

1- Obligation de présenter à la formalité d'enregistrement les contrats de novation : article 237 ter

Article 237 ter CGI T2 L1
Le contrat de novation est présenté à la formalité de l'enregistrement par les parties contractantes, conformément à la réglementation en vigueur ; il est enregistré gratis.

Commentaire :

La novation en soi n'est pas un contrat, mais il s'agit d'une opération qui, en même temps, éteint une obligation contractuelle pour la remplacer par une autre obligation contractuelle. Ainsi, la novation évite de procéder à deux opérations successives : l'extinction de la première relation, puis création de la seconde relation.

Cette opération est matérialisée par un acte qui est souvent dénommé à tort : contrat de novation ; la plupart du temps, il s'agit d'une novation par changement de co-contractant, c'est à dire qu'une nouvelle personne vient remplacer le co-contractant précédent, et reprend à la fois les droits et obligations de ce dernier ; en d'autres termes il s'agit en pratique d'une cession de contrat.

Le contrat de novation sera souvent conclu avec le visa du tiers cédé, c'est à dire le bénéficiaire des prestations contractuelles, soit une triple signature. Dans ce cas, la substitution de prestataire produit ses effets de plein droit ; à défaut, le visa du bénéficiaire pourra être apposé par un acte séparé.

2- Obligation de présenter à la formalité d'enregistrement les conventions de successeurs résultant des contrats de novation (article 237 quater)

Article 237 quater CGI T2 L1

Les conventions de successeurs, ayant pour effet de permettre à une personne physique ou morale d'exercer une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire, même lorsque ladite convention conclue avec ce titulaire ou ses ayants cause ne s'accompagnent pas d'une cession de clientèle, sont soumises obligatoirement à la formalité d'enregistrement dans les mêmes conditions applicables aux mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèles.

Les droits sont exigibles sur toutes les sommes dont le paiement est imposé, du chef de la convention, sous quelque dénomination que ce soit, au successeur, ainsi que sur toutes les charges lui incombant au même titre.

Commentaire :

On ne comprend pas de quoi il s'agit : on lit en titre qu'il s'agit des conventions « résultant des contrats de novation ».

Or, les conventions de successeurs ne constituent pas au plan juridique, une novation, car la novation concerne une obligation contractuelle (généralement l'exécution d'un marché de travaux), et non l'exploitation d'une profession, d'une fonction ou d'un emploi.

Il y a donc une confusion sur l'esprit de cette disposition, qui utilise des termes techniques précis, qui ne sont pas cohérents entre eux.

- Remarque :
Dans un tel cas, il serait préférable de ne pas utiliser ces termes spécifiques, en décrivant simplement les situations factuelles que l'on souhaite viser.

Par ailleurs, on note que cette relation avec une novation n'est pas reprise dans le corps de l'article lui-même, qui a seul valeur législative.

Enfin, quand bien même il y aurait reprise de ce terme novation dans l'article, cela n'éclaircirait pas la question, pour les raisons suivantes :

1°) la novation dans un marché de travaux n'est pas un emploi ni une fonction ni une profession (cf. nos remarques ci-dessus) ;

2°) un « contrat de novation », qui correspond à une cession de contrat, contient en lui-même toutes les clauses permettant à un nouveau titulaire d'exécuter le contrat en cours en substitution. Il n'est nul besoin d'un contrat supplémentaire.

Toutefois, on peut envisager le cas d'une novation qui est effectuée moyennant une contrepartie financière autre que la capacité bénéficiaire du contrat lui-même, qui serait prévu dans un acte distinct signé entre le prestataire ancien et le nouveau.

