



COMMENTAIRE DE LA LOI N° 77-2022 DU 27 DECEMBRE 2022 PORTANT LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2023

La loi de finances pour l'année 2023 a apporté des modifications au code général des Impôts (CGI) ainsi qu'aux textes non codifiés. Celles-ci concernent :

- ✓ La sanction pour non attestation et non certification des états financiers par un commissaires aux comptes ou un expert-comptable ;
- ✓ La précision sur les régimes d'imposition applicables aux revenus des activités de l'enseignement privé exercées par des personnes physiques ou morales au Congo ;
- ✓ La cohésion et extension des mesures de politique fiscale entre les régimes fiscaux des sociétés agricoles de production et de transformation et les sociétés d'élevage ;
- ✓ Les conditions générales de déduction des charges fiscales et de l'acte anormal de gestion ;
- ✓ La limitation de la déductibilité des frais relatifs au prêt de main-d'œuvre exclusif à but lucratif entre les entités du groupe et détermination de la base de calcul de la quotité admise en déduction ;
- ✓ La fiscalisation des captives des assurances ;
- ✓ La limitation de déductibilité des intérêts des emprunts versés par les entreprises congolaises en fonction du taux directeur des avances de la BEAC ;
- ✓ La non déductibilité des intérêts d'emprunts contractés auprès des tiers non-résidents dont l'identité et les montants n'ont pas été déclarés auprès des services compétents du ministère des finances conformément à la réglementation des changes ;
- ✓ Les prix de transfert : affirmation du principe de pleine concurrence, insertion de la déclaration pays par pays et fixation des modalités de la mise en œuvre des accords préalables ;
- ✓ La modification de l'article 126 quater B 4 du code général des impôts, tome 1. (Cf. loi de finances 2022) ;
- ✓ Le renvoi aux notions de la sous-traitance et de sous-traitant pétrolier telles que définies par le code des hydrocarbures ;
- ✓ L'extension de l'obligation de la retenue à la source de 10% à toutes les sommes versées par les institutions de la République aux personnes physiques à titre de primes, émoluments, indemnités, honoraires ;
- ✓ La précision sur l'application de la retenue à la source aux frais de commercialisation payés par les opérateurs pétroliers, par les membres du groupe contracteur et par les résidents des États de la CEMAC, dans le cadre des prestations intracommunautaires : création des alinéas i et j à l'article 185 ter A du CGI, tome I ;
- ✓ L'imprescriptibilité des impôts des tiers retenus à la source et non compensation avec les impôts dus par le redevable légal ;
- ✓ La disposition anti abus en matière d'application des conventions fiscales, accords ou actes juridiques octroyant des avantages fiscaux ;
- ✓ La compensation des crédits d'impôt avec la dette fiscale : création de l'article 461 quater ;
- ✓ La Limitation des paiements en espèces (article 461) ;
- ✓ La prescription en matière de recouvrement des créances fiscales ;
- ✓ L'obligation fiscale des sociétés et succursales lors de la radiation au RCCM
- ✓ Le régime de la propriété foncière ;
- ✓ La modification de la loi 12-97 du 12 mai 1997 portant institution de la TVA en République du Congo ;
- ✓ L'utilisation des machines électroniques certifiées de facturation ;
- ✓ La modification des droits d'accises ;
- ✓ La modification des dispositions relatives au timbre électronique ;

Vous trouverez ci-après nos développements concernant les modifications fondamentales.

Remarque :

Dans l'intérêt de nos lecteurs, nous avons profité de cette parution pour aborder les sujets transversaux par rapport à :

- D'une part la nouvelle Directive TVA de la CEMAC ⁽¹⁾, compte tenu de la proximité de son entrée en vigueur,
- D'autre part la nouvelle convention fiscale d'élimination de la double imposition en matière de l'impôt sur le revenu de la CEMAC, qui est déjà applicable ⁽²⁾.

¹ Directive n°11/22-CEMAC-UEAC-010A-CM-38 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA.

² Règlement n°07/19-UEAC-010A-CM-33 du 22 mars 2022 portant révision de l'Acte n°5/66/UDEAC-49 du 13 Décembre 1966 relatif à la convention sur la non double imposition à l'IRPP.

1. Les modifications du CGI, tome I :

a) La sanction pour non attestation et non certification des états financiers par un commissaires aux comptes ou un expert-comptable (article 30 bis nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Les entreprises soumises au régime réel doivent dans le cadre de leurs obligations fiscales, procéder à la télé déclaration et du télépaiement de leurs impôts, droits et taxes.	Les contribuables soumis au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel , doivent dans le cadre de leurs obligations fiscales, procéder à la télé-déclaration et au télépaiement de leurs impôts, droits et taxes dont ils sont redevables, en application des dispositions légales en vigueur.
Le non-respect de cette disposition est sanctionné par une pénalité de 10% du montant à déclarer.	Le non-respect de cette disposition est sanctionné par une pénalité de 10% du montant à déclarer.
De même, en l'absence d'un commissaire aux comptes en leur entité, elles devront faire attester leurs états financiers par un expert-comptable.	Sous peine d'irrecevabilité, les états financiers doivent être attestés et certifiés par un expert-comptable en l'absence d'un commissaire aux comptes en leur entité. Ces derniers doivent justifier d'un certificat de moralité fiscale l'année en cours.
En cas de conflit sur ces états financiers, l'administration fiscale se référera à ceux déposés auprès d'elle ou à celle de la centrale des bilans auprès de la BEAC.	En cas de conflit sur ces états financiers, l'administration fiscale se référera à ceux déposés auprès d'elle ou à celle de la centrale des bilans auprès de la BEAC.
Toute production de faux bilans par un expert-comptable entraîne le retrait automatique de son agrément.	

Commentaires :

Nous rappelons que l'article 30 bis a déjà été modifié par la loi de finances pour l'année 2021. Cette modification avait intégré dans le CGI :

- L'obligation procéder à la télé-déclaration et au télépaiement des impôts, sous peine de pénalisation équivalent à 10% des sommes à déclarer (en pratique la sanction n'est pas appliquée compte tenu de la mise en place progressive de ce mode de déclaration et de paiement des impôts).
- De faire attester les états financiers par un expert-comptable, à défaut d'un commissaire aux comptes (aucune sanction n'était prévue ici).

Il n'existait aucune sanction quant à l'obligation de faire attester les états financiers par un commissaire aux comptes ou par un expert-comptable, à défaut de ce dernier.

Dans le cadre de la loi finances pour l'année 2023, nous notons que :

1°) Concernant de télé-déclaration et au télépaiement :

L'obligation de procéder à la télé-déclaration et au télépaiement s'applique aux contribuables (personnes physiques ou morales) soumis au régime d'imposition d'après le bénéfice du réel, en l'occurrence ceux dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 100 000 000 de F CFA, puisque le texte de loi les vise de manière expresse.

De notre point de vue, les contribuables soumis au régime du réel simplifié d'imposition sont également assujettis à cette obligation en raison pris de ce que qu'ils relèvent toujours du régime du réel quand bien même, au plan comptable, ils tiennent une comptabilité allégée ⁽³⁾ - seul point de différence avec ceux qui relève du régime du réel normal.

2°) Concernant l'obligation d'attestation et certification des états financiers :

Nous faisons remarquer que :

- **Sur l'attestation des états financiers** : il s'agit, de notre point de vue, de la codification des dispositions du l'article 1^{er} alinéa 1^{er} du règlement n°11/01-UEAC-027-CM-07 du 5 décembre 2001 portant révision du statut des professionnels libéraux de la comptabilité, qui énumère les missions de l'expert-comptable parmi lesquelles figurent celle d'attester la régularité et la sincérité des bilans et comptes de résultat.

- **Sur la certification** : cette tâche est exclusivement dévolue au commissaire aux comptes par le droit OHADA et le

³ CF. Art 31 sexiès du CGI, tome I.

droit Communautaire⁽⁴⁾. Seul ce dernier peut émettre une opinion indiquant que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et patrimoniale de la société à la fin de cet exercice.

L'utilisation de la conjonction « *et* » entraîne donc la confusion, sans qu'on puisse en comprendre l'utilité.

Par ailleurs, la réglementation CEMAC⁽⁵⁾ (08 dans son article 2 sur la profession de conseil fiscal), attribue la certification de la DSF aux conseils fiscaux ; Néanmoins, si l'on peut considérer que les éléments comptables restent sous le contrôle des experts comptables, pour le moins, la certification du tableau de détermination du résultat fiscal ne peut être déléguée aux experts-comptables.

Cf : l'article 2 dudit Règlement :

« *La profession de Conseil Fiscal donne lieu à l'accomplissement des prestations suivantes :*

*... - toute consultation en matière fiscale, et aide aux contribuables dans la souscription de leur déclaration fiscale de toute nature, **préalablement certifiée par lui et timbrée**, avant leur dépôt auprès de l'administration fiscale, et rédiger les réponses exigées par les administrations (toute déclaration fiscale, non timbrée, et revêtue du sceau d'un conseil fiscal n'est pas recevable par l'administration fiscale).* ».

b) La précision sur les régimes d'imposition applicables aux revenus des activités de l'enseignement privé exercées par des personnes physiques ou morales au Congo (article 42) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
1) Sans changement. 2) Ces bénéfices comprennent notamment : - Les produits des opérations de bourse effectuées à titre habituel par les particuliers ; - Les produits des droits d'auteur perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires ; - Les produits perçus par les inventeurs au titre, soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marque de fabriques, procédés ou formules de fabrication ; - Les commissions perçues par les mandataires des sociétés de Pari Mutuel Urbain et/ou de jeux de hasard ; - Les commissions, honoraires et toutes sommes payées par les entreprises aux personnes exerçant des professions non commerciales.	1) Sans changement. 2) Ces bénéfices comprennent notamment : • les produits des opérations de bourse effectuées à titre habituel par les particuliers ; • les produits des droits d'auteur perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires ; • les produits perçus par les inventeurs au titre, soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marque de fabriques, procédés ou formules de fabrication ; • les commissions perçues par les mandataires des sociétés de Pari Mutuel Urbain et/ou de jeux de hasard ; • les commissions, honoraires et toutes sommes payées par les entreprises aux personnes exerçant des professions non Commerciales. • les revenus issus de l'exercice des activités de l'enseignement privé par les personnes physiques ou morales. 3) Les régimes d'imposition définis aux articles 26 à 33 du code général des impôts, tome 1 sont applicables aussi aux bénéfices ou revenus visés au présent article.

Commentaires : les articles 42 à 49 du CGI traitent du régime fiscal des bénéfices non commerciaux, c'est -à-dire des bénéfices provenant de l'exercice des activités non commerciales

L'article 42 définit les activités considérées par la loi comme relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux. La réforme de cet article par la LF 2023 se traduit par l'ajout d'un alinéa au point 2 et d'un paragraphe 3.

S'agissant de l'alinéa ajouté au point 2, il inclut dans le champ d'application de l'IRPP catégorie BNC les revenus perçus par les personnes physiques et morales exerçant les activités d'enseignement privé. Ceci entraîne l'application de la retenue à la source de 10% prévu de l'article 183 du CGI, tome I. Ceux-ci sont également tenus de verser spontanément

⁴ V. art 28 du règlement n°11/01-UEAC-027-CM-07 portant révision du statut des professionnels libéraux de la comptabilité

⁵ Règlement n°8/19-UEAC-010A-CM-33 portant révision du règlement n°13/09/UEAC-051-CM-20 du 11 décembre 2009 portant révision du Statut des Conseil fiscaux.

l'acompte mensuel de l'IRPP au taux de 1% conformément à l'article 460 bis⁽⁶⁾ dudit Code, sauf en cas d'assujettissement au régime du forfait.

Concernant le paragraphe 3, nous notons que désormais les bénéfices non commerciaux peuvent être taxés suivant le régime du forfait. Toutefois l'article 26-4 exclut du champ d'application du régime du forfait entre autres les personnes bénéficiant des revenus des activités réglementées.

Or, considérant que l'enseignement privé est une profession réglementée, elle ne devrait pas en principe bénéficier du régime du forfait.

Cependant, si on veut donner un sens au paragraphe 3), on doit l'interpréter dans le sens d'assujettir, par exception aux dispositions de l'article 26-4, les revenus des activités d'enseignement privé au régime du forfait.

Cette interprétation est d'ailleurs consacrée par l'administration fiscale dans son instruction d'application puisqu'elle affirme clairement que les revenus des activités d'enseignement privé sont soumis au régime du forfait ou du réel en fonction du chiffre d'affaires réalisé.

On arrive donc à la conclusion selon laquelle :

1°) tant que le chiffre d'affaires ne dépasse pas la limite fixée par le CGI pour ce régime fiscal, celles-ci demeurent assujettis au régime du forfait.

