



Research Article

English Title-

Taxation of Digital Activities in the Democratic Republic of the Congo: Between National Regulatory Uncertainty and Global Solutions from the GloBE Rules

French Title-

Fiscalisation des activités numériques en République Démocratique du Congo : entre tâtonnement réglementaire national et solutions mondiales issues des règles GloBE

NYEMBO Louis Don De Dieu

Assistant Lecturer, University of Lubumbashi & Lawyer, Bar of Haut-Katanga, Democratic Republic of the Congo

Corresponding Author: *NYEMBO Louis Don De Dieu

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15713969>

Abstract	Manuscript Information
The Congolese legislator adopted, on March 13, 2023, Ordinance-Law No. 23/010 enacting the Digital Code. This text illustrates the government's position regarding the taxation of digital activities targeting the DRC. Article 383 of the said text recommends applying the common law tax regime to these activities. Recently, the Congolese Finance Law for the 2025 fiscal year even established automatic taxation on activities and services whose beneficiary entity has not designated a representative in the DRC. Alongside these national initiatives, the OECD proposes approaches (notably the GloBE rules) that raise many hesitations both at the level of the ATAF and within the DRC. In this context, the present study successively analyzes the relevance of the common law regime suggested by the Congolese legislator, the potential yield of the Globe rules in the context of the DRC, and the relevant recommendations for the country.	- ISSN No: 2583-7397 - Received: 15-04-2025 - Accepted: 30-04-2025 - Published: 22-06-2025 - IJCRM:4(3); 2025: 459-466 ©2025, All Rights Reserved - Plagiarism Checked: Yes - Peer Review Process: Yes
	How to Cite this Article Nyembo LDD. Taxation of Digital Activities in the Democratic Republic of the Congo: Between National Regulatory Uncertainty and Global Solutions from the GloBE Rules. Int J Contemp Res Multidiscip. 2025;4(3):459-466. Access this Article Online  www.multiarticlesjournal.com

KEYWORDS: Digital Code; digital services; digital activities; taxation; Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules; Residual Digital Income Rule (RDIR); Rule on Profits from Intangible Income (RPII); Tax on Excess Income (TEI); OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development); African Tax Administration Forum (ATAF)

INTRODUCTION

Il a été largement démontré que les entreprises peuvent être fortement impliquées dans la vie économique d'un autre pays sans y posséder un siège fixe d'affaires ou un agent dépendant qui constituerait un établissement stable. Il paraît donc évident que l'économie numérique engendre de nouveaux modèles d'entreprises [Chambre de commerce et d'industrie, 2021] qui font que cette économie devient de plus en plus « **l'économie même** ».

Dès lors, Il serait donc difficile, voire impossible, de dissocier l'économie numérique du reste de l'économie à **des fins fiscales** [El YAMLAHI, 2022].

C'est dans ce contexte qu'est né l'intérêt de la présente thématique résultant du constat de la diversité des approches en matière de fiscalisation des activités numériques.

Le législateur congolais a doté la RDC de l'Ordonnance-loi n°23/010 du 13 mars 2023 portant code du numérique. Ce texte régit plusieurs aspects du numérique dans le pays notamment **le traitement fiscal réservé aux activités et services numériques à destination de la RDC**.

La disposition qui a retenu notre attention est **l'article 383** qui dispose que : « *Les personnes morales et physiques exerçant les activités et services numériques évoluant dans le secteur du numérique à partir ou à destination de la République Démocratique du Congo, sont soumises au régime du droit commun en matière fiscale, parafiscale, douanière et de change en vigueur* ».

Il découle de cette disposition que la solution du législateur congolais aux défis de la fiscalisation des activités numériques dans le pays est **le régime de droit commun en matière fiscale**.

Le législateur a même enrichi ledit régime en y insérant de nouvelles dispositions fiscales ayant vocation à s'appliquer aux activités numériques à destination de la RDC. Ces dispositions sont contenues dans la loi de finances pour l'exercice 2025. Il s'agit notamment de l'article 37 qui prévoit même qu'il peut être procédé à **la taxation d'office** en cas de « *...non-désignation d'un représentant par une société étrangère qui n'a pas de domicile en République Démocratique du Congo...* ».

En parallèle à ces initiatives législatives de la RDC, l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) a initié plusieurs travaux (Pilier I, Pilier II, règles GloBE, etc...) pour faire face aux défis fiscaux de l'économie numérique. L'approche GloBE hautement technique a suscité de vives préoccupations au sein du *Forum sur l'Administration Fiscale Africaine* (ATAF) notamment quant aux bénéfices que pourraient en tirer les Etats en voie de développement.

