sont considérés comme vendus et soumis à la TVA sur le montant de la consignment.

a. Le complément des prix acquitté par l'acquéreur au client

Sont considérés comme complément de prix, toutes sommes versées à des titres diverses au fournisseur ou à une autre personne par l'acheteur, lorsque celles-ci ont un lien avec leur contrat. Il s'agit par exemple, des primes versées au fournisseur par l'acquéreur pour rapidité d'exécution de commande ou lorsqu'une facturation considérée comme faible est majorée ou encore des frais d'emballages facturés distinctement de la marchandise.

b. Les indemnités

Les indemnités sont incluses dans la base d'imposition sauf si elles ont le caractère des dommages et intérêts, c'est-à-dire lorsqu'ils ont pour objectif de réparer un préjudice commercial.

En effet, certaines sommes payées au fournisseur d'un bien ou d'un service par son client peuvent, lorsque leur paiement trouve son fondement dans la réparation du préjudice causé par une faute imputable à ces dernières à voir le caractère d'indemnités qui échappent comme tel à la

taxe. C'est le cas par exemple des frais de chômage réclamés par une société de transport de marchandises à ses clients. Pour le déchargement tardif de ses conteneurs ou de ses wagons ou la somme que le maître d'ouvrage verse à l'entrepreneur pour avoir résilié par sa seule volonté, le contrat d'entreprise, dans la mesure où cette indemnité couvre le manque à gagner de l'entrepreneur pour les travaux qu'il n'a pas exécutés. Ainsi donc, pour être imposable, l'indemnité doit :

- ❖ Constituer une allocation versée par un redevable en compensation ou dépenses professionnelles ;
- ❖ Constituer un complément du prix d'une opération imposable.

c. Les subventions

Elles constituent en des aides pécuniaires attribuées par l'Etat à des personnes physiques ou morales pour financer des activités jugées d'intérêt général.

Les subventions qui sont comprises dans la base imposable sont celles qui représentent l'unique contrepartie d'une opération imposable (subvention d'équilibre accordée à certaines entreprises ou organismes qui, pour des raisons stratégiques, sont obligées de maintenir l'exploitation d'un service de faible rentabilité) ou encore qui sont destinées à compenser globalement l'insuffisance des recettes d'exploitation d'une entreprise (subventions portant sur certaines activités dont la surproduction au niveau mondial est génératrice de bas niveau de cours).

En effet, lorsque les circonstances de droit ou de fait permettent d'établir l'existence d'un engagement de fournir un bien ou un service donné ou de constater la réalisation d'un tel engagement par les bénéficiaires de la subvention, les sommes versées constituent la contrepartie d'une prestation

des services ou de la fourniture d'un bien entrant dans le chômage d'application.

Par ailleurs, la contrepartie d'une prestation de service ou d'une livraison de bien imposable à la TVA peut être versée par un tiers qui n'est pas le client. Dans cette situation, il n'y a pas des services rendus aux tiers, mais la subvention versée par celui-ci aux prestataires est imposable chez ce dernier dès lors qu'elle constitue pour lui une contrepartie obtenue à raison de son activité imposable et directement liée à son prix. Pour qu'une subvention soit considérée comme complément de prix, elle doit présenter les caractéristiques suivantes :

- Le principe du versement de la subvention existe en droit ou en fait avant contrepartie. Il s'agit donc, d'une subvention dont le versement est acquis avant la réalisation des éléments dont elle complète le prix.
- La subvention est accordée au fournisseur ou au prestataire en relation avec ses ventes ou ses prestations imposables réalisées au profit de ses clients ;
- Elle est versée pour compléter le prix ou la redevance réclamer au client ou à l'utilisateur, voir pour s'y substituer totalement.

§2. Les éléments exclus de la base d'imposition

De ce fait, sont exclus de la base d'imposition de la TVA :

2.1. Rabais, remises, et ristournes

Toute réduction du prix d'une opération imposable entraîne une diminution de la base imposable à condition de bénéficier effectivement au client et de ne pas constituer la contrepartie d'une prestation quelconque.

2.2. Escompte de règlement

Il consiste en une réduction de prix accordé par un fournisseur de marchandises, à un de ses clients, soit, pour tenir compte d'un paiement comptant soit pour, tenir compte de l'importance de la commande, soit pour fidéliser leurs relations commerciales. L'escompte de règlement permet une réduction du prix total à payer, taxe incluse, qui est basée sur la possibilité et non l'obligation, offerte au débiteur de s'acquitter de son achat par un paiement anticipé et éventuellement au comptant, par rapport aux conditions contractuelles.

2.3. Débours

Les débours sont les sommes remboursées aux intermédiaires ayant engagés des dépenses au profit de leurs commettants. Ces sommes sont exclues de la base imposable sous trois conditions :

- Les intermédiaires agissent en vertu d'un mandat préalable et explicite ;
- Ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants et justifient de la nature et du montant de ces débours ;
- Ils ne doivent comptabilisés ces dépenses comme leurs propres charges.

Les frais et taxes avancées par les fournisseurs au nom et pour le compte de son client auquel il fait connaitre leurs montants exacts (cas des frais de transport avancés par le vendeur au nom et pour le compte de l'acquéreur).

2.4. Dons et intérêts perçus

Les dons sont constitués par des biens ou des sommes d'argent reçus gratuitement par le redevable. Ils sont de ce fait sans aucune contrepartie et ne peuvent faire partie de la base d'imposition.

Les intérêts perçus sont exclus de la base imposable lorsqu'ils ont le caractère d'intérêt moratoire, destiné à réparer un préjudice causé par un retard dans l'exécution du paiement.

CHAPITRE II. REGIMES DES DEDUCTIONS

Le régime de déduction en matière de TVA repose sur le principe suivant lequel la TVA qui a grevée les éléments du prix de revient d'une opération imposable est déductible de la taxe applicable à cette opération. e chapitre comprend deux sections consacrées respectivement à l'introduction générale du droit à déduction (section I) et les obligations fiscales des redevables de la TVA (section II).

