

Le regard fiscal et comptable sur les dispositions réglementaires de la sous-traitance privée en République démocratique du Congo

The tax and accounting perspective on the regulatory provisions of the private subcontracting in the Democratic Republic of the Congo

KANINDA MUKENA Carlos

Doctorant

Université Pédagogique Nationale
République démocratique du Congo

ck@kmc-cabinet.com

Date de soumission : 17/06/2022

Date d'acceptation : 30/07/2022

Pour citer cet article :

KANINDA MUKENA C. (2022) «Le regard fiscal et comptable sur les dispositions réglementaires de la sous-traitance privée en République démocratique du Congo», Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 5 : Numéro 3» pp : 550 - 571

Résumé

L'honnête Homme est allé de découverte en découverte en vue de permettre aux entreprises de se concentrer sur le cœur de leur métier dans l'optimalité de création de valeur, car la sous-traitance, comme l'ensemble des autres techniques de gestion, sont apparues afin d'apporter des solutions aux problèmes liés aux coûts de surveillance et de délégation du pouvoir.

À l'aube du cinquième anniversaire de la Loi n° 17/001 du 08 février 2017 fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé, il apparaît nécessaire de poser un regard fiscal et comptable, car l'État congolais s'est invité en matière de sous-traitance non seulement dans son rôle régulateur, mais aussi comme percepteur de droit. L'interventionnisme de l'État a donné naissance aux interrogations sur la pratique fiscale notamment en termes des procédures liées à l'assiette, au contrôle, au recouvrement à la procédure précontentieuse et contentieuse.

L'objectif de cet article est de ressortir les aspects fiscaux liés au recours à la sous-traitance à la lumière des dispositions réglementaires et poser, à cet effet, un jugement en se basant sur la théorie fiscale existentielle en République démocratique du Congo afin qu'il en résulte la volonté de réorganiser du nouveau prélèvement dû à l'Autorité de Régulation.

Mots clés : Sous-traitance ; Fiscalité ; Prélèvement ; Procédures ; Comptabilité.

Abstract

The honest man has gone from discovery to discovery in order to allow companies to concentrate on the heart of their business in the optimality of value creation because, subcontracting, like all the other techniques of management, have emerged to provide solutions to problems related to the costs of monitoring and delegating power.

At the dawn of the fifth anniversary of Law No. 17/001 of February 08, 2017 setting the rules applicable to subcontracting in the private sector, it seems necessary to take a tax and accounting look because, the Congolese State is invited in terms of subcontracting not only in its regulatory role but also as a collector of rights. State interventionism has given rise to questions about tax practice, particularly in terms of procedures related to the tax base, control, recovery, pre-litigation and litigation.

The objective of this article is to highlight the tax aspects related to the use of subcontracting in the light of the regulatory provisions and to make a judgment to this effect based on the existential tax theory in the Democratic Republic of the Congo so that it results from the desire to reorganize the new levy due to the Regulatory Authority.

Keywords: Subcontracting; Taxation; Sampling; Procedures; Accounting.

Introduction

Dans l'environnement actuel de développement international des transactions commerciales, financières, de l'indépendance des nations et de la mondialisation, toutes les organisations qu'elles soient à but lucratif ou non, privées, étatiques ou paraétatiques, qu'elles aient une dimension nationale ou multinationale, qu'elles soient dans le secteur industriel ou non, recourent à l'externalisation de certaines fonctions de leur activité pour se concentrer sur le cœur de leur métier.

C'est dans cette optique que Some LUCAIN (2020), estime que les entreprises sont de plus en plus confrontées à une internationalisation des échanges et à des formes de commerce encore plus complexes. Ces échanges ont un impact direct sur leurs obligations fiscales. Les entreprises, en même temps qu'elles doivent s'adapter à cette évolution, doivent aussi intégrer la fiscalité dans leur gestion quotidienne.

La République Démocratique du Congo connaît depuis une décennie, une relance de son économie, principalement dans les secteurs des mines, des hydrocarbures, du bâtiment et des télécommunications. Cependant, cette relance ne s'accompagne pas d'un développement intégral attendu par le peuple congolais. (Exposé des motifs de la Loi n° 17/001 du 08 février 2017 fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé).

