

**Contribution du code du numérique du 13 mars 2023 à
l'accroissement des recettes fiscales en République Démocratique
du Congo : Cas de la fiscalisation des activités et services
numériques étrangers**

**Contribution of the digital code of March 13, 2023 to increasing
tax revenues in the Democratic Republic of Congo: The case of
the taxing foreign digital activities and services**

NYEMBO Louis Don De Dieu

Assistant d'Enseignement

Université de Lubumbashi

Avocat au Barreau du Haut-Katanga

République Démocratique du Congo

Date de soumission : 13/12/2024

Date d'acceptation : 16/03/2025

Pour citer cet article :

NYEMBO. Louis D. (2025) « Contribution du code numérique du 13 mars 2023 à l'accroissement des recettes fiscales en République Démocratique du Congo : Cas de la fiscalisation des activités et services numériques étrangers », Revue Internationale du chercheur «Volume 6 : Numéro 1 » pp : 1337-1363

RESUME

Le 13 mars 2023, la République Démocratique du Congo s'est dotée d'une loi sur le numérique. Il s'agit plus précisément de l'Ordonnance-loi N°23/010 du 13 mars 2023 portant code du numérique. Ce code est une réponse aux nombreux défis que rencontrait le pays en matière numérique. Il s'agit notamment des défis relatifs à la fiscalisation des activités et services numériques qui génèrent des revenus importants sur le territoire national sans que l'administration fiscale congolaise n'ait son mot à dire. Cette situation remet en cause non seulement la souveraineté fiscale de l'Etat congolais mais aussi le prive des ressources importantes pour sa politique. L'article 383 dudit code était a priori une réponse aux défis de fiscalisation du secteur numérique en RDC. Cependant cette disposition a suscité plus de préoccupation qu'elle en a résolu. La préoccupation majeure que suscite cette disposition porte sur la compatibilité du régime fiscal de droit commun suggéré aux activités numériques. La présente étude plaide non seulement pour un régime spécial pour la fiscalité numérique mais aussi propose des perspectives à court, moyen et long terme pour permettre à la République Démocratique du Congo de s'outiller utilement face aux enjeux de ces activités.

Mots clés : code du numérique ; services numériques ; activités numériques ; fiscalisation ; établissement stable virtuel ; recettes fiscales.

ABSTRACT

On March 13, 2023, the Democratic Republic of the Congo adopted a law on digital technology. More specifically, it is the law N°23/010 of March 13, 2023 on the digital code. This code is a response to the country's many digital challenges. These include, in particular, challenges relating to the taxation of digital activities and services, which generate significant revenues on the national territory without the Congolese tax authorities having any say in the matter. This situation not only calls into question the fiscal sovereignty of the Congolese state, but also deprives it of important resources for its policies. Article 383 of the aforementioned code was a priori a response to the challenges of taxing the digital sector in the DRC. However, this article raised more concerns than it resolved. The main concern raised by this article relates to the compatibility of the common law tax regime suggested for digital activities. This study not only argues for a special regime for digital taxation, but also proposes short-, medium- and long-term perspectives to enable the Democratic Republic of Congo to usefully equip itself to meet the challenges of these activities.

Keywords : digital code ; digital services ; digital activities; taxation; virtual permanent establishment; tax revenues.

INTRODUCTION

Les recettes fiscales occupent une place importante dans le processus de redistribution des richesses, car elles permettent à l'Etat de contribuer efficacement au développement inclusif et durable.

Ainsi, la réalisation d'un potentiel fiscal va dépendre de la gouvernance mise en œuvre dans la collecte et la gestion des ressources fiscales. Par conséquent, l'incapacité de l'Etat à collecter suffisamment des ressources par les impôts et autres prélèvements affaiblit sa capacité à redistribuer, autrement dit à fournir des biens et services publics [Omer Kambale Mirembe, 2011].

De ce qui précède, on notera qu'il est donc crucial que tout Etat ait une parfaite maîtrise de l'assiette de son impôt. Par « assiette de l'impôt », autrement appelée « base imposable », on entend l'ensemble des opérations administratives qui ont pour but de rechercher et d'évaluer la matière imposable [Jean-Luc ALBERT, 2007]. Il s'agit en d'autres termes d'établir l'existence et le montant de la matière imposable, et constater la présence du fait générateur de l'impôt c'est-à-dire, de l'acte ou de la situation qui est la condition de la naissance de la dette d'impôt [Serge GUINCHARD, 2017].

En République Démocratique du Congo, l'Impôt et son assiette sont établis par la loi. En complément, les régies financières en assurent le recouvrement dans les limites de leurs compétences telles que prévues par les textes légaux.

Cependant, il s'avère qu'à l'aune du 21^{ème} siècle, le numérique influence profondément l'ensemble de l'économie [Michel VIVANT, 1999] et même, dans une certaine mesure, nos nouvelles façons d'agir et de faire au quotidien [José KADIMA, 2017].

Une étude réalisée en 2022 mettait déjà en lumière le fait que de nos jours, les entreprises peuvent être fortement impliquées dans la vie économique d'un autre pays sans avoir un siège fixe d'affaires ou un agent dépendant qui constituerait un établissement stable [El YAMLAHI, 2022]. Par conséquent, toutes les activités dématérialisées c'est-à-dire, celles réalisées grâce au numérique, constituent de nouvelles bases imposables pour les Etats et le législateur congolais n'a pas été insensible à cette aubaine fiscale.

A ce sujet, nous avons observé tout d'abord que l'Ordonnance-loi n°23/010 du 13 mars 2023 portant code du numérique s'est offerte en outil pouvant permettre à la RDC de s'adapter à cette dynamique de l'économie dématérialisée en instaurant des dispositions fiscales qui, désormais, s'appliqueront aux activités et services numériques à destination du pays et générateurs de revenus.

La disposition principale à ce sujet est l'article 383 qui fixe l'assiette de l'impôt et identifie les contribuables en disposant 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 soumis au régime du droit commun en matière fiscale, parafiscale, douanière et de change en vigueur* ».

Au regard de la disposition sus présentée et au regard du besoin d'accroissement des recettes fiscales en RDC, la présente étude s'est proposée d'adopter la question de recherche consistant à savoir : « *Comment le régime fiscal de droit commun répond-t-il aux défis de la fiscalisation des activités et services numériques en RDC ?* ».

Pour répondre à cette question, il est judicieux d'adopter une méthodologie adéquate car la méthode est la démarche organisée rationnellement pour aboutir à un résultat [Paulin Ibanda Kabaka, 2023].

A cet effet, notre étude aura recours d'une part, à l'herméneutique juridique pour la compréhension des divers textes juridiques qui seront énoncés [Pierre Félix Kandolo On'ufuku wa kandolo, 2018]. Il s'agira concrètement d'analyser les dispositions du régime fiscal de droit commun et de les confronter aux défis de la fiscalité numérique afin d'en apprécier l'applicabilité.