Section I. INTRODUCTION GENERALE DU DROIT A DEDUCTION

Le droit à déduction est une caractéristique essentielle de la TVA. Il est limité aux seuls assujettis réalisant des opérations de livraisons ou de prestations taxables. Toutefois, ce droit est étendu aux personnes réalisant les opérations d'exportation exonérées ou des ventes à franchise des taxes. Ce droit à déduction, dont ne bénéficient que les assujettis à la TVA, concerne aussi bien la taxe ayant grevé les marchandises, matières premières, les frais généraux et les investissements meubles ou immeubles.

Néanmoins, il est essentiel que la TVA déduite se rapporte à des opérations concernant l'activité professionnelles de l'assujetti. ¹

§1. Principes généraux du droit à déduction

Le mécanisme retenu pour la taxation de la valeur ajoutée implique que la taxe qui a grevé les éléments du prix de revient d'une opération imposable soit déductible de la taxe applicable à cette opération². Les redevable n'acquittent pas la TVA opération par opération mais procèdent au calcul de la TVA pour l'ensemble des opérations réalisé au cours d'une

(1) <http://www.google.fr>.

(2) ² Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.25

période donnée (mois) et imputent globalement la taxe ayant grevé l'ensemble des acquisitions des biens et services se rapportant à la même période.

Ainsi, seuls les redevables sont autorisés à déduire la taxe qui a grevé les biens et services qu'ils ont acquis dans la mesure où ils réalisent des opérations ouvrant droit à déduction, à savoir :

- Les opérations soumises à la TVA,
- Certaines opérations exonérées, essentiellement celles relevant du commerce extérieur tel que les exportations et les importations.

1.1. Conditions d'exercices du droit à déduction.

Pour déduire la TVA, le redevable doit remplir certaines conditions, de forme et de délai.

1.1.1. Conditions de fond

Il y a lieu de retenir que :

- les biens et services pour lesquels le redevable a engagé les dépenses doivent être nécessaires à l'exploitation. Cette condition est remplie lorsque les dépenses sont engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Ainsi, elle conduit donc à l'exclusion du droit à déduction :
- les dépenses dont le caractère somptuaire ne prête pas à discussion, compte tenu de la nature et de l'activité de l'entreprise.
- Les dépenses effectuées dans l'intérêt personnel du dirigeant, du personnel ou de tiers.
- Les biens et services doivent être affectés à l'exploitation (au moins partiellement).

Il n'est pas nécessaire que cette affectation soit exclusive, mais les biens et services dont la quote-part d'utilisation privative est supérieure à 90% de l'utilisation totale sont exclus du droit à déduction.

Ainsi, la déduction de la taxe est autorisée, même si le bien ou le service affecté simultanément ou successivement aux besoins de l'exploitation atteint au moins 10%.

Mais, un redevable ne pourra exercer son droit à déduction que dans la mesure où les biens ou services acquis seront utilisés pour les besoins de ses opérations taxées.

- Les biens et services ne doivent pas être exclus du droit à déduction.

Les exclusions peuvent être regroupées dans les rubriques suivantes :

- Les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacle ;
- Les véhicules ou engins de transport de personnes ;
- Les biens cédés et services rendus sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix ;
- Les locations de biens exclus du droit à déduction ¹;
- Les services afférents à des biens exclus.

1.1.2. Conditions de forme

La taxe pour laquelle un redevable fait valoir le droit à déduction doit être mentionnée :

- Sur une facture d'achat ou un document en tenant lieu est délivré par un assujetti immatriculé et mentionnant tous les éléments d'identification.

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.25

(2) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, Op-cit, p.64

- Sur la déclaration de mise à la consommation ou sur le document de liquidation d'office établi par les services douaniers.
- Sur une facture à soi-même en cas de livraisons de biens ou de prestations de services à soi-même.

Il est impérieux pour chaque redevable de justifier la taxe pour laquelle il fait valoir le droit à déduction.

1.1.3. Conditions de délai

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe devient exigible chez le redevable. Toutefois, ce qui concerne les importations et les marchandises placées dans l'un des régimes douaniers suspensifs, le droit à déduction prend naissance lors de la mise à la consommation.

Il est à noter que le droit à déduction est exercé jusqu'à la fin du premier exercice fiscal qui suit celui au cours duquel la taxe est devenue exigible. A l'expiration de ce délai, la TVA non déduite est acquise définitivement au trésor. L'exigibilité est un événement unique qui détermine :

- Chez fournisseur : la période au titre de laquelle l'opération imposable doit être déclarée ;
- Chez le client, la date de la naissance du droit à déduction. La taxe qui a grevé les biens et services immobilisés ou non doit être mentionnée sur la déclaration à déposer au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

En conséquence, le droit à déduction pour le redevable assujetti prend naissance lorsque la taxe déductible pour lui devient exigible chez son fournisseur, lui-même assujetti redevable.

Ainsi, c'est à partir de cette date de naissance du droit à déduction que sera fixé le point de départ de tous les délais de régularisation

ultérieure de la TVA déduite antérieurement. Nous retiendrons essentiellement qu'en matière de livraison de biens et de prestations de services, pour pouvoir exercer son droit à déduction, l'assujetti doit détenir une facture régulière ou un document équivalent en bonne et due forme que son fournisseur lui a adressé dans le délai légal.

L'assujetti exerce globalement son droit à déduction en déduisant de la taxe due pour une période déterminée de déclaration le montant total des taxes en amont pour lesquelles le droit à déduction a pris naissance au cours de la même période et peut effectivement être exercé parce que les conditions requises pour cet exercice sont remplies.

Comme expliqué ci-avant, en fixant le moment où le droit à déduction prend naissance, on détermine également la première déclaration dans laquelle ce droit peut être exercé, pour autant, bien entendu, que les conditions de l'exercice du droit à déduction soient remplies tardivement. C'est notamment le cas lorsque la facture n'est pas délivrée dans le délai prescrit. L'assujetti dispose toutefois d'un délai pour néanmoins exercer tardivement son droit à déduction. Si l'assujetti n'a pas exercé son droit à déduction, dans sa déclaration, il peut encore exercer à condition de recevoir la facture à temps utile pour pouvoir effectuer la déduction.