La RDC, soulignons-le, n'est pas membre de l'OCDE mais elle a néanmoins signé, le jeudi 19 septembre 2024, la Convention sur la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (BEPS), ainsi que la convention sur la Règle d'assujettissement (RAI).

Dans ce contexte, il est essentiel que l'Etat congolais définisse clairement sa position face aux différentes propositions en vue d'adopter une approche cohérente et rentable pour le Trésor public.

Au regard de ce qui précède, le présent travail, centré sur l'expérience de la RDC, poursuit 3 objectifs principaux : *analyser la pertinence du régime de droit commun en matière fiscale proposé par le législateur congolais, analyser sommairement les Règles Globes et leur rendement potentiel dans le contexte congolais*, et enfin répondre à la question centrale de notre recherche « **comment fiscaliser les activités et services numériques à destination de la RDC ?** ».

Pour aborder ces objectifs, nous avons adopté une démarche déductive nécessitant le recours aux méthodes de l'herméneutique juridique et comparative, auxquelles nous avons associé la technique documentaire et celle d'observation directe.

Le choix de ce cadre méthodologique n'est pas anodin. Les deux méthodes susmentionnées nous permettront non seulement d'analyser la législation congolaise, mais aussi d'examiner les législations étrangères sur la même question. Par ailleurs, les techniques susmentionnées seront utilisées tant pour consulter divers documents que pour analyser l'application habituelle du régime fiscal de droit commun et le circuit de souscription et paiement des activités numériques en RDC.

Enfin, la présente étude s'efforcera dans son développement, conformément à ses objectifs, de clarifier tout d'abord la portée terminologique des termes clés **(I)**, avant d'analyser successivement la pertinence du régime fiscal congolais suggéré par le législateur **(II)**, l'impact et le rendement des règles GloBE à la lumière du contexte de la RDC **(III)**, ainsi que les résultats et recommandations politiques envisageables pour le pays **(IV)**.

I. CADRE TERMINOLOGIQUE

I.1. Fiscaliser

La fiscalité se rattache au droit fiscal. Ce dernier est défini comme étant l'ensemble des règles juridiques qui régissent l'établissement et la perception des impôts auxquels sont assujettis les membres d'une collectivité étatique [Trésor Gauthier, 2021].

On peut en déduire que « *fiscaliser* » une activité consiste à la soumettre à une réglementation précise définissant pour cette activité : l'impôt à percevoir, l'assiette, le mode ainsi que la procédure de recouvrement dudit l'impôt.

I.2. Activité numérique

L'activité numérique est définie à l'article 72 alinéa 2 du code numérique congolais comme étant toute : « *...prestation proposée et/ou fournie au moyen d'un système informatique ou d'un réseau de communication électronique en vue notamment de créer, de traiter, de stocker ou de diffuser les données* ».

Il convient de noter que la disposition susmentionnée assimile, dans son intitulé, la notion d'« **Activité numérique** » à celle de « **Service numérique** ».

Cependant, les terminologies proposées par le législateur congolais semblent manquer de certaines subtilités, notamment en ce qui concerne la fréquence de l'activité en RDC et sa rentabilité pour le prestataire.

S'agissant de la fréquence, on pourrait distinguer les activités numériques « **ponctuelles** » de celles dites « **Permanentes** »

exercées à destination de la RDC, en fonction de la souscription auxdits services par les résidents congolais. Les activités ponctuelles s'étendent sur une période inférieure à trois mois, tandis que celles permanentes sont celles qui s'exercent effectivement sur le territoire de la RDC pendant une période supérieure à trois mois, ce qui pourrait laisser entendre que la société non résidente y possède un établissement stable.

L'intérêt de cette distinction est relatif au traitement fiscal desdites activités.

En effet, le droit commun congolais ne prévoit pas *expressis verbis* cette distinction mais la suppose lorsque pour les prestations ponctuelles fournies par les non-résidents, il fixe un **impôt professionnel de 14%** sur les factures, tandis que pour les prestations dépassant trois mois, le régime de droit commun considère que la société dispose d'un établissement stable en RDC et, par conséquent, est redevable de **l'impôt sur les bénéfices et profits de 30%** (Article 8, alinéa 3 de la loi N°23/053 du 30 novembre 2023 relative à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des personnes physiques).

La même nuance, *de lege ferenda*, serait utile en vue d'éclairer les efforts de fiscalisation des activités numériques susmentionnées.