2°) les personnes morales (société civile/commerciale) non assujettis à l'IS de plein droit peuvent être assujettis au régime du forfait à condition d'exercer les activités d'enseignement privé.

3°) l'inéligibilité au régime du forfait résultant de l'article 26-4 du CGI concernant les personnes morales et personnes physiques exerçant les professions libérales ne s'applique pas en présence des activités d'enseignement privé, sous réserve de la satisfaction de la condition relative au chiffre d'affaires.

c) Suppression des articles 45, 46, 47, 47 bis et modification de l'article 49.

L'administration fiscale rappelle dans l'instruction n°0105/MEF/DGID/DRC portant instruction d'application pour l'année 2023 que la suppression de ces dispositions vise à corriger une inégalité apparue dans les modalités d'imposition des contribuables selon qu'ils relèveraient d'une profession commerciale ou non commerciale.

D'après l'administration fiscale, *« Désormais et indépendamment de la nature des revenus réalisés (revenus d'activités commerciales ou activités non commerciales), le régime d'imposition applicable est soit le régime du réel, le régime du forfait avec les obligations déclaratives qui accompagnent l'un et l'autre régime »*⁷.

Dès lors, nous comprenons que pour l'administration fiscale, et en ce qui concerne spécifiquement le régime du forfait, le champ d'application est ouvert à tous les contribuables indépendamment des activités qu'elles exercent. Il s'agit donc, à notre avis d'une déconnection par rapport à la condition liée à l'activités et de sa reconnexion à la personne même du contribuable, ce qui est d'ailleurs conforme à l'esprit de l'article 26.

Article 45 : Supprimé.

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.

L'option est valable pour ladite année et les trois années suivantes pendant lesquelles elle est irrévocable. Sauf dénonciation expresse dans les trois derniers mois civils de la quatrième année, l'option est reconduite tacitement pour une durée identique à la précédente.

Commentaires :

⁶ Cet article dispose que « L'IRPP catégories BICA et BNC dû par les contribuables au régime du réel est acquitté spontanément par le contribuable à la recette des impôts de sa résidence fiscale par acompte mensuel.

Le montant de chaque acompte est égal à 1% du chiffre d'affaires réalisé au cours de chaque mois et payable entre le 10 et le 20 du mois suivant.

Toutefois, pour les activités dont le commerce consiste en la vente des biens à prix réglementé et à marge contrôlée, le montant de chaque acompte est égal à 2% de la marge réalisée mensuellement.

A défaut de paiement volontaire, le

recouvrement des acomptes exigibles est assorti d'une majoration de 10% applicable aux sommes non réglées.

L'impôt annuel définitif dû est diminué du montant des acomptes payés au cours de l'exercice. Le solde est acquitté spontanément entre le 10 et le 20 mai de chaque année ».

⁷ V. Instruction d'application de la LF 2023, p.4.

L'article 45 supprimé par la LF 2023, permettait aux contribuables relevant de l'IRPP catégorie BNC d'opter pour le régime fiscal de leur choix dès lors qu'ils étaient en mesure de justifier de leur bénéfice réel par dérogation à l'article 26 du CGI.

Article 46 : Supprimé.

Toute personne passible de l'impôt à raison des bénéfices réalisés dans l'une des professions, ou des revenus provenant de l'une des sources visées à l'article 42 ci-dessus est tenue :

1° - de souscrire dans les quinze jours du commencement de ses opérations, une déclaration d'existence auprès de l'Inspection Divisionnaire des Contributions Directes et Indirectes dont elle dépend ;

2° - de lui remettre dans les deux premiers mois de chaque année, une déclaration indiquant le montant de ses recettes brutes, y compris les remboursements de frais, celui de ses dépenses professionnelles et le chiffre de son bénéfice net de l'année précédente réalisé au Congo.

À cette déclaration sera joint un relevé des dépenses professionnelles par nature de dépenses.

En outre, les personnes visées à l'article 44 devront, dans les mêmes délais, remettre au service précité, la déclaration de leurs recettes brutes, y compris les remboursements de frais encaissés au cours de l'année précédente et du montant du bénéfice réalisé déterminé comme il est dit audit article.

Commentaires :

L'article 46 supprimé par la LF 2023, prévoyait :

- Une obligation de souscription de la déclaration d'existence en début d'activité soit dans les 15 jours du commencement des opérations ;
- Une obligation de transmettre dans les deux premiers mois de chaque année (entre janvier et février) une déclaration indiquant le montant des recettes brutes, y compris les remboursements des frais, des dépenses professionnelles et le chiffre de son bénéfice.

Article 47 : Supprimé.

Les contribuables visés au précédent article sont tenus d'avoir un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles, y compris les remboursements de frais et, pour les contribuables imposés d'après le régime de la déclaration contrôlée, le détail de leurs dépenses.

L'Inspecteur peut demander communication de livres et pièces justificatives. Il peut rectifier les déclarations mais il fait alors connaître au contribuable la rectification qu'il envisage et en indique les motifs.

Il invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai qui ne pourra excéder 30 jours.

Le défaut de réponse vaut acceptation. Si des observations sont présentées dans le délai imparti et que le désaccord persiste, l'imposition est établie d'après le chiffre de l'Administration et notifiée au contribuable.

Toutefois, le contribuable peut demander, après mise en recouvrement du rôle, une réduction de son imposition par voie de réclamation devant la juridiction contentieuse, la charge de la preuve incombant alors à l'Administration.

Commentaires :

L'article 47 supprimé obligeait aux contribuables de tenir le livre journal retraçant les recettes et les dépenses ainsi que les débours. Il prévoyait également les règles en matière de contrôle et de rectification des déclarations qu'ils souscrivent.

Article 47 bis : Supprimé.

Le contribuable qui n'a pas satisfait aux obligations prévues aux articles 46 et 47 est taxé d'office et ne peut obtenir la réduction de sa cotisation après la mise en recouvrement du rôle qu'en apportant la preuve de l'exagération de l'évaluation faite par l'administration

Commentaires :

L'article 47 bis supprimé disposait que l'inobservation des articles 46 et 47 par un contribuable relevant de ce régime l'exposait à une taxation d'office. Dans cette optique, celui-ci ne pouvait obtenir la réduction des cotisations dues à la suite d'une taxation d'office qu'en apportant les preuves de l'exagération de l'évaluation faite par l'administration.

Article 49 (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Le montant net des sommes imposables est déterminé en retenant la totalité des sommes payées sans aucune déduction.	Alinéa 1 : Sans changement.
En ce qui concerne les artistes de théâtre ou de music-hall, musiciens et autres non domiciliés au Congo et y organisant eux-	En ce qui concerne les artistes de théâtre ou de music-hall, musiciens et autres non domiciliés au Congo, l'imposition est établie

mêmes et pour leur propre compte des représentations ou des concerts, la base de l'impôt est constituée par la recette effective (défalcation faite des droits d'entrée ou taxes frappant les entrées) sous déduction d'un abattement de 50%.	conformément aux dispositions de l'article 185 ter A du code général des impôts, tome 1. Les artistes de théâtre ou de music-hall, musiciens et autres, organisant eux-mêmes et pour leur propre compte des représentations ou des concerts sont tenus de désigner un représentant légal au Congo.
---	--

Commentaires :

La loi de finance pour l'année 2023 vient supprimer l'abattement de 50% dont bénéficiaient les artistes non-résidents, ainsi que la défalcation des droits d'entrée.

De même, ils sont tenus de désigner un représentant légal au Congo lorsqu'ils organisent eux-mêmes et pour leur propre compte des représentations ou concerts. Toutefois, on note également le silence de loi en cas de non désignant d'un représentant.

En outre, la LF 2023 aligne le système de taxation de ceux-ci au régime général d'imposition des non-résidents prévu à l'article 185 ter A du CGI, qui est le cadre légal d'imposition des non-résidents.

Ainsi, le paiement de la RAS les libère des autres impôts droits et taxes applicables au Congo.

5. Cohésion et extension des mesures de politique fiscale entre les régimes fiscaux des sociétés agricoles de production et de transformation et les sociétés d'élevage :

- **Modification de l'article 107A.16° :**

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés : • 1° à 15° sans changement. 16° les bénéfices réalisés par les sociétés d'exploitation exclusivement agricole, agropastorale, avicole ou piscicole. Les membres des groupements visés aux alinéas 13, 14, et 15 sont personnellement imposables en proportion de leurs droits soit à l'impôt sur le revenu s'il s'agit de personnes physiques, soit à l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.	Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés : - 1° à 15 : Sans changement. - 16° : les bénéfices réalisés par les entités d'exploitation agricole au sens large (agriculture, pêche continentale, Élevage).

Commentaires :

L'ancienne rédaction de l'article 107.A-16° exonérait de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices provenant de l'exploitation exclusive des activités agricoles, avicoles ou piscicoles.

La loi de finances pour l'année 2023 supprime cette exclusivité et généralise l'exonération.

Désormais, **les bénéfices des entités** exerçant dans le secteur agricole **au sens large** sont exonérés de l'IS.

- L'emploi du terme « *entités* » permet, à notre avis d'inclure dans le champ d'application personnel de l'exonération les sociétés coopératives exerçant ces activités.

- L'expression : « *au sens large* » aboutit selon nous à une généralisation également sur les activités, donc incluant les produits de l'élevage, comme le lait, les œufs, les plumes, la laine, etc...

Reste à comprendre la signification de l'expression : « *pêche continentale* », il s'agit à notre avis de la pêche en lac et fluviale, et ne vise pas la pêche maritime, sauf à intégrer les eaux territoriales (12 miles) dans la notion, ce qui n'est pas évident.

De même et contrairement à l'intitulé, force est de constater que les **entités de transformation** ne sont pas visées dans le corps du texte. **Toutefois, l'administration rappelle dans l'instruction susvisée que cette disposition**

s'applique également à celles-ci ; ce qui étend le champ d'application de l'exonération aux entités de transformation des produits agricoles au sens large.

Remarque :

Par ailleurs, nous observons également que la nouvelle rédaction ne semble pas reproduire l'alinéa 2 de l'article 107.A-16° qui traitait de l'imposition des membres des groupements visés aux alinéas 13, 14, et 15 de la même disposition. Il s'agit des membres des GIE, des sociétés civiles, et les centres de gestions agréés.

Cette omission ne devrait pas selon nous être considérée comme une suppression.

- **Abrogation de l'article 125 :**

Ancien rédaction	Nouvelle rédaction
Les bénéfices provenant de l'exploitation d'une entreprise nouvelle agricole, agropastorale, de la pisciculture, de la pêche réalisés jusqu'à la clôture du cinquième exercice fiscal, sont exonérés de l'impôt sur les sociétés.	Abrogé

Commentaires :

L'abrogation de cet article a pour principal objet de supprimer la contradiction qui existait avant la réforme. Désormais le régime fiscal applicable est celui prévu à l'article 107.A-16°.

- **Modification de l'article 169 relatif à la TSS :**

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Sont exonérées de la présente taxe : 1) Supprimé par la loi de finances pour 2010. 2) Les sociétés coopératives de production ou de consommation	Sont exonérés de la présente taxe : 1° : les entités d'exploitation agricole au sens large (agriculture, pêche continentale, Élevage) ; 2° : les sociétés nouvelles au titre du premier exercice. Le reste sans changement.

Commentaires :

L'harmonisation des dispositions fiscales applicable dans le secteur agricole au sens large est étendue à la TSS.

Ainsi, les entités et donc à notre avis ce mot devrait comprendre les sociétés coopératives puisque le législateur emploie le mot « *entité* », d'exploitation agricole au sens large.

Remarque :

L'administration fiscale n'a pas fait mention des entités de transformation. Toutefois, et dans un souci de cohérence, on devrait s'en tenir à la conception que l'administration fiscale a retenue en matière d'IS pour exonérer les entités de transformation des produits de agricoles au sens large de la présente taxe sous peine de rompre avec l'équité fiscale.

a) de l'article 279 bis relatif à la patente :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Ne sont pas assujetties à la patente : 1° à 7° sans changement. 8° Les cultivateurs et éleveurs, seulement pour la vente et la manipulation des récoltes et des fruits provenant des terrains qui leur appartiennent ou qu'ils exploitent et pour la vente du bétail qu'ils enlèvent, entretiennent ou engraisent. 9° et 10° : Abrogé. 11° Les pêcheurs ou piroguiers.	1° à 7° sans changement 8° : Abrogé. 9° et 10° : abrogé 11° Les pêcheurs et piroguiers artisanaux ou ménagers. 12° à 28° : sans changement.

Le reste sans changement.

Commentaires :

La LF 2023 abroge le point 8° de l'article 279 bis qui exonérait de la contribution de la patente les cultivateurs et les éleveurs pour la vente et la manipulation des récoltes et des fruits.

