



## **COMPTABILISATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : de la théorie à la pratique dans les opérations de la constitution des sociétés commerciales en RDC**

**David KANKU MBUYI<sup>1</sup>, Léon Didas MUKANYA BEYA<sup>2</sup>, Bosco MULAMBA MULAMBA<sup>3</sup>, Anaclet NYEMBUE KALANTANDA<sup>4</sup>, Jean Christophe BUKASA TSHILONDA<sup>5</sup>**

<sup>1,2</sup> Institut Supérieur Pédagogique de Kabeya Kamuanga, Kasai Oriental, RDC.

<sup>4</sup> Université de Mbujimayi, Kasai Oriental, RDC.

<sup>3,5</sup> Institut Supérieur des Sciences de Santé de la Croix Rouge, Kasai Oriental, RDC.

### **ABSTRACT**

*La TVA est un impôt sur la dépense que la plupart des pays ont intégré dans leur législation, compte tenu de sa neutralité économique et de sa relative simplicité, semble-t-il. Mise en place en France en 1954, elle est devenue peu à peu l'impôt sur la consommation dans plusieurs pays du monde y compris la République Démocratique du Congo [RDC] depuis le 1<sup>er</sup> Janvier 2012.*

*Tout au long de ce travail, nous avons eu à démontrer le fondement de cette étude, définir les concepts clés devant éclairer ce travail, relever en détail les conditions pour que la TVA soit transférée dans une autre entité, répertorier les biens qui peuvent être concernés par la TVA transférée, fournir les comptes et la comptabilisation avant de prouver l'étude avec exemples chiffrés.*

*Il ressort de ce travail, de relier la théorie de la TVA proposée par l'ordonnance-loi N° 10/001 du 20 Août 2010 à la pratique comptable en matière de la constitution des sociétés commerciales en RDC apparemment non découvert par les praticiens de la comptabilité.*

**Mots clés : Comptabilité, Taxe sur la valeur ajoutée, Sociétés commerciales**

### **1. INTRODUCTION**

Pour moderniser son système fiscal et mettre en place un système de maximisation des recettes de l'Etat, la R.D. Congo a introduit dans son régime fiscal un impôt appelé la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Elle est, un impôt fractionnaire du fait que l'Etat ne perçoit à chaque stade du circuit, qu'une avance sur une taxe qui ne lui revient en totalité que lorsque le bien ou le service parvient au stade de la consommation finale (OHADA, 2008).

Eu égard à ceux qui précèdent, **l'Ordonnance-loi N°10/001 du 20 août 2010** portant institution de la TVA en RDC à son article 6 énumère les différentes opérations imposables à la TVA, parmi lesquelles l'apport d'un bien meuble en société.

Selon l'esprit du législateur décortiqué dans cette ordonnance, l'apport d'un bien meuble en société est une opération qui donne naissance à la TVA.

Toujours dans ce même ordre d'idée, nous avons remarqué que les praticiens de la comptabilité et les différents auteurs de la comptabilité des sociétés semblent ignorer pas cette disposition en application, c'est pourquoi nous avons voulu dans cet article et en conformité du système comptable OHADA traité ce sujet intitulé : « **La comptabilisation de taxe sur la valeur ajoutée dans les opérations de la constitution des sociétés commerciales en R.D.C** », nous voudrions dans cette étude montrer à l'aide des exercices le mode de calcul et la comptabilisation de la TVA sur les apports d'un bien meuble dans les sociétés commerciales pour permettre aux auteurs d'avoir une idée de ce feu doit être fait dans cette comptabilisation de la TVA.

## 2. FONDEMENT

L'apport d'un bien meuble corporel en société est une opération imposable à la TVA, que ce soit à la constitution ou à l'augmentation du capital (**Ordonnance-loi N°10/001 du 20 Août 2010 portant institution de la TVA en RDC**)

Ici, il s'agit de transfert de la TVA qui était payée en amont par un assujetti à la nouvelle société (constitution) ou à la société existante (l'augmentation du capital) car c'est la société bénéficiaire qui pourrait être le consommateur final du bien apporté ou collecteur de la TVA en aval sur ses factures. (**Décret N°011/42 du 22 novembre 2011 portant mesures d'exécution de Ordonnance loi N° 10/001 du 20 août 200 portant institution de la TVA**)

Ce raisonnement se justifie de la sorte que les biens apportés en société sont enregistrés sur base du coût historique (coût d'achat hors taxes) et l'apporteur à droit de récupérer la TVA qu'il avait payée lors de l'achat de ses biens, parce qu'il n'est pas le consommateur final pour supporter la TVA (**Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, 2006**).

