

POSITION FORMELLE DE L'ADMINISTRATION DES IMPOTS CONCERNANT UN SUJET TECHNIQUE A L'ORIGINE DES INTERPRETATIONS ESTIMEES MULTIPLES, ERRONEES ET SUBJECTIVES

Un contribuable a sollicité obtenir la position formelle de l'Administration des Impôts concernant un sujet technique à l'origine des interprétations estimées multiples, erronées et subjectives lors d'un contrôle sur place portant sur la question des charges entraînant un enrichissement dans le chef des actionnaires, faisant allusion à la réintégration de 50 % de la communication, des frais de transport et déplacement réellement décaissés dont une partie a fait l'objet de réintégration par l'équipe de contrôle.

Il s'est agi notamment des dons, libéralités et autres charges d'exploitation réintégrées que les vérificateurs considèrent, contrairement à la position du contribuable, comme des charges entraînant un enrichissement dans le chef des actionnaires.

Dans sa réponse, l'Administration fiscale a relevé qu'au regard des dispositions combinées des articles 43, alinéa 1^{er}, point 5^o) et 46, alinéa 1^{er}, points 7^o), premier tiret et 8^o) de l'Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus, telle que modifiée et complétée en son temps, il se dégageait que :

- les frais de transport sont considérés comme une dépense professionnelle déductible des revenus imposables ;
- la quotité de 50% des frais de communication, hormis les frais d'internet qui sont déductibles à 100^o/0 pour autant que l'internet soit utilisé pour des besoins exclusivement professionnels, n'est pas déductible des revenus imposables et, par conséquent, doit être réintégrée dans le bénéfice imposable ;
- les dons et libéralités ne sont pas déductibles. Toutefois, leurs versements au Fonds Social de la République, à des organismes de recherche, à des œuvres ou organismes d'utilité publique à caractère philanthropique et social et à des associations sportives, à condition que ceux-ci soient situés en République Démocratique du Congo, sont admis en déduction dès lors qu'ils sont justifiés et dans la limite de 0,5^o/0 du chiffre d'affaires de l'exercice.

Traitement fiscal des Indemnités de fin de carrière et décomptes finaux

Un contribuable a sollicité le traitement applicable aux indemnités de fin de carrière et aux décomptes finaux au regard des dispositions de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 relative à l'Impôt sur les Sociétés et à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques.

Dans sa réponse l'Administration a rappelé, d'une part, que l'article 58 de la Loi précitée soumet à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) le revenu net global du contribuable, lequel comprend notamment les revenus salariaux et assimilés et que d'autre part, qu'aux termes de l'article 68 de la même Loi, sont considérés comme revenus salariaux et assimilés les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions, rentes viagères, avantages en argent ou en nature, ainsi que les sommes payées par l'employeur, contractuellement ou non, à la suite d'une cessation de travail ou d'une rupture du contrat d'emploi ou de louage de services.

Il en ressort que le législateur a entendu soumettre à l'IRPP l'ensemble des sommes trouvant leur cause dans la relation de travail, y compris celles versées à son terme. Les indemnités de fin de carrière, indemnités de départ, décomptes finaux et sommes similaires constituent, dès lors, des revenus salariaux ou assimilés imposables.

Conformément aux articles 70 et 71 de ladite Loi, ces revenus concourent à la détermination de la base imposable, sous réserve des seules déductions légalement admises.

Par ailleurs, les articles 116 et 118 consacrent l'imposition du revenu net annuel global suivant le barème à taux progressifs légalement fixé. L'article 119 met, quant à lui, à la charge de l'employeur l'obligation de retenir à la source l'impôt afférent aux revenus salariaux et assimilés visés à l'article 68, pour le compte du Trésor public.

S'agissant du taux réduit de 10 % anciennement applicable sous l'empire de l'Ordonnance-Loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus, il y a lieu de constater qu'il n'a pas été repris par la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023. Son application ne peut donc être poursuivie, faute de base légale dans le dispositif fiscal actuellement en vigueur.

Au regard de ce qui précède, les indemnités de fin de carrière, les décomptes finaux, les indemnités de départ et toutes sommes similaires versées à l'occasion de la cessation ou de la rupture du contrat de travail sont donc soumises au régime de droit commun de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, suivant le barème à taux progressifs.