Désormais la patente leur est applicable (au taux fixe, comme dit ci-après).

En outre, l'alinéa 11° fait également l'objet d'un réaménagement à travers la précision apportée sur l'exonération de la contribution de la patente des piroguiers artisanaux ou ménagers.

Remarque :

Toutefois, ne pouvant pas donner une explication au mot « ménager », nous nous réservons donc de tout commentaire.

On constate simplement, même s'il s'agit d'impôts différents, que l'emploi des expressions « pêche continentale » et « piroguiers artisanaux » n'a pas été fait en cohérence, car les piroguiers artisanaux pratiquent également la pêche maritime et non seulement continentale.

• **Modification de l'article 314 relatif à la patente :**

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Le taux de la contribution de la patente est fixé comme suit : - 10.000 FCFA pour les contribuables dont le chiffre d'affaires forfaitaire n'atteint pas 1.000.000 de FCFA ;	Le taux de la contribution des patentes est fixé comme suit : • 10 000 FCFA pour les contribuables dont le chiffre d'affaires forfaitaire n'atteint pas 1 000 000 FCFA et les entités d'exploitation agricole au sens large (agriculture, pêche continentale, Élevage). Le reste sans changement.

Commentaires :

La loi de finances pour l'année 2023 fixe désormais le montant de la contribution de la patente applicable aux entités d'exploitation agricole au sens large (agriculture, pêche continentale, élevage). Ces entités acquitteront la patente au montant 10 000 F CFA quel que soit le montant du chiffre d'affaires réalisé ou l'absence de chiffre d'affaires, le montant des dépenses fonctionnement engagées au Congo.

L'emploi du mot « *entité* » vise à inclure dans le champ d'application :

- Les sociétés agricoles au sens large ;
- Les cultivateurs et les éleveurs, qui étaient préalablement exonérés (cf. commentaires à l'article 379 bis ci-dessus).

De notre point de vue, et en rappel, il faut comprendre que la généralisation porte seulement sur les entités mais également sur les activités (élevage et produits de l'élevage entre autres le lait, la viande, les œufs, etc.).

De même, et en vertu du principe de l'équité fiscale les entités de transformation des produits agricoles au sens large devraient également bénéficier de l'application du taux forfaitaire de la contribution de la patente au même titre et pour les mêmes raisons qu'en matière d'IS et de la TSS.

En effet, comme le rappelle l'administration fiscale, les mesures incitatives s'appliquent à la ***filère agricole au sens large*** (qui comprend l'amont représenté par les entités de production et le secteur aval représenté par les entités de transformation).

Une telle interprétation serait conforme à l'esprit du législateur manifesté au niveau de l'intitulé de cette section 5 relative à ces mesures incitatives, qui inclut les entités de transformation :

5 bis. - Légalisation des conditions générales de déduction des charges fiscales et de l'acte anormal de gestion : modification de l'article 109 B.

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Le bénéfice net imposable est établi sous déduction de toutes les charges nécessitées directement par l'exercice de l'activité imposable, notamment les frais généraux, les frais financiers, les pertes proprement dites, les amortissements et les provisions. La déduction est opérée sous les conditions et limites définies dans la présente section.	Le bénéfice net imposable est établi sous déduction de toutes les charges nécessitées directement par l'exercice de l'activité imposable, notamment les frais généraux, les frais financiers, les pertes proprement dites, les amortissements et les provisions. Ces charges doivent satisfaire au préalable aux conditions générales suivantes : • être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ; • correspondre à une charge effective et être appuyés des pièces justificatives ; • se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ; • être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel ils sont engagés ; • ne pas être exclus des charges déductibles par la loi ; • ne pas être considérés comme acte anormal de gestion. Est réputé acte anormal de gestion, tout acte qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui la prive d'une recette sans être justifiée par l'intérêt de l'exploitation. Il s'agit d'un acte accompli dans l'intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou qui n'apporte à cette dernière qu'un intérêt minime hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en tirer notamment : - les versements sous forme de majoration ou minoration d'achats ou de ventes ; - les paiements des redevances excessives ou sans contrepartie ; - les renoncations des recettes ; - les abandons de créances ou de commissions ; - les remises de dettes ; - de manière générale, les avantages hors de proportion avec le service rendu ou sans contrepartie. La déduction est opérée sous les conditions et limites définies dans la présente section.

Commentaires :

L'ancienne rédaction de cette disposition énonçait de manière subtile et synthétique la condition unique de déduction de des charges préalablement à l'énumération des ces charges, en ces termes : « *nécessitées directement par l'exercice de l'activité imposable* ».

La réforme introduit en droit fiscal congolais, **avec une certaine lourdeur et sans grand intérêt par rapport à la définition antérieure**, qui était beaucoup plus englobante et synthétique, la notion doctrinale de l'acte anormal de gestion. Elle définit cette notion puis liste les principaux types d'actes pouvant caractériser l'acte anormal de gestion.

En tout état de cause, pour chacun des actes listés, il ne s'agit pas d'un présomption d'acte anormal, et l'administration doit apporter la preuve du caractère contraire à l'intérêt de l'exploitation.

6.- Limitation de la déductibilité des frais relatifs au prêt de main-d'œuvre exclusif à but lucratif entre les entités du groupe et détermination de la base de calcul de la quotité admise en déduction (article 111).

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Paragraphe 1, 2 et 3 : Sans changement.	Paragraphe 1, 2 et 3 : Sans changement. 4) Les frais facturés par une entreprise à une autre entreprise de même groupe au terme d'un prêt de main d'œuvre exclusif ne sont pas totalement déductibles lorsqu'ils couvrent un but lucratif. Est considérée comme prêt de main d'œuvre exclusif, une opération par laquelle, une entreprise dite prêteuse met à la disposition d'une autre appelée utilisatrice, un salarié pour une durée déterminée sans rupture ni interruption de son contrat avec l'entreprise prêteuse. Un prêt de main d'œuvre exclusif est considéré comme étant à but lucratif lorsque le montant facturé à l'entreprise utilisatrice par l'entreprise prêteuse ne correspond pas, au franc le franc, au montant des rémunérations et des charges professionnelles rattachées au salarié prêté pour la durée de sa mise à disposition. Les frais relatifs à un prêt de main d'œuvre exclusif facturé par une entreprise à une autre entreprise de groupe ne sont déductibles du bénéfice imposable de l'entreprise utilisatrice que dans la limite du montant des rémunérations et des charges professionnelles rattachées au salarié prêté si leur montant est connu. Dans ce cas, si la fraction des frais facturés est supérieure au montant des rémunérations et charges rattachées au personnel prêté, l'excédent est présumé distribué. Dans tous les cas, les entreprises de groupe qui réalisent des activités de prêt de main d'œuvre exclusif ont l'obligation de transparence sur les éléments de la rémunération et des charges professionnelles rattachées au salarié prêté pour la durée de sa mise à disposition auprès de l'entreprise utilisatrice. Lorsque les éléments de la rémunération et des charges professionnelles rattachés au salarié prêté ne sont pas connus, l'administration fiscale procède à l'évaluation forfaitaire desdites rémunérations et charges professionnelles pour l'application des présentes dispositions.

Commentaires :

- **Au plan juridique :**

Remarque préliminaire :

La mise à disposition de la main d'œuvre est une activité réglementée et autorisée par les articles 73 et suivants du code du travail. Ledit code réserve l'exercice de ces activités aux entrepreneurs de travail temporaire ou d'intérim qui doivent en faire une activité exclusive.

Par ailleurs on souhaiterait comprendre quel est l'intérêt de l'ajout du mot « exclusif » ? Y aurait-il des prêts de main d'œuvre non exclusifs ? Sous quel régime dans l'affirmative ? ...

- **Au plan fiscal :**

La mise à disposition de la main d'œuvre pour une durée déterminée entre sociétés appartenant à un même groupe est déductible pour son montant lorsqu'elle fait l'objet d'une facturation au franc le franc.

En revanche, si les frais facturés sont supérieurs au montant de la rémunération et des charges rattachées au personnel prêté, la fraction excédentaire n'est pas déductible. Cette fraction est présumée distribuée. Dans ce cas, il y aura application de l'IRVM au taux de 15%.

Remarque concernant la sanction : dans l'instruction d'application, l'administration fiscale affirme que « *Si ces sommes ont été effectivement payées, la part constitutive des sommes payées et non justifiées est considérée comme étant des rémunérations versées à des personnes dont l'identité n'a pas été révélé en vue de leur imposition à l'IRPP, au taux le plus élevé au nom de la société* ».

A ce niveau, nous faisons remarquer que cette position n'est pas fondée pour les raisons suivantes :

• **Rappel du principe de taxation des personnes morales à l'IRPP :**

1°) Il résulte des dispositions de l'article 7 du CGI, tome I, que les sociétés par actions ou autres personnes morales sont personnellement taxées à l'IRPP pour les sommes qu'elles versent directement ou indirectement, sous quelque forme que ce soit, aux **personnes dont elles ne révèlent pas l'identité** :

« les sociétés par actions ou autres personnes morales, sont assujetties à l'IRPP à raison du montant global des sommes comptabilisées dans les frais des entreprises qu'elles versent, directement ou indirectement, sous quelque forme ou dénomination que ce soit, à des personnes dont elles ne révèlent pas l'identité. »

2°) Quant à la sanction visant à appliquer l'IRPP au taux le plus élevé, elle est prévue à l'article 56 ; cependant, elle concerne toujours les revenus versés à des personnes non identifiées, puisque ledit article prévoit clairement que : » *cette disposition ne met pas obstacle à l'imposition des bénéficiaires des distributions non déclarées lorsque ces derniers peuvent être identifiés par l'administration* ».

Or, dans notre cas, les bénéficiaires sont clairement identifiés et la société bénéficiaire du service ne peut se voir reprocher une situation de fraude justifiant de la lourde sanction prévue à l'article 56.

Par ailleurs, lorsque le prestataire est une société, l'IRPP qui concerne les personnes physiques n'est pas applicable ; on relève à cet égard que l'article 56 est intégré dans les revenus de capitaux mobiliers, Section IV du Chapitre Ier : IRPP ; les personnes imposables sont les personnes physiques (cf En cas de personne morale associée, l'impôt applicable est l'IRVM qui est régi par le Livre III. du Tome 2 du CGI.).

La seule exception prévue est celle visée à l'article 7 visé ci-dessus.

Encore une fois, cette disposition ne s'applique pas lorsque les bénéficiaires sont connus.

Et en tout état de cause, les personnes morales étrangères sont soumises à taxation par voie de retenue à la source de l'IRVM.

• **Cas particuliers des groupes internationaux :**

Il existe de longue date dans le CGI une limitation de déductibilité prévu au paragraphe 1 de l'article 111, et visant, entre autres, l'assistance technique.

Pour mémoire, l'assistance technique peut se traduire par la mise à disposition par la société mère d'un employé au profit de la filiale en vue de la réalisation d'une prestation donnée. En d'autres termes, le cas « nouveau » des prêts de main-d'œuvre est déjà prévu par le CGI.

La limitation de déductibilité prévue dans ce cadre est de 20% du bénéfice imposable déterminé par l'entité fiscale avant déduction des frais en cause. Dans le secteur des BTP, elle est limitée à 2% du chiffre d'affaires hors taxes.

7.- Fiscalisation des « captives des assurances » : modification de l'article 112 C du CGI.

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Sont déductibles des bénéfices imposables : a) les primes d'assurances contractées au profit de l'entreprise, si la réalisation du risque couvert entraîne directement et par elle-même une diminution de l'actif net ; b) les primes d'assurances constituant par elles-mêmes une charge d'activité ordinaire ; c) les primes d'assurance maladie versées aux compagnies d'assurances locales, au profit du personnel, lorsque ne figurent pas dans les charges déductibles, les remboursements de frais similaires au profit des mêmes personnes.	Sont déductibles des bénéfices imposables : a) les primes d'assurances contractées au profit de l'entreprise, si la réalisation du risque couvert entraîne directement et par elle-même une diminution de l'actif net ; b) les primes d'assurances constituant par elles-mêmes une charge d'activité ordinaire ; c) les primes d'assurance-maladie versées aux compagnies d'assurances locales, au profit du personnel, lorsque ne figurent pas dans les charges déductibles, les remboursements de frais similaires au profit des mêmes personnes.