## 3. TERMINOLOGIE

### a) Apport en société

Est un transfert d'un bien dont la contrepartie réside dans l'octroi des droits sociaux ou la reprise du passif (**Dictionnaire du droit OHADA, 2012**).

### b) Bien meuble corporel

Tout bien matériel qui peut être déplaçable (**Dictionnaire du droit OHADA, 2012**).

Notons que, la pratique de transfert de la TVA d'une entité à une autre dans notre étude concerne uniquement l'apport d'un bien meuble corporel en société lors de la constitution des sociétés commerciales ou de l'augmentation du capital. (**DGI, 2012**)

#### **4. CONDITIONS DE TRANSFERT DE LA TVA**

Pour que la TVA payée lors de l'achat d'un bien soit transférée dans une autre entité, il faut que ce bien ouvre droit à déduction.

##### **a) Principe**

La TVA qui a grevée en amont les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe applicable à cette opération pour tous les assujettis (**Arrêté ministériel N°65/CAB/MIN/FINANCES, 2011**).

Les assujettis sont autorisés à déduire la TVA payée lors de l'achat ou d'exportation.

##### **b) Naissance de droit à déduction**

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

##### **c) Délai de droit à déduction**

Le droit à déduction est exercé jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

A l'expiration de ce délai, la TVA non déduite est acquise définitivement au trésor public. (**Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, 2006**)

##### **d) Conditions matérielles de déductibilité**

Pour être déductible, la TVA doit figurer :

- De façon générale, sur une facture ou un autre document en tenant lieu, dument délivré par un assujetti et mentionnant son numéro d'impôt ;
- En cas d'importation, sur la déclaration de mise à la consommation établie par la douane ;

En cas de livraison à soi-même, sur une facture livrée à soi-même. (**Arrêté ministériel N°65/CAB/MIN/FINANCES, 2011**).

#### **5. BIEN DONT LA TVA DOIT ETRE TRANSFEREE**

Les biens faisant l'objet de la TVA transférée sont les suivants :

- Les matières premières, des biens intermédiaires et des consommables entrants dans la composition des produits taxables ou qui, sont détruits, ou qui perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération des mêmes produits ;
- Des biens destinés à être vendues dans le cadre d'une opération imposable ;
- Des biens meubles corporels acquis pour les besoins d'exploitation ou au titre des investissements et frais généraux ;
- Biens meubles corporels livrés par soi-même ;
- Des biens d'occasion utilisés dans les activités professionnelles et qui ont ouvert le droit à déduction à leur acquisition. (**Ordonnance-loi N°10/001 du 20 Août 2010 portant institution de la TVA en RDC** )

#### **6. EVALUATION D'UN APPORT EN NATURE**

Les biens inscrits en comptabilité sont évalués au coût historique, c'est – à – dire au coût d'acquisition hors taxe. (**Décret N°011/42 du 22 novembre 2011 portant mesures d'exécution de Ordonnance loi N° 10/001 du 20 août 200 portant institution de la TVA )**)

## 7. METHODE DE RECHERCHE

Nous sommes partis dans cette étude de la théorie sur la TVA et avons constitué les exercices sous forme des problèmes avec les résolutions

## 8. RESULTATS

### 8.1. Comptabilisation de la tva transférée

Selon le Système comptable OHADA, la TVA transférée est enregistrée au débit du compte « 4456 Etat, TVA transférée par d'autres entreprises » pour le crédit du compte :

- « 4611 apporteur, apport en nature » quand le montant de la TVA transférée est en contrepartie des titres sociaux ;
- « 462 apporteur, compte courant » quand le montant de la TVA transférée excède la contrepartie de droits sociaux.

#### ❖ Exemple 1 :

Le 1<sup>er</sup> mars 2018, la société anonyme est constituée par deux actionnaires au capital social de 100 000 000 FC divisé en 1 000 actions de 100 000 FC chacune.

De ce fait, les actionnaires se libèrent de la manière suivante :

- Actionnaire MBUYI, souscrit six dixième des actions en apportant un lot des marchandises dont les factures présentent le coût d'achat de 20 000 000 FC, un camion utilisait le service de distribution acquit au début de l'année N-1 au coût de 15 000 000 FC dont l'amortissement s'élevant à 2000 000 FC et le reste de sa souscription est solde par chèque bancaire ;
- Actionnaire KANKU, souscrit le reste d'action en apportant le un quart en bâtiment et le reste par virement bancaire.