D'autre part, notre étude aura recours à la méthode dite comparative par l'analyse du droit comparé. En effet, le droit n'est pas une création spontanée. Il subit donc des influences directes ou indirectes [Pierre Félix Kandolo On'ufuku wa kandolo, 2018]. Dans notre contexte, le recours au droit comparé nous permettra de voir ce qui a été fait dans d'autres législations s'agissant de la fiscalisation du numérique afin de dégager ce qui pourrait inspirer le régime juridique congolais, sans bien sûr le dénaturé en faisant du pur mimétisme.

De ce qui précède, la présente étude fera un bref état des lieux des différentes approches légales et doctrinales en matière de fiscalisation des activités numériques (I), avant d'analyser les difficultés du régime fiscal de droit commun de la RD Congo sur la question (II) ainsi que les perspectives envisageables (III).

1. LA FISCALISATION DES ACTIVITES NUMERIQUES

1.1. Cadre conceptuel

Avant d'aborder les différentes approches sur la fiscalisation des activités numériques, voyons tout d'abord ce à quoi ces notions se rapportent.

1.1.1. Fiscalisation

Initialement, la fiscalité désigne l'ensemble des impositions ou contributions prélevées par les collectivités publiques, et les règles et mécanismes qui régissent leur fonctionnement. La notion n'inclut pas les prélèvements obligatoires qui ne constituent pas des impôts (prélèvements sociaux notamment) et les redevances ou prix perçus en contrepartie de services).

Il paraît donc évident que la fiscalité se rattache au secteur juridique. Elle renvoie plus précisément au droit fiscal. Ce dernier est perçu 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. En d'autres termes, le droit fiscal est la branche du droit régissant les impôts quant à leur assiette, leur liquidation et leur recouvrement [Trésor Gauthier, 2021].

De ce qui précède, on peut déduire que fiscaliser veut dire soumettre une activité à une réglementation précise prévoyant, pour cette activité, l'impôt à percevoir, l'assiette, le mode ainsi que la procédure de recouvrement dudit l'impôt.

1.1.2 Activités numériques

L'activité numérique a trouvé une définition dans l'ordonnance-loi N°23/010 du 13 mars 2023 portant code du numérique en République Démocratique du Congo précisément en son article 2 alinéa 72 qui dispose que cette notion se rapporte aux prestations proposées et/ou fournies 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.

Signalons que pour le législateur congolais, la notion d'« activité numérique » est identique à celle de « Service numérique ».

Cependant, le législateur congolais semble ne pas avoir établi de différence entre les activités et services numériques qui génèrent des revenus et ceux qui n'en génèrent pas du tout. L'intérêt de cette distinction viserait, de notre point de vue, à ne concentrer les efforts à fiscaliser que les activités qui génèrent effectivement un revenu.

Néanmoins, dans le sillage de ces activités et services numériques on peut citer les entreprises du numérique GAFAM (Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft) qui font du chiffre d'affaires dans plusieurs pays africains, mais ne s'y acquittent pas d'une juste part d'impôts pour la simple raison qu'elles n'y sont pas installées physiquement [Trésor Gauthier et Merveille KETIKILA, 2021].

En plus de ces grandes entreprises du numérique, on peut également mentionner à titre illustratif :

- **La plateforme NetFlix** qui est une entreprise internationale américaine qui offre un service de télévision en ligne par abonnement mensuel et à la demande [Gabrielle MOTA, 2021]. Son siège social se situe à Los Gatos en Californie. Pour un abonnement mensuel, Netflix propose 3 choix de forfaits indépendants : tout d'abord 1 forfait essentiel qui permet l'utilisation de la plateforme sur un appareil à la fois (que ce soit smartphone, tablette, ordinateur, télévision) en définition standard, qui est proposé à 7, 99 Euro, ensuite le forfait standard permet le visionnage sur 2 écrans HD pour 10,99 Euro ainsi que le forfait premium qui offre un visionnage sur 4 écrans HD à la fois, au prix de 13,99 Euro [Catal, Garcia, 2023].
- **La plateforme Spotify** qui est une société anonyme de distribution musicale sous la forme d'un logiciel propriétaire et d'un site web. Cette plateforme de distribution numérique permet une écoute quasi instantanée de fichiers musicaux [Tristan Imstepf, 2021]. Elle offre des abonnements personnels (à 10, 99 Euro par mois), pour deux personnes (à 14, 99 Euro par mois), pour une famille (à 17, 99 Euro par mois), et un abonnement étudiant (à 5, 99 Euro par mois) ;
- **La plateforme LinkedIn** qui est un réseau social professionnel en ligne créé en 2002 à Mountain View en Californie, qui offre différentes opportunités professionnelles à ses usagers allant de ceux qui recherchent un emploi aux sociétés qui désirent recruter du personnel. Le réseau offre ainsi des abonnements allant de 19, 99 à 139, 99 USD par mois selon les préférences de l'utilisateur.

Les activités et services échantillonnés ci-dessus nous semblent bien rentrer dans la définition proposée par l'article 2 alinéa 72 libellé supra.

En effet, ces services et activités numériques remplissent les critères ci-après :

- Ils réalisent de manière bien visible des prestations de services (ou activités) qui génèrent des revenus ;
- Ces services sont prestés à destination de nombreux pays dont la RD Congo sans y avoir une représentation physique.

Nous tirons ce dernier critère des descentes faites au bureau du guichet unique de création d'entreprise qui exerce sur toute l'étendue du territoire national toutes les missions relatives à

la création d'entreprise, aux inscriptions modificatives et aux formalités de radiation de l'immatriculation des personnes physiques ou morales et qui, du moins à ce jour, n'a pas enregistré ou publié sur son site web une quelconque immatriculation de bureau de liaison ou succursale quelconque appartenant à l'une des sociétés échantillonnées [Décret N°14/014 du 08 mai 2014 portant création, organisation et fonctionnement du guichet unique de création d'entreprise, Articles 4 et 19].

1.2. Différentes approches sur la fiscalisation des activités numériques

Plusieurs auteurs avant nous ont abordé la question de la fiscalisation des activités numériques tel que nous le verrons ci-dessous. Néanmoins, nous signalons d'emblée que notre étude se différencie de toutes ces approches par le fait qu'elle est construite sur base des réalités pratiques et légales de la RD Congo et se veut être un point de référence pour les Etats qui partageraient les mêmes réalités que la RD Congo.

1.2.1. Le constat des défis fiscaux des activités numériques

Dans cette première tendance, des auteurs mettent en évidence les difficultés fiscales actuelles de l'économie numérique de manière générale.

C'est ainsi qu'en 2016 déjà, l'on dénonçait le fait que certaines entreprises mettaient la société en réseau issue d'Internet pour s'affranchir des contraintes réglementaires. Cette situation, en plus de constituer une évasion fiscale, était même qualifiée « d'évasion juridique » [O. Iteanu, 2016].

