

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
ET DES DOMAINES

N° 0037

N°

/MFBPP/DGID/DLC

INSTRUCTION D'APPLICATION DES DISPOSITIONS FISCALES

DE LA LOI N° 20 - 2010 DU 29 DECEMBRE 2010

PORTANT LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2011.

En application de la loi de finances pour l'année 2011, la présente instruction est prise pour commenter l'ensemble des dispositions fiscales qui d'une part, modifient les textes préexistants et d'autre part, instituent des dispositions nouvelles.

Les modifications des dispositions fiscales contenues dans la loi de finances pour l'année 2011 visent l'élargissement de l'assiette des impôts, droits et taxes, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la simplification du système fiscal et l'amélioration du dispositif fiscal et, enfin, la baisse de la pression fiscale par la réduction de certains taux d'imposition.

Ces modifications portent d'une part, sur le code général des impôts (Tomes 1 et 2) et d'autre part, sur les textes non codifiés suivants :

- la loi n°05/1996 du 2 mars 1996 instituant l'impôt global forfaitaire (IGF) ;
- la loi n°12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), telle que modifiée par la loi n°17/2000 et les textes subséquents ;
- la loi n°5/2008 du 15 février 2008 portant loi de finances ayant institué le fonds national de l'habitat.

Les dispositions nouvelles concernent :

- l'institution de la retenue à la source sur les sommes payées par le trésor public sur les marchés publics de livraison de biens, de travaux et de prestations de services et
- l'institution des droits, taxes, redevances et frais dans le secteur des postes et communications électroniques.

Les droits, taxes, redevances et frais du secteur des postes et communications électroniques ne sont pas commentés ici car ils feront l'objet d'un texte interministériel d'application.

I - MODIFICATIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS.

Ces modifications sont rapportées ci-dessous dans l'ordre du tome 1 d'abord puis du tome 2 ensuite.

L1 - MODIFICATIONS DU TOME 1.

Les modifications du tome 1 concernent l'impôt sur le revenu des personnes physiques (1.1), l'impôt sur les sociétés (1.2) et les dispositions diverses (1.3).

1.1- L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP).

Les articles modifiés de l'IRPP sont: 1, 26, 31 septièmes, 31 octièmes, 39 et 45.

Les articles abrogés sont: 36 (Rémunération des gérants majoritaires), 44, 44 bis (base imposable des BNC). C'est la conséquence de l'harmonisation des catégories de revenus imposables à l'IRPP avec celles de la Directive IRPP de la CEMAC et de l'uniformisation des seuils d'imposition à 40 millions de francs CFA pour le régime du forfait.

1.1.1 Harmonisation des catégories de revenus imposables à l'IRPP avec celles de la Directive IRPP de la CEMAC (art. 1 et 36 du CGI, tome 1).

1.1.1a- Rappel des dispositions de la loi de finances concernant l'article 1.

Article 1 nouveau :

Il est établi un impôt annuel sur le revenu des personnes physiques.

Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions des articles 1^{er} à 101 du présent code.

Ce revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes:

- Revenus fonciers ;
- Bénéfices des activités industrielles, commerciales et artisanales ;
- Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères ;
- Bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés ;
- Revenus des capitaux mobiliers ;
- Plus-values réalisées par les personnes physiques et assimilées ;
- Bénéfices de l'exploitation agricole.

1.1.1b- Commentaires concernant l'article 1.

L'article premier du code général des impôts a été modifié pour harmoniser le dispositif fiscal congolais avec la directive n°01/04/UEAC-177-4-CM-12 du 29 juillet 2004. A cet effet, la catégorie BICA (bénéfice industriel commerciaux et agricole) a été scindée en deux catégories. Il y a désormais la catégorie des BIC et la catégorie des bénéfices agricoles. Cependant, en ce qui concerne les bénéfices agricoles, les dispositions applicables sont celles prévues actuellement en matière de bénéfice industriel, commercial et artisanal (BICA).

Les plus values immobilières et les plus values de cession des droits sociaux relèvent désormais de la seule catégorie des plus values réalisées par les personnes physiques et assimilées. Cependant,

les modalités de détermination de la plus value nette immobilière et de la plus value nette de cession des droits sociaux restent définies aux articles 63 à 63 ter du CGI, tome 1.

1.1.1c- Rappel des dispositions de la loi de finances concernant l'article 36.

Article 36 nouveau : abrogé.

1.1.1d- Commentaires.

L'article 36 étant abrogé, désormais, les rémunérations versées aux gérants des sociétés à responsabilité limitée, qu'ils soient majoritaires ou non, sont considérées comme des traitements et salaires et traitées fiscalement comme telles.

1.1.2- Uniformisation des seuils d'imposition à 40 millions de francs CFA pour le régime du forfait concernant toutes les activités y compris les professions libérales (articles 26, 31 octies, 44, 44 bis et 45 du CGI, tome 1).

1.1.2a- Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 26 nouveau :

1- L'impôt global forfaitaire s'applique aux contribuables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 40.000.000 francs quelle que soit l'activité.

Le reste sans changement.

Articles 44 et 44 bis : abrogés.