Les sommes constituées par l'entreprise en vue de sa propre assurance ne sont pas déductibles.	Les sommes constituées par l'entreprise en vue de sa propre assurance ne sont pas déductibles.
	Les captives d'assurance ayant un caractère « d'auto assurance ou propre assurance », la prime versée à une captive d'assurance appartenant à un groupe ou à une filiale d'une entreprise ne peut être admise en déduction que dans la mesure où celle-ci (captive) dispose d'un établissement stable au Congo ou constitue une entreprise exploitée au Congo. Il en est de même des primes versées à une captive d'assurance appartenant à des sociétés de groupe lorsque la captive ne dispose pas d'un établissement stable au Congo.
d) les sommes payées au titre des quotes-parts d'employeurs des primes d'assurance-vie et des cotisations du régime de retraite complémentaire des employés.	d) les sommes payées au titre des quotes-parts d'employeurs des primes d'assurance-vie et des cotisations du régime de retraite complémentaire des employés.

On notera que les primes d'assurance payées à des organismes non-résidents, d'une part peut contrevenir au Traité CIMA qui vise à « nationaliser » les opérations d'assurances dans sa Zone, ce qui entraînerait ipso facto la non déductibilité des primes, et d'autre part de telles primes supportent déjà une lourde taxation sous forme d'une retenue à la source de 20% au titre de l'article 185 Ter.

Ce dernier point est important car le texte nouveau prévoit que la déductibilité est acceptée lorsque la captive d'assurance a un établissement stable au Congo, ce qui veut dire lorsque cette dernière est taxable au Congo.

Or, la taxation à 20% sur le chiffre d'affaires est nettement plus lourde qu'une taxation à 28% sur le bénéfice. Ainsi, la non déductibilité ne devrait pas s'appliquer car elle génère une lourde double taxation économique.

8.- Limitation de la déductibilité des intérêts des emprunts versés par les entreprises congolaises en fonction du taux directeur des avances de la BEAC : modification de l'article 112 E.

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Les intérêts servis aux associés ou actionnaires à raison des sommes versées par eux dans la caisse sociale en sus de leur part du capital ne sont admis dans les charges déductibles, pour l'établissement de l'impôt, que dans les limites de ceux calculés au taux des avances en compte courant sur fonds d'État de la Banque Centrale majoré de deux (2) points. En outre, la déduction n'est admise, en ce qui concerne les sommes versées par les associés ou actionnaires possédant en droit ou en fait la direction de l'entreprise, que dans la mesure où ces sommes n'excèdent pas, pour l'ensemble des associés ou actionnaires, la moitié du capital social.	Les intérêts versés par une société, soit à ses associés ou actionnaires soit à des sociétés ou établissements financiers, membres d'un même groupe, ne sont déductibles que dans la limite de ceux calculés au taux d'intérêt des appels d'offre de la Banque Centrale, majoré de trois (3) points et à la condition que le capital social ait été entièrement libéré. En outre, la déduction n'est admise, en ce qui concerne les sommes versées par les associés ou actionnaires possédant en droit ou en fait la direction de l'entreprise, que dans la mesure où ces sommes n'excèdent pas, pour l'ensemble des associés ou actionnaires, la moitié du capital social.

Commentaires :

La LF 2023 intègre dans le champ d'application personnel de la limitation de déductibilité, en plus des associés/actionnaires, les établissements financiers d'un même groupe que la société bénéficiaire.

Elle augmente également taux d'intérêt des appels d'offre de la Banque Centrale, qui est porté de deux (2) à trois (3) points.

9.- Non déductibilité des intérêts d'emprunts contractés auprès d'un tiers non-résident dont l'identité et les montants n'ont pas été déclarés auprès des services compétents du ministère des finances conformément à la réglementation de changes de la CEMAC (article 113 A nouveau)

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Sont exclus des charges déductibles : Alinéas a à d : sans changement.	Sont exclus des charges déductibles : Alinéas a à d : sans changement. e) Les intérêts rémunérant des emprunts contractés auprès des non-résidents mais non déclarés auprès des services compétents du Ministère en charge des Finances, dans les conditions prévues aux articles 105 et 106 de la Réglementation des changes de la CEMAC ; f) Les sommes payées à partir d'un compte en devise dans et hors de la CEMAC, sous réserve d'une autorisation expresse de la BEAC.

Commentaires :

La loi de finances pour l'année 2023 ajoute deux paragraphes supplémentaires à cet article, en intégrant dans la liste des charges non déductibles du résultat imposable :

1^o) les intérêts d'emprunts contractés auprès des non-résidents qui n'ont pas fait l'objet d'une déclaration préalable auprès du service du ministère des finances en charge de la monnaie et des relations financières avec l'extérieur suivant les règles édictées par les articles 105 et 106 de la réglementation des changes de la CEMAC.

A titre de rappel, l'article 105 exige de souscrire une déclaration préalable d'emprunt trente (30) jours avant la réalisation de l'opération⁸. Quant à l'article 106, il exige de transmettre trente (30) jours après la réalisation de l'opération auprès des mêmes entités les documents attestant de l'effectivité de l'opération d'emprunt.

Remarque :

Il ressort des règles applicables au crédit, qu'il est interdit les prêts entre sociétés puisque cette mission est exclusivement réservée aux établissements de crédit. L'exception existante concerne le groupe de sociétés où la société-mère peut apporter un concours financier à sa filiale.

2^o) les sommes payées à partir d'un compte en devise dans et hors de la CEMAC, sous réserve d'une autorisation expresse de la BEAC.

On rappelle que le compte en devise est un compte courant non rémunéré en monnaie étrangère. L'ouverture d'un compte en devise dans ou hors de la CEMAC au nom d'une personne morale est conditionnée par l'autorisation préalable de la Banque Centrale⁹.

10.- Prix de transfert : affirmation du principe de pleine concurrence, insertion de la déclaration pays par pays et fixation des modalités de la mise en œuvre des accords préalables (amendement des articles 120, 120 D, et 120 H).

En matière des prix de transfert, trois (3) dispositions sont modifiées, à savoir l'article 120, 120 D et 120 H.

⁸ Cette déclaration est accompagnée :

- Du contrat d'emprunt ;
- L'échéancier de remboursement de l'emprunt ;
- Les comptes sociaux de l'entité requérante ;

L'acte autorisant le responsable à engager l'entité dans le cadre de l'emprunt, le cas échéant

⁹ Cf. Art. 41 al 2 du règlement n°02/18/CEMAC/UMAC/CM portant réglementation des changes dans la CEMAC.

1°) l'article 120 (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Alinéas 1 à 5 : sans changement.	Alinéas 1 à 5 : Sans changement.
A défaut d'éléments précis pour déterminer le bénéfice de ces entreprises ou pour opérer les redressements prévus par le présent article, les profits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires normalement en activité au Congo.	A défaut d'éléments précis pour déterminer le bénéfice de ces entreprises ou pour opérer les ajustements nécessaires, les profits imposables sont déterminés en application du principe de pleine concurrence, fondé notamment sur l'analyse fonctionnelle, l'analyse de comparabilité, l'analyse industrielle ou toute autre analyse basée sur les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert.

Commentaires :

En vue de l'imposition des bénéfices indirectement transférés aux sociétés dont elles sont dépendantes situées hors du Congo, soit par majoration des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyens, l'article 120 D alinéa 4 autorise les agents des impôts à requérir auprès du contribuable concerné les informations relatives aux montants, à la date et la forme des versements.

A travers l'alinéa 5 du même article modifié, le législateur autorise lesdits agents des impôts à procéder à l'évaluation des bases d'imposition à partir des éléments en leur possession lorsque le contribuable ne répond pas à la demande d'information ou ne produit pas totalement ou partiellement la documentation alléguée sur les prix de transfert.

La nouvelle méthode est désormais fondée sur le principe de la pleine concurrence suivant les normes de l'OCDE, contrairement à celle de la comparaison avec les sociétés similaires qui existait avant.

Cette nouvelle méthode présente l'intérêt de pouvoir utiliser la jurisprudence et la doctrine de l'OCDE, pour la résolution des dossiers contentieux en matière de prix de transfert ; alors que la méthode comparative pouvait trouver facilement ses limites.

2°) l'article 120 D (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
I à III : sans changement.	Paragraphe I à III : Sans changement.
IV.1) Les personnes morales visées au paragraphe I doivent transmettre spontanément et annuellement à l'administration fiscale dans un délai de six (6) mois suivant la date limite de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice, une déclaration selon le modèle prescrit par l'administration accompagnant la documentation sur les prix de transfert.	IV. 1) Les personnes morales visées au paragraphe I doivent transmettre spontanément et annuellement à l'administration fiscale, dans un délai de six (6) mois, suivant la date limite de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice, une déclaration selon le modèle prescrit par l'administration fiscale accompagnant la documentation de prix de transfert.
	Les déclarations allégées et complètes de prix de transfert doivent être accompagnées par une déclaration pays par pays.
	La déclaration pays par pays contient :
	• les informations agrégées sur le chiffre d'affaires, le bénéfice ou la perte avant impôts, les impôts sur les bénéfices acquittés, les impôts sur les bénéfices dus, le capital social, les bénéfices non distribués en précisant les exercices de rattachement, les effectifs et les actifs corporels hors trésorerie ou équivalent de trésorerie pour chacune des juridictions dans lesquelles le groupe d'entreprises multinationales exerce des activités ; • l'identité de chaque entité du groupe multinational qui a eu une transaction contrôlée avec l'entité locale, en précisant la juridiction de résidence fiscale de chaque entité contrôlée, la nature de son activité ou de ses activités commerciales principales.
2) Le défaut de production de la documentation et/ou de la déclaration visées ci-dessus est sanctionné d'une amende de 5 000 000 de F CFA,	2) Le défaut de production de la documentation et/ou de la déclaration visées ci-dessus, est sanctionné par une amende de 5 000 000 de F CFA, après une mise en

après une mise en demeure de huit (8) restée sans réponse. Au cours d'un contrôle fiscal, si les sommes facturées par l'entreprise étrangère ne reflètent pas les conditions de pleine concurrence ou ne correspondent pas à la politique de prix de transfert décrite, ces sommes sont réintégrées au résultat de l'exercice de l'entreprise établie au Congo.	demeure de huit (8) jours restée sans réponse, sous réserve d'autres sanctions prévues par le présent code en matière d'obligation déclarative. Le défaut de mise à disposition de la documentation complète de prix de transfert à la date de l'engagement de la vérification de comptabilité est sanctionné par une amende de 25 000 000 de F CFA. La production tardive de la déclaration pays par pays ou de la déclaration accompagnant la documentation des prix de transfert est sanctionnée par une amende fiscale de 5 000 000 de FCFA. Le défaut de production de la déclaration pays par pays, constaté après une mise en demeure de huit (8) jours, entraîne la remise en cause des prix de transfert pratiqués dans le cadre des transactions contrôlées de la période. Le reste sans changement.
---	---

Commentaires :

La réforme de cet article CGI par ladite loi aboutit à introduire dans le système fiscal sur les prix de transfert les obligations déclaratives renforcées et de nouvelles et lourdes sanctions ci-après :

On rappelle que le système fiscal congolais en matière de prix de transfert concerne les sociétés dont le chiffre d'affaires ou l'actif brut est supérieur à 500 millions de FCFA, et distingue trois étapes :

1°) dans les 6 mois suivant le dépôt de la DSF (soit au plus tard le 20 novembre), l'entreprise concernée doit transmettre à l'administration fiscale une déclaration allégée ; (Article 120-IV-1°)

2°) lors de l'engagement d'une vérification de comptabilité, l'entreprise doit produire une documentation complète ; (Article 120D-I à III)

3°) pendant la vérification de comptabilité, l'administration fiscale peut réclamer des informations complémentaires ; (Article 120E).

Désormais :

Le contribuable doit joindre à la déclaration allégée produite spontanément au plus tard le 20 novembre de l'année N¹⁰, et à la documentation complète sur les prix de transfert, **une déclaration pays par pays**. Cette déclaration doit contenir les informations reprises dans cette disposition ; ces nouvelles dispositions découlent directement des normes OCDE.

Cette obligation semble être d'application générale donnant ainsi l'impression que les filiales doivent souscrire une déclaration pays par pays au même titre que la société tête de groupe, lorsqu'elle remplit les conditions d'application du dispositif sur les prix de transfert.

Or, il ressort de l'analyse de la doctrine de l'OCDE, notamment le recueil 2022 de rapports d'examen par les pairs *« D'une manière générale, l'Entité mère ultime (UME) d'un groupe d'entreprises multinationales établira et soumettra la déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale de sa juridiction de résidence fiscale. Cette administration fiscale échangera de façon automatique la déclaration pays par pays avec l'administration fiscale de chaque juridiction où, selon les informations figurant dans la déclaration, le groupe d'entreprises multinationales possède une Entité constitutive résidente à des fins fiscales »*¹¹.

En conséquence, nous pouvons donc conclure que l'obligation de souscription de la déclaration pays par pays devrait plutôt relever de la société tête de groupe, ce qui serait logique, car la filiale n'est pas en possession des informations des autres sociétés du groupe.

