

LA DOUBLE IMPOSITION INTERNE :

Cas du système fiscal congolais

Par

Aimé TAYAYE N'TONDA

**Chef de Travaux à la Haute Ecole de Commerce
de Kinshasa.**

INTRODUCTION

Les prélèvements fiscaux sont prévus dans tous les Etats pour financer les dépenses afférentes au fonctionnement des institutions publiques ainsi que celles nécessitées par les projets d'investissements initiés par les pouvoirs publics. L'idéal est de maximiser les recettes de l'Etat et pour ce faire, l'Etat peut procéder à un double prélèvement sur une même matière imposable. Telle est le phénomène tant décrié de la double imposition.

Très tôt, cette situation a été jugée injuste parce qu'elle contribue à créer des distorsions entre les assujettis et la nécessité de couvrir toutes les dépenses de l'Etat par le truchement des prélèvements fiscaux ne le justifie pas. Pour contourner cet aléa, le législateur fiscal congolais a inscrit dans les textes des dispositions supprimant la double imposition, notamment en matière des revenus. Alors que sur le plan international, les conventions fiscales permettent aux Etats de régler cette question.

En droit fiscal congolais, des dispositions de l'ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969, telle que modifiée et complétée à ce jour, relative aux impôts cédulaires sur les revenus prévoient des mécanismes de suppression de la double imposition.¹ A l'analyse, il reste encore des zones d'ombre qui méritent une attention particulière du législateur fiscal. De même, le cumul des droits de douane avec l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation constitue une situation anormale.

Ainsi, le système fiscal congolais, en droit comparé, ne pourrait pas constituer un facteur de compétitivité. On constate ainsi une double imposition des bénéfices d'une part et d'autre part, une double imposition du capital.

Dans le cadre de la présente réflexion, après avoir cerné la notion de la double imposition (I), il sera question d'examiner les dispositions fiscales instituant la double imposition des bénéfices et des capitaux (II). Une conclusion pourra clore notre analyse.

¹ Art. 59 de l'ordonnance-loi n°69-009 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus.

I. NOTIONS DE DOUBLE IMPOSITION

Nous allons avant tout définir la double imposition pour ensuite préciser les techniques qui tendent d'y remédier.

I.1. Définition et typologie de la double imposition

La double imposition est le fait qu'une même matière imposable (revenu, bien, acte ou fait juridique) soit assujettie deux ou plusieurs fois, soit sur la tête d'un même contribuable ou des contribuables différents, soit par les divers pouvoirs taxateurs d'un même pays ou par des pays différents pour la totalité de sa valeur, pendant une même période fiscale².

Dans quel cas peut-on se trouver face à un cas de double imposition ? S'agissant d'un salarié, cette situation peut se rencontrer dans le cas où la personne au regard de la législation congolaise est résidente en RDC. La fiscalité congolaise qui, en pratique impose également les rémunérations des ressortissants congolais perçus à l'étranger et transférés en RDC. Ce serait par exemple le cas d'un salarié résident à l'étranger qui aurait travaillé dans un autre pays. Dans ce cas, les revenus de source congolaise et étrangère sont imposables en RDC dès lors que le salarié transfère ses avoirs en RDC alors que ce même revenu aura déjà subi un prélèvement au pays étranger de résidence.

Il résulte de cette définition et de l'exemple précédent que la double imposition peut se décliner sous différentes sortes qu'il convient d'examiner.

A. La double imposition économique et juridique

On distingue deux occurrences de la double imposition : soit l'imposition suit la matière imposable et se fait ainsi sur la tête de contribuables différents (double imposition économique), soit l'imposition frappe le même contribuable (double imposition juridique).

Dans le premier cas, on peut penser à l'imposition du bénéfice social (personne morale assujettie) et des dividendes (les associés). Ici, la double imposition se produit lorsque deux entreprises, qui se trouvent liées de façon étroite (société mère et filiale), sont installés dans deux pays différents et qu'il existe un conflit entre les administrations fiscales de ces deux pays sur les revenus à prendre en considérations pour asseoir l'impôt.