Article 45 :

Par dérogation aux dispositions de l'article 26, les contribuables qui seront en mesure de justifier de leur bénéfice réel devront notifier leur choix de manière expresse par courrier avec accusé de réception à l'inspecteur Divisionnaire territorialement compétent, avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le contribuable désire appliquer le régime correspondant.

Le reste sans changement.

1.1.2b- Commentaires.

Les articles 26 et 44 du CGI, tome 1, fixaient trois niveaux de chiffre d'affaires ou de revenu (30 millions, 20 millions et 10 millions) pour les activités imposables au régime du forfait. Les trois précédentes limites ont été fusionnées à 40 millions sans considération de la nature d'activité. Cette fusion a pour conséquence :

- l'abrogation des articles 44 et 44 bis ;
- la suppression du régime de l'évaluation administrative qui était réservée aux professions libérales, y compris le principe de l'abattement forfaitaire des frais de gestion desdites professions, tel que fixé par l'arrêté n°620/MF-DI du 24 février 1968 modifiant l'arrêté n°266/MF-CD du 22 janvier 1964, portant application des dispositions de l'article 44 du code général des impôts. En conséquence, l'arrêté n°620/MF-DI tombe en désuétude et doit être supprimé de la liste des annexes du code général des impôts. (Cf. annexe n°VIII de l'édition 2008, page 374) ;
- le régime du réel (tenue d'une comptabilité) devient la règle en référence au seul article 26 du code général des impôts, tome 1, dès lors que le seuil de 40 millions de FCFA est franchi en termes de chiffre d'affaires annuel hors taxes.

Du point de vue fiscal (article 26 paragraphe 2 et article 31 octiès, du CGI tome 1) et du point de vue comptable (articles 11 et 13 de l'Acte Uniforme de l'OHADA portant Droit Comptable), chaque entreprise ou chaque contribuable peut tenir sa comptabilité selon un système comptable ou un régime fiscal plus élaboré ou perfectionné que celui correspondant à son chiffre d'affaires.

1.1.3- Extension du système des amortissements exceptionnels et des amortissements réputés différés en périodes déficitaires aux entreprises relevant du régime du réel simplifié pour la détermination de leur résultat imposable (art. 31 septiès, CGI, T1).

1.1.3a- Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 31 septiès nouveau :

Sous réserve des dispositions ci-après, le résultat imposable est déterminé comme il est dit aux articles 17, 18 et 30 à 36 du présent code.

Les dispositions des articles 114 B et 114 G en ce qu'elles se rapportent aux amortissements réputés différés en période déficitaire et aux amortissements exceptionnels sont applicables, pour la détermination du résultat imposable, dans le régime réel simplifié.

1.1.3b- Commentaires.

Deux principales modifications ont été apportées à cet article :

- celle de forme, qui concerne les articles de renvoi actuellement abrogés (19 à 25) remplacés par les articles en vigueur (17, 18, 114 B et 114 G) ;
- celle de fond, qui donne désormais aux entreprises relevant du régime réel simplifié le droit d'appliquer les règles fiscales d'amortissements exceptionnels et d'amortissements réputés différés en période déficitaire en vue de la détermination du résultat fiscal de l'entreprise.

1.1.4- Mise à jour de l'article 31 octiès.

1.1.4a- Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 31 octiès nouveau :

Les contribuables soumis au régime réel simplifié, qui sont en mesure de satisfaire aux prescriptions des articles 30 à 31 ter peuvent opter pour le régime réel normal.

1.1.4b- Commentaires.

La suppression du renvoi aux articles 26-2 et 31 quater du CGI, tome 1, est de pure forme. Elle n'appelle pas de commentaires particuliers.

1.1.5 - Révision du traitement fiscal des avantages en nature.

1.1.5a – Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 39 nouveau :

Alinéas 1 et 2 : Sans changement.

Toutefois, chaque avantage en nature est retenu pour son montant réel lorsque celui-ci est connu. Le reste sans changement.

1.1.5b - Commentaires.

L'article 39 du code général des impôts fixe le principe d'évaluation des avantages en nature. Désormais, la valeur réelle de l'avantage en nature, c'est-à-dire celle qui est facturée et prise en charge par l'employeur, l'emporte sur la valeur forfaitaire fixée par l'article 39.

Par exemple, un employé gagne, toutes primes et indemnités décaissées imposables confondues, un salaire brut mensuel de 1.000.000 FCFA. Le contrat de bail, conclu soit par l'employeur, soit par l'employé, un loyer de 250.000 FCFA par mois. Ce loyer étant pris en charge par l'employeur, le salaire brut imposable à l'IRPP sera de 1.250.000 FCFA et non 1.200.000 FCFA.

Dans le deuxième cas, si le contrat de bail est conclu pour un montant de 180.000 FCFA par mois, donc inférieur à 200.000 FCFA ($1.000.000 \times 20\%$), le salaire brut imposable sera de 1.180.000 FCFA.

1.2- L'IMPOT SUR LES SOCIETES (Articles 122 et 126 C).