¹⁰ C'est-à-dire dans les 6 mois qui suivent la date limite du dépôt de la déclaration de résultat.

¹¹ V. Déclaration pays par pays – Recueil 2022 de rapports d'examen par les pairs (version abrégée), paragraphe 2, p.6 : disponible en ligne sur www.oecd-ilibrary.org

3°) Article 120 H (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Alinéa 1 à 4 : sans changement. La conclusion des accords préalables de prix est subordonnée au paiement d'une somme fixée par l'administration en fonction de la nature de l'accord et des transactions en cause.	Alinéas 1 à 4 : sans changement. La conclusion des accords préalables de prix est subordonnée au paiement d'une somme fixée par l'administration fiscale, dont le montant est égal à 10 millions de francs CFA.

Commentaires :

Dans le cadre du renforcement du dispositif fiscal relatif aux prix de transfert, la loi de finances pour l'année 2012, modifiée par celle de l'année 2017 avait laissé la possibilité au contribuable de solliciter la conclusion d'un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix de transfert avec l'administration fiscale moyennant le paiement d'une somme fixée par l'administration fiscale.

Le législateur fixe désormais un montant fixe en vue de la conclusion de l'accord préalable des prix de transfert avec l'administration fiscale à 10 000 000 F CFA.

11.- Modification de l'article 126 quater B 4 du code général des impôts, tome 1. (Cf. loi de finances 2022).

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Alinéa 1 à 3 : sans changement. 4) A défaut de justification de l'autorisation temporaire d'exercer (ATE), par une société étrangère sous-traitante (société sous-traitante), exerçant au Congo dans les conditions d'intermittence et de précarité, le taux de l'impôt applicable est celui prévu à l'article 185 ter tome 1 du présent Code. En dépit de justification de l'ATE, les sociétés étrangères n'ayant ni domicile, ni résidence fiscale au Congo restent soumises aux dispositions de l'article 185 Ter tome 1 du présent code. Alinéas 5 à 7 : Sans changement.	Alinéas 1 à 3 : Sans changement. 4) A défaut de justification d'une autorisation temporaire d'exercer (ATE) , par une société étrangère exerçant au Congo, dans les conditions d'intermittence et de précarité, le taux de l'impôt applicable est le taux général de 20% prévu à l'article 185 ter C tome I du présent code, sans préjudice des autres impôts et taxes dont elle est redevable dans le cadre de son activité sur le territoire congolais. En dépit de justification de l'ATE par les sociétés étrangères n'ayant ni domicile, ni résidence fiscale au Congo, elles restent soumises aux dispositions de l'article 185 Ter A tome 1 du présent code. Alinéas 5 à 7 : Sans changement.

Commentaires :

Nous notons désormais que :

1°) les personnes morales étrangère qui ne justifie pas de l'ATE sont taxées au de 20%. L'application de ce taux n'est pas libératoire des autres impôts et taxes dont elles sont redevables.

2°) le fait d'être titulaire de l'ATE ne suffit pas pour appliquer le taux de 7,26% en matière d'IS. Elles doivent avoir leur domicile ou résidence fiscale au Congo.

Ces deux conditions sont cumulatives, de sorte qu'en l'absence de l'une d'entre elle, le régime de l'impôt forfaitaire sur les sociétés n'est pas applicable.

Nous faisant observer tout de même que :

- La résidence fiscale détermine le lieu où toute personne doit s'acquitter d'un impôt sur le revenu, conformément aux lois de l'Etat concerné.

Il ne s'agit évidemment pas du lieu de résidence principale, pour le cas des sociétés sous ATE, qui ne sont que des établissements précaires d'une personne morale étrangère dont la résidence fiscale est située au lieu du siège social ou du principal établissement.

Autrement dit, les sociétés étrangères exerçant leur activité dans le cadre d'une ATE ont une résidence fiscale au Congo, car elles sont soumises à l'impôt sur le revenu à la fois dans l'Etat du siège et dans l'Etat de leur établissement précaire (Congo).

- Au plan économique :

Considérant que la loi fiscale applicable aux sociétés « précaires » présume un bénéfice égal à 22% du chiffre d'affaires pour un taux d'imposition égale à 33% ($22 \times 33\% = 7,26$), considérer qu'une société sous ATE n'aurait pas de résidence fiscale au Congo aboutirait à réclamer **un impôt au taux effectif supérieur à 90%** ($22 \times 91\% = 20$), ce qui n'a pas de sens.

On ne peut donc comprendre l'application d'un tel taux exorbitant que si l'on considère que le texte de la loi s'applique uniquement au cas de fraude, et constitue donc une sanction à une situation de fraude.

Par conséquent, les opérateurs économiques qui ne se trouvent pas dans une situation frauduleuse, ne peuvent se voir appliquer une telle sanction qui aboutirait à les priver de tout bénéfice.

Conclusion :

Sauf à remettre en cause le régime fiscal applicable à toutes les sociétés exerçant au Congo à titre précaire et intermittent, nous considérons qu'une société sous ATE et qui exerce ses prestations (à titre précaire ou intermittent) au Congo, doit être considérée comme fiscalement résidente au Congo, et relève à ce titre de la taxation forfaitaire prévue par les articles 126 Ter et suivants.

Et bien entendu, sauf le cas de fraude, à savoir le cas d'une société qui, n'étant pas présente au Congo, a cependant demandé (et obtenu) une autorisation temporaire d'exercer, afin de réduire le taux d'imposition sur le revenu (8% au lieu de 20%).

12.- Renvoi aux notions de la sous-traitance et de sous-traitant pétrolier telles que définies par le code des hydrocarbures (article 126 sexiès) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Alinéa 1 à 4 : sans changement. 5- Par chiffre d'affaires résultant de l'activité pétrolière, il faut entendre : • le chiffre d'affaires réalisé avec les sociétés pétrolières installées ou opérant au Congo ; • le chiffre d'affaires réalisé avec les sociétés pétrolières et les sociétés sous-traitantes installées ou opérant hors du Congo ; • le chiffre d'affaires réalisé avec les cocontractants dans le cadre de l'exécution d'un contrat pour le compte d'une société pétrolière ; • le chiffre d'affaires exonéré de la TVA en application du décret n° 2001-522 du 19/10/2001 portant modalités d'application de la TVA au secteur pétrolier.	Alinéas 1 à 4 : Sans changement. 5) Par chiffre d'affaires résultant de l'activité pétrolière, il faut entendre : • le chiffre d'affaires réalisé avec les sociétés pétrolières installées ou opérant au Congo ; • le chiffre d'affaires réalisé avec les sociétés pétrolières et les sociétés sous-traitantes installées ou opérant hors du Congo ; • le chiffre d'affaires réalisé avec les cocontractants dans le cadre de l'exécution d'un contrat pour le compte d'une société pétrolière. ← Ce 4^{ème} alinéa a été supprimé

Les personnes morales visées à l'alinéa 1 ci-dessus cité sont astreintes aux obligations prévues à l'article 31 du CGI tome 1. A ce titre, elles sont tenues de déclarer les états financiers à l'administration fiscale conformément à la réglementation en vigueur. Elles ne sont pas éligibles à la charte des investissements du fait de leur régime fiscal. Dans tous les cas, le fait générateur est la réalisation d'au moins 70% du chiffre d'affaires avec les sociétés pétrolières dans l'une ou plusieurs de leurs activités telles que définies dans le code des hydrocarbures, notamment la géophysique, la géochimie, le forage, l'exploration, le développement, le stockage, la production et le transport des hydrocarbures.	Les personnes morales visées à l'alinéa 1 ci-dessus cité sont astreintes aux obligations prévues à l'article 31 du CGI tome 1. A ce titre, elles sont tenues de déclarer les états financiers à l'administration fiscale conformément à la réglementation en vigueur. Dans tous les cas, le fait générateur est la réalisation d'au moins 70% du chiffre d'affaires avec les sociétés pétrolières dans l'une ou plusieurs de leurs activités telles que définies dans le code des hydrocarbures, notamment la géophysique, la géochimie, le forage, l'exploration, le développement, le stockage, la production et le transport des hydrocarbures.
--	--

Commentaires :

La loi a supprimé la référence au chiffre d'affaires exonérés dans le cadre décret n° 2001- 522 du 19/10/2001 portant modalités d'application de la TVA au secteur pétrolier de la définition du chiffre d'affaires pétrolier, ce qui a le mérite de clarifier les cas de figure et d'éviter la confusion entre des notions relatives à deux impôts, comme l'a relevé l'instruction.

En revanche, ce qui est carrément ignoré par l'instruction, dans la reprise de l'alinéa suivant, la loi a également supprimé l'inéligibilité à la charte des investissements des sociétés sous-traitantes pétrolières à la charte des investissements, ce qui nous paraît normal, car le champ d'application de cette charte, qui découle d'un texte supranational CEMAC, ne prévoit pas d'exclusion en fonction des activités exercées.

13.- Extension de l'obligation de la retenue de 10% à toutes les sommes versées par les institutions de la République aux personnes physiques à titre de primes, émoluments, indemnités, honoraires (article 183 du CGI, tome 1).

Article 183 (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Les personnes physiques et morales qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des personnes physiques ou morales établies au Congo et non soumises à l'impôt sur les sociétés des sommes en rémunération de prestations de toute nature fournie ou utilisée au Congo, sont tenues d'opérer la retenue à la source au taux de 10% pour le compte de l'État. De même, les opérateurs de télécommunication, grossistes revendeurs et demi-grossistes revendeurs sont tenus d'opérer une retenue à la source au taux de 10 % sur les sommes, commissions, ristournes et autres remises consenties ou payées aux revendeurs ou distributeurs des « air times » (minutes et cartes prépayées), non soumis à l'impôt sur les sociétés. Les versements sont effectués et régularisés dans les conditions prévues aux articles 173 à 176 du présent code. Ils constituent des acomptes du montant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.	Les personnes physiques et morales qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des personnes physiques ou morales établies au Congo et non soumises à l'impôt sur les sociétés des sommes en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées au Congo, sont tenues d'opérer la retenue à la source au taux de 10% pour le compte de l'État. Cette retenue doit également être opérée par les institutions et les administrations publiques, les collectivités locales et les établissements publics qui versent aux personnes physiques des sommes à titre de primes, émoluments, indemnités, honoraires. De même, les opérateurs de télécommunication, grossistes revendeurs et demi-grossistes revendeurs sont tenus d'opérer une retenue à la source au taux de 10 % sur les sommes, commissions, ristournes et autres remises consenties ou payées aux revendeurs ou distributeurs des « air times » (minutes et cartes prépayées), non soumis à l'impôt sur les sociétés. Toute personne physique ou morale qui opère les retenues prévues aux alinéas ci-dessus est tenue de délivrer aux bénéficiaires des sommes une attestation justifiant le montant des retenues. Les versements sont effectués et régularisés dans les conditions prévues aux articles 173 à 182 du présent code. Ils constituent des acomptes du montant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés.

Les personnes physiques ou morales qui effectuent la retenue sont tenues de remettre aux services fiscaux, un état trimestriel des versements effectués à des tiers visés aux alinéas 1 et 2 ci-dessus.

Les personnes physiques titulaires des revenus ayant fait l'objet de la retenue ci-dessus, sont soumises aux obligations déclaratives définies aux articles 76 à 80 du présent code.

Commentaires :

Dans le cadre de la présente loi, le législateur fait obligation désormais :

1°) aux institutions et administrations publiques, aux collectivités locales ainsi qu'aux établissements publics d'effectuer la RAS de 10% sur les sommes versées aux personnes physiques à titre de prime, émoluments, indemnités et honoraires.

2°) à toutes entités ayant effectué cette retenue de délivrer aux personnes qui ont subi la RAS de 10% une attestation justifiant le montant des sommes retenues.

3°) à toutes les personnes physiques dont les rémunérations ont fait l'objet de la retenue de souscrire une déclaration de revenu global conformément aux dispositions des articles 76 à 80 du CGI, tome I.

Remarques :

On rappellera que les contribuables relevant des BICA et BNC doivent déjà verser, en plus de la RAS de 10%, un acompte complémentaire au titre de l'IRPP au taux de 1% ⁽¹²⁾ applicable sur le chiffre d'affaires mensuel spontanément conformément aux dispositions l'article 460 bis du CGI, tome I.

L'acompte de l'IRPP est donc évalué à 11% pour ces contribuables. Ainsi, sur une facturation de 100 F CFA l'acompte de l'IRPP catégorie BNC, BICA sera de 11F CFA (100*11%) ; en l'absence de chiffre d'affaires, il n'y a pas d'acompte.