TRAITEMENT FISCAL, EN MATIERE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE, DES SOINS MEDICAUX EXONERES

Un Contribuable a fait part à l'Administration fiscale des pressions exercées par les Services gestionnaires qui les contraignent à déclarer et à payer la TVA sur les prestations de soins médicaux et l'importation des intrants. Evoquant notamment l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée, le contribuable soutient d'une part, que les actes médicaux, paramédicaux et les prestations liées aux soins de santé ne sont pas soumis à la TVA et que les patients ne paient aucune taxe sur les factures de soins et, d'autre part, que l'on ne peut déclarer ni reverser une taxe qui n'est pas collectée et qui n'est pas exigible.

Au regard de ce qui précède, il a sollicité de la Direction Générale des Impôts

- des éclaircissements sur l'assujettissement ou non des soins médicaux à la TVA ;
- Le rappel des dispositions légales applicables en la matière, à l'intention des agents et services concernés, afin d'éviter des interprétations abusives ;
- L'arrêt des pressions injustifiées exercées sur les structures hospitalières

Dans sa réponse l'Administration a apporté les précisions suivantes :

- 1⁰) de principe, les prestations de soins de santé constituent des prestations de services imposables à la TVA, conformément aux dispositions des articles 3 et 8 de l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée et complétée à ce jour ;
- 2⁰) dans la mesure où les hôpitaux, en l'espèce l'hôpital Médecins de Nuit, réalisent ces opérations, ils sont assujettis à la TVA, suivant le prescrit de l'article 13 de l'Ordonnance-loi précitée, sous réserve de la réalisation d'un chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à 80.000.000 de Francs congolais ;
- 3⁰) toutefois, les examens, les consultations, les soins, l'hospitalisation, les travaux d'analyse et de biologie médicale pour les humains ainsi que le transport des malades et des blessés par des moyens de transport spécialement équipés à cette fin sont effectivement exonérés de la TVA, conformément à l'article 17, points 5 et 6, de la même Ordonnance-loi. A ce les hôpitaux ne peuvent pas facturer la TVA lors de la réalisation de ces opérations ;
- 4⁰) bien que ces opérations soient exonérées de la TVA, les hôpitaux sont néanmoins tenus de les déclarer, c'est-à-dire de souscrire la déclaration de la TVA auprès du Service compétent de la Direction Générale des Impôts dont ils relèvent, au plus tard le quinze du mois qui suit celui de la réalisation desdites opérations, conformément à l'article 60 de l'Ordonnance-loi précitée. En clair, l'exonération de ces opérations de la TVA ne dispense pas les hôpitaux, en l'occurrence l'hôpital Médecins de Nuit, de l'obligation déclarative. Le non-respect de cette obligation expose le contribuable défaillant à l'application de la sanction prévue à l'article 93 bis de l'Ordonnance-loi portant institution de la TVA.

Avis de l'Administration sur le report déficitaire

Un contribuable a sollicité un avis technique sur l'interprétation et les modalités d'application des dispositions de l'article 51 de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 relative à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, relative au régime de report déficitaire.

Pour sa part, par l'application des dispositions de l'article 51 de la Loi no 23/053 du 30 novembre 2023 précité qui limite le report de la perte à 3 ans, mettrait en difficulté nombre d'entreprises qui n'auraient pas imputé intégralement leurs pertes accumulées sous l'Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus, telle qu'elle a été modifiée et complétée en son temps, qui autorisait l'imputation des pertes comptables à 60% du bénéfice imposable sans limitation des temps. Ainsi pensait-il qu'il apparaîtrait logique que la nouvelle limitation temporelle du report des pertes puisse s'appliquer à compter de l'exercice 2026 et que sur les déficits antérieurs à 2026 s'applique le régime de report illimité maintenu au plafond de 60 du bénéfice imposable.