L'article 122 a été modifié à travers la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés (IS) tandis que l'article 126 C a institué le régime fiscal des quartiers généraux des sociétés.

1.2.1- Réduction du taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés (IS) de 36 à 35 %.

1.2.1a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 122 nouveau :

Pour le calcul de l'impôt, toute fraction du bénéfice imposable inférieure à 1.000 francs est négligée. Le taux de l'impôt est fixé à 35%.

1.2.1b - Commentaires.

La Directive communautaire de la CEMAC fixe la fourchette du taux de l'IS entre 25 et 40%. En vue de baisser la pression fiscale, l'imposition des bénéfices réalisés au Congo par les sociétés, lorsqu'elles ne sont pas exonérées de cet impôt, s'effectue désormais, par application d'un taux égal à 35% au lieu de 36%.

Le taux de 35% sera applicable aux résultats des états financiers clos le 31 décembre 2011 qui seront déclarés en 2012. Les acomptes de l'IS de l'année 2011 seront liquidés au taux de 35% sur la base des résultats clos au 31 décembre 2010 pour les anciennes sociétés et du bénéfice forfaitaire correspondant à 5% du capital libéré pour les sociétés nouvelles. Le solde de liquidation de l'exercice 2010, à déclarer au plus tard le 30 avril 2011, se fera au taux de 36%.

1.2.2 - Régime fiscal des quartiers généraux de sociétés.

1.2.2a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 126 C-1 : Sont imposables au régime fiscal des quartiers généraux, en raison de leur forme, les sociétés à statut particulier appartenant à l'un des États de la CEMAC.

Article 126 C-2 : Par dérogation aux dispositions des articles 109 à 109 B ci-dessus, les quartiers généraux installés sous forme de sociétés par actions ou succursales, qui rendent des prestations correspondant à des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle exclusivement à des sociétés du groupe dont ils sont issus, sont soumis à l'impôt sur les sociétés sur la base d'un calcul forfaitaire en fonction de l'ensemble de leurs dépenses suivant le taux fixé à l'article 122 ci-dessus.

Article 126 C-3 : Le quartier général doit avoir pour objet exclusivement le développement et la centralisation, au profit des sociétés du groupe, la fourniture des informations, la publicité, la recherche technique, scientifique et technologique, la centralisation des opérations financières et de change, les relations avec les autorités nationales et internationales, ainsi que toutes autres activités ou prestations de services, à condition que celles-ci conservent un caractère préparatoire ou auxiliaire. Il ne peut ni rendre d'autres types de services, ni prendre des décisions à l'échelle du groupe.

Article 126 C-4 : Le bénéfice du régime fiscal des quartiers généraux est subordonné à une autorisation préalable de l'administration fiscale. Un arrêté du Ministre chargé des finances fixe les modalités d'application dudit régime.

1.2.2b - Commentaires.

La directive CEMAC n°02/01/UEAC-050-CM-06 du 3 août 2001 portant révision de l'acte 3/72-153-UDEAC du 22 décembre 1972 instituant l'impôt sur les sociétés prévoit en ses articles 58 et 59 le régime fiscal des quartiers généraux.

Le bénéfice de ce régime est subordonné à une autorisation préalable de l'administration fiscale. Ce dispositif légal nécessite la prise d'un arrêté ministériel qui fixera les modalités de mise en œuvre de ce régime.

1.3- LES DISPOSITIONS DIVERSES.

Les articles ci-après sont modifiés : 126 quater C/2, 126 quinquies, et 126 sexies.

L'article 185 quater, lui, est institué par la présente loi et consacre l'obligation de désignation du représentant légal des sociétés dans toute opération de cession de droits d'une société de droit congolais, par un non résident au Congo.

1.3.1- Précision sur la production des factures en vue de la liquidation de l'IS forfaitaire.

1.3.1a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 126 quater C/2 nouveau :

C/2- Le défaut de production par un contribuable des factures émises, ainsi que l'inexactitude ou l'insuffisance de déclaration sont sanctionnés par une amende fiscale de 100.000 francs par élément omis ou incomplet.

Le reste sans changement.

1.3.1b - Commentaires.

L'article 126 quater fixe les modalités de liquidation de l'IS forfaitaire. Parmi ces modalités, il est fait obligation au contribuable, conformément à l'article 126 quater, de produire des factures qu'il a émises. Les factures, ou tout au moins la liste de ces factures, doivent être produites au moment de la déclaration et donc du paiement de l'impôt par la société sous-traitante pétrolière ou son représentant. A cet effet, le défaut, l'inexactitude ou l'insuffisance de déclaration qui sera constaté devra être sanctionné.

Les éléments à indiquer sont ceux cités à l'article 126 quater C1, c'est-à-dire (1) la dénomination ou raison sociale, (2) l'adresse, (3) le numéro du contrat, (4) le montant de l'IS forfaitaire, (5) le mois et enfin (6) le montant hors taxe de la facture. C'est donc le défaut, l'inexactitude ou l'insuffisance concernant au moins un de ces éléments qui est sanctionné. Toutefois, il ne s'agit pas de faire un cumul de sanctions sur des éléments en ligne directe de la même facture à déclarer.