Ce phénomène de double imposition économique se réalise le plus souvent à la suite d'une vérification de comptabilité donnant lieu à un supplément d'impôt dans l'un de deux pays³.

Dans le deuxième cas, il s'agit de l'imposition des mêmes contribuables dans deux Etats au titre d'un même revenu. Tel est le cas d'un citoyen congolais résidant en France et percevant sa rémunération en RDC. La loi française l'oblige de déclarer son revenu congolais en France alors que ce revenu a déjà été imposé en RDC.

² IKAS KASIAM, *Code fiscal annoté*, Editions WANG NGOM, Kinshasa, 2003, p. 128.

³ MABIALA UMBA, Notes de cours de Droit Fiscal International, 2^{ème} Licence Commerce Extérieur, Faculté de Sciences économiques et de Gestion, Université de Kinshasa, 2009

B. La double imposition interne et internationale

La double imposition interne est due au cumul de l'impôt sur une même matière imposable du fait des lois fiscales émanant de l'Etat concerné ou des actes des autorités fiscales décentralisées. Cette situation peut advenir suite à la compétence fiscale concurrente entre l'Etat et les entités décentralisées.

La double imposition internationale résulte de l'application d'impôts de même nature à la tête d'un même contribuable dans deux ou plusieurs Etats.⁴ Autrement dit, La double imposition est le fait qu'un même revenu ou un même bien soit sujet à imposition dans deux ou plusieurs pays, pour la totalité de sa valeur, pendant une même période fiscale.⁵

Cette modalité de la double imposition est consécutive au rattachement fiscal utilisé par les Etats dans leur politique d'imposition, soit le rattachement territorial (domicile fiscal, source de revenu) soit le rattachement national (nationalité du contribuable).

Dans la mesure où la double imposition peut générer des distorsions, plusieurs techniques sont utilisées, en droit interne comme en droit international, pour y remédier.

I.2. La suppression de la double imposition

La suppression de la double imposition peut se réaliser sur le plan du droit interne et sur le plan du droit international.

1. En droit interne

A. L'exonération

Le législateur peut exonérer d'impôts les revenus déjà imposés à un autre titre. Le plus souvent il s'agit d'une exonération avec application du taux effectif, ce qui permet de maintenir la progressivité de l'impôt.

A titre illustratif, on peut citer la disposition de l'article 59, § 1er, de l'ordonnance-loi n°69-009 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus, aux termes duquel « en vue d'éviter la double imposition d'un même revenu dans le chef d'un même redevable, les éléments déjà imposés au cours d'un exercice sont déduits du montant des revenus imposables à l'impôt professionnel réalisés durant cet exercice, à concurrence de la partie nette des éléments déjà imposés qui se retrouve dans lesdits revenus imposables à l'impôt professionnel ».

B. L'imputation

Dans ce cas, le contribuable se voit accorder un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé à un autre titre et ce, limitativement au montant de l'impôt qui aurait été payé.

⁴ IKAS KASIAM, op. cit, p. 128.

⁵ « Convention fiscale franco-argentine », in <http://www.emploi-international.org/>

2. En droit international

Il s'agit de la transposition dans une convention fiscale des techniques ci-haut citées. Les Etats prennent soin cependant d'éviter qu'une matière imposable se trouve dans une situation de double imposition. Il n'est pas toujours exclu qu'un Etat prenne une option unilatérale de supprimer la double imposition en recourant soit à l'exonération, soit à l'imputation.

I. LES CAS DE DOUBLE IMPOSITION EN DROIT CONGOLAIS

Il sera question de relever les cas de double imposition sur les revenus mobiliers et locatifs d'une part et les revenus professionnels d'autre part.