Dès lors, si l'on veut essayer de reconstituer la volonté du législateur, et donner un sens à ce dispositif des articles 237 Ter et Quater, on distinguera :

1. les novations effectuées sans contrepartie financière, qui ne donnent donc lieu à aucun acte distinct par rapport à la convention de novation : Dans ce cas, seul l'article 237 Ter trouvera à s'appliquer, l'article 237 Quater étant inopérant ;
 2. les novations effectuées avec une contrepartie financière, prévue à l'acte de novation : la situation est identique au « 1° » ci-dessus ;
 3. les novations effectuées avec une contrepartie financière, pouvant s'assimiler à une convention de successeurs dans une « fonction », ou une « profession », et pour lesquelles un contrat séparé mentionnant le montant payable par le nouveau titulaire au prestataire originel : dans ce cas l'article 237 quater sera applicable.
- Conclusion : la rédaction de ces dispositions est ambiguë et ne manquera pas de créer des contentieux, qui auraient pu être évités.

CHAPITRE 2 : DISPOSITIONS RELATIVES AU REGIME APPLICABLE AU SECTEUR PETROLIER

Article trente-sixième : Les dispositions relatives au régime applicable au secteur pétrolier sont aménagées ainsi qu'il suit :

3- Abrogation des instruments juridiques relatifs à la fiscalité du secteur pétrolier

Article 1^{er}
Est abrogée, en vertu de la présente loi, l'ordonnance n° 8-68 du 29 novembre 1968 agréant la société « AGIP S.p.A. » au régime II défini par la convention commune sur les investissements dans les Etats de l'Union Douanière et Economique d'Afrique Centrale, dite « convention d'établissement », signée entre la République du Congo et la société AGIP S.p.A le 11 novembre 1968.

Commentaire : **Nous constatons que c'est la deuxième année que ces conventions sont abrogées (!).**

Comment expliquer cela ?

- On peut logiquement penser à une coquille imputable au rédacteur du projet.
- On peut également assumer qu'il s'agit d'une reconnaissance implicite du fait qu'elles étaient restées applicables pendant l'année 2020. Il est vrai que le régime nouveau applicable à ces opérateurs pétroliers en matières fiscale et douanière n'avait pas été défini par la précédente loi de finances, ce qui n'est pas le cas pour celle-ci, qui prévoit ces régimes de manière détaillée.

Article 2
Sont également abrogées les lois portant approbation des avenants n° 1 à 12 à ladite convention d'établissement ainsi que les avenants y relatifs.

La plupart de ces lois ayant approuvé les contrats de partage de production, il conviendrait de vérifier que ces derniers bénéficient toujours d'un support législatif qui est prévu à titre obligatoire par le code des hydrocarbures (ancien et nouveau d'ailleurs).

(!) cf. l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2020, datée du 13 mai 2020, en des termes identiques à ceux utilisés par la Loi de Finances pour 2021 (!)

Article 3

Est abrogée, en vertu de la présente loi, l'ordonnance n° 9-68 du 29 novembre 1968 agréant la société « Entreprise de Recherche et d'Activités Pétrolières (ERAP) » au régime II défini par la convention commune sur les investissements dans les Etats de l'Union Douanière et Economique d'Afrique Centrale, dite « convention d'établissement », signée entre la République du Congo et la société AGIP S.p.A le 17 novembre 1968.

Article 4

Sont également abrogées les lois portant approbation des avenants n° 1 à 19 à ladite convention d'établissement ainsi que les avenants y relatifs.

Commentaire : idem que pour les articles 2 et 3 ci-dessus.

4- Actualisation du cadre juridique applicable au secteur pétrolier**Article 5**

Le cadre légal applicable aux différents contrats de concessions, de partage de production et leurs avenants respectifs demeure le code des hydrocarbures, ses textes d'applications et toute réglementation nationale applicable au secteur pétrolier.

Le renouvellement ou la prorogation des contrats visés à l'alinéa précédent s'effectue conformément à l'article 5 ci-dessus.

Commentaire :

Ce rappel du cadre légal résout donc les conflits de texte entre la loi de finances et le code des hydrocarbures, au profit de ce dernier, ce qui est logique et conforme au principe du droit suivant lequel une loi spéciale prévaut sur une loi générale.