De notre analyse, la notion d' « évasion juridique » fait certainement référence au fait que les activités numériques n'échappent visiblement pas qu'à la réglementation fiscale d'un Etat mais peuvent échapper à toute un régime juridique en vigueur dans un Etat (régime pénal, commercial, etc...) par le fait de la dématérialisation.

C'est au regard de ce fait qu'en 2018, d'autres auteurs affirmaient que le développement de l'économie numérique a pour conséquence de rendre complexe le droit fiscal en son état actuel [Patrick Serlooten et Olivier Debat, 2018].

Cette complexité est ressentie dans la quasi-totalité des Etats en particulier les Etats en voie de développement qui disposent des ressources matérielles et légales limitées en la matière. C'est pour cela que nous sommes d'avis qu'il faut bel et bien une « Révolution fiscale » consistant notamment à reconsidérer les systèmes fiscaux dans leur ensemble [Michel Bouvier, 2010].

1.2.2. L'encadrement juridique des activités et services numériques

Dans l'élan de la révolution fiscale, différentes études ont proposé de revoir l'encadrement juridique des activités et services numériques.

C'est ainsi qu'il a été rappelé qu'il était crucial pour les Etats d'assurer l'encadrement juridique des personnes et des faits sur son territoire, ensuite y contrôler les activités à travers les mécanismes de coercition que sont la justice et les prérogatives de puissance publique. L'exercice de la souveraineté de l'Etat doit donc s'exprimer par sa capacité à imposer son ordre juridique sans qu'aucun autre ne s'impose à lui [Michel Bouvier, 2010].

Ce rappel est pertinent quant à notre objet d'étude car il épingale la nécessité pour tout Etat de ne point demeurer passif face aux défis que présente le numérique. Le risque pourrait être une perte de souveraineté, dans la mesure où la fiscalité fait partie des attributs de souveraineté d'un Etat [V. Alexandre Maitrot, 2005].

Ceci se concrétise d'ailleurs en RDC, au travers de l'article 174 de la constitution du 18 février 2006 qui dispose en ses alinéas 1 et 3 que : « *Il ne peut être établi d'impôts que par la loi* » ; « *Il ne peut être établi d'exemption ou d'allègement fiscal qu'en vertu de la loi* ».

On retiendra donc que face à l'économie numérique, le contrôle du droit s'impose afin d'assurer la garantie des règles étatiques et d'encadrer les activités en ligne. L'Etat doit donc répondre à son devoir normatif et régulateur. S'agissant de la RDC, il a été remarqué qu'elle s'est ouverte à l'économie numérique sans préparation suffisante de son cadre juridique [Kodjo Ndukuma Adjayi, 2017].

1.2.3. Le besoin de la coopération fiscale internationale

Plutôt que d'évoluer en vase clos, les Etats devraient, selon certaines études, se tourner vers la coopération internationale dans le but de trouver des solutions aux défis de la fiscalité des activités numériques.

Se tourner vers la coopération internationale implique de comprendre le vaste réseau de conventions fiscales bilatérales établies sur base de trois types de conventions notables que sont : le modèle de convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune, le modèle de convention des Nations unies sur la double imposition et les pays en développement, et le modèle de convention fiscale des Etats-Unis [El. Yamlahi. I., 2022].

Cette coopération fiscale serait même la solution au manque de transparence résultant de la grande liberté et la rapidité de circulation des capitaux qu'engendrent les activités numériques [Dounia, 2020].

Concrètement, il a été proposé de prendre en compte certains critères s'agissant de la notion « d'établissement stable virtuel ». Selon des études menées sur la question, une plateforme numérique serait considérée comme ayant une « présence numérique » imposable ou un « **établissement stable virtuel** » dans un Etat si elle satisfait à l'un des critères suivants : elle génère plus de 7 millions d'Euros de produits annuels dans un Etat membre, elle compte plus de 100 000 utilisateurs dans un Etat membre au cours d'un exercice fiscal et plus de 3 000 contrats commerciaux pour des services numériques sont créés entre l'entreprise et les utilisateurs actifs au cours d'un exercice fiscal [Anne-Valérie Attias Assouline, Guillaume Glon, 2018].

L'intérêt de cette revue des différentes approches sur la fiscalisation des activités numériques était tout simplement de faire remarquer que la problématique est bien réelle car s'étant déjà posée dans d'autres études précédentes à la nôtre.

Cependant, puisque la République Démocratique du Congo a décidé en 2023 d'adopter une législation sur le numérique en vue de combler entre autres le vide juridique qui planait sur la fiscalisation des activités numériques, il semble bien opportun d'analyser le régime fiscal proposé afin d'en apprécier l'applicabilité.

2. APPLICABILITE DU REGIME FISCAL DE DROIT COMMUN CONGOLAIS AUX ACTIVITES ET SERVICES NUMERIQUES

Certains auteurs estiment qu'il y a un problème juridique lorsque des complications surgissent du fait des imperfections de la règle. Il peut y avoir donc trois sortes des problèmes, ou bien il n'existe pas de règle applicable au litige (**il y a vide juridique**), ou bien la règle est obscure (**problème d'interprétation**), ou bien il y a plusieurs règles applicables (**conflit des lois**) [François CRUA, 2006].

Dans le cadre de notre étude, nous sommes d'avis qu'il y a non seulement obscurité de la règle mais il y a aussi des raisons de croire que cette obscurité est de nature à créer un vide juridique. En effet, en répondant à notre question de recherche (*Comment le régime fiscal de droit commun répond-t-il aux défis de la fiscalisation des activités et services numériques en RDC ?*) nous mettrons en exergue le régime juridique congolais proposé par le législateur (**II.1.**) ainsi que les

difficultés d'application qui en résultent (**II.2.**) et lesquelles difficultés nous laissent croire qu'il y a non seulement obscurité de la règle mais aussi un vide juridique qui nécessite de revoir le régime fiscal applicable aux activités et services numériques dans le pays.

2.1. Régime juridique fiscal proposé par le code du numérique congolais

L'article 383 du code du numérique congolais constitue le point de départ de la présente analyse.

En effet, à la question de savoir quel est le régime applicable aux activités et services numériques à destination de la RDC, l'article 383 désigne le régime de droit commun en disposant expressément ce qui suit : « *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 soumis **au régime du droit commun en matière fiscale**, parafiscale, douanière et de change en vigueur* ».

Nous avons par la suite cherché à savoir quels sont les impôts et taxes, relevant du régime de droit commun, qui présentent des caractéristiques qui leur permettrait d'être appliqués aux activités et services numériques.

Pour rappel, la République Démocratique du Congo s'est dotée, en 2023 d'une toute nouvelle législation qui change toute la nomenclature précédente de ses impôts.