S'agissant de la rentabilité de l'activité, une distinction entre services numériques générateurs de revenu et ceux qui n'en génèrent pas s'avère nécessaire. En effet, il n'y a pas d'intérêt à fiscaliser une activité qui ne génère pas de profit à proprement parler. De plus, l'usage ponctuel ou permanent de certains services numériques en RDC n'implique pas systématiquement un transfert de revenu de la RDC vers un prestataire étranger justifiant une intervention de l'Administration fiscale congolaise. En tout état de cause, ces efforts de définition visent principalement les entreprises numériques qui font du chiffre d'affaires dans des juridictions sans s'y acquitter d'impôt faute d'installation physique. Les GAFAM (*Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft*) ainsi que les NATU (*Netflix, Airbnb, Tesla, Uber*) sont les entreprises les plus souvent citées à cet égard.

1.3. Droit commun

Le droit commun s'entend, au sens large, comme étant la règle applicable à une situation juridique entre des personnes physiques ou morales, quand il n'est pas prévu qu'une règle particulière régit la situation [Serge Guinchard et Thierry Debard, 2018].

Ainsi, le législateur congolais, n'ayant prévu aucune disposition particulière en matière de fiscalisation des activités numériques dans le pays, suggère l'application du régime de droit commun en matière fiscale composé essentiellement des textes qui seront examinés dans le développement de la présente étude.

II. PERTINENCE DU REGIME FISCAL DE DROIT COMMUN AU REGARD DES ACTIVITES ET SERVICES NUMERIQUES EN RDC

En analysant le régime de droit commun en matière fiscale tel que suggéré par l'article 383 du Code du numérique, nous avons cherché à identifier les impôts et taxes, relevant du régime de

droit commun susceptibles d'être appliqués aux activités et services numériques.

Nous avons donc procédé par des hypothèses :

II.1. Première hypothèse : les impôts relevant de la compétence des provinces

Dans ce premier lot, nous trouvons, **d'une part**, l'impôt sur les revenus locatifs (IRL) qui, comme le nom l'indique, concerne les revenus provenant de « ...la location des bâtiments et terrains sis en République Démocratique du Congo ... ».

D'autre part, les provinces bénéficient des impôts réels prévus par l'Ordonnance-loi N°69-006 qui dispose en son article 1^{er} qu'il est établi un impôt réel annuel sur les bases suivantes : « *la superficie des propriétés foncières bâties et non bâties situées en République Démocratique du Congo ; les véhicules, la superficie des concessions minières et d'hydrocarbures* ».

Autant l'IRL est en dehors du contexte des activités numériques, autant le sont les impôts repris à l'article 1^{er} ci-dessus. Rappelons que l'impôt réel est celui auquel sont soumis un certain nombre de biens physiques. Il frappe ainsi ce que le contribuable possède et non ce qu'il gagne [Trésor Gauthier, 2021].

L'hypothèse d'une application des impôts provinciaux aux activités numériques semble donc difficile à envisager, voire impossible.

II.2. Deuxième hypothèse : les impôts relevant de la compétence du pouvoir central

Cette catégorie comprend la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), l'Impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IM) ainsi que les revenus professionnels incluant les rémunérations (Impôt Professionnel sur les Rémunérations-IPR et Impôt Exceptionnel sur les Rémunérations des Expatriés-IERE), les bénéfices et profits des activités exercées avec établissement stable (IBP30 %) et ceux issus des prestations ponctuelles fournies par des prestataires étrangers sans établissement stable (IBP14 %).

Il est tout de même important de signaler qu'avec la loi N°23/053 du 30 novembre 2023 relative à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, les désignations « *IPR, IERE, IBP 30 ou 14%* » ne seront plus utilisées. On parlera plutôt de « *l'Impôt sur les revenus des personnes physiques (IRPP)* » et de « *l'Impôt sur les Sociétés (IS)* ». Il est prévu que cette réforme entre en vigueur en 2026.

II.2.1. La taxe sur la valeur ajoutée

Pour certains, le législateur congolais aurait opté pour l'imposition des activités numériques en RDC au travers de la TVA (16 %) arguant qu'il s'agirait d'une approche d'imposition par retenue à la source dans la mesure où, si le contribuable n'est pas en RD Congo ou n'y a pas désigné un représentant, c'est le client qui en est redevable [Trésor Gauthier, 2023].

Cependant, nous avons des raisons de penser que même avec la TVA, l'Etat congolais n'encaisse aucun gain au regard de la pratique.

En effet, l'application de la TVA résulte certes du principe de « *Territorialité* » de ladite taxe tel que prévu à l'article 21 de

l'Ordonnance-Loi n°10/001 du 20 août 2010. Toutefois, dans la mise en œuvre de ce principe, la TVA sur les prestations étrangères à verser au Trésor Public aboutit systématiquement à un montant nul.

Pour le comprendre, il convient de rappeler le principe de fonctionnement de la TVA. La TVA nette à verser est déterminée par la formule : **TVA collectée - TVA supportée**.