Voici en rappel le régime fiscal applicable aux sociétés pétrolières, contenu dans le code des hydrocarbures (article 148 et 149) :

Article 149 : A l'exception des taxations suivantes, les sociétés pétrolières sont exonérés de tous impôts et taxes de droit commun :

- les impôts spécifiquement pétroliers : (bonus, redevances, contributions, taxe sur la plus-value de cession d'intérêt dans les CPPs) ;
- la contribution des patentes ;
- les impôts fonciers ;
- la taxe d'occupation des locaux ;
- la taxe unique sur les salaires au taux réduit et les cotisations sociales ;
- les retenues à la source, dues par les tiers, en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques, d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et de taxe immobilière ;
- les contributions et redevances liées à la rémunération des services ;
- l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues aux articles 166 à 174 de la présente loi ;
- les droits d'enregistrement et de timbre ;
- la taxe sur les transferts effectifs de fonds entre la République du Congo et l'étranger.

Nous verrons toutefois que, malgré ces dispositions claires du code des hydrocarbures, la loi de finances a empiété sur les prérogatives du code des hydrocarbures (cf. dans les commentaires ci-dessous).

5- Impôt sur le revenu des valeurs mobilières (CGI-Tome 2-Livre 3)

Article 3 ancien	Article 3 nouveau
Le tarif de l'impôt est fixé, à : 1- 15% pour les produits autres que ceux désignés aux numéros 2 et 3 ci-après ;	Alinéa 1 : Sans changement

2- 17% pour les produits visés à l'article 1 n° 4 ; 3- 20% pour les lots payés aux créanciers et aux porteurs d'obligations.	Alinéa 2 : les sociétés pétrolières sont soumises à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) au Congo, dans les limites des taux prévues par les conventions fiscales signées avec le Congo. Alinéa 3 : En l'absence de conventions fiscales signées avec le Congo, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) est liquidé au taux de droit commun applicable au Congo.
--	---

Commentaire :

Puisque c'est le code des hydrocarbures qui prévaut, et que ledit code mentionne expressément cet assujettissement à l'IRVM, il suffisait de faire un renvoi au dit code.

De même, la loi de finances n'a pas compétence pour modifier le régime fiscal découlant des conventions fiscales, qui sont applicables de plein droit ; quel est donc l'intérêt de rappeler ce principe dans ce texte ?

Enfin, quel est également l'intérêt de mentionner en alinéa 3, que le droit commun s'applique en dehors des conventions fiscales ?

Ceci dit, se pose le problème de l'applicabilité de l'IRVM pour les contrats de partage de production qui restaient sous le régime fiscal desdites conventions ou de l'ancien code des hydrocarbures, qui ne prévoyait pas de taxation à l'IRVM.

En effet, la logique du partage de production aboutit à faire payer à l'opérateur pétrolier une taxation directe en nature et non en numéraire. A ce titre, il lui est remis une quantité d'hydrocarbures brut, dénommé « profit oil », qui comprend et doit satisfaire intégralement l'impôt sur les sociétés.

Autrement dit, l'opérateur pétrolier prend sa part de pétrole, dont il peut disposer librement en dehors du Congo. L'État prend également la part qui lui revient dans le profit oil.

L'État et l'opérateur sont donc associés dans le partage du profit oil.

Il résulte de cette logique que toute taxation, qu'elle soit directe ou indirecte, vient forcément réduire la part de profit oil disponible pour les associés, de la manière suivante :