II.1. Cas de double imposition des revenus mobiliers

Le revenu mobilier est celui qui rémunère un capital investi.⁶ Il intéresse plus particulièrement les associés, les obligataires et les titulaires de droits intellectuels.

1. Double imposition des revenus des associés ou des actionnaires

A. Cas des tantièmes

Aux termes de l'article 16 de l'ordonnance-loi n° 69-009 relative aux impôts cédulaires sur les revenus « les tantièmes⁷ visés à l'article 13, 7°, [...] sont fixés forfaitairement à 10 % des revenus réalisés et imposés tant à l'impôt professionnel qu'à l'impôt sur les revenus locatifs ». Comme on le constate, les tantièmes sont triplement imposés.

B. Cas du boni de liquidation

Le boni de liquidation est l'excédent d'actif apparaissant après la liquidation d'une société, lorsque les créanciers ont été payés et les associés remboursés de leur apport. Ce boni de liquidation est partagé entre les associés et éventuellement entre les porteurs des parts fondateurs.⁸

Aux termes de l'article 17, al. 1^{er}, de l'ordonnance-loi n° 69-009 relative aux impôts cédulaires sur les revenus, « en cas de partage même partiel de l'avoir social par suite de liquidation ou de toute autre cause, l'impôt dû, en vertu de l'article 13, est basé sur l'ensemble des sommes réparties en espèces, en titres ou autrement, déduction faite du capital social réellement libéré restant à rembourser. Ne sont pas considérés comme capital, pour l'application de la présente disposition, les bénéfices ou réserves virés ou incorporés au capital et à la raison duquel l'impôt mobilier n'a jamais été acquitté ».

Il résulte de cette disposition que le boni de liquidation est considéré comme un bénéfice imposable. Les associés devront doublement supporter l'impôt dans la mesure où les remboursements de leurs apports ont déjà été imposés au titre de l'impôt mobilier.

⁶ Art. 1^{er} de l'ordonnance-loi n° 69-009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus.

⁷ Il s'agit des tantièmes alloués, dans les sociétés de droit national par actions, aux membres du conseil général.

⁸ Lexique des termes juridiques, 15^{ème} éd., Dalloz, 2005, p. 83.

2. Double imposition dans le chef des obligataires et des concessionnaires de licence

A. Cas des obligataires

Un obligataire est le titulaire d'un titre négociable (obligation) constatant un emprunt fait par une entreprise ayant la possibilité de faire un appel public à l'épargne. L'obligataire est rémunéré par les intérêts que son titre génère.

En imposant les revenus des obligations, le législateur ne tient pas compte du fait que le bénéficiaire, société ou personne physique, devra également acquitter l'impôt mobilier au cas où elle ne rentre pas dans le champ d'application de l'article 22 de l'ordonnance-loi n°69-009 au terme duquel, « l'impôt ne s'applique pas aux revenus de créances visés à l'article 13, 3°, payés ou attribués à des sociétés de droit national ou étrangères, établies au Congo. Ces revenus sont, dans le chef de ces redevables, soumis à l'impôt professionnel. On sera dans un cas de double imposition sur le plan international. Il s'agirait par exemple des banques étrangères qui auraient financé leur correspondant en RDC.

B. Cas des concessionnaires de licence

Le détenteur d'un brevet d'invention ou d'un droit d'auteur sur un logiciel ou de tout autre droit intellectuel peut accorder une licence d'exploitation à une entreprise. Il s'agit généralement d'un contrat à titre onéreux dont le prix est payé par tranche sous forme de redevance. Ce revenu est soumis à l'impôt mobilier.⁹ Cet impôt est déjà stoppé à la source et le revenu sera également imposé comme un bénéfice dans le chef du titulaire du droit concerné. L'impôt déjà acquitté ne sera pas déduit.