1.3.2- Renforcement des obligations déclaratives des opérateurs pétroliers.

1.3.2a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 126 quinquies nouveau :

Alinéas : 1 à 7 : Sans changement.

8- Le bordereau de déclaration doit obligatoirement être accompagné des factures reçues par les opérateurs pétroliers. Le défaut de production des factures reçues est sanctionné conformément aux dispositions de l'article 126 quater C/2 du présent code.

1.3.2b - Commentaires.

La modification de l'article 126 quater C/2 par l'adoption du terme factures émises conduit ipso facto au renforcement des obligations déclaratives des opérateurs pétroliers chargés de déclarer les factures reçues par eux de la part des sous-traitants ou des cocontractants.

Lorsque ces opérateurs pétroliers sont chargés de retenir à la source et de reverser l'IS forfaitaire des sous-traitants ou cocontractants, ce reversement doit être accompagné d'une déclaration permettant d'identifier chaque facturation. Le reversement globalisant de l'IS forfaitaire, sans détails, sera considéré comme inexact ou insuffisant, et donc soumis à la sanction de 100.000 FCFA par facture, sans préjudice de toute autre sanction applicable selon la législation de droit commun.

1.3.3- Précision sur l'assujettissement des sociétés de droit congolais au régime précaire de l'article 126 ter et sur les conditions de retour au régime de droit commun.

1.3.3a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 126 sexies nouveau :

1-Toutes les personnes morales ayant leur siège social au Congo, ou celles qui exercent au Congo une activité industrielle, commerciale, agricole ou de prestations de service, par dérogation à l'article 31 bis du Code Général des Impôts, et qui sont liées aux sociétés de recherche, de production et d'exploitation pétrolières installées ou opérant au Congo par un contrat, sont imposées au Congo selon les dispositions des articles 126 ter, 126 quater et 126 quinquies du présent Code, quel que soit le lieu d'exécution du contrat.

Ces dispositions sont également applicables aux sociétés cocontractantes dans le cadre des contrats de prestations de services, intégrant une chaîne d'intervenants.

2- Les personnes morales de droit congolais dont l'activité exclusive est de fournir des biens, des services ou d'exécuter des travaux directement liés par nature à l'activité de recherche, de production et d'exploitation des hydrocarbures bruts sont de plein droit soumises au régime dérogatoire visé ci-dessus.

3- Les personnes morales de droit congolais ayant une activité non exclusive avec les sociétés pétrolières installées ou opérant au Congo sont soumises au régime dérogatoire lorsque le chiffre d'affaires résultant de l'activité pétrolière est supérieur ou égal à 70% du chiffre d'affaires global. Toutefois, le retour de ces personnes morales au régime de droit commun s'effectue dès l'année qui suit celle de la constatation de l'abaissement du chiffre d'affaires en dessous de 70% sous réserve d'une demande adressée au directeur général des impôts qui se prononce dans les trois mois de la demande, après audit des comptes.

1.3.3b. - Commentaires.

L'article 126 sexies nouveau comprend maintenant trois paragraphes. Le premier paragraphe est identique à l'ancien article 126 sexies. Il concerne toutes les sociétés (étrangères ou congolaises) qui ont un contrat avec une société pétrolière.

Le paragraphe 2 concerne les sociétés congolaises dont l'objet social est lié au secteur pétrolier amont.

Le paragraphe 3 concerne les sociétés congolaises dont l'objet social n'est pas spécifique au secteur pétrolier amont. Pour ces sociétés, lorsqu'au terme d'un exercice, la part du chiffre d'affaires pétrolier, c'est-à-dire du chiffre d'affaires résultant de l'activité pétrolière :

- n'atteint pas la limite de 70% du chiffre d'affaires global hors taxes, la société congolaise demeure soumise à l'IS selon le droit commun ;
- atteint ou dépasse la limite de 70% du chiffre d'affaires global hors taxes, la société congolaise passe du régime de droit commun au régime dérogatoire dès le 1^{er} janvier qui suit la clôture de cet exercice. Elle sera soumise aux obligations déclaratives et de paiement de l'IS selon les dispositions du régime dérogatoire.

Toutefois, si le chiffre d'affaires pétrolier s'abaisse en dessous de cette limite selon le constat fait au 31 décembre de l'année d'imposition au régime dérogatoire, la société congolaise est en droit de demander son retour à l'imposition de droit commun pour l'année suivante. Dans ce cas, l'administration a l'obligation d'y répondre dans un délai de trois mois au-delà duquel l'absence de réponse sera considérée comme un accord tacite. La demande doit être formulée au plus tard le 30 avril au moment de la déclaration des états financiers. L'absence de demande de changement de régime imposable ou la demande après ce délai est considérée comme une acceptation tacite de continuité du régime de l'IS forfaitaire.

1.3.4- Désignation d'un représentant légal dans toute opération de cession de droits d'une société de droit congolais par un non résident au Congo.