1. **En cas d'application d'impôts indirects**, ces taxations sont des charges récupérables en pétrole, par l'attribution du Cost Oil ; le cost oil vient donc réduire la part du profit oil disponible pour les associés (sous réserve d'une éventuelle saturation du cost oil, qui est plafonné généralement à 60% de la production disponible).
2. **En cas d'application d'impôts directs** dus par des tiers, et prélevés par voie de retenue à la source, sur des facturations de prestations, s'il est vrai que le débiteur de l'impôt est un tiers, il n'en demeure pas moins que ce tiers ne va pas accepter cette ponction sur son revenu, qui constitue pour lui une double taxation, et il va donc augmenter son prix pour obtenir le prix réel après retenue à la source de l'impôt congolais (schéma dit de « gross-up »). On retombe alors dans le cas de figure du « 1. » ci-dessus.
3. **En cas d'application d'impôts directs dus par les actionnaires**, et prélevés par voie de retenue à la source, sur les bénéfices (impôt de distribution- IRVM), s'il est vrai que le débiteur de l'impôt est un tiers, en réalité, il s'agit de la même entité économique, puisque c'est la loi qui oblige l'investisseur pétrolier, à créer une filiale au Congo, au lieu d'une succursale, en créant ainsi une personne morale qui est en réalité intégrée avec l'entité locale, de sorte que l'impôt de distribution équivaut à une taxation directe supplémentaire et significative pour l'entité locale, qui va donc remettre en cause l'équilibre économique du contrat de partage de production, qui se rétablira forcément au niveau des pourcentages respectifs de profit oil. C'est pourquoi le précédent codes des hydrocarbures et les conventions pétrolières avaient exclu l'IRVM du régime fiscal applicable au secteur pétrolier

6- Taxe sur les transferts des fonds

Article 6 ancien	Article 6 nouveau
Le taux de la taxe est de 1,5%.	Alinéa 1 : Sans changement Alinéa 2 : Ce taux s'applique également aux opérations de transfert de fonds réalisées par les sociétés pétrolières.

Commentaire :

7- Droits d'enregistrement des contrats et bons de commande (CGI, Tome 2)

Article 126 quinquies ancien	Article 126 quinquies nouveau
1 - Les contrats des sociétés pétrolières avec les personnes morales étrangères (contacteurs) et avec les sous-traitants pétroliers doivent être enregistrés moyennant un droit fixe de 1 000 000 FCFA avant leur exécution.	1 - Les contrats des sociétés pétrolières avec les personnes morales étrangères (contacteurs) et avec les sous-traitants pétroliers doivent être enregistrés moyennant un droit fixe de 1 000 000 FCFA avant leur exécution. Les bons de commandes passés dans le cadre d'un contrat pétrolier de base sont enregistrés gratis, dans le délai de trois (3) mois à compter de la date de la commande Toutefois, les bons de commandes passés en l'absence d'un contrat pétrolier de base sont enregistrés au droit proportionnel de 1%. A défaut d'enregistrement ou l'enregistrement hors délai des contrats pétroliers ou des bons de commandes passés en l'absence d'un contrat pétrolier de base est sanctionné par le paiement d'une amende égale au montant des droits d'enregistrement. Le défaut d'enregistrement ou l'enregistrement hors délai des bons de commandes passés dans le cadre d'un

Tout contrat soumis à la formalité d'enregistrement ou déposé auprès de l'administration fiscale et rédigé en langue étrangère doit faire l'objet d'une traduction sous peine d'une amende de deux millions 2 000 000 FCFA.	contrat pétrolier de base est sanctionné par le paiement d'une amende de 10 000 FCFA par bon de commande. Tout contrat soumis à la formalité d'enregistrement ou déposé auprès de l'administration fiscale et rédigé en langue étrangère doit faire l'objet d'une traduction sous peine d'une amende de deux millions 2 000 000 FCFA.
--	--

Commentaire :

On se félicitera de cette clarification entre les bons de commande découlant d'un contrat-cadre, et les bons de commande « autonomes ».

1°) L'enregistrement des bons de commande qui découlent d'un contrat cadre :

au plan juridique ces actes dérivés ne sont pas des contrats et ils sont attachés au contrat de base, qui a fait l'objet d'un enregistrement ; il est donc normal qu'il ne soit pas appliqué un nouveau droit d'enregistrement, et on ne peut qu'approuver cette gratuité.

2°) L'enregistrement des bons de commande qui ne découlent pas d'un contrat cadre :

Il est prévu un droit proportionnel de 1% pour ces bons de commandes.