La TVA sur une prestation étrangère est présumée **supportée** par le consommateur basé en RDC. Lorsque ce dernier retient cette TVA à la source pour la reverser à l'Etat, elle devient simultanément une TVA qu'il **collecte** (retenue à la source).

Par conséquent, lors de la déclaration fiscale, le consommateur inscrira le même montant de la TVA tant dans la case de la TVA collectée (retenue à la source) que dans celle de la TVA supportée. La soustraction de ces deux sommes donne toujours un solde nul comme TVA nette à verser (*Voir formulaire TVA en annexe*).

II.2.2. Les autres impôts

En analysant la loi N°23/053, nous avons porté notre attention sur deux impôts. Il s'agit de l'IS qui est de 30% selon l'article 56 de ladite loi ainsi que le prélèvement de 14% sur les prestations étrangères. Ces deux prélèvements semblaient *a priori* être compatibles avec les activités et services numériques.

S'agissant de l'IS, la nouvelle loi dispose en son **article 7** que : « *Les bénéfices passibles de l'Impôt sur les Sociétés sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées ou sur les opérations réalisées en République Démocratique du Congo...* ».

En ce qui concerne les sociétés étrangères, la nouvelle loi dispose en son **article 8 alinéa 2** que : « *Les sociétés non-résidentes sont considérées comme ayant un établissement stable en République Démocratique du Congo : 2. soit, en l'absence d'installation matérielle, lorsqu'elles exercent directement sous leur propre raison sociale, une activité professionnelle pendant une période au moins égale à trois (3) mois...* ».

Comme mentionné en introduction, le législateur est même allé plus loin en prévoyant dans la loi de finances congolaise pour l'exercice 2025 qu'il peut être procédé à **la taxation d'office** en cas de « *...non-désignation d'un représentant par une société étrangère qui n'a pas de domicile en République Démocratique du Congo...* ».

Nous pouvons donc en déduire que l'IS est dû par les sociétés étrangères qui, directement sous leur propre raison sociale, offrent des services numériques consommés en RDC pendant une période de 3 mois au moins.

Cependant, l'on peut constater que tout en assujettissant à l'IS les activités et services numériques à destination de la RDC et exercées pendant une période de 3 mois au moins, le législateur a pourtant omis de spécifier les modalités de recouvrement dudit impôt.

S'agissant du prélèvement de 14%, la base légale se trouve à l'article 142 de la N°23/053 susmentionnée qui dispose qu' : « *Il est institué un prélèvement sur les sommes payées aux prestataires non-résidents en RDC en rémunération des*

prestations de toute nature fournies à des personnes physiques ou morales établies en RDC ».

L'article 144 de la même loi renseigne enfin que : « *Le taux du prélèvement sur les sommes payées aux prestataires de services non-résidents est fixé à 14%. Il est appliqué sur le montant brut des factures émises par les personnes physiques ou morales non établies en République Démocratique du Congo. Ce prélèvement est retenu à la source par les personnes physiques ou morales bénéficiaires de services* ».

Après lecture des dispositions relatives à ce dernier prélèvement, on pourrait être de croire qu'en définitive, c'est l'impôt idéal. Cependant, nous sommes d'avis qu'il est tout aussi inadapté que les précédents.

II.3. Incompatibilité du régime fiscal de droit commun

Pour procéder à la retenue à la source de l'Impôt de 14 %, le redevable doit détenir un numéro impôt, conformément à l'Article 1 de l'arrêté ministériel N°002 du 13 janvier 2004 portant mesures d'exécution du décret N°03.012 du 18 juillet 2003 portant institution d'un numéro Impôt.

Pour une société régulièrement installée et immatriculée auprès des services de l'Etat, le problème ne se posera pas. En revanche, la difficulté est manifeste pour les personnes physiques qui sont d'ailleurs majoritaires dans l'utilisation des services numériques étrangers auxquels elles souscrivent par carte visa.

Toute personne physique bénéficiant de ces services devra-t-elle souscrire à un numéro impôt pour pouvoir déclarer l'Impôt de 14% retenu à la source ? Répondre par l'affirmative semble difficile encore que les contrats en ligne sont des contrats d'adhésion, ne permettant ni négociation ni anticipation sur les retenues fiscales à faire [Léonia David, 2019].

Pour toutes ces raisons, nous sommes d'avis que le régime fiscal de droit commun 2023 est inadapté. Il y a donc lieu d'en repenser un autre.

III. LES REGLES GLOBES VIS-A-VIS DU CONTEXTE DE LA RDC

III.1. Règles Globes : une approche proposée par l'OCDE

En vertu du **Pilier II** de l'OCDE, il a été instauré un impôt minimum mondial de 15% afin de dissuader les entreprises numériques de transférer les bénéfices dans des juridictions où l'imposition est nulle ou quasi nulle [Vincent Renoux, 2021].