1.1.4. Modalités de droit à déduction

En ce qui concerne les modalités, il est à noter qu'il existe deux procédés de réparation de la TVA déductible : l'imputation en régime général et le remboursement en régime exceptionnel.¹

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, Op-cit, p.65

a. L'imputation

Elle s'opère sur la TVA collectée. Si le solde est positif, le montant en est versé au trésor. S'il est négatif, il constitue un crédit de taxe reportable sur la TVA des mois suivants et jusqu'à épuisement, sans limitations de délai.

b. Le remboursement

Dans l'ordonnance-loi portant institution de la TVA, le remboursement de l'excédent est strictement limité aux exportateurs, aux entreprises en cessation d'activités ainsi qu'à celles qui ont perdu la qualité d'assujetti. En cas de crédit, l'assujetti peut demander le remboursement dans les conditions fixées par la loi. Le remboursement se fait après vérification et ce, dans le respect des règles et procédures consacrées par les textes en la matière. Lorsque le montant de la TVA en amont est supérieur à celui la TVA due par l'assujetti, ce dernier a le droit de se faire rembourser l'excédent par le trésor public.

1.2. Exclusion du droit à déduction

Notons ici que les exclusions du droit à déduction sont, pour l'essentiel liées à des opérations qui n'ont pas lien direct avec l'activité professionnelle de l'assujetti.^{1 2}

L'assujetti ne peut déduire les taxes grevant des biens et de services qu'ils destinent à un usage ou un autre que professionnel (utilisation privée, domination, etc.). Lorsque les biens et services doivent servir tant à

(¹) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p.27

des fins professionnels qu'à d'autres fins, la déduction ne peut s'opérer que partiellement dans la mesure de l'affectation professionnelle présumée.

En principe, n'ouvre pas droit à déduction, la taxe ayant grevé :

1. Les dépenses de logement, d'hébergement, de restauration, de réception, de spectacle, de location des véhicules, de tourisme et de transport des personnes à l'exclusion des dépenses supportées aux titres de leurs activités imposables par les professionnels du tourisme, de la restauration, du spectacle et les concessionnaires automobiles ;
2. Les biens et services acquis par l'entreprise mais utilisés par les tiers, le dirigeant ou le personnel de l'entreprise à l'exclusion des vêtements de travail ou de protection, les locaux et les matières affectés à la satisfaction collective des besoins du personnel ainsi que les logements gratuits sur le lieu du travail du personnel salarié chargé spécialement de la surveillance ou de la garde de ce lieu ;
3. Les produits pétroliers, à l'exception des carburants importés pour la revente par les grossistes ou acheter pour la production d'électricité devant être revendu ;
4. Les services de toutes natures (location, entretien, réparation, etc.) afférant à des biens, produits ou marchandises exclus de droit de déduction ;
5. Les objets mobiliers autres que ceux ayant les caractères des matériels commerciaux ou du bureau ;
6. Les immeubles autres que les bâtiments et locaux à l'usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel ;
7. Les biens cédés et les services rendus gratuitement ou à un prix inférieur au prix de revient à titre de commission, salaire, gratification, bonification, cadeau, quelque soit la qualité du bénéficiaire sauf quand il s'agit d'objets publicitaires de faible valeur unitaire hors taxe. Il existe également certaines opérations n'ouvrant pas droit à déduction :

1. La taxe ayant grevé l'acquisition des véhicules ou engins, quelque soit leur nature, conçus ou aménagés pour transporter des personnes ou à usage mixte qui constitue une immobilisation ou dans le cas contraire, lorsqu'ils ne sont destinés à être revendus à l'état neuf, y compris les pièces détachées et accessoires de ces véhicules et engins à l'exclusion :
 - 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 et des voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation de dite transport ;
 - Des véhicules particuliers acquis par les entreprises de location des voitures.
2. Les transports des personnes et les accessoires aux dits transports, à l'exclusion des transports réalisés soit pour le compte d'une entreprise de transport public des voyageurs, soit en vertu d'un contrat permanent de transport conclu par les entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de travail.

1.3. Limitations du droit à déduction ou le prorata

Les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement les opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire la TVA pour application du prorata de déduction. Ce prorata s'applique tant aux immobilisations qu'aux biens et services.¹ (1)

La déduction de la TVA supportée lors des achats des biens et services s'effectue par l'application d'un prorata pour les entreprises qui

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA, Op-cit, p28-29

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.

Le prorata est le rapport entre :

- Le montant annuel des recettes afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction de la TVA, y compris les exportations et les opérations assimilées ;
- Et les montants annuels 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 TVA et des débours.

Les recettes s'entendent tous frais, droits et taxes compris, à l'exception de la TVA elle-même.

Ainsi, la déduction de la TVA sera de :

- 100% si le rapport est supérieur à 90% ;
- 80% si le rapport est supérieur à 70% et inférieur ou égal à 90% ;
- 60% si le rapport est supérieur à 50% et inférieur ou égal à 70% ;
- 40% si le rapport est supérieur à 30% et inférieur ou égal à 50% ;
- 20% si le rapport est supérieur à 10% et inférieur ou égal à 30% ;
- 0% si le rapport est inférieur ou égal à 10%.

Le prorata prévu à l'article 43 ci-dessus est déterminé provisoirement en fonction des recettes réalisées l'année précédente pour les assujettis existant ou en fonction des recettes et produits prévisionnels de l'année en cours pour les nouveaux.

Le montant du prorata définitif est arrêté au plus tard le 31 mars de l'année suivante. Les déductions opérées sont régularisées en conséquence dans le même délai.

Le prorata prévisionnel ne peut être accepté pour les entreprises existantes que sur qualification du prorata définitif de l'exercice antérieur lui servant de base, ou pour les entreprises nouvelles, sur les éléments prévisionnels de comptabilité.⁽¹⁾¹

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 variée 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 inférieur ou égal à 10%, aucun reversement ni déduction complémentaire n'est admis.

1.4. Régularisation : remise en cause du droit à déduction

Les déductions de TVA sont en principe définitives, mais elles peuvent être remises en cause dans certains cas prévus par la loi.