TD : présenter les écritures de la constitution de cette société

#### ❖ Résolution

##### a) Calcul préliminaire

- Capital social : 100 000 000 FC ;
- Nombre d'actions : 1 000
- Valeur nominale : 100 000 FC
- **Actionnaire MBUYI**
- Son capital :  $600 \times 100\,000 = 60\,000\,000$  FC
- Son apport :
  - Marchandises (compte 31) 20 000 000 FC HT

TVA transférée sur marchandises (compte 4456) :  $20\,000\,000 \times 0,16 = 3\,200\,000$  FC

L'actionnaire a droit de récupérer la TVA qu'il avait payée en amont de 3 200 000 FC parce que les marchandises livrées à la société feront l'objet d'une taxation au moment de la vente. Donc, sur les marchandises il aura droit de  $20\,000\,000 + 3\,200\,000 = 23\,200\,000$  FC TTC.

- Matériel de transport (VNC) : 13 000 000 FC HT  
TVA transférée sur le matériel :  $13\,000\,000 \times 0,16 = 2\,080\,000$   
Montant TTC = 15 080 000 FC

NB : les apports de l'actionnaire donnent :  $23\,200\,000 + 15\,080\,000 = 38\,280\,000$

Il donnera un chèque de  $60\,000\,000 - 38\,280\,000 = 21\,720\,000$  (521)

- **Actionnaire KANKU**
- Son capital :  $400 \times 100\,000 = 40\,000\,000$  FC
- Son apport :
  - Bâtiment (Compte 23) : 10 000 000FC, il ne fait pas l'objet de la TVA transférée parce qu'il est un bien immeuble.
  - Virement bancaire (Compte 521) : 30 000 000 FC.

### Tableau de synthèse

ACTIONNAIRES	N <sup>bre</sup> d'actions	VN	Capital	COMPTES	APPORTS		TOTAL
					NATURE	NUMERAIRE	
MBUYI	600	100 000	60 000 000	31	20 000 000		60 000 000
				4456	+3 200 000		
				245	15 000 000		
				4456	+2 080 000		
				2845	- 2 000 000		
			52		21720 000		
KANKU	400	100 000	40 000 000	23 521	10 000 000	30 000 000	40 000 000
<b>TOTAL</b>	<b>1 000</b>		<b>100 000 000</b>		<b>48 280 000</b>	<b>51 720 000</b>	<b>100 000 000</b>

**b) Comptabilisation**

➤ **Souscription**

N°	COMPTES		LIBELLES	MONTANT	
	D	C		D	C
	4611		Actionnaires, apport en nature	48 280 000	
	4612		Actionnaires, apport en numéraire	51 720 000	
		1012	à Capital souscrit, appelé, non versé « <b>promesse des apports</b> »		100 000 000

➤ **Libération**

N°	COMPTES		LIBELLES	MONTANT	
	D	C		D	C
01	23		Bâtiment	10 000 000	
	245		Matériel roulant	15 000 000	
	31		Marchandises	20 000 000	
	<b>4456</b>		<b>Etat, TVA transférée par d'autres entreprises</b>	<b>5 280 000</b>	
		2845	à		2 000 000
	4611	Amortissement sur matériel roulant		48 280 000	
		Actionnaires, apport en nature	« <b>libération des apports en nature</b> »		
02	521		Banque	51 720 000	
		4612	à actionnaires, apport en numéraire « <b>libération des apports en numéraire</b> »		51 720 000
03	1012		Capital souscrit, appelé, non versé	100 000 000	
		1013	à Capital souscrit, appelé, versé, non amorti « <b>versement du capital</b> »		100 000 000
04	1013		capital souscrit, appelé, versé, non amorti	100 000 000	
		101	à Capital social « <b>dénouement</b> »		100 000 000

### Exemple 2 :

Une SARL spécialisée en fabrication de PFX est constituée par deux associés NGOMBA et NYEMBUE au capital social de 100 000 000 FC divisé en 2 000 parts, qui souscrivent de la manière suivante :

- **Associé NGOMBA** : souscrit 60% de parts sociales en apportant :
  - Un véhicule acheté il y a 2 ans et qui lui servait de transport du personnel pour un quart de sa souscription, amorti de 4 000 000 FC ;
  - Le reste en matières premières dont la facture indique une somme de 52 200 000 FC TTC
- **Associé NYEMBUE** : souscrit le reste des parts en espèces, verser à Maître KAPINGA chargée de la constitution qui le verse à la banque.

TD : passer les écritures de la constitution

### RESOLUTION

#### a) Calcul préliminaire

- Capital social : 100 000 000 FC ;
- Nombre de parts : 2 000
- Valeur nominale : 50 000 FC

#### 1. Associé NGOMBA

- Son capital :  $100\,000\,000 \times 0,6 = 60\,000\,000$  FC
- Son apport :
  - Matériel de transport (compte 24 5) : 15 000 000 FC HT  
Amortissement sur matériel : 4 000 000 FC  
TVA sur matériel :  $11\,000\,000 \times 0,16 = 1\,760\,000$  FC

Cette TVA n'est peut être transférée à la nouvelle société parce qu'elle émane d'un matériel de transport utilisé à de fins personnels.