C'est de ce pilier qu'ont vu le jour les « **Règles Globales anti-érosion de la base d'imposition - règles GloBE** en abrégé ».

Ces règles reposent sur les éléments ci-après : la *règle d'inclusion du revenu (RDIR)*, qui est complétée par la *règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (RPII)* ; en contrepartie, ces deux règles peuvent être remplacées par l'*impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement (ICMQ)*. Chaque élément de GloBE est conçu pour soutenir l'autre de telle sorte qu'ils portent collectivement le *taux effectif d'imposition (TEI)* de la juridiction d'un groupe d'EMN sur le bénéfice GloBE jusqu'au taux d'imposition minimum de 15%. Aussi faut-il préciser que le calcul de ce bénéfice doit tenir compte de

l'exclusion de bénéfices fondée sur la substance (EBFS) [Allison Christians et alii, 2023].

Ces éléments constitutifs des règles GloBE peuvent être compris et interprétés de la manière suivante :

III.1.1. Taux effectif d'imposition (TEI)

Le taux effectif d'imposition est le pourcentage effectif d'imposition global de l'ensemble des entités du groupe situées dans une même juridiction¹ [Léa RIF et alii, 2023].

Les modalités de calcul de ce taux sont déterminées à l'article 5.1 des règles GloBE.

III.1.2. Règle d'inclusion du revenu (RDIR)

La RDIR est comprise comme étant une règle de sauvegarde qui prévoit que lorsqu'une entité constitutive d'un groupe multinational est soumise à un faible TEI dans l'Etat où sont tirés les revenus, la RDIR permet l'Etat de résidence d'une société mère de percevoir un impôt complémentaire en vue d'atteindre le seuil de 15% [Allison Christians et alii, 2023].

La RDIR figure aux articles 2.1 ; 2.2 et 2.3 des Règles GloBE.

III.1.3. Règle relative aux profits insuffisamment imposé (RPII)

La RPII est la seconde disposition d'imputation des règles modèles et est présentée aux articles 2.4 à 2.6. Elle vise à éviter qu'un groupe d'EMN n'échappe à l'impôt minimum de 15% alors que son TEI est sous ce seuil. Elle joue donc un rôle de filet de sécurité lorsque ni la juridiction du siège social de l'EMN ni celle intermédiaire n'appliquent la RDIR et en l'absence d'Impôt complémentaire minimum qualifié.

III.1.4. Impôt complémentaire minimum qualifié (ICMQ)

Les règles GloBE permettent également l'adoption d'un impôt minimum prélevé localement. L'adoption de l'ICMQ de GloBE préserve le premier droit d'imposition du pays source qui peut prélever ledit impôt et ainsi éliminer la possibilité d'un impôt complémentaire du pays du siège de la société.

III.1.5. Exclusion de bénéfices fondée sur la Substance (EBFS)

Cet élément des règles GloBE permet à l'entité faiblement imposée, d'obtenir réduction du revenu imposable au moment de la collecte de l'impôt complémentaire dans un autre Etat. La réduction est basée sur le montant de l'investissement matériel et des frais de personnel des entités constitutives dans le champ d'application dans le pays source [Allison Christians et alii, 2023].

Que retenir de toutes ces règles ? Il ressort de ce qui précède que l'initiative GloBE a vocation de permettre aux juridictions de récupérer l'impôt, à concurrence du taux minimum convenu, lorsque d'autres juridictions n'ont pas exercé leurs droits d'imposition ou lorsque le bénéfice serait sans cela soumis à de faibles taux d'imposition.

Une autre question importante à mentionner est celle relative au champ d'application des règles GloBE. L'article 1.1 desdites règles dispose que ces dernières : « *s'appliquent aux Entités*

constitutives qui sont membres d'un Groupe d'EMN dont les Etats financiers consolidés de l'Entité mère ultime affichent un chiffre d'affaires annuel d'au moins 750 millions EUR, pour au moins deux des quatre années fiscales précédant immédiatement l'année fiscale testée... ».

III.2. Impact et rendement sur le contexte de la RDC

L'impôt minimum mondial de 15% ci-haut mentionné a le statut d'approche commune selon la déclaration d'octobre 2021 des membres du Cadre inclusif. Cela veut donc dire que les Etats ne sont pas tenus d'adopter ces règles, mais s'ils choisissent de le faire, ils devront s'y conformer complètement [OCDE, 2024].

Il est donc de l'intérêt de chaque pays d'examiner l'applicabilité potentielle de GloBE à ses contribuables et l'interaction des règles GloBE avec son système fiscal national afin de décider en connaissance de cause s'il convient de réagir et de quelle manière [Allison Christians et alii, 2023].