L'assujetti est redevable d'une fraction de la taxe antérieurement déduite, en cas de sortie des actifs de l'entreprise d'un bien ayant fait l'objet d'une déduction au titre d'immobilisation ou en l'absence de cette sortie, en cas, soit de modification de la situation de ces biens au regard du droit à déduction soit de changement de réglementation, soit de changement

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire - atelier sur la TVA, Op-cit, p 80-81

d'utilisation du bien avant la fin de la cinquième année suivant celle de l'acquisition pour les biens meubles, ou avant la fin de la dix-neuvième année suivant celle de l'acquisition, pour les immeubles.

Ainsi, la fraction, susvisée est égale au montant de la déduction, diminuée, selon le cas, d'un cinquième ou d'un dix-neuvième par année à la fraction d'année depuis l'acquisition des biens.

En cas de cession, si le bien constitue une immobilisation pour l'acquéreur, ce dernier peut opérer la déduction sur la valeur ajoutée correspondant au montant reversé par le vendeur au titre de la régularisation à condition qu'il soit lui-même assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée. Cette déduction est subordonnée à la délivrance par le vendeur au bénéficiaire d'une attestation mentionnant le montant de la taxe déductible.

En effet, le reversement de la taxe sur la valeur ajoutée initialement déduite est intégralement exigé en ce qui concerne les services et biens ne constituant pas des immobilisations lorsque ceux-ci ont été utilisés à des opérations non soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. En cas de vente à perte, la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé l'achat des biens est limité au montant de la taxe sur la valeur ajoutée sur la vente. La déduction initiale, dans ce cas doit donc être régularisée la due concurrence.

Le reversement de la taxe sur la valeur ajoutée déduite doit également se faire dans le cas de disparition ou de changement d'affectation des biens aux produits destinés à l'exploitation.

La taxe sur la valeur ajoutée acquittée à l'occasion des ventes ou de services qui sont par la suite résiliés, annulés ou restent impayés peut être récupéré par voie d'imputation sur l'impôt dû pour les opérations faites ultérieurement. Pour les opérations annulées ou résiliées, la récupération de la

taxe acquittée est subordonnée à l'établissement et à l'envoi aux clients d'une facture nouvelle annulant et remplaçant la facture initiale.

Pour les opérations impayées, lorsque la créance est définitivement irrécouvrable, ces rectifications de la facture consistent d'un duplicata de la facture initiale avec des indications réglementaires surchargées de la mention facture demeurée impayée pour la somme de... prix hors taxe sur la valeur ajoutée correspondante qui ne peut faire objet d'une déduction. En ce qui concerne les livraisons et les prestations à soi-même, la taxe les ayant grevées n'est déductible de la taxe due au titre d'un mois donné que si elles figurent dans les opérations taxées au titre du même mois.

§2. Autres procédés du droit à déduction

Dans ce paragraphe, nous parlerons de trois procédés du droit à déduction. Il s'agit de : La liquidation, le recouvrement et le remboursement du crédit de la TVA ¹ (1)

2.1. La liquidation

Selon le lexique des termes juridiques, nous pouvons définir la liquidation comme une opération postérieure à l'engagement consistant à calculer le montant exact d'une charge à payer, après avoir éventuellement vérifier la réalité de la prestation qui devait être fournie à la personne publique.

En matière des recettes, la liquidation d'une créance consiste de même dans la détermination du montant dans la somme à recevoir.

En matière de TVA, la liquidation consiste à déterminer le montant de la taxe nette ou du crédit de taxe sur la valeur ajoutée en imputant sur la taxe collectée augmentée, le cas échéant, de reversement, la taxe déductible,

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA, op.cit, p102

les crédits éventuels résultant des périodes antérieures et les déductions complémentaires découlant de régularisation.

La liquidation de la TVA en régime intérieur, est faite par le redevable lui-même sur base de la déclaration qu'il souscrit chaque mois. En effet, dans chaque déclaration mensuelle, il fait la sommation de toutes les TVA facturées à ses clients, celle des TVA lui facturées par ses fournisseurs et dégage, en définitive, la différence entre les deux avant de déposer la dite déclaration auprès du service compétent de l'administration des impôts. Il convient de noter que cette différence peut être positive, nulle ou négative.

- Si la différence est positive, la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible, l'assujetti est tenu de verser le surplus au fisc ;
- Si elle est nulle, la TVA collectée est égale à la TVA déductible, il souscrit sa déclaration avec la mention « néant » dans la rubrique TVA nette. Ils ne servent rien au fisc.
- Si l'écart est négatif, la TVA collectée est inférieure à la TVA déductible, la différence constitue un crédit de TVA à imputer, c'est-à-dire reporter pour être déduite prochainement jusqu'à son épuisement sur là où les déclarations des mois suivants. (1)¹

2.2. Le recouvrement

Le recouvrement de l'impôt s'entend de toutes les opérations conduisant à la perception par le redevable au titre d'impôt ou autres droits et taxes.(2)

En effet, recouvrer l'impôt consiste à faire parvenir le montant dû de l'impôt de la poche du contribuable dans la caisse du trésor public ou de l'Etat. Toute fois, il convient de savoir que dans la plupart des cas, les

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le Module de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA op.cit, p32

(2) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, Manuel de procédures fiscales, Novembre , p.51

assujettis surtout congolais, ne sont pas toujours animés de bonne foi pour s'acquitter volontairement de leurs obligations fiscales.

C'est ainsi que, le législateur congolais a mis à la disposition de l'administration fiscale tout un arsenal de mécanismes en terme de garanties et pouvoir qui lui permettent de réagir contre les abus, la mauvaise foi des redevables et contre l'insolvabilité organisée de certains entre eux.

Parmi les dispositifs tendant à assurer le recouvrement de l'impôt que le législateur congolais a prévu à la disposition de fisc, il convient de citer notamment :

- Tous les mécanismes du recouvrement forcé ;
- L'exigibilité immédiate, sans délai de l'impôt.

Le recouvrement de la TVA est assuré par la direction générale des impôts. Toutefois, à l'importation, la TVA est liquidée et recouvrée par l'administration des douanes, avant enlèvement de la marchandise.

2.3. Le remboursement

Lorsque le montant de la taxe déductible au titre d'un mois est supérieur à celui de la taxe exigible, l'excédent constitue un crédit d'impôt imputable sur la taxe exigible du mois ou des mois suivants jusqu'à épuisement.