En effet, avant 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 prélèvements se faisaient en vertu de l'Ordonnance-loi N°69/006 du 10 février 1969 ainsi que l'Ordonnance-loi N°69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus telles que modifiées et complétées à ce jour par les lois de finances.

L'ancien système d'imposition des revenus, institué par la loi N°69/009 prévoyait, pour l'imposition des personnes physiques et des personnes morales trois cédules de revenus ayant chacune des règles d'assiette et des taux spécifiques, à savoir : les revenus locatifs, les revenus des capitaux mobiliers ainsi que les revenus professionnels comprenant les rémunérations et les bénéfices et profits.

Selon l'exposé des motifs de la nouvelle loi N°23/053, l'ancien système d'imposition avait l'inconvénient de ne pas faire la distinction claire entre la fiscalité des sociétés et la fiscalité des personnes physiques, d'une part, et d'entretenir une injustice fiscale dans la mesure où deux personnes physiques disposant d'un revenu égal pouvaient supporter des charges fiscales

différentes selon la nature de leurs revenus, d'autre part. Ensuite, ce système ne favorisait pas la responsabilisation individuelle des citoyens dans le paiement des impôts. Enfin, il ne permettait pas à la République Démocratique du Congo d'être en conformité avec le standard international en vigueur dans la plupart des Etats et ne facilitait pas, de ce fait, notamment la négociation des conventions fiscales relatives à l'élimination de la double imposition et à la prévention de l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu entre Etats.

Il est à signaler que la réforme de la nouvelle loi N°23/053 ne s'applique pas aux revenus locatifs et autres impôts réels à savoir l'impôt foncier, la Taxe de superficie sur les concessions minières, l'impôt sur les véhicules et la Taxe spéciale de circulation routière qui sont de la compétence des provinces tel que cela ressort de l'article 204 alinéa 16 de la constitution de la RDC de février 2006.

La nouvelle loi N°23/053 établit en son article 1, d'une part un impôt sur l'ensemble des bénéfices réalisés par les sociétés et autres personnes morales. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les Sociétés, en sigle « **IS** ». D'autre part il est établi un impôt unique sur le revenu des personnes physiques. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les Revenus des Personnes Physiques, en sigle « **IRPP** ».

Cette nouvelle configuration de la législation fiscale congolaise sera en vigueur d'ici 2026 conformément à l'article 153 de la loi N°23/053 qui dispose que cette dernière entre en vigueur après vingt-quatre mois à compter du 31 décembre de l'année de sa promulgation.

En analysant ce nouveau régime juridique, nous avons formulé quelques hypothèses dans le souci de découvrir quel impôt serait applicables aux activités et services numériques à destination de la RDC.

2.1.1. 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 qui, au vu de son assiette n'a absolument rien à avoir avec les activités numériques et donc n'est pas du tout applicable. Pour rappel, l'Ordonnance-Loi n°69/009 qui prévoit cet impôt dispose en son article 1^{er} qu' : *il est établi un impôt sur les revenus provenant de la location des bâtiments et terrains sis en République Démocratique du Congo ou impôt sur les revenus locatifs.*

D'autre part, les provinces bénéficient des impôts réels prévus notamment par l'Ordonnance-loi N°69-006 qui prévoit en son article 1 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.

Ces impôts réels ne sont aussi pas adaptés aux activités numériques car 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 que le contribuable gagne [Trésor Gauthier, 2021]. Pourtant, les activités numériques ne sont pas physiques mais complètement dématérialisées.

Dès lors il paraît évident que la fiscalité provinciale n'a rien à imposer aux activités numériques exercées tant à partir qu'à destination de la RD Congo.

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

Comme renseigné plus haut, avant la loi N°23/053, les recettes fiscales du pouvoir central étaient constituées principalement des impôts sur les revenus des capitaux mobiliers (IM) ainsi que les revenus professionnels comprenant les rémunérations et les bénéfices et profits.

Cependant, dans la perspective de 2026 avec la nouvelle loi N°23/053 du 30 novembre 2023 nous n'aurons principalement que l'impôt sur les sociétés ainsi que l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Sans toutefois oublier les prélèvements spécifiques en matière de revenu qui demeurent, notamment le prélèvement sur les sommes payées aux prestataires de services non-résidents au taux de 14% du montant brut des factures des prestations fournies et d'un prélèvement exceptionnel à charge des entreprises employant un personnel expatrié au taux de 25% du montant brut des rémunérations.

S'agissant de ces deux derniers prélèvements de 14 et 25% il est à signaler que sous l'ancienne réglementation, ils étaient appelés respectivement « *impôt professionnel sur les sommes payées en rémunération des prestations des services de toute natures fournis par des personnes physiques ou morales non établies en République Démocratique du Congo* » et « *L'impôt exceptionnel sur les rémunérations des expatriés* ».

En analysant la nouvelle loi N°23/053, nous avons mis le curseur 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 semblent présenter des compatibilités aux 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... ».

S'agissant ainsi des 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... ».*

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

Cependant, il sied de constater que le législateur congolais s'est limité à dire que les sociétés non-résidentes étaient soumises à l'impôt selon les conditions renseignées supra mais a gardé silence sur le recouvrement de ce qui serait dû à l'Etat congolais. Ce qui de notre point de vue laisse planer un vide juridique sur l'IS à payer par les sociétés étrangères.

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 République Démocratique du Congo en rémunération des prestations de toute nature fournies à des personnes physiques ou morales établies en République Démocratique du Congo ».*

L'article 143 poursuit en disposant que : *« Le fait générateur du prélèvement visé à l'article 142 ci-dessus est constitué par l'exécution de services ou de tranches de services par les personnes physiques ou morales non établies en République Démocratique du Congo... ».*

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 serait tenté de croire qu'en définitive, c'est l'impôt idéal. Cependant, nous sommes d'avis qu'il est tout aussi inadapté que les précédents et ce, pour les raisons qui seront développées dans les lignes qui suivent.

2.2. Difficultés d'application du régime de droit commun aux activités et services numériques

Comme nous l'avons renseigné plus haut, les recettes provinciales sont inadaptées aux activités et services numériques du fait de la matière imposable. Au niveau des recettes nationales, l'IS vise indirectement les activités et services numériques mais il se constate un vide juridique sur le mode de recouvrement.

Enfin, le prélèvement de 14% retenu à la source sur les sommes payées aux prestataires étrangers nous a semblé être la solution mais il s'avère qu'il présente aussi des difficultés de recouvrement qui nous poussent à croire qu'il est tout aussi inadapté que les précédents prélèvements.

En effet, pour procéder à la retenue à la source de l'Impôt de 14% il faut que le redevable détienne 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. Cet article prévoit que l'exercice de toute activité ou la réalisation de toute opération qui génère un prélèvement fiscal ou parafiscal en RDC oblige la personne à avoir un Numéro Impôt.