La RDC n'a pas encore intégré les règles GloBE dans sa politique fiscale. Il serait donc difficile d'en envisager l'impact à ce stade. Néanmoins, étant un pays en voie de développement, la RDC partagerait les inquiétudes des autres Etats de la même catégorie quant à la complexité et à la transparence desdites règles.

S'agissant du rendement, dans un communiqué de presse, Oxfam France a relevé que GloBE « *ne met pas fin aux paradis fiscaux et ne laisse que des miettes aux pays en développement* ». Tout présage en effet qu'avec le taux d'imposition convenu (15%), les recettes fiscales supplémentaires dégagées bénéficieront pour les deux tiers aux pays riches du G7 et à l'Union européenne. Les pays les plus pauvres récupéreront moins de 3% [Trésor Gauthier et Merveille KETIKILA, 2021].

III.3. Approche suggérée par l'ATAF

Au regard de l'approche de l'OCDE, des propositions de l'ATAF n'ont pas tardé à voir le jour consécutivement aux hésitations formulées par les Etats africains.

En effet, il a été constaté que les initiatives de l'OCDE peinent à être concrétisées. C'est pourquoi l'ATAF a publié en septembre 2020 un document de travail intitulé « Approche suggérée de l'ATAF pour la rédaction d'une législation sur la taxe sur les services numériques ». Le bien-fondé de cette initiative est tout simplement d'éviter que les discussions au niveau mondial retardent considérablement la promulgation et la mise en œuvre d'une législation qui garantit aux pays des droits d'impositions appropriés sur les bénéfices des entreprises à forte composante numérique. De tels retards pourraient éventuellement coûter aux pays africains plusieurs millions de dollars d'impôts, vu qu'un bon nombre de ces entreprises ont vu leurs bénéfices augmenter considérablement pendant la pandémie de Covid 19² [Trésor Gauthier et Merveille KETIKILA, 2021].

¹ Léa RIF, LYNE LATULIPPE, JULIE S. GOSSELIN, Christine ALLY, *Aperçu des règles de l'impôt minimum global*, Université de Sherbrooke, Regard CFFP R2023/02, p8.

² Trésor-Gauthier KALONJI et Merveille KETIKILA (2021), « Evasion fiscale et imposition des GAFAM : consensus global et

perspective africaine » in Revue européenne et internationale de droit fiscal, N°2021/4, Bruylant, p 592

IV. RESULTATS ET RECOMMANDATIONS POLITIQUES

IV.1. Résultats

De ce qui précède, il convient **tout d'abord** de rappeler que le régime de droit commun suggéré par le législateur congolais n'est pas adapté à la situation actuelle. *A fortiori* les autres textes légaux (loi de finances 2025) adoptés en complément.

Ensuite, le pilier II et l'approche GloBE répondent aux questions « *Quoi imposer ?* » et « *Comment imposer ?* ». Cependant, la question « *Comment recouvrer l'impôt sur les activités numériques ?* » demeure en grande partie non résolue. En effet, pour toutes les composantes des règles GloBE évoquées ci-dessus, on a vu qu'il est aménagé un droit d'imposition dans une juridiction donnée selon que l'on applique la **RDIR**, la **RPII** ou l'**ICMQ**. Ces règles sont relativement faciles à appliquer lorsqu'une structure physique est présente dans la juridiction.

Cependant, malgré le droit reconnu par le pilier I, « *les modalités de recouvrement* » d'un impôt sur les activités et services numériques sont peu ou pas du tout abordés.

Qui plus est, l'impôt minimum de 15% est visiblement un impôt annuel ayant vocation à s'appliquer sur des exercices civils entiers et donc aux « *activités jugées permanentes* ». Ceci se dégage non seulement de ses conditions d'application fixées à l'article 1.1 des règles GloBE (*Il s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est d'au moins 750 millions EUR*) mais le caractère annuel de cet impôt se dégage aussi de la modalité de sa déclaration fixée à l'article 8.1.6 qui prévoit une déclaration au plus tard 15 mois après le dernier jour de l'année fiscale qui fait l'objet de la déclaration.

Par voie de conséquence l'on ne sait comment appliquer ces règles aux activités et services numériques ponctuels qui ne remplissent pas les critères d'application des règles GloBE mais qui génèrent pourtant un revenu qui quitte le territoire de la RDC vers l'étranger.

Face à ces questions non satisfaites, un tâtonnement, voire une indécision, peut se constater dans le chef des dirigeants politiques congolais. Des études avant la nôtre ont aussi signalé des hésitations des dirigeants africains du fait de l'inadéquation de l'approche unifiée de l'OCDE avec la diversité des modèles d'affaires numériques et la multitude des systèmes fiscaux [Sébastien Gonnet, 2020].