En effet, un grand nombre d'investisseurs étrangers se sont intéressés à ces secteurs clés de l'économie nationale, soit directement par des entreprises filiales des multinationales, soit indirectement par des entreprises congolaises à capitaux étrangers. Elles exécutent à la fois les activités principales et les activités qui leur sont annexes ou connexes seules ou par des entreprises étrangères recrutées par elles. (Exposé des motifs de la Loi n° 17/001 du 08 février 2017 fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé).

Par ailleurs, la sous-traitance étant un thème à dimension polysémique, Sandrine TISSEYRE (2019) en explique le bien-fondé et en présente la fécondité scientifique. En ce sens qu'elle explique que la sous-traitance est un thème juridiquement fécond d'une importance économique indéniable et soulève des questions épineuses non résolues, que celles-ci fassent l'objet d'un contentieux nourri, ou à l'inverse qu'il s'agisse d'aspects moins débattus, car plus contemporains, mais néanmoins importants.

La sous-traitance, comme l'ensemble des autres techniques, sont apparues, le plus souvent, afin d'apporter des solutions aux problèmes de leur époque, entre autres, la réduction des coûts de surveillance et de délégation du pouvoir.

La sous-traitance est donc, une solution adéquate aux problèmes des entreprises modernes.

L'objectif de cet article, est de construire une réflexion fiscal-comptable liée au recours à la sous-traitance et ce, à la lumière des dispositions réglementaires et afin de poser, à cet effet, un jugement en se basant sur la théorie fiscale existentielle en République démocratique du Congo afin qu'il en résulte dans cette optique, la volonté de réorganiser le prélèvement dû à l'Autorité de Régulation de la Sous-traitance du secteur privé. Attendu que les recherches scientifiques ont aussi pour mission d'orienter les comportements des personnes sur le marché et à cet effet, dans l'introduction de son ouvrage paru en 1993, Maurice Lauré a déclaré que « la fiscalité est maintenant une science », en tant que science, il sera ressorti dans la présente, les aspects fiscaux indispensables tels que défendus par les classiques et d'en proposer le schéma comptable de comptabilisation attendu qu'en dépit de cinq années d'âge qu'a totalisé la Loi de la sous-traitance en République démocratique du Congo, son mécanisme de comptabilisation demeure peu connu.

Partant de notre regard essentiellement orienté vers les questions fiscales et comptables de la sous-traitance, notre préoccupation tourne autour des questions suivantes : quelles sont les conséquences fiscales de l'applicabilité des dispositions de la sous-traitance en République démocratique du Congo ? Et quel est notre entendement des règles procédurales ? Et au regard des règles fiscales, quel schéma comptable, proposer ?

Tel est le nœud de la problématique de cette recherche.

Ainsi, cette recherche part d'une revue de littérature pour éclairer le concept de sous-traitance et ensuite, il sera ressorti les aspects fiscaux et comptables.

1. Revue de littérature

Cette revue est axée sur les théories de la sous-traitance, la définition de cette dernière et sa différence avec l'externalisation.

1.1. Approche théorique de la sous-traitance

Dans son mémoire en sciences de gestion, Camille BERLAD (2007) constate que la sous-traitance de certaines activités par l'entreprise, qu'elle soit domestique ou à l'étranger, est une pratique organisationnelle de plus en plus employée et précise par ailleurs, le motif traditionnel que les entreprises évoquent pour recourir à un fournisseur externe, qui est la possibilité de réduire les coûts de l'entreprise.

C'est en ce sens qu'il appartiendra à Cyr LIKIBI (2007) de souligner que dans l'environnement économique d'aujourd'hui, on est orienté vers la valeur ajoutée et le profit, toujours plus

segments. Les "Cost killer" toujours plus actifs, toujours à la recherche des coûts supplémentaires à éliminer dans les moindres recoins, les moindres activités. Cela laisse une large place à l'abandon des activités peu productrices de valeur.

La sous-traitance est aujourd'hui un élément essentiel des politiques industrielles et commerciales. Elle se démarque comme une stratégie synonyme d'avantages concurrentiels, et sa pratique est répandue dans toutes les régions du monde (BOUGOU C., 2020). La sous-traitance est donc, apparue comme l'une des réponses dans le processus de réorganisation des entreprises modernes en vue de minimiser les coûts.

Il revient à Sandrine TISSEYRE (2019) de dire que la notion de la sous-traitance appelle que ses contours soient distingués d'autres opérations économiques ou juridiques, ce qui n'est pas aisé. Ces écueils notionnels rendent délicat l'encadrement juridique de l'opération. Ainsi la Loi n° 17/001 du 08 février 2017 fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé a offert à l'opération économique de la sous-traitance, un cadre juridique.