Pour une société régulièrement installée et immatriculée auprès des services de l'Etat, le problème ne se posera pas, mais 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 14% retenu à la source ? Cela sera difficile à matérialiser compte tenu de la forte démographie en RDC.

Aussi faut-il souligner que les étapes de formation d'un contrat en ligne ne sont pas les mêmes que celles d'un contrat entre personnes présentes où le bénéficiaire est en mesure d'avertir plus facilement le prestataire qu'il fera une retenue à la source de 14% du montant de la facture. Par contre, les contrats en ligne se présentent en grande majorité sous forme de contrat d'adhésion dans lesquels les conditions générales sont soustraites à la négociation et déterminées à l'avance par le prestataire [Léonia David, 2019].

Par voie de conséquence, la Direction Générale des Impôts ainsi que ses démembrés se trouvent en difficulté de procéder vis-à-vis des activités et services numériques étrangers et à destination de la RDC.

Pour ces raisons, nous sommes d'avis que le régime fiscal de droit commun suggéré par le code du numérique de 2023 est complètement inadapté aux enjeux que présentent les activités et services numériques en RDC en particulier. Il y a donc nécessité d'adopter plutôt une législation spéciale issue de différentes réformes que nous plaçons à court, moyen et long terme.

3. QUELQUES PERSPECTIVES

Au cours de nos recherches, nous avons relevé un constat qui fait plus ou moins l'unanimité de la doctrine : l'économie numérique donne naissance à de nouveaux modèles d'entreprises et cette économie devient de plus en plus « **l'économie même** ». Il serait donc difficile, voire impossible, de séparer l'économie numérique du reste de l'économie à des fins fiscales [EL YAMLAHI. I., 2022].

Partant de ce constat, nous pouvons conclure que l'effort d'une réflexion sur les possibilités pour un Pays comme la République Démocratique du Congo d'améliorer son potentiel fiscal vis-à-vis de l'économie numérique en vaut véritablement la peine.

La perspective majeure que nous pouvons présenter à ce stade est inspirée des travaux de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE) sur le droit fiscal international.

En effet, l'OCDE est une organisation internationale regroupant près de 38 Etats dont les Etats européens en grande majorité. A l'issue de plusieurs années de cogitation, cette organisation a fait 3 propositions innovantes non seulement à l'attention de ses Etats membres mais aussi à l'attention des autres Etats qui auraient peine à s'adapter fiscalement aux défis du numérique à l'instar de la RDC.

Ces propositions de l'OCDE peuvent-être résumées comme suit :

- **Lancement du projet BEPS** (BEPS : *Base Erosion and Profit Shifting - Erosion de la Base d'imposition et transfert de bénéfices*) : en vertu de ce projet, 15 actions ou mesures sont préconisées par l'OCDE. Parmi ces 15 actions, 3 actions nous ont semblé pertinentes au regard du contexte de notre étude. Il s'agit des actions : **1. Relever** les défis fiscaux posés par l'économie numérique, **7. Empêcher** les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable et **8. Elaborer** un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales.
- **Le pilier I** qui établit un nouveau droit d'imposition indépendamment de la présence physique. Ce droit d'imposition s'applique lorsqu'une entreprise a une implication

soutenue et significative dans l'économie d'une juridiction sans présence physique en d'autres termes l'idée consiste à proposer une clé de répartition des profits qui tienne compte non plus seulement de l'Etat de siège de l'entreprise mais aussi des Etats de consommation, afin d'allouer à ces derniers une fraction du bénéfice réalisé sur leur sol par les entreprises n'y étant pas implantées [Martin Collet, 2021].

- **Le pilier II** qui vise à créer un taux d'imposition minimal à l'échelle mondiale afin de dissuader les entreprises numériques de transférer les bénéfices dans des juridictions où l'imposition est nulle ou quasi nulle [Vincent Renoux, 2021], en d'autres termes il s'agira de permettre aux Etats de taxer leurs groupes internationaux pour les bénéfices réalisés à l'étranger et peu ou pas imposés, ce pilier créera une interdépendance qui permettra aux pays d'origine et de résidence de veiller à ce que les entreprises paient le taux minimum [Veronica Grondona, 2020].

Aux cotés de ces 3 propositions de l'OCDE et s'agissant du droit comparé, nous avons constaté qu'au niveau de l'Union Européenne il y a aussi eu quelques initiatives normatives telles que l'Institution du paquet GAFA (Google Amazone, Facebook, Appel) une taxe qui concernerait ces multinationales, la Directive E-Commerce [Vincent Renoux, 2021], et quelques initiatives nationales unilatérales telles que la Taxe française sur la diffusion vidéo et sur les services numériques de 2019, la Taxe sur les services numériques adoptée en 2020 au Royaume-Uni, en Italie, en Autriche, en Tunisie, en Turquie, en 2021 en Espagne, au Kenya et en Inde depuis 2016.

Cependant, pour être réaliste dans notre démarche et compte tenu de la réalité congolaise ainsi que de la problématique posée, il serait illusoire de s'hasarder à intégrer machinalement les propositions de l'OCDE ou créer des taxes spécifiques sans pour autant résoudre quelques préalables internes.

En vertu de ces préalables, il nous a paru judicieux de regrouper nos autres perspectives en **3 catégories** :

- Perspectives à court terme : *préparation d'un cadre pratique technique*
- Perspectives à moyen terme : *réformes légales pour la fiscalisation des activités numériques*
- Perspectives à long terme : *coopération fiscale internationale*

3.1. Perspectives à court terme : préparation d'un cadre pratique et technique

3.1.1. *Mettre en place un cadre national de concertation sur la fiscalité numérique en prélude d'une coopération fiscale internationale*

Pour certaines études, l'urgence d'aboutir à un consensus s'impose aux Etats. En effet, il est admis qu'en l'absence de consensus, l'essor constant de la numérisation associée aux impacts économiques de la pandémie covid-19, accroîtra les blocages pour une sortie de crise fiscale. Le risque serait donc, que sous la pression économique, certains Etats pourraient mettre des mesures fiscales unilatérales qui vont affaiblir toute issue au niveau mondial. Cette situation pourrait conduire à un désordre et à des différends politiques, fiscaux et commerciaux qui vont pénaliser l'investissement et la croissance [Chambre de commerce et d'industrie, 2021].

Cependant, nous sommes d'avis que pour s'engager sur la voie de la coopération fiscale internationale, la République Démocratique du Congo devrait pouvoir être en possession de données concrètes issues d'un cadre de concertation national sur la fiscalité numérique.

Pour la RD Congo, les résultats d'une concertation nationale sur le sujet seraient d'après nous, de pouvoir avoir une idée quantifiée :

- Des activités et services des sociétés non résidentes mais effectivement consommés en République Démocratique du Congo ;
- Des utilisateurs desdits services ;
- Des revenus transférés aux sociétés étrangères et qui échappent à l'imposition fiscale en RD Congo.