Le crédit d'impôt ne peut pas faire l'objet de remboursement au profit de l'assujetti et ne peut être cédé. Toutefois, les exportateurs, les entreprises en cessation d'activités ainsi que celles qui ont perdu la qualité d'assujetti peuvent bénéficier du remboursement de leur crédit de la taxe sur la valeur ajoutée.¹

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, Manuel de procédures fiscales, Novembre , op.cit, p.51

Pour donner lieu au remboursement, le crédit de taxe sur la valeur ajoutée doit faire l'objet d'une demande expresse adressée par l'assujetti au directeur des impôts ou au chef de centre des impôts compétent, au moyen d'un formulaire de demande de remboursement prescrit par l'administration des impôts. La demande de remboursement doit être soumise en même temps de la déclaration mensuelle du mois de la naissance dudit crédit¹.

Après instruction par le service gestionnaire compétent de la direction générale des impôts, la décision de remboursement ou de rejet est prise par le Ministre des finances ou le directeur général des impôts, par délégation. La décision de rejet total ou partiel de la demande de crédit peut faire l'objet d'un recours administratif et d'un recours juridictionnel.

Le montant du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée à rembourser aux exportateurs est limité au montant de la taxe calculée au taux de 16% sur les explorations réalisées au cours du mois. En cas d'exportation, la demande de remboursement, se fait par 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 de déclaration d'exportation ou de réexportation visée par la douane.

En cas d'importation

La demande se fait par les copies des déclarations de mise à la consommation, par les copies des preuves de paiement des droits de douane. Nous pouvons noter que la demande présentée sans les documents requis ou avec les documents ne respectant pas l'ordre chronologique est retourné dans son intégralité. Le renvoi est notifié au redevable, dans les sept jours de l'introduction de la demande de remboursement, sous pli recommandé avec

¹ Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, module de formation d'initiation en TVA op.cit, p.32

accusé de réception ou remis en mains propres sous bordereau de décharge. Dans ce cas, le redevable dispose d'un délai de trois mois à compter dès la réception de la notification du renvoi pour conformer aux exigences liées à la demande de remboursement.

Section 2. LES OBLIGATIONS FISCALES DES REDEVABLES DE LA TVA

Tout redevable de la taxe sur la valeur ajoutée doit remplir certaines obligations fiscales, afin d'éviter toutes poursuites des agents du fisc.
¹(1)

§1. Différentes obligations que doivent remplir les redevables de la TVA

Ces obligations sont au nombre de trois et nous allons les analyser tour à tour.

1.1. Obligation de facturation

Tout assujetti doit délivrer une facture pour les livraisons des biens et les prestations des services qu'il a effectuées à un autre assujetti. La facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe correspondante pour chaque taux différent, le prix pour toutes taxes comprises ainsi que le cas échéant, l'exonération. Ces mentions sont indispensables pour permettre chez l'acquéreur les déductions auxquelles il peut avoir droit ou la restitution des taxes supportées dans le cas prévu par la loi.

Toute personne, assujettie ou non, qui mentionne la TVA sur une facture est tenue d'en acquitter le montant. La facture doit comporter des mentions obligatoires définies par le texte réglementaire.

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA op.cit, p117-118

(2) AZAMA LAMA, Op.cit, p.89-90

1.2. Obligations déclaratives et de paiement

En ce qui concerne les obligations déclaratives, il convient de signaler qu'aux termes de ce projet de loi, les redevables de la TVA doivent d'abord souscrire avant le début de leur activité une déclaration d'assujettissement auprès du service compétent. De l'administration fiscale qui leur délivrera en retour, un identifiant, condition sine qua none de droit de collecter la taxe.

Les assujettis doivent ensuite souscrire mensuellement une déclaration de la TVA, à laquelle il doit être joint un état détaillé selon un modèle établi pour l'administration fiscale en exécution des dispositions relatives au droit à déduction. Cet état comporte des indications ci-après :

- Le nom ou la livraison sociale du fournisseur ;
- Le numéro impôt du fournisseur ;
- Le numéro, la date et le montant de facture hors taxe ;
- Le montant de la taxe déductible facturée par le fournisseur ;
- La nature des biens et services.

Suivant le système adopté et pour des raisons pratiques, la déclaration de la TVA peut-être mensuelle, trimestrielle ou semestrielle, mais en général elle est mensuelle.

Dans ce cas, l'assujetti doit déposer chaque mois une déclaration indiquant pour les opérations effectuées au cours du mois précédent. Tous les renseignements nécessaires pour le calcul de la taxe et de déductions opérer. L'assujetti doit également verser le montant de la taxe sur la valeur ajoutée lors du dépôt de la déclaration.

Au cours du premier semestre de chaque année, l'assujetti doit déposer, le cas échéant, une déclaration concernant toutes les opérations

effectuées au cours de l'année précédente et comportant tous les éléments nécessaires aux régularisations éventuelles.¹⁽¹⁾

1.3. Obligation comptable

Tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et le contrôle de l'administration fiscale.

Signalons par ailleurs que l'introduction de la TVA entraîne un alourdissement de la tâche administrative des redevables.

En dehors des documents qui doivent être produits par l'assujetti pour exercer son droit à déduction, le redevable ou mieux les personnes assujetties à la TVA doivent tenir une comptabilité régulière comportant notamment :

- Un livre-journal ;
- Un grand livre des comptes ;
- Une balance des comptes ;
- Un journal des ventes ;
- Un journal des achats ;
- Un livre inventaire ;
- Un livre des immobilisations.

La comptabilité doit être disponible au Congo, au siège social ou au principal établissement de l'entreprise. Les pièces justificatives doivent être des documents originaux. Les redevables doivent obligatoirement émettre des factures qui doivent indiquer la TVA facturée. Ces factures doivent contenir un certain nombre des renseignements notamment :

- Le nom et l'adresse exact du redevable, son numéro impôt ;
- Le numéro impôt du client s'il est assujetti ;

(1) AZAMA LANA, *Op.cit*, p.89-90

- La date et le numéro de la série de la facture ;
- Le nom et adresse du client ;
- La désignation et la quantité des biens ou prestations ;
- 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 des opérations toutes taxes comprises. (1)¹

§2. Enjeux et perspectives

L'introduction de la TVA dans le système social congolais pose beaucoup des problèmes pour lesquels nous devons proposer des solutions préalables pour son application.