1.3.4a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 185 quater :

Les personnes visées à l'article 185 ter doivent justifier d'une représentation légale au Congo: Elles sont tenues à l'obligation de la retenue à la source prévue à l'article ci-dessus, soit directement soit par le biais de leur représentant légal dûment désigné. A défaut, la personne morale de droit congolais, partie prenante ou objet de la transaction, est d'office considérée comme représentant légal.

1.3.4b - Commentaires.

Les personnes physiques ou morales de nationalité congolaise ou étrangère n'ayant ni domicile, ni résidence fiscale au Congo mais y réalisent une affaire doivent désormais désigner un représentant chargé notamment de répondre de leurs obligations fiscales au Congo. A défaut de cette désignation, la personne physique ou morale de droit congolais, qui est soit en relation d'affaires avec la personne visée, soit objet de la relation d'affaires avec la personne visée, est d'office représentant légal et donc redevable au Congo des impôts, droits et taxes dont serait redevable pour cette transaction la personne physique ou morale non domiciliée ou non résidente au Congo.

Par exemple, une société A de droit congolais a trois actionnaires A1, A2 et A3. Les actionnaires A2 et A3, non résidents au Congo, décident de vendre les actions qu'ils détiennent dans la société A. L'acte de vente est conclu dans un pays quelconque. Les impôts, droits et taxes relatifs à cette transaction et dont seraient redevables au Congo les actionnaires A2 et A3, sont à la charge de la société A au cas où les actionnaires A2 et A3 ne les auraient pas directement acquittés auprès de l'administration fiscale congolaise.

2 - MODIFICATIONS DU TOME 2.

Les articles modifiés du tome 2 sont :

- pour le livre 1, articles 71, 235, 237, 332, 336 et 344 ;
- pour le livre 2, article 50 bis.

Les articles nouveaux du tome 2 sont :

- pour le livre 1, article 237 bis ;
- pour le livre 2, article 50 quinquies.

Le livre VIII est nouveau. Il est réservé aux droits, taxes, redevances et frais collectés dans le cadre de la gestion des différents domaines de l'Etat.

2.1. Distinction des délais d'enregistrement des marchés publics et actes sous seing privés.
(Extension de l'application de l'article 71 à l'article 236)

2.1a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 71 nouveau (livre 1) :

Doivent être enregistrés dans le délai de trois mois à compter de leur date de signature tous les actes sous seing privés constatant des conventions synallagmatiques autres que ceux prévus aux articles 236 et 237 qui ne sont assujettis par les dispositions existantes d'enregistrement dans un délai déterminé.

Le reste sans changement.

2.1b - Commentaires.

En visant l'article 236, le délai de trois mois fixé à l'article 71 nouveau ne concerne essentiellement que les actes sous-seing privés constatant des conventions synallagmatiques. Par contre, le délai d'enregistrement des marchés publics est édicté par l'article 62 du CGI, tome 2, livre 1 qui le fixe à 45 jours à compter de leur date de signature. Toutefois, ce délai ne concerne pas les actes sous-seing privés passés à l'étranger visés à l'article 73 du CGI, tome 2, livre 1 qui doivent être enregistrés dans un délai d'un mois à compter de leur date de signature.

Toutefois, pour pallier les difficultés d'interprétation pouvant résulter de la lecture de l'article 71 nouveau, consécutivement aux délais d'enregistrement des actes relevant des dispositions de l'article 236, il est précisé que ceux-ci restent soumis aux délais de droit commun de trois mois dont l'article 71 nouveau exclut par erreur matérielle.

2.2 - Précision sur l'enregistrement des marchés publics et des marchés privés.

2.2a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 235 nouveau (livre 1) :

Alinéa 1 : sans changement

Alinéa 2 : Les dispositions de l'alinéa 1 ci-dessus s'appliquent également aux commandes de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics, dont le coût total des opérations est égal ou supérieur à 10.000.000.F CFA, quelles que soient leurs formes.

2.2b - Commentaires.

L'alinéa 2 de l'article 235 a été modifié en deux points :

- l'élargissement de la notion de commande. Il ne s'agit plus restrictivement des « bons de commande » mais des « commandes, quelles que soient leurs formes ». Il peut donc s'agir d'une simple lettre de commande, d'un contrat, d'une convention ou de tout document portant sur des fournitures de biens ou des prestations de services ;
- la précision sur l'auteur de la commande émise par l'Etat, les collectivités décentralisées ou les établissements publics, à l'exception des établissements publics à caractère industriel et commercial.

Dès lors que le montant de l'opération ou de la commande atteint ou dépasse la limite de 10 millions de FCFA, l'opération doit être soumise au droit d'enregistrement de 2% conformément à l'alinéa 1 de l'article 235 du CGI, tome 1, livre 1.

L'article 235 et donc l'enregistrement au taux de 2% concerne les opérations faites avec l'Etat, les collectivités décentralisées et les établissements publics.

2.2.C- Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 237 nouveau (livre 1):

Les marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 2 et 3 de l'acte uniforme de l'OHADA relatif au droit commercial général, faits ou passés sous signature privée, et donnant lieu au droit proportionnel suivant l'article 236 sont enregistrés au taux de 1% de l'estimation du marché faite par les parties.

2.2. d - Commentaires.