II.2. Les autres cas de double imposition

1. Double imposition des revenus locatifs

L'impôt sur les revenus locatifs est assis sur le revenu brut qui comprend également l'impôt foncier ou les impôts de toute nature acquittés par le locataire à la décharge du bailleur. Cette imposition brute des revenus locatifs emporte une double imposition suite à la modification introduite par le décret n°109-2000 du 19 juillet 2000 dont l'article 1^{er} est libellé comme suit : « L'impôt est établi sur le revenu brut de l'année civile antérieure ». La non déduction des impôts acquittés en est la cause.

2. La double imposition des revenus professionnels

Le premier cas de double imposition à signaler est celui qui consiste à imposer le bénéfice réalisé par une société sans permettre à celle-ci de déduire de ce bénéfice les impôts acquittés sur les sommes distribués aux associés.

Il s'agit avant tout des sommes affectées au remboursement total ou partiel de capitaux empruntés, à l'extension de l'entreprise ou à la plus-value de l'outillage comptabilisées au débit

⁹ Art. 13, 8°, de l'ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969.

d'un compte de résultat, au mépris de toute règle comptable. Ces sommes sont également assujetties à l'impôt mobilier, sous réserve de l'application de l'article 22 de l'ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969.

De même, l'imposition des accroissements résultant de plus-values réalisées sur les immeubles, l'outillage, le matériel mobilier, les participations et les valeurs de portefeuille conformément à l'article 35 de l'ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969, constitue une double imposition dans la mesure où les immeubles concernés sont également soumis à l'impôt foncier en raison de leur valeur actuelle et ce, dans le cas où la déduction de l'impôt réel n'est pas admise.¹⁰

En ce qui concerne les rémunérations, la double imposition se réalise lorsqu'il n'y pas déduction des impôts déjà acquittés par le contribuable en application de l'article 52 de l'ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969. On y lit en effet ce qui suit : « Ne sont pas déductibles des rémunérations imposables, les impôts et charges quelconques autres que celles prévues aux articles 50 et 51. ».

CONCLUSION

La double imposition est une réalité en droit fiscal congolais. Il convient cependant d'éviter toute analyse a priori consistant à réclamer à tout prix la suppression des dispositions créant cette situation. Sans doute, le phénomène de la double imposition économique des bénéfices dans le chef de la société puis dans celui des actionnaires pourrait réduire l'efficacité des sociétés par actions à responsabilité limitée notamment dans le secteur bancaire, des assurances, etc.

Des études plus poussées doivent être menées pour apprécier l'incidence réelle des cas de double imposition ci-haut relevés et, si possible, le législateur est appelé à s'y pencher pour supprimer cette injustice entre contribuable et ce, surtout dans l'intérêt des investisseurs.

BIBLIOGRAPHIE

A. TEXTES JURIDIQUES

1. *Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 Février 2006, telle que modifiée et complétée par la loi n° 11/002 du 20 janvier 2011 portant révision de certains articles de la constitution, JORDC, n° spécial, 5 février 2011.*

¹⁰ Art. 46, de l'ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969.

2. *Codes des Impôts de la RDC, mis à jours au 10 juillet 2023.*

B. DOCTRINE

3. *BELTRAME P., Les finances publiques, Paris, Dalloz, 2011.*
4. *BELTRAME P., La fiscalité en France, 18^{ème} éd., Paris, Éditions Hachette Supérieur, 2019.*
5. *BOUVIER M., Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, 15^{ème} édition, Paris, LGDJ, 2016.*
6. *CASTAGNEDE B., Précis de fiscalité, 3^{ème} éd., Paris, PUF, 1996. Paris, PUF, 2008.*
7. *COZIAN M. et DEBOISSY F., Précis de fiscalité des entreprises, 45^{ème} éd., Paris, LexisNexis, 2021*
8. *DUVERGER M., Finances publiques, 11^{ème} éd., Paris, PUF, 1998.*
9. *MEHL L. et BELTRAME P., Sciences et techniques fiscales, Paris, P.U.F, 1984.*
10. *PETIT B., Fiscalité d'entreprise, 12^{ème} éd., Paris, Dunod, 2020.*