Ainsi, une meilleure application de la TVA en RDC pour qu'elle soit correcte, elle doit recourir aux solutions ci-après :

- D'un coté, il y a des solutions à prendre en compte au niveau des assujettis, redevables à la TVA ;
- De l'autre coté, il y a des solutions à prendre en compte au niveau de l'administration fiscale.

2.1. Les solutions à prendre en compte au niveau des assujettis

La formation et l'information des assujettis à la TVA

L'introduction de la TVA en RDC a provoqué une réelle inquiétude et même des paniques sur les futurs assujettis. Il s'agit d'une réforme qui s'apparente à une véritable révolution. Cette réforme entraine un surcroît de travail tant pour les opérations économiques que pour l'administration fiscale.(1)²

(1) Ministère des finances. Direction Générale des Impôts, le support de formation à l'intention des participants au séminaire atelier sur la TVA op.cit, p.31.

(1)AZAMA LANA, op.cit, p100

En ce qui concerne l'administration fiscale, l'accroissement du nombre des contribuables, par l'élargissement de l'assiette fiscale et par voie des conséquences, du nombre des déclarations périodiques qui devront être examinés par l'administration rendra la tâche de celle-ci plus ardue.

En effet, la tâche de l'administration sera facilitée si elle est dotée des ordinateurs auxquels seront soumises les déclarations périodiques. Ces instruments permettront d'opérer toutes les comparaisons et détecter instantanément la plupart des omissions, discordances, erreurs, dissimulation tant dans le corps d'une déclaration que par comparaison avec une déclaration antérieure ou encore par rapport à la déclaration déposée par le client ou le fournisseur.

Il sied de noter que la formation et l'information des contribuables sur le bien-fondé de la fiscalité intéresse plus précisément l'administration fiscale qui dans l'accomplissement de cette tâche devra encourager et soutenir l'émergence, à côté d'elle, d'autres organismes de la société civile telles que les associations et organisations non gouvernementales dont l'objet social vise la vulgarisation de la législation sociale dans le pays.

Cette action devra se faire en association avec des organisations de campagnes d'information, de sensibilisation et la mise à disposition du contribuable congolais d'une documentation riche et variée en matière fiscale. Dans le même ordre d'idées, pour rendre plus efficace cette opération, l'administration fiscale doit organiser des campagnes de sensibilisation, des conférences, symposiums, des journées des réflexions, animer des tranches d'émissions télévisées et radio diffusées sur la TVA, distribuer des nombreuses brochures d'initiation.

En bref, ces campagnes doivent faire comprendre aux contribuables le bienfait de la TVA dans le système fiscal congolais, car cet

impôt permet d'améliorer l'attractivité du pays à l'investissement et relancer la production nationale.

2.2. Les solutions à prendre en compte au niveau de l'administration fiscale

Parmi les obstacles-clés qui gèrent l'accomplissement de la meilleure application de la TVA nous citons le manque de contrôle et la pratique de corruption à grande échelle.

2.2.1. La nécessité d'un contrôle efficace

Le système fiscal congolais est comme bien d'autres systèmes fiscaux à travers le monde déclaratif ce qui signifie que la détermination du montant de l'impôt à payer se fait à partir des déclarations fiscales souscrites par les redevables.

Chaque contribuable est astreint à souscrire une déclaration et peut être soumis au contrôle fiscal et donc les corollaires du système déclaratif. Il sert à rétablir le droit du trésor. Le contrôle fiscal constitue en effet un moyen d'importance majeure pour assurer la justice fiscale. Cette mission de contrôle qui dans l'exercice de celle-ci, se doit de la réaliser non seulement dans le respect des lois et règlements, mais également en toute rigueur l'indépendance aux fins de mieux garantir les intérêts ainsi que la destinée de toute la communauté.

Le contrôle fiscal doit être effectué dans un environnement sain qui garantit au vérificateur le bon déroulement de la mission pour laquelle il a été désigné.

En effet, la liberté accordée au contribuable de déclarer lui-même les éléments imposables sont composés par le contrôle pour s'assurer de la sincérité et de l'exactitude de déclaration ainsi que la bonne foi du contribuable.

En conséquence, l'administration dispose d'un pouvoir de contrôle visant les recherches des redevables défaillants et analyse des éléments déclarés, mais supporte la charge de la preuve des inexactitudes et des omissions relevées dans les documents déposés et dont les cas échéants notion avec précision les redressements notifiés par écrit aux intéressés. Cette opération complexe qui est le contrôle fiscal est nécessaire pour la DGI afin d'accroître les recettes fiscales.

Le contrôle est considéré comme une mesure d'instruction sociale, économique et politique. En effet, cette nécessité a pour but essentiel l'exacte application de la loi, laquelle vise un triple objectif à savoir :

- Atteindre toutes les matières imposables en vue de faire le maximum des recettes qui permettront à l'Etat d'accomplir les différentes missions qui lui sont assignées.
- Rectifier les erreurs commises par l'administration fiscale, lors du calcul de la cotisation au moment de la déclaration, ou par le contribuable lui-même à son détriment.
- Faire payer l'impôt par tous les contribuables et selon la capacité contributive de chacun.

Ce contrôle doit s'effectuer non seulement en faveur de l'Etat mais aussi au bénéfice des contribuables (1)¹. Le contrôle fiscal est aussi l'un des instruments privilégiés de la lutte contre la fraude fiscale.

En résumé, l'objectif poursuivi par l'administration fiscale lors d'un contrôle et de s'assurer que les contribuables s'acquittent de leurs obligations fiscales, et le cas échéant de modifier les anomalies constatées en employant les différents moyens prévus par la loi.

Marguet (C), le contrôle fiscal : conseil aux chefs d'entreprises, LGDJ, paris, 1975, p 257

2.2.2. L'application rigoureuse des sanctions fiscales

La législation fiscale congolaise prévoit à l'endroit des contribuables récalcitrants plusieurs sortes des sanctions, les accroissements et les majorations d'impôts, la taxation d'office, les amendes fiscales etc.