Les dispositions de l'article 237 ont été réaménagées dans la forme et dans le fond pour :

- ne plus viser les articles 235 et 265 du CGI, tome 2, livre 1 ;
- les mettre en conformité avec les règles édictées par l'Acte uniforme de l'OHADA sur le droit commercial ;
- fixer à 1% le taux du droit d'enregistrement des marchés et traités réputés actes de commerce ;
- supprimer la condition de se référer à un jugement pour percevoir les droits dus consécutivement à la formalité d'enregistrement des actes portant condamnation, liquidation ou collocation ;
- supprimer le paragraphe 2 de l'article 237 ancien.

L'article 237 et donc l'enregistrement au taux de 1% concerne les actes de commerce passés entre les personnes de droit privé.

2.3 - Enregistrement obligatoire au droit fixe de 100.000 FCFA des contrats de sous-traitance dans le secteur des bâtiments et travaux publics.

2.3a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 237 bis (livre 1):

Par dérogation aux dispositions de l'article 237 ci-dessus, les contrats de sous-traitance conclus dans le secteur des bâtiments et travaux publics sont soumis à la formalité d'enregistrement au droit fixe de 100.000 FCFA.

Toutefois, lorsque le contrat principal est exonéré des droits d'enregistrement, il est, autant que les contrats de sous-traitance liés, soumis à la formalité d'enregistrement gratis.

Le défaut d'enregistrement desdits contrats est sanctionné par une amende de 1.000.000 FCFA.

2.3b - Commentaires.

L'obligation d'enregistrement concerne tous les contrats relevant du secteur des bâtiments et travaux publics. Il convient de préciser que l'enregistrement du contrat principal est régi par les articles 235 et 236 du CGI, tome 2, livre 1. Seuls les contrats de sous-traitance des BTP sont régis par l'article 237 bis du CGI, tome 2, livre 1 et doivent donc être enregistrés au droit fixe de 100.000 FCFA.

Toutefois, lorsque le contrat principal bénéficie d'une exonération des droits d'enregistrement, cette exonération s'applique aux contrats de sous-traitance qui en sont

l'émanation. Il sied aussi de préciser que l'exonération des droits n'est pas synonyme de non présentation du contrat à la formalité de l'enregistrement qui elle, est obligatoire. Les contrats exonérés doivent être présentés à la formalité pour être visés pour timbre et enregistré gratis. Le défaut d'enregistrement desdits contrats est sanctionné par une amende de 1.000.000 FCFA.

2.4 - Enregistrement obligatoire des conventions d'assurance, régularisation légale de la date de déclaration et paiement mensuel de la taxe sur les contrats d'assurances au 15 du mois.

2.4a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 332 nouveau (livre 1):

Toute convention d'assurance ou de rente viagère conclue avec une société ou compagnie d'assurances ou avec tout autre assureur étranger est soumise, quels que soient le lieu et la date auxquels elle est ou a été conclue, à une taxe annuelle et obligatoire moyennant le paiement de laquelle tout écrit qui constate sa formation, sa modification ou sa résiliation amiable, ainsi que les expéditions, extraits ou copies qui en sont délivrés, quel que soit le lieu où ils sont ou ont été rédigés, sont enregistrés gratis et dispensés du droit de timbre, à l'exception des contrats d'assurance automobile.

Le défaut de présentation de l'acte à la formalité de l'enregistrement est sanctionné conformément à l'article 344 nouveau.

Le reste sans changement.

Article 336 nouveau (livre 1):

Pour les conventions conclues avec les assureurs étrangers ayant dans le Territoire, soit leur siège social, soit un établissement, une agence, une succursale ou un représentant responsable, la taxe est perçue pour le compte du Trésor par l'assureur ou son représentant responsable ou par l'apôtreur de la police si le contrat est souscrit par plusieurs assureurs et versée par lui au bureau de l'enregistrement du lieu du siège social, agence, succursale ou résidence du représentant responsable, au plus tard le 15 du mois suivant la souscription de la police.

La taxe est liquidée sur le résultat obtenu en déduisant du total des sommes stipulées au profit de l'assureur et de leurs accessoires encaissés par le redevable au cours du mois précédent le total des sommes stipulées au profit de l'assureur et de leurs accessoires remboursés au cours du même mois.

La liquidation mensuelle est effectuée au vu d'un état dont le modèle est déterminé par l'Administration.

Article 344 nouveau (livre 1):

Alinéa 1 : sans changement.

Alinéa 2 : Les infractions aux articles 332, 341 et 342 sont punies d'une amende de 50.000 francs.

Le reste sans changement.

2.4b - Commentaires.

Les dispositions de l'article 332 nouveau posent le principe de l'enregistrement obligatoire des conventions d'assurances et de rente viagère. Elles sont enregistrées gratis et dispensées des droits de timbre. Seules les conventions d'assurance automobile ne sont pas soumises à cette obligation d'enregistrement. Le défaut d'enregistrement de la convention d'assurance est sanctionné d'une amende de 50.000 FCFA par convention.