En ajoutant que les contribuables exerçant une activité de prestations de services, sont potentiellement frappés par le droit d'enregistrement généralisé de 1% au titre des actes de commerce taxables ; en plus de la TVA, le cas échéant.

Soit un prélèvement de 12% sur le revenu.

14.- Précision sur l'application de la retenue à la source aux frais de commercialisation payés par les opérateurs pétroliers, par les membres du groupe contracteur et par les résidents des Etats de la CEMAC, dans le cadre des prestations intracommunautaires : création des alinéas i) et j) à l'article 185 ter A du CGI, tome 1.

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Alinéa 1 : sans changement.	Alinéa 1 : Sans changement.
2) Il s'agit notamment :	4) Il s'agit notamment :
Paragraphe a) à h) : sans changement.	Paragraphe a) à h) : sans changement.
	i) Les sommes versées aux sociétés de trading par les opérateurs pétroliers et les membres du contracteur, au titre des frais de commercialisation d'hydrocarbures.
	j) Les sommes ou redevances payées par un résident du Congo à un résident d'un autre Etat de la CEMAC en contrepartie des prestations dans la limite du taux prévu par le code général des impôts sans dépasser 10%.
	Le reste sans changement.

¹² Ce taux est de 2% pour les activités dont le commerce consiste en la vente des biens à prix réglementé et à marge contrôlée. Le non-paiement est sanctionné par une majoration de 10% applicable sur le aux sommes non réglées.

Commentaires :

1°) Sur la structuration du texte :

Sur ce plan, s'impose un changement de position entre ces deux paragraphes (h) et (i). En effet, le paragraphe (h) qui généralise le champ d'application matériel de la RAS de 20% a vocation à intégrer les commissions de trading, qui sont créées dans un alinéa (i). Ainsi, le paragraphe (h) deviendrait (i) et vice versa, de sorte que son contenu devienne le dernier paragraphe de ce point.

2°) **S'agissant des revenus intra-CEMAC** : l'alinéa (j) nouveau assujettit les sommes ou redevances payées par un résident congolais à un résident d'un autre État-membre de la CEMAC en contrepartie d'une prestation, à un impôt payable par retenue à la source au taux ne dépassant pas 10% du montant de la facture.

Il s'agit de la reprise des dispositions de l'article 12⁽¹³⁾ de la Convention fiscale de la CEMAC modifiée en 2019 et entrée en vigueur en 2021. Néanmoins, la double imposition est évitée par le fait que l'impôt retenu à la source doit être déduit d'égal montant sur l'impôt à payer dans son état de résidence en application de l'article 24-1⁽¹⁴⁾ de ladite convention.

• Article 185 ter C (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Alinéa 1 et 2 : sans changement.	Alinéas 1 et 2 : sans changement.
3) Le taux moyen s'applique aux rémunérations des prestations ponctuelles versées aux entreprises non domiciliées ou non résidentes au Congo :	3) Le taux moyen s'applique :
- à des redevances de l'usage, de la concession de l'usage, de l'édition des chaînes de télévision, des offres de programme de télévision et de radio ou de la fourniture de l'accès aux prestations audiovisuelles à contenu numérique	• aux rémunérations des prestations ponctuelles versées aux entreprises non domiciliées ou non résidentes au Congo ; • à des redevances de l'usage, de la concession de l'usage, de l'édition des chaînes de télévision, des offres de programmes de télévision et de radio, ou de la fourniture de l'accès aux prestations audio-visuelles à contenu numérique ; • aux sommes ou redevances payées par un résident du Congo à un résident d'un autre État de la CEMAC en contrepartie des prestations.
	Alinéas 4 et 5 : sans changement.

Commentaires :

L'ajout du dernier alinéa au point n'est que la conséquence de la réforme opérée au point (j) de l'article 185 ter A.2 ci-dessous. Merci de vous reporter aux commentaires de cet article, à toutes fins utiles.

¹³ L'article 12 dispose que « 1. Les redevances provenant d'un État membre et payées à un résident d'un autre État membre ne sont imposables que dans cet autre État.

2. Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'État membre d'où elles proviennent et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des redevances est un résident de l'autre État membre, l'impôt ainsi établi ne peut excéder dix pour cent (10 %) du montant brut des redevances.

(...)

3. Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées.

a) pour l'usage ou la concession de l'usage :

(i) d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, ou les films ou bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées ou les transmissions par satellite, câble, fibres optiques ou technologies similaires utilisés pour les transmissions destinées au public ;

(ii) d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret ;

(iii) des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial, agricole ou scientifique ; ou

b) pour des prestations de services et de personnel (...).

¹⁴ Cet article dispose en effet :

« 1. Lorsqu'un résident d'un État membre reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont aussi imposables dans un autre État membre, le premier État accorde sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État (...).

NB : la notion de redevance doit être définie conformément aux dispositions de l'article 12-3 de la convention fiscale de la CEMAC. Dans ce cadre, elle inclut :

- D'une part, les rémunérations de toute nature versées pour l'usage ou concession de l'usage de la propriété intellectuelle (propriété industrielle, littéraire et artistique ou scientifique) ;
- D'autre part, pour les prestations de services et de personnel.

15.- Imprescriptibilité des impôts des tiers retenus à la source et non compensation avec les impôts dus par le redevable légal (article 382 bis).

Nouvelle rédaction
Les obligations fiscales relatives aux impôts des tiers incombant au redevable légal sont imprescriptibles et ne peuvent faire l'objet de compensation avec les impôts du redevable légal.

Précisions :

- L'expression « *impôts des tiers* »¹⁵ englobe tous les impôts payés au trésor public par une personne dite « redevable légal », mais supportés en définitive par une tierce personne appelée « redevable réel ou économique ».
- L'expression « *retenus* » indique qu'il s'agit du cas de l'impôt effectivement retenu mais non reversé. Il ne s'agit donc pas d'une prescription relative à l'assiette et à l'obligation déclarative, qui reste enfermée dans le droit commun de 4 ans pour ce qui concerne essentiellement les impôts directs.

Commentaires :

1°) sur l'absence de prescription :

- toute action juridique de droit civil est par principe prescriptible.

Et, en l'absence d'une disposition spéciale, le délai de prescription est celui de droit commun, c'est-à-dire 30 ans (¹⁶), sauf application de la prescription particulière de 5 ans s'agissant des de tout ce qui est payable par année ou à termes périodiques plus courts conformément aux dispositions de l'article 2277¹⁷ du Code civil.

L'imprescriptibilité est toujours une source d'insécurité juridique, et doit être cantonnée à des domaines d'une extrême gravité (crimes contre l'humanité notamment).

- Cette disposition entre en concurrence avec d'autres dispositions du CGI :
 - le délai légal de conservation des documents est de dix (10) ans (¹⁸) ;
 - l'action en recouvrement des impôts, y compris des tiers se prescrit par 10 ans à compter de la date de l'avis de mise en recouvrement en application de l'article 382 bis.

On peut donc s'interroger sur l'opportunité et la validité de l'imprescriptibilité de ces impôts.

2°) Sur la non compensation :

Nous faisons remarquer, en rapport avec la nouvelle directive TVA dont la transposition en droit interne se fera prochainement (au plus tard le 31 décembre 2023), que le crédit de TVA constaté à l'occasion d'une procédure de

¹⁵ Il s'agit par exemple des impôts retenus à la source (IRPP/TS, RAS, l'IRVM, la TVA, TOL à usage d'habitation).

¹⁶ Cf. Art 2262 du Code civil.

¹⁷ Cet article dispose en effet que « *Se prescrivent par cinq ans les actions en paiement :*
(...)

et généralement de tout ce qui est payable par année ou à des termes périodiques plus courts ».

¹⁸ V. article 31 dernier alinéa du CGI : « (...)

Les livres, registres documents ou pièces quelconques sur lesquels peut s'exercer le droit de contrôle de l'administration doivent être conservés dans leur forme originale pendant dix ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur lesdits livres ou registres ou de laquelle les documents ou pièces ont été établis, quel que soit le support utilisé ».

contrôle fiscal, pourra s'imputer sur les autres impôts et taxes en application de l'article 37-7 alinéa 2 de la loi dans sa future formulation.

En outre, cette disposition est en concurrence avec l'article 461 ter qui autorise le comptable public compétent à affecter au paiement des impôts, droits et taxes, pénalités et intérêts de retard dus par le contribuable, les crédits d'impôts constatés et validés par l'administration fiscale.

16.- Disposition anti-abus en matière d'application des conventions fiscales, accords ou actes juridiques octroyant des avantages fiscaux (article 385).

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
L'assiette des impôts et taxes visés par le présent code reste subordonnée, s'il y a lieu, aux dispositions des conventions internationales dont l'extension au Congo a été régulièrement autorisée par l'Assemblée Nationale Populaire et approuvée par le pouvoir central, ainsi qu'aux conventions susceptibles d'être passées avec les autres États, avec des sociétés ou particuliers.	L'assiette des impôts, droits et taxes visés par le présent Code reste définie par les dispositions des conventions internationales signées et ratifiées par la République du Congo , ainsi qu'aux conventions, accords ou actes juridiques régulièrement signés par le gouvernement avec toute personne ou groupe de personnes tant physiques que morales. Toutefois, les dispositions des conventions internationales, conventions d'établissement, accords ou actes juridiques octroyant des avantages fiscaux ne sont pas opposables à l'administration fiscale lorsqu'il en est fait un abus d'application par le bénéficiaire. Est considéré comme abus de convention, tout acte par lequel un bénéficiaire d'avantages fiscaux résultant des conventions, accords ou actes juridiques transfère le bénéfice des exonérations prévues par lesdits conventions ou accords à des tiers.

Commentaires :

Sur le plan de des conventions fiscales inter-Etats, la question ne se pose pas puisqu'au regard du droit international, celles-ci ont une valeur supérieure aux lois nationales (code des impôts).

En revanche, concernant les conventions ou accords particuliers conclus entre le gouvernement de la république du Congo et les personnes de droit privé, **le texte est intéressant car on constate la consécration de la validation de ces conventions conclues à titre particulier, et contenant des avantages fiscaux** ; en effet ce n'est qu'en cas de constatation par l'administration d'abus de situation, que ces conventions peuvent être remises en cause.

Remarque :

ce texte vient donc annuler la position de l'administration, exprimée lors de contrôles fiscaux, suivant laquelle les avantages octroyés étaient rejetés car contraires au Code des Investissements, **et alors même qu'aucun abus n'avait été relevé**. Dorénavant, les accords particuliers conclus par les opérateurs économiques avec l'État sont validés par principe.

17.- Compensation des crédits d'impôt avec la dette fiscale : création de l'article 461 ter :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Le crédit d'impôt régulièrement constaté et approuvé peut être compensé avec l'impôt de même nature, suivant un échéancier à convenir avec le responsable de la résidence fiscale du contribuable, le comptable assignataire et le contribuable. Le reste sans changement.	Le comptable public compétent peut affecter au paiement des impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard dus par un contribuable, les remboursements de TVA, les dégrèvements ou restitutions d'impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts constatés et validés par l'administration au bénéfice de celui-ci. Le reste sans changement.

Commentaires :

Cette disposition a été réaménagée pour permettre désormais au comptable public compétent d'affecter les remboursements (crédits) de tous impôts, sur tout autre impôt dû par le contribuable.

A notre avis, compte tenu de la rédaction générale de cette disposition (« *dus par un contribuable* ») cette compensation généralisée pourrait concerner, non seulement les impôts personnels du contribuable, mais également les impôts des tiers dont il est le redevable légal ; toutefois, cette possibilité semble exclue si l'on veut donner un sens à l'article 382 Bis (cf. ci-dessus).

Remarque spécifique à la TVA : ce mécanisme inclut la TVA, qu'elle soit due par l'État (remboursement de crédit) ou par le contribuable. Cependant, cette disposition va se heurter à l'interdiction de l'imputation des crédits de TVA sur d'autres impôts conformément aux règles édictées par la réglementation CEMAC ⁽¹⁹⁾, sous réserve de sa constatation à l'occasion de la procédure de contrôle fiscal (cf nos observations sur la non-compensation ci-dessus).

18.- Limitation des paiements en espèces (article 461).

Article 461 (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
1) Les impôts, droits et taxes ainsi que les pénalités, majorations, intérêts de retard y rattachés, visés au présent code sont payés par virement bancaire, par chèque ou en espèces pour un montant n'excédant pas cinq (5) millions francs CFA.	1) Les impôts, droits et taxes ainsi que les pénalités, majorations, intérêts de retard y rattachés, visés au présent code sont payés par virement bancaire, par chèque certifié et en espèces pour les montants n'excédant deux cent mille (200 000) francs CFA .
Paragraphe 2,3 et 4 sans changement.	Paragraphe 2,3 et 4 sans changement.
Les pénalités, majorations et intérêts de retard sont payés distinctement des droits principaux dont ils découlent par virements bancaires, par chèques certifiés et en espèces pour les montants n'excédant pas cinq (5) millions francs CFA dans le compte courant du Trésor public.	Les pénalités, majorations et intérêts de retard sont payés distinctement des droits principaux dont ils découlent par virements bancaires, par chèques certifiés et en espèces pour les montants n'excédant pas deux cent mille (200 000) francs CFA dans le compte courant du Trésor public.