Par ailleurs, il convient d'affirmer que les sanctions fiscales n'entraînent pas tous les mêmes effets. Elles peuvent soit soumettre les contribuables à un traitement plus sévère d'imposition par exemple à des taux majorés ou à une taxation d'office.

En bref, les sanctions ou des pénalités fiscales ont le but de réprimer les infractions contre la législation fiscale, de redresser les abus résultant du comportement incivique du contribuable afin d'augmenter le rendement de l'impôt. C'est pourquoi, il est toujours recommandé que les sanctions fiscales puissent être raisonnablement appliquées dans les limites des modérations. Elles ne doivent pas forcer les contribuables à subir la loi par une correction sévère, mais doivent l'amender avec le fisc.

Quant à ceux là même qui sont appelés à gérer les recettes provenant des impôts et taxes payées par les contribuables, le législateur devra appliquer à leur égard les dispositions du code pénal sur la corruption et le détournement des deniers publics.

Tableau de l'évolution de TVA (Echéances de Février à Juin 2012)

Mois	Souscriptions	Paielements	Ecart	Taux de change	USD
Février	34.330.712.713,20	33.842.657.111,25	-488.055.601,95	920,56	36.763.119,31
Mars	41.097.408.088,46	41.054.922.344,16	-42.485.744,30	922,19	44.518.941,16
Avril	47.618.300.371,16	45.313.212.922,57	-2.305.087.448,59	916,56	49.454.535,75
Mai	42.347.494.415,79	40.825.280.698,32	-1.522.213.717,47	924,70	44.149.757,43
Juin	48.382.712.282,51	47.833.692.308,60	-549.019.973,91	919,81	52.003.883,75
Total	213.726.627.871,12	208.869.765.884,90	-4.906.862.486,22		226.890.237,39

Source : www.dgi.gouv.cd.

Commentaire

Ce tableau représente de façon succincte et chiffrée, toutes les réalisations des recettes de la taxe sur la valeur ajoutée pour la première année que nous considérons comme une phase expérimentale étant donné que c'est l'année du démarrage ou exécution de la TVA promulguée depuis Août 2010.

Les réalisations de la TVA sont mensuelles et n'ont été réalisées qu'à compter de février 2012 considéré comme échéance parce que le mois de janvier 2012 était exonéré. Les recettes TVA susmentionnées avoisinent les recettes annuelles de l'ICA pris globalement c'est-à-dire, ventes, prestations de services et travaux immobiliers.

Ainsi, les projections de l'avenir peuvent nous pousser à croire que, l'unicité du taux, la largesse de son champ d'application bref, les principes directeurs qui gouvernent la TVA vont permettre le renflouement du budget de l'Etat et aussi la relance de l'économie nationale qui est entrain de se décontracter par rapport à l'époque ICA.

CONCLUSION

Nous voici arriver au terme de notre étude consacrée à la problématique de la taxe sur la valeur ajoutée en République Démocratique du Congo : enjeux et perspectives.

En cette période de crise financière internationale où notre pays a besoin des ressources nécessaires pour éviter la catastrophe et soutenir le programme du gouvernement à travers le cinq chantiers de la république initiés par le chef de l'Etat, l'introduction de la TVA est d'une importance très capitale. Car elle permet de moderniser le système d'imposition indirecte pour palier les faiblesses de l'ICA du fait de son caractère cumulatif et de l'étroitesse de son champ d'application ; elle permet en suite d'améliorer la compétitivité des produits de fabrication locale par rapport aux produits importés; et enfin, elle permet d'accroître le niveau des recettes de l'Etat pour permettre au gouvernement de couvrir l'ensemble des dépenses prévues au budget. La TVA présente plusieurs avantages par rapport aux autres impôts de consommation ou sur le chiffre d'affaires (ICA). Grâce à sa neutralité, sa simplicité et sa transparence, elle encourage des investissements et des importations et son haut rendement budgétaire favorise la couverture des charges fiscales.

En tant qu'impôt nouveau, la plupart des opérateurs économiques (contribuables, assujettis ou redevables à la TVA) ont des difficultés à le maîtriser.

Pour ce faire, l'administration fiscale a l'obligation de former et d'informer les assujettis à la TVA d'où la grande complexité technique nécessite une longue préparation tant du côté des contribuables que d'elle-même. Cette administration doit se montrer compétente, suffisante,

opérationnelle, performante pour pouvoir être à même de dialoguer efficacement avec les assujettis.

Toujours dans le souci de garantir la meilleure application de la TVA en République Démocratique du Congo, le législateur congolais a mis en place des mesures réglementaires pour encadrer la TVA sur terrain. Parmi ces mesures nous pouvons citer : l'ordonnance-loi n°005 / 2012 du 21 septembre 2012 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n°004 / 2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

Hormis cette ordonnance-loi, nous citons le décret n°011/42 du 22 novembre 2011 portant mesures d'exécution de la TVA.

Nous estimons qu'à notre avis si l'autorité politique prend en compte toutes ces suggestions, l'administration fiscale congolaise pourra accroître ses ressources fiscales destinées à la couverture des dépenses publiques et permettre à l'Etat d'atteindre ses objectifs économiques et sociaux si tous les assujettis se mettaient en ordre.

BIBLIOGRAPHIE

I. Textes légaux

- ❖ Ordonnance-loi n°001/2012 du 21 septembre 2012 modifiant et complétant certaines dispositions de l'ordonnance-loi n°10/001 du 2010, portant institution de la TVA in journal officiel la RD. Congo, 53^e année 1^e partie, le 24 septembre 2012.
- ❖ Ordonnance-loi n°002/2012 du 21 septembre 2012 modifiant et complétant certaines dispositions de l'ordonnance-loi n° 90-046 du 08 Août 1990 portant règlementer in journal officiel la RD. Congo, 53^e année 1^e partie, le 24 septembre 2012.
- ❖ Ordonnance-loi n°003/2012 du 21 septembre 2012 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profits in journal officiel la RD. Congo, 53^e année 1^e partie, le 24 septembre 2012.
- ❖ Ordonnance-loi n°004/2012 du 21 Septembre 2012 modifiant et complétant certaines dispositions relatives aux impôts cédulaires sur les revenus in journal officiel la RD. Congo, 53^e année 1^e partie, le 24 septembre 2012.
- ❖ Ordonnance-loi 005/2012 du 21 Septembre 2012 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n°004 / 2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales in journal officiel la RD. Congo, 53^e année 1^e partie, le 24 septembre 2012.
- ❖ Ordonnance-loi n°006/2012 du 21 septembre 2012 portant abrogation de certaines dispositions de la loi n°006 / 2003 du 13 mars 2003 fixant les modalités de calcul et de perception des acomptes et précomptes de l'impôt sur les bénéfices et profits in journal officiel de la RD. Congo, 53^e année 1^e partie, le 24 septembre 2012.