2-1 Sur le principe :

Nous rappelons qu'un bon de commande qui crée des droits et les obligations, et qui ne découle pas d'un contrat-cadre s'assimile à un contrat autonome, **et il est donc normal qu'il suive le régime fiscal de ce type de contrat.**

2-2 S'agissant du taux :

- Nous pouvons comprendre la volonté du législateur qui aurait voulu éviter de soumettre ces bons de commande au droit fixe de 1000 000 FCFA compte tenu de la valeur faible de certains bons de commande, ce qui justifie l'application d'un taux proportionnel ;

- Toutefois, compte tenu que les contrats sont taxés au droit fixe de 1 000 000 FCFA, le droit proportionnel devait être plafonné à ce montant ; à défaut de quoi, on peut se retrouver avec un bon de commande soumis à un droit plus élevé qu'un contrat « lourd ».

- **Conclusion :**

Compte tenu de l'articulation des dispositions en la matière, il doit être fait application, pour les bons de commande, du plafonnement de 1 000 000 FCFA, qu'on doit considérer implicitement comme le maximum légal.

8- Régime des plus-values ou des moins-values

Article 118 F nouveau
En ce qui concerne les sociétés pétrolières, tout membre du contracteur qui cède tout ou partie de ses droits et obligations découlant d'un contrat de partage de production est assujéti au paiement d'une taxe forfaitaire égale à 10% en cas de plus-value réalisée sur la cession. La plus-value est la différence entre le prix de cession obtenu par le cédant et le montant total des couts restant à récupérer par le membre du contracteur cessionnaire.

Commentaire :

La cession des participations est désormais soumise à deux taxations :

- Une taxation directe correspondant à 10% du montant de la plus-value, suivant la nouvelle disposition ;
- Une taxation indirecte correspondant à l'enregistrement de l'acte de cession au droit proportionnel de 5% (article 214 bis du CGI tome 2, découlant de la loi de finance pour 2020).

Il s'agit donc d'une double taxation sur une même opération, sauf si l'administration fiscale reconnaît que l'article 214 bis ne s'applique pas à ce cas de figure.

9- Contribution de la patente

Article 314 ancien	Article 314 nouveau
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 FCFA ; - 0,750% à la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 1 000 000 FCFA et 20 000 000 FCFA ; - 0,650 % à la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 20 000 001 et 40 000 000 FCFA ; - 0,450 % à la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 40 000 001 et 100 000 000 FCFA ; - 0,200 % la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 100 000 001 et 300 000 000 FCFA ; - 0,150 % à la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 300 000 001 de francs et 500 000 000 FCFA ;	Alinéa 1 : Sans changement

- 0,140% à la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 500 000 001 et 1 000 000 000 FCFA ; - 0,135% à la fraction de chiffre d'affaires comprise entre 1 000 000 001 et 3 000 000 000 FCFA ; - 0.125% à la fraction de chiffre d'affaires comprise entre 3 000 000 001 et 20 000 000 000 FCFA ; - 0,045% pour la fraction du chiffre d'affaires supérieur à 20 000 000 000 FCFA.	Alinéa 2 : Les sociétés pétrolières sont soumises à la contribution de la patente dans les conditions de droit commun. Toutefois, cette contribution n'est exigible qu'à hauteur de 50% du montant des droits liquidés.
---	---

10- Taxe d'occupation des locaux

Article ancien	Article nouveau
Le taux de la taxe est de 1,5%.	Alinéa 1 et 2: Sans changement Alinéa 3 : Les sociétés pétrolières sont soumises à la taxe d'occupation des locaux dans les conditions de droit commun.

11- Taxe unique sur les salaires

Article 6 ancien	Article 6 nouveau
Le taux de la taxe unique est fixé à 7,5% du salaire brut.	Le taux de la taxe unique est fixé à 7,5% du salaire brut. Ce taux est de 2,5% du salaire brut pour les sociétés pétrolières.