Dans sa réponse, l'Administration fiscale a relevé ce qui suit :

- sur pied des dispositions des articles 51 et 151 de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 précitée, le report déficitaire est d'application Immédiate sur les exercices suivants jusqu'au troisième exercice qui suit l'exercice déficitaire, dès 2026. Il s'agit d'une rupture avec la logique d'imputation illimitée du passé. Ce report des déficits est soumis aux règles des procédures fiscales en vigueur ;
- en ce qui concerne le droit au report déficitaire acquis sous le régime de l'Ordonnance-loi n° 69 / 009 du 10 février 1969 susmentionnée, il y a lieu de souligner que sur pied de l'article 15 de l'Arrêté Ministériel n° 003/CAB/MIN/FINANCES/2026 du 29 janvier 2026 fixant les transitoires applicables dans le cadre du passage du régime des impôts cédulaires sur les revenus au régime de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, dont copie en annexe, les déficits fiscaux régulièrement constatés sous le régime de l'impôt sur les bénéfices et profits et non encore imputés conservent leur validité et demeurent reportables et input ables sous réserve des conditions fixées par la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 prérappelée.

Au demeurant, il convenait de retenir que conformément à la législation en vigueur, les déficits constatés antérieurement sous le régime de l'Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 précitée et qui n'ont pu être résorbés moyennant les imputations effectuées sous ce régime, sont reportables jusqu'à la limite de 3 exercices à partir de l'entrée en vigueur de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 susmentionnée.

Demande de Rescrit fiscal relatif à l'interprétation des articles 2, alinéa 7, et 17, point 19, de l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée et complétée à ce jour,

Un contribuable a sollicité de l'Administration fiscale l'interprétation des articles 2, alinéa 7, et 17, point 19, de l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée, en revendication de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en faveur de sa société, en tant qu'entité exerçant les activités de gestion et de location des immeubles. Dans ce cadre, vous sollicitez l'avis de l'Administration des Impôts sur l'interprétation de ces articles et particulièrement sur la définition du « promoteur Immobilier ».

A ce sujet, l'Administration des Impôts lui a rappelé que conformément aux prescrits de l'article 21 7^{ème} tiret de l'Ordonnance-loi susvisé le promoteur immobilier est une personne physique ou morale qui effectue, de manière habituelle, des opérations de construction et/ ou de rachat d'immeubles ainsi que de terrains en vue de les louer ou de les vendre.

A cet égard, toute personne physique ou morale qui fait louer, dans le cadre de l'objet Social de son entreprise, des locaux nus à usage d'habitation après les avoir achetés ou construits, même une seule fois, est un promoteur immobilier dès lors que cette opération se réalise dans le cadre d'une activité professionnelle. Le caractère habituel de l'opération de construction, d'achat ou de rachat s'apprécie par rapport à l'objet social de l'entreprise, une fois créée ou à l'Intention d'exercer une telle activité.

Après analyse, le cas de la société, rentrant bel et bien dans le champ d'activités d'un « promoteur Immobilier » au regard de la définition donnée à cette profession à l'article 2, 7^{ème} tiret, de l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 précitée. En outre, l'objet social de la société tel que repris dans la correspondance, traduit clairement sa vocation à poser des actes habituels de gestion d'achat et de location d'immeubles.

Par ailleurs, suivant le principe de l'autonomie du droit fiscal, la définition de « promoteur immobilier » portée par la Loi fiscale, précisément à l'article 2, 7^{ème} tiret, de la même Ordonnance-loi citée ci-dessus, a la primauté sur les autres définitions fourmies par le droit des affaires OHADA et la Loi 11° 18/034 du 13 décembre 2018 portant création, organisation et fonctionnement de l'ordre national des architectes, évoquées en appui à votre revendication susvisée.

Au regard de ce qui précède, la société ne devrait pas se considérer comme bénéficiaire de l'exonération prévue à l'article 17, point 19, de l'Ordonnance-loi n° 10/001 de 20 août 2010 sus-rappelée.

Toutefois, dans l'hypothèse où l'activité du contribuable se limiterait à la gestion de la location de biens appartenant à autrui, la qualité du promoteur Immobilier ne saurait être établie dans son chef. Dans ce cas, l'exonération de la TVA prévue à l'article 17, point 9, de l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 sus-visée devrait être appliquée en faveur de la société.