II. Ouvrages

1. AZAMA LANA, Problèmes posés par la taxe sur la valeur ajoutée et son introduction dans le système fiscal congolais, plaidoyer pour une TVA congolaise, Ed. centre protestant d'éditions et de diffusion, Kinshasa, 2001.
2. BETCH Martine, Droit fiscal 2010 : théorie et pratique à jour des dernières lois fiscales, éd. Vuibert, Paris, 2010.
3. BUABUA WA KAYEMBE (M), Droit fiscal congolais : la législation fiscale et douanière en vigueur en RDC, éd. Universitaires africaines, Kinshasa, 2006.
4. DISLE EMMANUEL ET SARAF, JACQUES, DECF, Manuel et application : Droit fiscal : épreuve n°1, éd. Dunod, Paris, 2003.
5. MARGUET (C), Le contrôle fiscal : conseil aux chefs d'entreprises, LGDJ, Paris, 1975.
6. PHILIPPE ©, La vérification fiscale, Economica, Paris, 1979.

III. Autres publications

1. Ministère des finances, direction Générale des Impôts, Module de formation d'initiation en TVA. Aout 2011.
2. Ministère des finances, Direction générale des impôts, Support de formation à l'intention du séminaire-atelier sur la taxe sur la valeur ajoutée. Octobre 2011.
3. Ministère des finances, Direction générale des impôts, manuel des procédures fiscales
4. <http://www.google.fr>.
5. Lexique des termes juridiques.

TABLE DES MATIERES

EPIGRAPHE	I
IN MEMORIAM.....	II
DEDICACE	III
REMERCIEMENTS.....	IV
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	V
0. INTRODUCTION	1
0. I. PROBLEMATIQUE	1
02. HYPOTHESE DU TRAVAIL.....	3
03. INTERET DU SUJET.....	3
04. DELIMITATION DU SUJET	5
05. METHODES ET TECHNIQUES DU TRAVAIL.....	5
06. PLAN SOMMAIRE	6
CHAPITRE I. LA PROBLEMATIQUE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE EN DROIT CONGOLAIS.....	7
SECTION I. L'INTRODUCTION DE LA TVA DANS LE SYSTEME FISCAL CONGOLAIS.....	7
§.1. <i>Le champ d'application de la TVA</i>	8
1.1. Opérations situées dans le champ d'application	9
1.1.1. Opérations imposables en raison de leur nature	9
1.1.2. Opérations imposables par la volonté du législateur	16
a. Les livraisons des biens à soi-même	16
b. Les prestations des services à soi-même	16
c. Les importations	17
1.2. Opérations situées dans le champ d'application mais exonérées	17
1.2.1. Portée.....	17
1.2.2. En matière de livraison des biens.....	18
1.2.3. En matière de prestations des services.....	20
1.2.4. En matière d'importations.....	23
1.3. Le champ d'application personnel.....	23
1.3.1. Territorialité de la TVA	24
§2. <i>Le fait générateur et exigibilité de la TVA</i>	25
2.1. Coïncidence du fait générateur et l'exigibilité	26
2.1.1. Livraison en tant que transfert de propriété	26

2.2. Séparation du fait générateur et de l'exigibilité.....	28
2.3. Importations.....	29
2.4. Modification d'exigibilité : paiement d'après le débit.....	29
SECTION 2. LA BASE D'IMPOSITION DE LA TVA.....	31
Régime général	31
<i>§1. Les éléments inclus dans la base d'imposition</i>	<i>32</i>
1.1. Les impôts, taxes spéciales et parafiscales.....	32
1.2. Les frais accessoires aux livraisons des biens	32
1.2.1. Le frais de transport	32
1.2.2. Les emballages	33
<i>§2. Les éléments exclus de la base d'imposition.....</i>	<i>36</i>
2.1. Rabais, remises, et ristournes	36
2.2. Escompte de règlement.....	37
2.3. Débours	37
2.4. Dons et intérêts perçus	37
CHAPITRE II. REGIMES DES DEDUCTIONS.....	39
SECTION I. INTRODUCTION GENERALE DU DROIT A DEDUCTION.....	39
<i>§1. Principes généraux du droit à déduction</i>	<i>39</i>
1.1. Conditions d'exercices du droit à déduction.	40
1.1.1. Conditions de fond	40
1.1.2. Conditions de forme	41
1.1.3. Conditions de délai.....	42
1.1.4. Modalités de droit à déduction	43
1.2. Exclusion du droit à déduction.....	44
1.3. Limitations du droit à déduction ou le prorata	46
1.4. Régularisation : remise en cause du droit à déduction.....	48
<i>§2. Autres procédés du droit à déduction</i>	<i>50</i>
2.1. La liquidation	50
2.2. Le recouvrement.....	51
2.3. Le remboursement	52
SECTION 2. LES OBLIGATIONS FISCALES DES REDEVABLES DE LA TVA	54
<i>§1. Différentes obligations que doivent remplir les redevables de la TVA.</i>	<i>54</i>
1.1. Obligation de facturation	54
1.2. Obligations déclaratives et de paiement	55
1.3. Obligation comptable	56
<i>§2. Enjeux et perspectives</i>	<i>57</i>

2.1. Les solutions à prendre en compte au niveau des assujettis.....	57
2.2. Les solutions à prendre en compte au niveau de l'administration fiscale	59
2.2.1. La nécessité d'un contrôle efficace.....	59
2.2.2. L'application rigoureuse des sanctions fiscales.....	61
CONCLUSION.....	64
BIBLIOGRAPHIE	66
TABLE DES MATIERES.....	68