IV.2. Recommandations politiques

Les recommandations politiques qui découlent de la présente recherche sont de deux ordres. Elles se situent au niveau législatif ainsi qu'au niveau administratif.

IV.2.1. L'adoption d'un régime spécial en matière de fiscalité numérique

En lieu et place du régime de droit commun en matière fiscale, le gouvernement congolais devrait plutôt adopter « *un régime fiscal* ». Ce texte pourra régler les questions suivantes :

- **Identifier les principaux intervenant dans la chaîne de réalisation des activités numériques.** Lorsque l'on veut imposer les activités et services numériques l'Etat congolais devra choisir à quel point de la chaîne un prélèvement sera collecté. Nous sommes d'avis que la banque serait dans le cas d'occurrence le parfait redevable légal d'un prélèvement à retenir à la source.

Néanmoins, il est important de signaler que dans d'autres Etats, c'est plutôt l'agrégateur de paiement qui a été désigné comme redevable de l'impôt. C'est le cas du **Costa Rica** qui a prévu que les sociétés de cartes de crédit servent d'agents de retenue d'impôt à la source. Cependant, le **Pakistan** avait plutôt prévu que toute société bancaire ou institution financière qui verse la redevance à l'étranger doit déduire la taxe de 5% du montant brut payé, le **Slovaquie** est allée plus loin en mettant l'obligation de retenue à la source à charge du bénéficiaire du service, le **Vietnam** a aussi innové dans une loi de juillet 2020 qui prévoit que les entreprises étrangères qui n'ont pas d'établissement stable s'enregistrent et puissent autoriser une autre entreprise basée au Vietnam à remplir ces obligations déclaratives pour elles [Veronica Grondona, 2020].

- **La détermination d'un taux raisonnable d'impôt qui devra s'appliquer aux activités et services ponctuels**
- **L'établissement des obligations déclaratives ne servant pas au calcul de l'impôt mais permettant tout simplement à l'administration fiscale d'avoir une base des données.** Au fait, pour souscrire à un service numérique monnayé, il faut avoir préalablement un compte bancaire. Pour ainsi dire que tous les congolais qui envoient de l'argent aux prestataires étrangers sont connus des banques. Il serait donc idéal que les banques communiquent à l'administration fiscale les listes des personnes physiques qui ouvrent des comptes bancaires et détiennent des cartes de paiement international pour permettre à l'administration de faire des recoupements.

Cette communication de la banque à l'administration fiscale peut se faire sous forme de déclaration ne servant pas au calcul d'un impôt.

D'ailleurs, dans la pratique, l'administration fiscale exerce déjà ce droit lorsqu'elle obtient de la banque la communication des relevés bancaires des personnes morales soumises à un contrôle fiscal.

Cette communication *Banque-Administration fiscale* fournira à cette dernière une base de données pertinente pour orienter les efforts de fiscalisation.

IV.2.2. Investir dans la modernisation de l'administration fiscale congolaise

Au regard des recommandations ci-haut formulées, il va de soi qu'une administration non modernisée ne sera pas en mesure de

gérer le volume de données qu'impose le défi de fiscalisation des activités numériques.

Le recours à l'Intelligence artificielle pour la collecte et la gestion des données pourrait être un atout.

Des études avant la nôtre ont démontré que l'intelligence artificielle multiplie non seulement les capacités de collecte des données, mais aussi les possibilités de recoupement et de partage des données. Cela favorise la collecte de l'impôt, allège le poids du traitement administratif de l'impôt pour les administrations fiscales et facilite l'identification et la lutte contre la fraude. Les administrations fiscales sont de plus en plus nombreuses à investir et à utiliser des algorithmes pour analyser les données auxquelles elles ont désormais accès en vue d'accroître le nombre des contrôles et d'améliorer la pertinence et le ciblage des vérifications [Anne-Valérie Attias Assouline et Guillaume Glon, 2018].

CONCLUSION

Les débats autour de la fiscalisation des activités et services numériques sont au centre de nombreuses études scientifiques, chacune proposant la solution qui lui semble adéquate vis-à-vis du problème posé. Cependant, toute solution doit être adaptée à un contexte déterminé car les Etats ne sont pas confrontés aux mêmes difficultés. C'est pour cette raison que la présente étude a mis en exergue le contexte congolais.

En répondant à la question « *comment fiscaliser les activités et services numériques à destination de la RDC ?* » la présente étude recommande l'adoption d'un régime spécial en matière fiscale en dérogation à celui proposé par le législateur congolais. S'agissant des règles GloBE, il faudra énormément de temps pour que la RDC soit en mesure de s'y adapter car non seulement ces règles sont techniques mais elles semblent plus faciles à mettre en œuvre pour les Etats dans les juridictions desquelles les sociétés visées ont une présence physique.