12- Contribution foncière des propriétés bâties

Article 252 ancien	Article 252 nouveau
Sont également soumis à la contribution foncière des propriétés bâties : 1°- les terrains non cultivés employés à usage commercial ou industriel tels que chantier, lieux de dépôts de marchandises, et autres emplacements de même nature, soit que les propriétaires les occupent, soit qu'ils les fassent occuper par d'autres à titre gratuit ou onéreux ; 2°- l'outillage des établissements industriels attaché au fonds à perpétuelle demeure, dans les conditions indiquées au premier paragraphe de l'article 525 du Code Civil, ou reposant sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble ainsi que toutes installations commerciales ou industrielles.	Alinéa 1 : Sans changement

	Alinéa 2 : Les sociétés pétrolières sont assujetties à la contribution foncière des propriétés bâties conformément aux dispositions de l'alinéa précédent.
--	---

13- Contribution foncière des propriétés non bâties

Article 274 ancien	Article 274 nouveau
Toute propriété non bâtie doit être imposée sous le nom du propriétaire, du concessionnaire ou du détenteur du droit de superficie au 1er janvier de l'année d'imposition. Dans le cas d'usufruit ou de bail emphytéotique, les impositions sont réglées conformément à l'article 261.	Alinéa 1 : Sans changement Alinéa 2 : Les sociétés pétrolières sont assujetties à la contribution foncière des propriétés non bâties conformément aux dispositions de l'alinéa précédent.

14- Droit d'enregistrement (CGI, Tome 2-Livre 4)

Article 2 ancien	Article 2 nouveau
Les droits d'enregistrement sont fixes, proportionnels ou progressifs, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis. La perception des droits est réglée d'après la forme extérieure des actes ou la substance de	Alinéa 1,2 et 3 : Sans changement

leurs dispositions, sans égard à leur validité, ni aux causes quelconques de résolution ou d'annulation ultérieures, sauf les exceptions prévues par le présent règlement. À compter du 1er janvier 2010, les droits d'enregistrement ne peuvent faire l'objet d'aucune exonération à quelque titre que ce soit en dehors de celles prévues par le présent code.	Alinéa 4 : Les actes et mutations opérés par les sociétés pétrolières sont soumis à la formalité de l'enregistrement dans les conditions de droit commun.
--	---

15- Taxe immobilière (CGI, Tome 2-Livre 4)

Article 10 ancien	Article 10 nouveau
Toute personne physique ou morale redevable de la taxe est tenue de remettre chaque année avant le 31 janvier, au Bureau de l'Enregistrement compétent, un état où figurent les noms, prénoms, domiciles de ses locataires, la période de location et le détail de la taxe versée sur la base des loyers (charges comprises) de l'année précédente.	Alinéa 1 : Sans changement Cette obligation s'applique également aux sociétés pétrolières.

Le défaut de production des renseignements demandés peut conduire à une taxation d'office.	Le défaut de production des renseignements demandés conduit à une taxation d'office.
--	---

16- Retenue à la source sur les intérêts d'emprunts

Article 185 ter C CGI-Tome 1 ancien	Article 185 ter C CGI-Tome 1 nouveau
	1) Sous réserve des conventions fiscales internationales, les taux de la retenue à la source sont fixés comme suit : - Taux général : 20% - Taux moyen : 10% - Taux réduit : 5,75% - Taux spécifique : 5%. 2) le taux général s'applique à toutes rémunérations soumises à cet impôt conformément à l'article 185 Ter A du présent code. 3) le taux moyen s'applique aux rémunérations des prestations ponctuelles versées aux entreprises non domiciliées ou non résidentes au Congo : - A 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 ; 4) le taux réduit s'applique aux rémunérations ou aux rémunérations ou aux revenus extérieurs provenant : - Des contrats liés à la zone d'unitization avec l'Angola ; - Des rémunérations versées par les sociétés de transport maritime et aérien de droit congolais pour la location et l'affrètement des navires et des aéronefs, la location d'espaces sur les navires et les aéronefs étrangers et sur les commissions servies aux agents portuaires à l'étranger. 5) le taux spécifique de 5% s'applique aux intérêts des emprunts versés à des personnes physiques ou morales étrangères, par les sociétés pétrolières installées au Congo, lorsque ces emprunts concernent des acquisitions directement destinés aux études, à la recherche, à l'exploitation pétrolière.
--	--