Le cadre de concertation devrait à notre humble avis être constitué de la Banque Centrale du Congo, des autres banques commerciales, le Ministère des Finances, la DGDA, la DGI, la DGRAD, le Ministère du budget et des professionnels du droit fiscal et du numérique.

La France avait mis sur pied un « **Conseil National du Numérique** » qui a donné naissance en France à des concertations sur la fiscalité du numérique. Ces concertations ont produit différents avis, dont l'avis N°2013-3 de septembre 2013 qui faisait d'importantes recommandations à la France. Il faut noter que ces recommandations ont permis à cet Etat de mieux se positionner sur la question de la fiscalité internationale [Conseil National du Numérique, 2013].

Au niveau de la RDC, nous n'avons pas une évaluation exacte du nombre d'utilisateurs des services et activités numériques à destination du pays mais il est possible d'évaluer cela au

travers du taux d'utilisation internet dans le pays compte tenu du fait que l'usage de ces services requiert préalablement un abonnement internet.

Nous avons à cet effet exploité les rapports de quelques institutions :

- Selon la Banque mondiale, la RDC comptait moins de 9 utilisateurs internet pour 100 habitants, soit l'un des taux de pénétration d'internet les plus faibles du continent en 2017 mais avec un accès à internet le plus cher au monde en 2019. Néanmoins, la libéralisation du secteur des télécommunications a augmenté le nombre d'opérateurs privés et a amélioré la situation [Groupe de la Banque Mondiale, 2020].
- Ainsi selon l'ARPTC, la fourniture des services internet en RDC, est animé par plus ou moins 39 fournisseurs d'accès à internet dont **4 opérateurs des réseaux mobiles** et le reste fournissant les services d'internet fixes filaires et hertziens [ARPTC, 2022]. Le premier trimestre 2023 a été marqué par une hausse du nombre de souscription internet mobile de l'ordre de 8.69 % soit de 25.9 millions à 28.2 millions d'abonnements par rapport au dernier trimestre de 2022 [ARPTC, 2023]. Renseignant ainsi un taux de pénétration à internet de **29.6% en 2023** contre 0.03 % (Internet fixe) et 27% (Internet mobile) en 2022 et 23% en 2020 [Union Internationale des Télécommunications, 2022].

En réfléchissant dans le même sens, le Conseil national français sur le numérique avait repris une proposition portant sur « **La taxe sur les appareils connectés** » et une autre proposition sur « **La Taxe sur la bande passante** » [Conseil National du Numérique, 2013].

Cependant, ces propositions n'ont pas vraiment abouti. La raison est d'après nous toute simple, cette première tentative contient une limite de taille : tout utilisateur d'internet ne souscrit pas forcément à un service numérique étranger. Néanmoins, cette tentative nous donne une idée sur les potentielles estimations dont la RD Congo pourrait se prévaloir.

3.1.2. Consolider et rendre effectif la modernisation de l'administration fiscale congolaise

La modernisation de l'administration fiscale présentera énormément d'avantages au regard de notre problématique et au vu du contexte de la RD Congo dans lequel nous nous situons.

Ces avantages peuvent provisoirement être les suivants :

- Une identification numérique et uniformisée des contribuables [OCDE, 2020] ;

Dans une société où l'identité numérique est utilisée dans de multiples processus personnels et officiels, et pour différents rôles, la mise en place d'un système d'identification unique et sécurisé pour les citoyens et les entreprises est nécessaire pour une fiscalité plus fluide.

- Une gestion plus efficace des données [OCDE, 2020] ;
- Selon l'OCDE, l'introduction des technologies digitales dans les administrations fiscales contribue au renforcement de la transparence fiscale au niveau national et international grâce à l'échange des recoupements entre les administrations fiscales [Benazzou. L et Benazzou, 2022].
- L'administration pourra interagir avec les autres administrations, avec le secteur privé et par-delà les frontières.

A titre d'exemple, l'administration fiscale française a su, en 2012, lancer des procédures de contrôles des GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple). Ces contrôles ont abouti à d'intéressants résultats 6 ans après. Un accord amiable avait été conclu avec Amazon en 2018 à hauteur de 200 millions d'euros, Apple a accepté en 2018 la proposition de rectification pour un montant de 576 millions d'euros afin de solder un contentieux portant sur 10 ans d'impôt, Facebook a également annoncé en août 2020 avoir conclu un accord avec l'administration fiscale à hauteur de 106 millions d'euros au titre des impositions portant sur les années 2009 à 2018 [Vincent Renoux, 2021].

Nous sommes d'avis que pour qu'une administration fiscale parvienne à effectuer des contrôles d'une telle envergure il faudrait donc qu'elle multiplie des efforts quant à intégrer de manière effective l'outil digital dans ses procédures.

L'administration fiscale congolaise quant à elle a fourni énormément d'efforts quant à sa modernisation. La Télédéclaration, le SYCO-GD-TVA, l'ISYS-REGIES, les systèmes Sydonia et Logirad font partie des initiatives palpables en la matière. Cependant, et partant de l'observation pratique faite sur la télédéclaration, nous nous sommes rendus comptes que l'initiative n'est pas effective, c'est-à-dire qu'elle ne profite pas encore à tous les contribuables. Ceux qui relèvent des Directions des Grandes Entreprises (DGE) déclarent en ligne certes mais les contribuables qui relèvent des Centres d'Impôts (CDI) en sont toujours aux déclarations physiques.

3.1.3. Finaliser la mise en place du cadre institutionnel du code numérique congolais qui facilitera la géolocalisation des redevables et par voie de conséquence une meilleure évaluation des revenus imposables

Le nouveau code numérique congolais du 13 mars 2023, porteur d'innombrables innovations numériques a prévu un cadre institutionnel sensé accompagner la concrétisation de ses dispositions légales.

L'article 5 dudit code dispose ce qui suit : « *Le cadre institutionnel du secteur des activités et services numériques comprend :*

- *Le ministre ayant le numérique dans ses attributions ;*
- *L'Autorité de régulation du Numérique ;*
- *L'Autorité Nationale de Certification Electronique ;*
- *L'Agence Nationale de Cybersécurité ;*
- *Le Conseil National du Numérique... ».*

Ce cadre institutionnel pourrait travailler à « Mettre en place un appareil statistique pour mesurer l'activité de plates-formes internet » en République Démocratique du Congo. Cette proposition avait aussi été envisagée par certains auteurs s'agissant du contexte français [Julia Charrié et Lionel Janin, 2015].