L'article 336 nouveau réaménage les modalités de perception de la taxe sur les assurances. Ainsi, la taxe collectée au titre d'un mois est reversée au bureau de la recette de l'enregistrement compétent au plus tard le 15 du mois suivant la souscription de l'assurance.

26 annexes à

des lois de fin 1992 factures reçues
196 quater global (depuis 1992) - present

2.5 - Institution d'un timbre fiscal sur les billets de transport fluvial et maritime international.

2.5a - Rappel des dispositions de la loi de finances:

Article 50 bis nouveau (livre 2):

Les titres de transports aériens, fluviaux et les connaissements sont soumis aux droits de timbre suivants :

- 4000 francs pour un titre de transport aérien international ;
- 1000 francs pour un titre de transport aérien national ;
- 5000 francs le connaissement et la lettre de transport aérien ;
- 1000 francs pour un titre de transport fluvial et maritime international.

2.5b - Commentaires.

Comme au niveau du transport aérien de personnes, les billets de passage des voyageurs par bateau à destination de l'étranger sont soumis à un droit de timbre de 1.000 FCFA. Des agents de l'administration seront affectés à demeure dans les ports fluviaux et maritimes.

2.6 - Institution d'un droit de timbre de 5000 F sur les demandes des plaques d'immatriculation des véhicules à moteur.

2.6a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 50 quinquies :

Il est institué un droit de timbre de 5000 FCFA sur les demandes des plaques d'immatriculation des véhicules à moteur.

2.6b - Commentaires.

L'immatriculation des véhicules se fait au niveau de la Direction Générale des Transports Terrestres. C'est donc dans cette structure, notamment auprès de leurs Directions Départementales que le timbre sera consommé et le droit de timbre directement recouvré par l'administration fiscale à travers une section à installer à cet effet.

II - MODIFICATIONS DES TEXTES NON CODIFIES.

1- Texte n°3 (en annexe du CGI) : Impôt global forfaitaire (loi 05/1996 du 2 mars 1996).

Augmentation du taux de l'impôt global forfaitaire (IGF)

a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Art.5 (nouveau)- L'impôt global forfaitaire est calculé en fonction du chiffre d'affaires annuel. Le taux de l'impôt global forfaitaire est fixé à 10 % du chiffre d'affaires déclaré ou révélé. Le montant total de l'impôt est déterminé par l'application d'un coefficient multiplicateur égal à :

- 1,00 pour les contribuables non assujettis la TVA ;
- 1,18 pour les contribuables totalement ou partiellement assujettis à la TVA.

b - Commentaires.

Le taux de l'IGF passé de 8 à 10% du chiffre d'affaires déclaré ou révélé. L'impôt dû par les petites et moyennes entreprises relevant du régime du forfait devrait augmenter de deux points en 2011.

Ainsi, lorsque le chiffre d'affaires fixé conformément aux articles 26 à 29 du CGI, tome 1, est par exemple de 10.000.000 FCFA pour une activité soumise à la TVA, l'IGF sera de 1.180.000 FCFA, soit $10.000.000 \text{ FCFA} \times 1,18 \times 10\%$.

2- Texte n°4 (en annexe du CGI) : Taxe sur la valeur ajoutée (Loi n°12-97 du 12 mai 1997 telle que modifiée par la loi n°17/2000 et les textes subséquents).

2.1 - Application du prorata réel de déduction au lieu du prorata forfaitaire.

a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 23 nouveau :

La déduction est proportionnelle au pourcentage déterminé selon les dispositions de l'article 22 bis ci-dessus.

b - Commentaires.

Désormais, pour les entreprises qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, le pourcentage de déduction est celui qui résulte directement du rapport déterminé à l'article 22 bis, avec une décimale à deux chiffres, sans arrondi.

2.2 - Le Droit d'accises

a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 36 nouveau :

Alinéas 1 à 3 : sans changement.

4- Le taux applicable en matière de droits d'accises est de 25%.

Ces droits sont étendus au caviar et au foie gras.

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, ce taux est fixé à 20% pour la bière de malt de fabrication locale.

Alinéas 5 et 6 : Sans changement.

b - Commentaires.

Il convient de rectifier qu'il s'agit de l'article 36 A qui devrait être modifié par la loi de finances et non l'article 36.

La liste des produits soumis au droit d'accises figurant à l'annexe 2 de la loi TVA est étendue au caviar et au foie gras.

Le taux du droit d'accises passe de 24% à 25%.

Toutefois, pour la bière de malt de fabrication locale, ce taux est ramené à 20%. Il convient de préciser que les autres bières et toutes autres boissons alcoolisées sont soumises au droit d'accises au taux de 25%.

3 - Texte n° 11 (en annexe du CGI) : Fonds national de l'habitat (loi n°5/2008 du 15 février 2008).

Baisse du taux de la contribution patronale au fonds national de l'habitat.

a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 2 :

Les ressources du « Fonds national de l'habitat » sont constituées principalement par la taxe patronale représentant 1% des salaires versés par l'Etat et le secteur privé.

b - Commentaires.