Le gouvernement congolais aurait donc intérêt à résoudre certains préalables internes y compris ceux relatifs à la modernisation de l'administration fiscale.

La présente étude a aussi eu des limites.

En effet, quoique la méthode comparative ait été reprise dans le cadre méthodologique en introduction, le droit comparé cependant n'a pas été exploité de manière exhaustive.

Néanmoins, les exemples des législations étrangères mentionnées dans nos recommandations politiques pourraient suffire à attirer l'attention des dirigeants politiques congolais sur les réformes nécessaires.

REFERENCES

I. Laws

1. République Démocratique du Congo. Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux Impôts cédulaires sur les revenus, telle que modifiée et complétée à ce jour.
2. République Démocratique du Congo. Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée et complétée à ce jour.
3. République Démocratique du Congo. Ordonnance-loi n° 23/010 du 13 mars 2023 portant Code du numérique.

II. Regulatory Texts

4. République Démocratique du Congo. Arrêté ministériel n° 002 du 13 janvier 2004 portant mesures d'exécution du décret n° 03/012 du 18 juillet 2003 portant institution d'un numéro Impôt.
5. République Démocratique du Congo. Circulaire ministérielle n° 002 du 20 juin 2006 relative à l'exécution du décret n° 02/012 du 18 juillet 2003 portant institution d'un numéro impôt.

III. Books and Reports

6. Attias Assouline AV, Glon G. Fiscalité du digital, digitalisation de la fiscalité. Rev Econ Financ. 2018;(131):230.
7. Christians A, et al. Comprendre et s'adapter à l'impôt minimum mondial: un guide pour les pays en développement. Winnipeg (Canada): International Institute for Sustainable Development; 2023. p. 12–23.
8. Chambre de Commerce et d'Industrie. Fiscalité du numérique, l'urgence d'une solution consensuelle mondiale: un défi fiscal rendu plus impérieux que jamais par la crise sanitaire mondiale. 2021. p. 4, 9, 34.
9. David L. Le contrat d'adhésion. Hal open science, Dumas; 2019. p. 6.
10. OCDE. Administration fiscale 3.0: La transformation numérique de l'administration de l'impôt. Paris: Éditions OCDE; 2020. p. 47.
11. OCDE. Exposé des actions 2015, Projet CDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Paris: OCDE; 2015. p. 3–26.
12. OCDE. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Frequently Asked Questions. Paris: OCDE; 2024 Jun. p. 1.
13. Kalonji TG. Manuel de Fiscalité et Financement des Entreprises. France: Éditions du Net; 2021. p. 93–4.
14. Guinchard S, Debard T. Lexique des termes juridiques. 25th ed. Paris: Dalloz; 2017–2018. p. 803.
15. Gonnet S, Lescroart V, Lauratet S. Taxation des multinationales du secteur numérique: Développements récents et perspectives en Afrique. Perspectives. 2020 Nov; p.1.
16. Renoux V. Fiscalité numérique: le match retour. Paris: Think-Tank Digital New Deal; 2021. p. 27–8, 42.
17. Grondona V, Chowdhary AM, Uribe D. Mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique. Genève (Suisse): South Centre; 2020 Sep. p. 23, 26–8.

IV. Articles and Book Chapters

18. Attias Assouline AV, Glon G. Fiscalité du digital, digitalisation de la fiscalité. Rev Econ Financ. 2018;(131):225.
19. El Yamlahi I, et al. Révolution fiscale à l'ère du BEPS: enjeux et défis de la taxation de l'économie numérique. Rev Fr Econ Gest. 2022;3(5):323–9.
20. Kalonji TG, Ketikila M. Evasion fiscale et imposition des GAFAM: consensus global et perspective africaine. Rev Eur Int Droit Fisc. 2021;2021(4):58, 592.

21. Kalonji TG. L'Afrique centrale et la prévention de la fraude ou l'évasion fiscale: cas de l'imposition des activités numériques. In: Médé N, Yenuoussi N, editors. La prévention de la fraude fiscale au Bénin: Actes du colloque de Cotonou 12-13 Octobre 2023. Dakar: L'Harmattan-Sénégal; 2024. p. 24–5.

Creative Commons (CC) License

This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0) license. This license permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

About the Author

Louis Don De Dieu Nyembo is an Assistant Lecturer at the University of Lubumbashi and a practicing Lawyer at the Bar of Haut-Katanga in the Democratic Republic of the Congo. His academic and professional work focuses on legal frameworks surrounding digital transformation and taxation policy in emerging economies.