3.2. Perspectives à moyen terme : quelques réformes légales à envisager

Tel que renseigné dans notre problématique, la législation fiscale congolaise n'est visiblement pas adaptée aux défis que posent les activités et services numériques en à destination de la RD Congo. C'est ainsi que s'agissant de la fiscalisation des activités numériques, nous proposons les réformes ci-après :

3.2.1. Adopter un régime fiscal spécial avec taux dérogatoire pour les activités et services numériques à destination de la RD Congo

En l'état actuel de la législation fiscale congolaise, les impôts qui auraient été susceptibles de s'appliquer ont des taux extrêmement élevés (30% ou encore 14%).

Ces taux sont extrêmement élevés comparativement à la moyenne mondiale des taxes sur le numérique adoptées dans d'autres Etats (soit de 2 à 5% environ) pour la grande majorité des Etats [Florent Rombourg, 2022] et pourrait causer énormément de problème car les taux d'autres Etats, quoique faibles, ont rencontré plusieurs résistances [Veronica Grondona, 2020].

Pour exemple, la taxe française de 3% instaurée en 2019 sur les services numériques a encouru plusieurs critiques dont notamment le fait qu'elle frappe le chiffre d'affaires sans tenir compte des bénéfices supposément délocalisés par certaines entreprises assujetties et ensuite parce qu'elle est répercutable sur les clients français et donc passait à côté de son objectif [Martin Collet, 2021].

Néanmoins cette taxe demeure en vigueur à ce jour.

3.2.2. Intégrer dans le régime fiscal congolais à venir la notion de « Présence économique significative et/ou présence virtuelle » en complément de celle « d'établissement stable »

Il s'agit ici de doter le droit fiscal congolais des dispositions modernes qui permettent d'appréhender la réalité de l'économie numérique.

En effet, ceci ressort d'ailleurs des recommandations de l'OCDE qui a proposé aux Etats de privilégier un nouveau critère qui est celui de la présence économique sans qu'il soit nécessaire qu'il y ait un lien, une existence physique dans cet Etat [Vincent Renoux, 2021].

Quelques Etats ont déjà adopté cette réforme sur la présence économique significative. Il s'agit notamment de l'Inde en 2018, l'Israël en 2016, le Nigéria en 2020.

La notion de « **Présence économique significative** » pourra cependant être définie au cas par cas. Au Nigéria par exemple un décret du 29 mai 2020 avait été adopté et définissait la « Présence économique significative » comme étant le fait pour une société non-résidente au Nigeria d'avoir un chiffre d'affaires brut ou un revenu de plus de 25 millions NGN (64, 5 k dollars) provenant de quatre types d'activités numériques dont entre autres [Vincent Renoux, 2021] :

- La fourniture de services de streaming ou de téléchargement de contenus numériques aux personnes résidant au Nigeria ;
- La fourniture de biens et de services directement ou indirectement par le biais d'une plate-forme numérique.

En résumé, l'objectif sera donc de reformer les règles relatives à l'imposition des sociétés de telle sorte à justifier juridiquement le fait que des bénéfices soient enregistrés et taxés là où les entreprises ont une interaction importante avec les utilisateurs par l'intermédiaire de canaux numériques.

Cette proposition a aussi été encouragée par la Commission Européenne en 2018 [Chambre de Commerce et d'Industrie, 2021] qui, comme le Nigeria, a aussi fixé des critères d'imposition

en renseignant notamment qu'une plateforme numérique est considérée comme ayant une « présence numérique » imposable ou un établissement stable virtuel dans un Etat membre de l'union Européenne si elle satisfait à l'un des critères suivants :

- Si elle génère plus de 7 millions d'euros de produits annuels dans un Etat membre ;
- Si elle compte plus de 100 000 utilisateurs dans un Etat membre au cours d'un exercice fiscal ;
- Si plus de 3000 contrats commerciaux pour des services numériques sont créés entre l'entreprise et les utilisateurs actifs au cours d'un exercice fiscal.

3.3. Perspectives à long terme : coopération fiscale internationale

Selon sa dernière mise à jour datant du 29 février 2024, la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) a été à ce jour ratifiée par 102 (Etats africains et Européens confondus).

La République Démocratique du Congo ne fait pas partie des signataires de cette convention mais nous sommes d'avis que la ratification de la RD Congo de cet instrument pourrait être envisagée au regard des atouts légaux qu'il contient.

Pour rappel, les mesures issues du projet BEPS reposent sur 15 actions que sont [OCDE, 2015]:

1. *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ;*
2. *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides ;*
3. *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées ;*
4. *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers ;*
5. *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ;*
6. *Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages ;*
7. *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ;*
8. *-10 Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur ;*
11. *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS ;*

- 12. Règles de communication obligatoire d'information ;*
- 13. Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays ;*
- 14. Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ;*
- 15. L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales.*

Nous sommes d'avis que ce large éventail d'actions pourrait profiter à la RD Congo en prenant aussi en compte les hypothèses à court et à Moyen terme.

CONCLUSION

L'intérêt de la présente étude a été de mettre en lumière les options qui peuvent permettre à la RDC de s'armer utilement face aux enjeux fiscaux de l'économie numérique.

En effet, le système fiscal congolais est très concentré dans certains secteurs et les pénalités fiscales s'accroissent chaque année. Cette évolution constante des impositions dans le pays pourrait se justifier par le besoin pour l'Etat de s'assurer de meilleures rentrées financières cependant, ces changements fiscaux intempestifs sont de nature à nuire au climat des affaires dans le pays.

Les opérateurs économiques se sont souvent plaints du fait que les taux d'impôts en RDC étaient extrêmement élevés.

Il est donc possible d'exploiter d'autres opportunités fiscales dans l'optique d'alléger la charge qui pèse sur les autres secteurs et trouver un équilibre.

BIBLIOGRAPHIE

I. Lois

- Constitution de la République Démocratique du Congo telle que modifiée et complétée par la Loi n° 11/002 du 20 janvier 2011 portant révision de certains articles de la Constitution ;
- Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux Impôts cédulaires sur les revenus, telle que modifiée et complétée à ce jour ;
- 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 ;
- Ordonnance-loi n°23/010 du 13 mars 2023 portant code du numérique.

II. Textes réglementaires

1. 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
2. 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.
3. Décret N°017/2003 du 02 mars 2003 portant création de la Direction Générale des impôts.
4. Décret N°14/014 du 08 mai 2014 portant création, organisation et fonctionnement du guichet unique de création d'entreprise.