Le taux de la contribution patronale au fonds national de l'habitat (FNH) a baissé de 2 à 1%. Cependant, la base imposable demeure telle que définie par la loi de finances pour l'année 2008. La contribution au FNH concerne tous les employeurs, y compris l'Etat, sans aucune référence à un assujettissement antérieur à la taxe de l'ONEMO. Certains employeurs récusent à tort le paiement de cette contribution en se prévalant du fait qu'ils n'étaient pas assujettis à la contribution affectée à l'ONEMO.

III - DISPOSITIONS NOUVELLES

La retenue à la source sur les sommes payées par le trésor public sur les marchés publics.

a - Rappel des dispositions de la loi de finances.

Article 1.- Il est institué en République du Congo une retenue à la source sur tous les paiements effectués par le trésor public concernant les livraisons de biens et matériels, les prestations de services et travaux exécutés auprès de l'Etat, des collectivités locales et des Etablissements publics.

Article 2.- Sont exclus de la retenue à la source :

- les paiements au profit des personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés (IS) ;
- les paiements au profit des compagnies pétrolières pour leurs livraisons de produits pétroliers ;
- les paiements effectués directement à l'étranger pour l'acquisition de biens et matériels.

Article 3.- Le taux de la retenue à la source est fixé à 10% du montant hors taxes des sommes à payer.

Article 4.- La retenue est effectuée contre quittance délivrée à chaque bénéficiaire du paiement par le trésor public.

Cette retenue à la source a un caractère fiscal parce qu'elle constitue un acompte de l'IRPP de l'exploitant individuel. C'est le titre de paiement, dont les indications sont mentionnées ci-dessus, délivré par l'organe public, que l'entreprise individuelle doit produire à l'administration fiscale du ressort de sa résidence fiscale. Ce titre de paiement doit être présenté à l'administration fiscale au plus tard le 20 du mois suivant le paiement. L'organe public est tenu de déclarer auprès de l'administration fiscale les sommes ainsi retenues avec communication des renseignements indiqués à l'article 5 ci-dessus.

Les organes publics autorisés à faire cette retenue à la source sont :

- Le trésor public et la Caisse Congolaise d'Amortissement ;
- Les Mairies ;
- Les établissements publics.

Les entreprises d'Etat en tant qu'établissement public à caractère industriel et commercial ne sont pas autorisées à faire cette retenue à la source.

La présente instruction qui prend effet à compter de sa date de signature sera publiée partout où besoin sera.

Fait à Brazzaville, le 25 JAN 2011

Le Directeur Général,



Antoine NGAKOSSO

Cette retenue à la source constitue un acompte d'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) que chaque bénéficiaire du paiement est autorisé à faire valoir auprès de l'administration fiscale à l'appui des quittances qui lui ont été délivrées.

Lorsque le montant annuel des retenues excède le montant annuel de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) du bénéficiaire, le bénéficiaire est autorisé à faire valoir cet excédent pendant une période de trois (3) ans sur tous les autres impôts à l'exception des impôts des collectivités et des taxes sur la valeur ajoutée.

Article 5.- Le trésor public a l'obligation de communiquer à l'administration fiscale, au plus tard le 20 de chaque mois, le montant des retenues effectuées au titre du mois précédent.

Cette information doit être accompagnée d'un listing indiquant :

- le nom du bénéficiaire de la retenue et son montant ;
- le Numéro d'Identification Unique (NIU) du bénéficiaire et sa résidence fiscale.

b - Commentaires...

Certaines sociétés bénéficiaires des marchés publics ne déclarent pas leurs activités au fisc et échappent ainsi à l'impôt. Cette disposition de la loi de finances permet de freiner cette évasion fiscale. A cet effet, les organes publics à budget autonome qui, à l'occasion de l'ordonnancement et de la liquidation de leurs dépenses, devront prévoir cette retenue à la source et délivrer à tout fournisseur ou créancier un titre de paiement indiquant :

- la désignation, le NIU et l'adresse de l'Etablissement bénéficiaire du paiement;
- le nom et prénoms du propriétaire de l'Etablissement bénéficiaire du paiement;
- les références de la ou des factures payées :
 - o Numéro ;
 - o Date ;
 - o Montant hors taxe (HT) ;
 - o Montant de la TVA ;
 - o Montant des centimes additionnels à la TVA ;
 - o Montant toutes taxes comprises (TTC) ;
 - o Montant retenu à la source ;
 - o Montant payé ;
- les références du paiement :
 - o Banque et N° du chèque de l'organe public ou
 - o Banque, références du virement et n° du compte du créancier bénéficiaire du paiement.
- La Mention suivante, à écrire en gras et à mettre en bas du document : « Ce titre de paiement doit être remis à l'administration fiscale de votre résidence fiscale (le lieu de paiement de vos impôts) au plus tard le 20 du mois suivant le paiement ».

Lorsque le paiement de la facture est partiel, la retenue à la source doit en être proportionnelle. Par exemple, si le paiement décidé par l'organe public porte sur 30% du prix de la facture HT, la retenue à la source sera également de 30%.

Cette retenue n'est faite que sur les entreprises individuelles. Elle ne concerne pas les entreprises sous forme sociétaire (société anonyme, SARL, etc.).