Commentaires :

Désormais, le montant en principal et/ou des pénalités en espèce ne peut plus dépasser les deux cent (200 000) francs CFA. Auparavant, ce mode de paiement était plafonné à 5 000 000 de F CFA.

19.- Prescription en matière de recouvrement des créances fiscales (article 382 bis).

Nouvelle rédaction
L'action en recouvrement des créances fiscales du Trésor Public se prescrit à l'expiration de la dixième année qui suit celle de la mise en recouvrement si aucun acte n'est venu interrompre la prescription.

Commentaires :

La prescription de l'action en recouvrement constitue une prescription extinctive : à défaut d'action du comptable des finances publiques pendant un certain délai fixé par la loi, celui-ci perd son droit d'agir contre un débiteur.

20.- Suppression de l'article 491.

Dans le cas d'insolvabilité notoire, les porteurs des contraintes se bornent à obtenir du Président du Comité Exécutif Communal ou du Président du Comité Exécutif de District ou de Région un certificat attestant l'indigence des contribuables. Un procès-verbal de carence est dressé en double expédition, sur papier libre.
Une expédition sera jointe à l'état des cotes irrécouvrables, l'autre sera mise à l'appui de l'état des frais dus à l'agent de poursuites.

Commentaires :

Cet article permettait au contribuable de pouvoir obtenir un certificat d'indigence lorsqu'il est en état d'insolvabilité notoire. Dans ce cas, un procès-verbal de carence est dressé en double expédition sur papier libre.

Désormais, cette possibilité est supprimée.

¹⁹L'article 37-7 alinéa 2 de cette Directive dispose que « (...) En aucun cas les crédits de TVA ne peuvent être imputés sur d'autres impôts et taxes que la taxe sur la valeur ajoutée, à l'exception des crédits constatés à l'occasion d'une procédure de contrôle fiscal ».

21.- Obligation fiscale des sociétés et succursales lors de la radiation au RCCM (article 500 bis).

Article 500 bis (nouveau) :

Nouvelle rédaction
La radiation d'une société ou de toute autre entité juridique au RCCM est subordonnée à la présentation préalable, auprès du tribunal de commerce, d'un certificat de moralité fiscale et d'un quitus fiscal.

Commentaires :

Désormais la radiation au RCCM de tout entité juridique est subordonnée à la présentation préalable d'un certificat de moralité fiscale et du quitus fiscal.

• Remarque préalable :

le Quitus fiscal n'est pas défini dans le CGI ; il est mentionné dans le dispositif fiscal congolais à deux endroits :

- l'article 126 quater D et E du CGI, tome I,
- l'article 26.8° de la convention fiscale entre la République du Congo et la France.

L'article 126 quater D et E fait du QUITUS un document dont la présentation est requise avant de quitter le territoire national. De ce fait, il s'applique aux personnes morales étrangères venant exécuter un contrat à titre temporaire. Il est délivré sur présentation des justificatifs de paiement de tous les impôts et taxes pour les exercices non prescrits²⁰.

Quant à l'article 26.8° de la convention fiscale franco-congolaise, il dispose que « *Les ressortissants d'un État ne seront pas soumis, lorsqu'ils quitteront le territoire de l'autre État, à titre provisoire ou définitif, à la formalité du quitus fiscal* ».

• Sur le fond :

On peut légitimement s'interroger sur l'intérêt d'une telle disposition, pour les raisons suivantes :

- la succursale n'a pas de personnalité juridique et c'est donc l'entreprise étrangère qui reste débitrice de tout passif découlant de l'activité de la succursale, et la radiation de cette dernière n'a pas d'incidence sur la validité de la dette (article 117 AUDSC);

Il n'y a aucun intérêt à maintenir artificiellement l'immatriculation d'une personne morale n'ayant plus d'activité localement ; ce maintien peut même être néfaste, car pouvant être utilisé pour permettre de faire croire à une activité contrairement à la réalité.

- Les modalités de la radiation d'une entité immatriculée en zone Ohada est du ressort du droit OHADA.

Les articles 55 à 58 de l'acte uniforme relatif au droit commercial général ne laissent pas aux États membres la possibilité d'ajouter une condition supplémentaire préalablement à la demande de radiation d'une société ou d'une entité juridique.

Le droit OHADA exige de procéder à la radiation de toute personne immatriculée au RCCM dans le délai d'un mois à compter de la date de cessation d'activité (article 58 AUDCG).

Au terme de sa durée d'existence légale, soit deux années (et plus en cas de dispense d'apport), le greffier du tribunal de commerce procède **à sa radiation d'office**, à défaut de la demande de son propriétaire (article 120-alinéa 3).

Le fait de ne pouvoir radier une succursale qui est en situation de contravention par rapport au droit OHADA, ne nous paraît pas conforme avec ce droit, dont l'application est directe dans tous les États de l'Ohada, et qui supprime toute disposition contraire du droit local.

- Enfin, la radiation de la succursale fait l'objet d'une publicité obligatoire, et rien n'empêche qu'un texte ajoute à ces mesures l'information d'une radiation en cours par le greffier du tribunal de commerce, afin d'alerter particulièrement l'attention de l'administration fiscale.

²⁰ Art. 126 quater E du CGI, tome I.

II. MODIFICATIONS DES TEXTES NON CODIFIES :

A. Le régime de la propriété foncière : Modification de l'article 6

Ancienne rédaction (article 7)	Nouvelle rédaction (Article 7)
L'administration fiscale est chargée de la liquidation et de la mise en recouvrement des droits constatés relatifs aux droits fonciers exceptionnels et au droit commun établi par le code général des impôts.	L'administration fiscale est chargée de la liquidation et de la mise en recouvrement des droits constatés relatifs aux droits fonciers exceptionnels et au droit commun établi par le Code général des impôts, à l'exception de l'impôt foncier sur la détention ou la propriété d'une parcelle de terrain bâtie qui est recouvré par La Congolaise des Eaux (LCDE). L'impôt foncier sur la détention ou la propriété d'une parcelle de terrain non bâtie est recouvré par une commission nationale de recouvrement. Un décret pris en Conseil des ministres fixe la composition, les attributions et le fonctionnement de ladite commission.

Commentaires :

Sur la forme nous constatons une erreur dans l'intitulé qui vise par erreur l'article 6 au lieu de l'article 7.

Pour rappel, voici le contenu de cet article 6 non modifié :

« L'administration fiscale est chargée de la liquidation et de la mise en recouvrement des droits constatés relatifs aux droits fonciers exceptionnels et au droit commun établi par le code général des impôts : (...) ».

Ce contenu renvoi plutôt à l'article 7 de la section VII intitulée : institution des droits fonciers exceptionnels et des frais des travaux cadastraux au mètre carré sur les superficies des terres et terrains (loi n°40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019.

Néanmoins, le législateur confie désormais à la LCDE la charge de recouvrer l'impôt foncier sur la détention ou la propriété de terrain bâtie. Quant à l'impôt sur les propriétés non bâties, il est recouvré par la commission nationale qui sera mis en place par un décret pris en Conseil des ministres.

B. Modification de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 portant institution de la TVA en République du Congo :

1. Modifications de l'article 7 relatif aux exonérations.

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
En dehors des biens ou services visés ci-dessous, aucune exonération ou exemption n'est accordée ni dans le cadre des mesures d'incitation à la création d'entreprise et à l'investissement, ni dans le cadre des mesures ou dispositions visant des secteurs particuliers, ni enfin dans le cadre de conventions particulières.	En dehors des biens ou services visés ci-dessous, aucune exonération ou exemption n'est accordée ni dans le cadre des mesures d'incitation à la création d'entreprise et à l'investissement, ni dans le cadre des mesures ou dispositions visant des secteurs particuliers, ni enfin dans le cadre de conventions particulières.
Sont exonérés de la TVA :	Sont exonérés de la TVA :
Point 1 : sans changement.	Point 1 : Sans changement.
2) L'eau minérale produite au Congo et le gaz butane conditionné au Congo.	Point 2 : Supprimé.
Points 3 à 7 : sans changement.	Points 3 à 7 : sans changement.
8) Les biens de première nécessité et les médicaments ci-dessous ainsi que leurs intrants ;	8) Les biens de première nécessité cités à l'annexe 3.
9) Liste des biens de première nécessité exonérés de TVA	9) Supprimé.
02 : Viandes et volailles	Points 10 à 20 : sans changement.
03.03.50.00, 03.03.60.00, 03.03.71.00, 03.03.74.00 : Poisson de mer à l'exception des poissons de luxe comme le saumon congelé, le thon et autres	
03.05.59.91 : Poisson salé	
04.01 : Lait et crème de lait, non concentrés additionnés de sucre ou d'autres édulcorants	
04.02 : Lait et crème de lait, non concentrés additionnés de sucre	
05 : Pain	
10.01.10.90 : Blé	

10.06.30.90, 10.06.40.00, 10.06.20.00 : Riz 11.01.00.10 : Farine de Froment produite localement ou en zone CEMAC 19.01.10.11 : Préparations pour l'alimentation des enfants 21.02.10.00 : Levure 23.09.90.10 à 23.09.90.90 : Aliments de bétail à l'exception des aliments pour chiens et chats 25.01.00.19 : Sel 29.30.21.00 : Quinine et ses sels 29.37.91.00 : Insuline et ses sels 29.41 : Antibiotiques 30 : Produits pharmaceutiques (Quel contenu, voir plénière) (autres médicaments) 31.02 : Engrais 37.00.90 : Cire pour Art dentaire 37.01.10.90 : Plaques et films pour rayon X 37.02.10.00 : Pellicules pour rayon X 38.08 : Insecticides et pesticides 40.14 : Articles d'hygiène et de pharmacie en caoutchouc 40.15.19.00 : Gants pour la chirurgie 48.20.20.00 : Cahiers 49.01.10.00 : Livres scolaires 49.01.91.00 : Livres autres que les livres scolaires 70.15.10.00 : Verrerie des lunettes et montures 84.19.20.00 : Stérilisateur médico-chirurgicaux de laboratoires 87.13 : Fauteuils roulants et autres véhicules pour invalides 87.14.20.00 : Parties de fauteuils roulants et autres véhicules pour invalides 90.04.90.00 : Lunettes correctrices 90.18.11 à 90.22.90 : Appareils médicaux 94.02.10.11 : Fauteuils de dentistes 94.02.10.19 : Autres mobiliers pour la médecine et la chirurgie Points 10 à 20 : sans changement.	
--	--

Commentaires :

Tout d'abord, la LF 2023 rappelle l'exonération de la TVA portant sur l'eau minérale produite au Congo, ainsi que sur le gaz butane conditionné au Congo.

Ensuite, la réforme ajoute le maïs et l'huile végétale dans la liste des exonérations à la TVA des biens de première nécessité énumérés au niveau de l'annexe 3.

Enfin, la tomate, le sucre et le sel sont désormais soumis à la TVA au taux de 5% comme rappelé dans le tableau ci-dessous.

Annexe 3 (nouveau) : liste de biens de première nécessité exonérés de TVA.

- maïs ;
- huile végétale ;

Annexe 5 (nouveau) : liste de certains biens de consommation courante soumis au taux réduit de 5% de la TVA.

07.02.00.00 Tomate ;
17.01.99.10 Sucre ;
25.01. 00.11 Sel.

Commentaires sur l'exonération du « maïs » :

- **Premièrement,**

le maïs congolais est déjà concerné par l'exonération de TVA, conformément à l'article 7-1 de la loi sur la Taxe sur la Valeur Ajoutée.

En effet, cet article précise que les produits du cru, obtenus dans le cadre d'activités accomplies au Congo par les agriculteurs sont exonérés de TVA ;

On en déduit donc que le texte nouveau vise uniquement à exonérer la TVA portant sur les importations de maïs.

- Remarque/ rappel :

La TVA est un impôt qui frappe les opérations économiques, et on constate toujours dans les textes, la confusion entre les opérations, les personnes, et les produits.