- Matières premières (compte 32) TTC : 52 200 000 FC  
Montant HT :  $52\,200\,000 \times 100/116 = 45\,000\,000$  FC  
TVA transférée sur les matières premières : 7 200 000 FC

La TVA est transférée dans la nouvelle société parce qu'elle est calculée sur les matières qui seront incorporées dans les in put qui feront sujet d'une facturation.

NB : les apports de l'associé donnent :  $11\,000\,000 + 52\,200\,000 = 63\,200\,000$

La différence entre la valeur nette comptable et la valeur attribuée sera versée dans le compte courant de l'associé ( $63\,200\,000 - 60\,000\,000 = 3\,200\,000$ ).

#### 2. Associé NYEMBUE

Caisse (compte 57) :  $100\,000\,000 - 60\,000\,000 = 40\,000\,000$  FC

### Tableau de synthèse

Associés	N <sup>bre</sup> de parts	VN	Capital	COMPTES	APPORTS		TOTAL
					NATURE	NUMERAIRE	
NGOMBA	1 200	50 000	60 000 000	32	45 000 000		60 000 000
				44 56	+7 200 000		
				24 5	15 000 000		
				28 45	-		
				46 2	4 000 000		
					- 3 200 000		
NYEMBUE	800	50 000	40 000 000	57		40 000 000	40 000 000
<b>TOTAL</b>	2 000		100 000 000		60 000 000	40 000 000	100 000 000

#### b) Comptabilisation

##### ➤ Souscription

N°	COMPTES		LIBELLES	MONTANT	
	D	C		D	C
4611			Actionnaires, apport en nature	60	
4612			Actionnaires, apport en numéraire	000 000	
		1012	à Capital souscrit, appelé, non versé	40 000 000	100 000 000
			« <b>promesse des apports</b> »		

➤ **Libération**

N°	COMPTES		LIBELLES	MONTANT	
	D	C		D	C
01	245		Matériel roulant	15 000 000	
	32		Matières premières	45 000 000	
	<b>4456</b>		<b>Etat, TVA transférée par d'autres entreprises</b>	<b>7 200 000</b>	
		2845	à		4 000 000
		46 11	Amortissement sur matériel		60 000 000
		462	roulant		3 200 000
			Actionnaires, apport en nature NGOMBA, compte courant « <b>libération des apports en nature</b> »		
02	4711		Débiteur divers	40 000 000	
		4612	à Actionnaires, apport en numéraire « <b>Versement de l'apport en numéraire</b> »		40 000 000
03	521		Banque	40 000 000	
		4711	à Débiteur divers « <b>Versement à la banque</b> »		40 000 000
04	1012		Capital souscrit, appelé, non versé	100 000 000	
		1013	à Capital souscrit, appelé, versé, non amorti « <b>versement du capital</b> »		100 000 000
04	1013		capital souscrit, appelé, versé, non amorti	100 000 000	
		101	à Capital social « <b>dénouement</b> »		100 000 000

## 9. CONCLUSION

Nous voici arrivé au terme de ce travail dans lequel nous avons sans doute développé la comptabilisation de la TVA dans les opérations de la constitution des sociétés commerciales en RDC.

Nous demandons aux entrepreneurs de tenir compte de cette matière pour qu'ils ne soient de grand perdant, aux enseignants tant des humanités et des institutions supérieurs et universitaires de maîtriser cette réalité en pratique et aux auteurs de prendre une bonne note pour mettre à jour leurs futures publications sachant que la science fiscale constitue une matière particulière et spécifique à chaque Etat membre à l'OHADA.

© GSJ

## 10. BLIOGRAPHIE

- [1] Dictionnaire du droit OHADA, 2012 ;
- [2] Document PowerPoint de la Direction Générale des Impôts, « Dispositions pratiques pour l'application effective de la taxe sur la valeur ajoutée » au 1<sup>er</sup> janvier 2012, disponible sur le site de la DGI ;
- [3] Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, 2006
- [4] Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et groupe d'intérêt économique , 2008
- [5] OHADA, traité et actes uniformes commentés et annoté, éd. Juriscope 2008 ;
- [6] Arrêté ministériel N°65/CAB/MIN/FINANCES/2011 du 29 novembre 2011 fixant les modalités complémentaires de remboursement des crédits de TVA ;
- [7] Ordonnance-loi N°10/001 du 20 Août 2010 portant institution de la TVA en RDC ;
- [6] Décret N°011/42 du 22 novembre 2011 portant mesures d'exécution de Ordonnance loi N° 10/001 du 20 août 200 portant institution de la TVA ;