III. Ouvrages

1. Chambre de Commerce et d'Industrie (2021), *Fiscalité du numérique, l'urgence d'une solution consensuelle mondiale : un défi fiscal rendu plus impérieux que jamais par la crise sanitaire mondiale*, pp 4, 9 et 34.
2. François CRUA (2006), *Méthodes des études en droit*, Dalloz, Paris, p 9.
3. Godefroid MASILYA LUMESA (2021), *Manuel de fiscalité congolaise*, Edition Bruylant, Bruxelles, p 23.
4. Jean-Luc ALBERT, Jean-Luc PIERRE et Daniel RICHER (2007), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, éditions ellipses, Paris, p 38.
5. Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, *Droit fiscal général*, 11^{ème} édition, Dalloz, p 30.
6. Julia Charrié & Lionel Janin (2015), *La fiscalité du numérique : quels enseignements tirer des modèles théoriques ?* Notes d'analyse N°26, France, p 10.
7. José KADIMA NTUMBA (2017), *Droit congolais du Travail face à la dématérialisation des entreprises, Technologies de l'Information et de la Communication : Opportunité ou Menaces au contrat du travail ?* Editions JurisTravail, Kinshasa, p 8.
8. L. FAVOREU, P. GAÏA, R. GHEVONTIAN, J.-L. MESTRE, O. PFESMANN, A. ROUX et G. SCOFFONI (2015), *Droit constitutionnel*, 18^è édition, Dalloz, Coll. Précis, Paris, p 57.
9. Léonia David (2019), *Le contrat d'adhésion*, Hal open science, Dumas, p 6.

10. Le Groupe de la Banque Mondiale (2020), *République Démocratique du Congo : évaluation de l'économie numérique : série de documents de référence, Pilier de l'entrepreneuriat numérique*, Digital Economy for Africa, Washington DC, pp 9 et 17.
11. Michel VIVANT (1999), *Les contrats du commerce électronique*, éditions Litec, Paris, p 7.
12. Michel Bouvier (2010), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 10^{ème} édition, LGDJ, Paris, p 302.
13. O. ITEANU (2016) *Quand le digital défie l'État de droit*, Eyrolles, Paris, pp 16 à 21.
14. OCDE (2020), *Administration fiscale 3.0 : La transformation numérique de l'administration de l'impôt*, Editions OCDE, Paris, p 47.
15. OCDE (2015), *Exposé des actions 2015, Projet CDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, 2015, 3 à 26.
16. Patrick Serlooten et Olivier Deabat (2018), *Droit fiscal des affaires*, 17^{ème} édition, Dalloz, p 713.
17. Pierre Félix Kandolo On'ufuku wa kandolo, *Guide Kandolo : Méthodes et règles de rédaction d'un travail de recherche en droit*, éditions universitaires européennes, pp 276, 277 et 278.
18. Serge GUINCHARD et Thierry DEBARD (2017) *Lexique des termes juridiques 2017-2018*, Paris, Dalloz, p 92.
19. Trésor Gauthier M. KALONJI (2021), *Manuel de Fiscalité et Financement des Entreprises*, éditions du net, France, pp 93 et 94.
20. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE (2005), *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, LGDJ, Tome 44, Paris, p 35.
21. Veronica Grondona, Abdul Muheet Chowdhary, Daniel Uribe (2020) *Mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique*, South Centre, Suisse, pp 8, 11, 16 et 35.
22. Vincent Renoux (2021), *Fiscalité numérique : le match retour*, Think-Tank Digital New Deal, pp 27 et 42.

IV. Thèse

1. Kodjo Ndukuma Adjayi (2017), *Le droit de l'économie numérique en République Démocratique du Congo à la lumière des expériences européennes et françaises*, Thèse, Université Pantéon-Sorbonne- Paris I, pp 20, 23 et 30.
2. Florent Rombourg (2022), *L'imposition des bénéfices des multinationales du numérique dans l'Etat de consommation*, thèse en Droit, Université de Montpellier, p 359.

V. Mémoires de spécialisation

1. Desmedt Gaëlle (2018), *La fiscalité de l'économie numérique selon l'OCDE et l'Union européenne*, Louvain School of Management, Université Catholique de Louvain, pp 51 à 52.
2. Gabrielle Silva Mota Drumond (2016), *La configuration des usages sur Netflix : le système de recommandation cinematch et la représentation de l'utilisateur*, mémoire, Université du Québec à Montréal, p 12.
3. Tristan Imstepf (2021), *L'expérience d'écoute sur Spotify : une évolution contemporaine de l'industrie culturelle ?* mémoire de maîtrise, Faculté des Sciences Sociales et Politiques, Université de Lausanne, p 11.

VI. Articles

1. Anne-Valérie Attias Assouline, Guillaume Glon, « Fiscalité du digital, digitalisation de la fiscalité », dans Revue d'économie financière, N°131, éditions association Europe finances réglementations, p 225.
2. Benazzou. L et Benazzou. (2022) : « Impact de la transformation digitale sur la performance de l'administration fiscale au Maroc : cas de la mobilisation des recettes fiscales », In *Revue Française d'économie et de Gestion*, Volume 3, Numéro 4, pp 137, 140 et 147.
3. Douania Karimi (2020), « Fiscalité numérique et RSE : au service d'une transparence fiscale », in *Revue internationale d'économie numérique*, Volume 2, N°1, p 16.
4. El Yamlahi. I. & Al, « Révolution fiscale à l'ère du BEPS : enjeux et défis de la taxation de l'économie numérique », In *Revue Française d'Economie et de Gestion*, Volume 3, Numéro 5, pp 323, 324 et 329.
5. Martin Collet (2021), « La fiscalité de l'économie numérique : enjeu global, réponses locales ? », Dans *Red 2021/1*, N°2, éditions Groupe d'études géopolitiques, pp 151 à 152.
6. Omer Kambale Mirembe et Tom de Herdt (2011), « Congo : fragilité de l'Etat et fiscalité », in *L'Afrique des Grands Lac*, Annuaire 2011-2012, pp 252 à 255.
7. 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 58.

VII. Webographie

1. Jamal Henni (2022), *Le service de streaming a commencé à déclarer en France le chiffre d'affaires réalisé auprès des abonnés français, et affiche donc 1,2 milliard d'euros de revenus en 2021*, consulté le 10 juillet 2023 à 15h50 sur www.capital.fr/entreprises-marches.

2. CATAIL Emmie, GARCIA Elena, GIRAUDEAU Louise, HERBRETEAU Gaelle (2023), *Le marché de la SVOD : NETFLIX*, page 2, www.hashtag-infos.fr consulté le 17 aout 2023 à 10h13

VIII. Autres documents consultés et rapports

1. Autorité de Régulation de la Poste et des Télécommunications du Congo, *Observatoire du Marché de la téléphonie mobile : rapport du 1^{er} trimestre 2023*.
2. Autorité de Régulation de la Poste et des Télécommunications du Congo, *Observatoire du Marché de la téléphonie mobile : rapport annuel 2022*.
3. Cible, *Boite à outils LinkedIn*, Cible.
4. Conseil National du Numérique, *Concertation sur la fiscalité du numérique : avis N°2013-3 du conseil national du numérique*, septembre 2013.
5. Présidence de la République Démocratique du Congo, *Plan national du numérique : horizon 2025*, Kinshasa, Septembre 2019.
6. Union Internationale des télécommunications Secteur du Développement, *Etude de cas : la régulation collaborative en République Démocratique du Congo*, 2022.