Ainsi, pour donner un sens à cette exonération, nous considérons que sont visées :

- les importations de maïs et produits raffinés du maïs (semoule, farine) car ce sont les produits effectivement consommés par la population ;
- les ventes locales de maïs et de produits raffinés du maïs ;
- les prestations à soi-même (cas des éleveurs de volaille ou bétail, produisant du maïs pour assurer l'alimentation de ces animaux) ;

- Deuxièmement,

le maïs n'est pas exonéré en tant que tel, **mais en tant que produit de première nécessité.**

L'exonération de la TVA sur le maïs n'est donc pas globale, elle s'applique à notre avis uniquement sur les produits de première nécessité issus du maïs.

Conclusion :

A notre avis, l'importation ou la vente sur le marché de produits raffinés du maïs sont exonérées de TVA.

En revanche, la revente du maïs pour une destination autre que la consommation à titre de bien de première nécessité, ne nous paraît pas entrer dans le champ de cette exonération. L'administration n'a pas commenté sur ce sujet.

2. Extension du champ d'application du taux réduit de la TVA aux gas-oil et lubrifiants importés des pays frontaliers (article 17).

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
1) Les taux de la taxe sur la valeur ajoutée sont les suivants : - taux normal : 18 % applicable à toutes les opérations taxables à l'exclusion de celles visées ci-dessous ; - taux réduit : 5% applicable sur certains biens de consommation courante ci-après cités en annexes V, ainsi que le gas-oil et les lubrifiants importés du Cameroun par les sociétés forestières installées au Congo ; - taux zéro, applicable : a)- aux exportations, aux transports internationaux et leurs accessoires. S'agissant des exportations, le taux zéro s'applique uniquement à celles ayant fait l'objet de déclaration visées par les services des douanes ; b)- à la vente locale du bois débité. 2) Les taux de TVA sont applicables aussi bien aux marchandises et services produits localement qu'aux biens importés.	1) Les taux de la TVA sont les suivants : - taux normal : 18 %, applicable à toutes les opérations taxables à l'exclusion de celles visées ci-dessous ; - taux réduit : 5 %, applicable sur certains biens de consommation courante ci-après cités en annexe V, ainsi que le gas-oil et les lubrifiants importés des pays ayant une frontière commune avec la République du Congo par les sociétés forestières installées au Congo ; - taux zéro : applicable aux exportations, aux transports internationaux et à leurs accessoires et à la vente locale du bois débité. S'agissant des exportations, le taux zéro s'applique uniquement à celles ayant fait l'objet de déclaration visée par les services des douanes ; 2) Les taux de TVA sont applicables aussi bien aux marchandises et services produits localement qu'aux biens importés.

Commentaires :

La modification apportée au niveau du point 1 alinéa 2 de l'article 17 de cette loi aboutit à soumettre à la TVA au taux réduit à 5%, les biens cités à l'annexe 5, du gaz oil et lubrifiants importés des pays frontaliers de la République du Congo, en l'occurrence la RDC, l'Angola, la RCA et le Cameroun.

Toutefois, nous rappelons qu'aux termes des dispositions de l'article 22 de la Directive n °11/22-CEMAC-UEAC-010A-CM-38 Portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA le taux réduit à 5% s'applique :

- aux biens et services visés à l'article 6 que les États membres choisiraient de ne pas exonérer²¹ ;
- à la vente et à l'importation des produits visés dans le tableau prévu par cet article.

En conséquence, il n'est pas exclu que le législateur révise sa position dans le cadre de la LF pour l'année 2024 (les dispositions de cette directive doivent être transposées en droit interne au plus tard le 31 décembre 2023) car le gaz oil et les lubrifiants importés des pays limitrophes de la République du Congo n'en font pas partie.

3. Utilisation des machines électroniques certifiées de facturation (articles 30 bis, 30 ter et 30 quater), Cf. LF 2012.

La loi de finances pour l'année 2012 a institué une facture sécurisée pour toutes les ventes et fournitures des prestations de services réalisées par des professionnels ou non République du Congo au point F relatif aux dispositions nouvelles aux articles 1 à 10 du CGI.

Ainsi et conformément aux dispositions de l'article 2 de cette loi, les magasins de ventes en gros et au détail, les hôtels et les restaurants sont tenus de :

- utiliser des caisses enregistreuses pour toutes les ventes ;
- délivrer aux clients, systématiquement, un ticket de caisse retraçant les ventes au comptant;
- délivrer aux clients, à leur demande, une facture régulière en contrepartie de tous les achats de biens ou de services ;
- installer en leur sein des machines fiscales de contrôle de données de vente au comptant, propriété de l'administration fiscale.

Cette obligation est désormais remplacée par celle résultant des articles remplacés en marge.

• Article 30 bis :

Les factures définies à l'article 29 ci-dessus sont établies par le fournisseur des biens et services au profit de son client et transmises à l'administration fiscale au moyen d'une machine électronique de facturation certifiée.

Commentaires :

L'article 29 de la loi 12-97 du 12 mai 1997 instituant la TVA au Congo exige aux redevable de cette taxe de délivrer une facture pour les opérations imposables effectuées avec les assujettis. Désormais, cet article oblige aux fournisseurs délivrant ces factures de les transmettre à l'administration fiscale au moyen d'une machine électronique de facturation certifiée.

• Article 30 ter :

La Direction Générale des Impôts et des Domaines et l'Agence de Régulation des Postes et de Télécommunications Electroniques sont chargées de la mise en œuvre des modalités d'utilisation des machines électroniques de facturation certifiées.

Commentaires :

En conséquence de l'effectivité de la machine électronique de facturation certifiée, le législateur confère à la DGID et à l'ARPCÉ la charge de mettre en œuvre les modalités d'utilisations de ces machines.

• Article 30 quater :

Les présentes dispositions remplacent les dispositions relatives à la facture sécurisée et aux caisses enregistreuses instituées par la loi de finances pour l'année 2012.

Commentaires :

²¹ Cet article dispose que « En dehors des biens ou services visés à l'article 6, les États membres n'accordent pas d'autres exonérations ou exemptions de TVA. En particulier, aucune exonération ou exemption n'est accordée par les États membres dans le cadre de mesures d'incitation à la création d'entreprise et à l'investissement, dans le cadre de mesures ou dispositions visant des secteurs particuliers, ou dans le cadre de conventions particulières ».

Cet article consacre la suppression du point F relatif aux dispositions nouvelles de la Loi de finances pour l'année 2012.

C. Modification du Droit d'accises : Revalorisation des taux du droit d'accises conformément à la directive CEMAC n°03/19-UEAC-010A-CM-33 du 8 avril 2019 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière des droits d'accises.

Article 8 (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
1) Les taux des droits d'accises sont fixés comme suit : a) tabacs : 16,5% b) boissons alcoolisées : 12,5% c) produits alimentaires de luxe, parfums et produits cosmétiques, armes et munitions, bijoux : 25% d) véhicules automobiles et motocycles : 15% e) appareils servant aux jeux de hasard et de divertissement : 25% 2) En cas de besoin, une taxation spécifique peut être associée à la taxation ad valorem ci-dessus	1) Les taux des droits d'accises sont fixés comme suit : a) Tabacs : 22,5% ; b) Boissons alcoolisées : 17,5% ; c) produits alimentaires de luxe, parfums et produits cosmétiques, armes et munitions, bijoux : 25%. d) Véhicules automobiles de tourisme (position tarifaire 87.03), à l'exclusion des véhicules neufs n'excédant pas 3000 cm3 (positions tarifaires 87.0...) et motocycles : 15% ; e) Appareils servant aux jeux de hasard et de divertissements : 25%. f) Autres produits soumis aux droits d'accises : 17,5% 2) Le droit d'accises appliqué sur les produits ci-dessus énumérés est exclusif d'autres taxes assimilées aux droits d'accises. 3) Les droits d'accise revalorisés entrent en vigueur à partir du deuxième trimestre de l'année 2023.

Commentaires :

La modification des taux en matière des droits d'accises s'inscrit dans le cadre de l'harmonisation des dispositions nationales au droit communautaire.

D. Modification des dispositions relatives au timbre électronique : amendement des articles sur le timbre électronique.

La loi de finances pour l'année 2019 a institué au point 3 du VI relative aux dispositions relatives aux communications électroniques une redevance de l'économie numérique dit « Timbre Électronique Fiscal (TFE) ».

a) Article 2 (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
Le Timbre Electronique est émis par le système d'horodatage, de certification électronique et d'archivage de l'Agence de Régulation des Postes et des Communications Electroniques. Il est fait obligation à tout contribuable de faire certifier tout acte émis à un tiers d'une valeur minimale de 5000 FCFA par plateforme d'horodatage et de certification en vigueur. Cette certification se fait par le biais du Timbre Electronique. La Direction Générale des Impôts et des Domaines (DGID) et l'Agence de Régulation des Postes et des Communications Electroniques	Alinéa 1 : Sans changement. Il est fait obligation à toute personne physique et morale, de droit public ou privé, ayant la qualité de commerçant ou non, de réaliser toutes les transactions liées à leur activité par voie électronique, au moyen du timbre électronique et dont la valeur minimale est de 1 950 Francs CFA. Ces transactions sont faites par plateforme d'horodatage et de certification en vigueur par le biais du timbre électronique. Les personnes visées ci-dessus sont tenues de connecter leur système de facturation ou tout système en tenant lieu à celui d'horodatage, de certification électronique et d'archivage de l'Agence de Régularisation des Postes et des Communications Electroniques. La Direction Générale des Impôts et des Domaines et l'Agence de Régularisation des postes et des communications électroniques sont chargées de la mise en œuvre de la présente disposition. Toute action de nature à empêcher l'action de l'ARPCCE de se connecter au système de facturation est sanctionnée par le blocage des comptes bancaires du contribuable, assorti d'une amende fiscale de 10 000 000 de francs CFA.

(ARPCE), sont chargées de la mise en œuvre de la présente disposition.	Articles 3 à 5 : Sans changement.
--	-----------------------------------

Commentaire :

Dans le cadre des modifications apportées par la LF 2023 :

- La valeur minimale du timbre est réduite à 1 950.
- Les personnes visées par l'obligation de réalisées les transactions par voie électronique, au moyen du timbre électronique doivent connecter le système de facturation prévu à l'article 30 bis nouveau ou tout système en tenant lieu à celui d'horodatage, de certification électronique et d'archivage de l'Agence de Régularisation des Postes et des Communications Electroniques.
- Toute action tendant à empêcher l'ARPCE de se connecter au système de facturation est sanctionnée par le blocage des compte et une amende de 10 000 000 F CFA.

Rappel : la taxation des paiements électroniques nous paraît contraire à la volonté de vouloir généraliser ce mode de paiement, alors que les paiements en cash ne sont pas taxés.

b) Article 6 Nouveau

Les charges liées à une transaction non conforme à l'obligation prévue ci-dessus ne sont pas admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

Si les charges présentées par le contribuable pour la détermination de son revenu imposable sont remises en cause, l'Administration fiscale est en droit de réclamer un droit d'enregistrement au taux de 1% sur les actes juridiques qui sous-tendent ces charges.

De même, la TVA supportée dans le cadre d'une transaction non conforme à cette obligation n'ouvre pas droit à déduction.

Le timbre électronique s'applique à tout acte émis à un tiers d'une valeur minimale fixée ci-dessus.

Commentaires :

La loi de finances 2023 dispose également que :

- 1°) les charges liées à une transaction ne portant pas de timbre électronique n'est pas déductible du bénéfice imposable.
- 2°) la remise en cause de ces charge permet à l'administration fiscale de réclamer les droits d'enregistrement aux taux de 1%.
- 3°) la TVA supportée dans le cadre cette transaction n'est pas déductible.

En outre, elle rappelle que le timbre électronique s'applique à tout acte émis à un tiers d'une valeur minimale fixée ci-dessus, c'est-à-dire 1950 F CFA.

D. Modification des dispositions relatives à la taxe unique sur les salaires

29.- Amendement des articles sur le timbre électronique.

Article 8 (nouveau) :

Ancienne rédaction	Nouvelle rédaction
1. La taxe unique sur les salaires est répartie comme suit : • Budget de l'Etat 60% • Fonds d'Impulsion de Garantie et d'Accompagnement 20% • Fonds national d'appui à l'employabilité et à l'apprentissage 13% • Agence congolaise pour l'emploi 7%.	1- La taxe unique sur les salaires est répartie comme suit : - Budget de l'Etat : 40% - Fonds d'impulsion de garantie et d'accompagnement : 20% - Fonds national d'appui à l'employabilité et à l'apprentissage : 13% - Agence congolaise pour l'emploi : 7% - Fonds national de l'habitat : 15% - Agence congolaise de Développement des Petites et Moyennes Entreprises: 5%. 2 et 3- Sans changement.

Cette disposition n'appelle de commentaire de notre part compte tenu de ce qu'elle concerne la répartition des revenus de cette taxe entre l'Etat et les autres entités bénéficiaires ci-dessus.