1.2. Définitions de la sous-traitance

En France, la définition donnée par la loi du 31 décembre 1975, la sous-traitance est « l'opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant l'exécution de tout ou partie du contrat d'entreprise ou d'une partie du marché public conclu avec le maître de l'ouvrage ». Les conditions de sous-traitance sont différentes pour un marché public et un marché privé (appelé aussi « contrat d'entreprise »)¹

Dans son rapport paru en 1973, le Conseil Economique et Social français définit la sous-traitance comme « Opération par laquelle une entreprise confie à une autre le soin d'exécuter pour elle et selon un cahier des charges préétabli une partie des actes de production ou des services dont elle conservera la responsabilité économique finale ». (Rapport du Conseil Economique et Social, Journal Officiel Français du 26 avril 1973)

Le recours à la sous-traitance est une pratique largement utilisée par les grandes et moyennes entreprises. Sous-traiter une partie de ses activités pour se concentrer sur son corps de métier est une opération délicate, mais en connaître tous les aspects peut bien éviter de mauvaises surprises aux entreprises qui souhaitent s'engager dans cette aventure.

Restant dans une considération de la Loi congolaise spécifique à la sous-traitance, Yves Madre et Jennyfer Ilunga (2020) estiment que dans la Loi n° 17/001 du 08 février 2017 fixant les règles

¹ (Focus sur la sous-traitance d'un marché public ou privé | justifit.fr consulté le 25/01/2022 à 14 heures 00).

applicables à la sous-traitance dans le secteur Privé, entretient une définition floue de la notion de « sous-traitance ».

C'est dans cette même lancée, que Romain Battajon et Arnaud Tshibangu (2021) soulignent que la définition de la sous-traitance est polysémique si l'on considère qu'elles impliquent deux parties (ce qui relève plutôt de l'externalisation) ou trois parties (conception plus communément admise de la sous-traitance, avec un maître d'ouvrage, un entrepreneur principal et un maître d'œuvre (sous-traitant)). Et ils ajoutent par ailleurs, qu'à l'heure actuelle, l'Autorité de Régularisation de la Sous-traitance dans le secteur Privé, ARSP en sigle, comme régulateur du secteur, semble avoir retenu les deux définitions et vouloir ainsi étendre le champ d'application de la Loi, non seulement aux contrats tripartites, mais aussi aux contrats par lesquelles une entreprise principale externalise à une entreprise tierce une activité (annexe ou connexe) qui concourt, directement ou indirectement, à son activité principale.

Ainsi, il existe trois (3) types de sous-traitance, à savoir :

- La sous-traitance de spécialité : est une opération par laquelle une entreprise estime ne pas disposer du savoir-faire adéquat pour réaliser une prestation.
- La sous-traitance de capacité : est une opération consiste à faire appel à un sous-traitant lorsque l'entreprise est dans l'incapacité de répondre au flux de demandes dans les délais impartis.
- La sous-traitance de marché : est une opération consiste à faire appel à un sous-traitant lorsque l'entreprise est dans l'incapacité de répondre au flux de demandes dans les délais impartis.²

1.3. Parallélisme entre la sous-traitance et l'externalisation

In limine litis, il sera question de ressortir la différence existentielle entre l'externalisation et la sous-traitance à travers le tableau 01 qui suit et d'en dégager, bien évidemment, les points communs :

² [https://www.memoireonline.com/09/09/2708/m_La-sous-traitance-et-le-controle-des-travaux-de-construction-de-Reseau-Electrique-Aeac6.html#:~:text=Nous%20distinguons%20trois%20\(3\)%20types,La%20sous%2Dtraitance%20de%20march%C3%A9.](https://www.memoireonline.com/09/09/2708/m_La-sous-traitance-et-le-controle-des-travaux-de-construction-de-Reseau-Electrique-Aeac6.html#:~:text=Nous%20distinguons%20trois%20(3)%20types,La%20sous%2Dtraitance%20de%20march%C3%A9.) Consulté le 03 avril 2022 à 11h45.

Tableau 01 : Résumé points communs/différences entre externalisation et sous-traitance.

Concept	Externalisation	Sous-traitance
Points communs	Impact sur l'emploi Réduction des coûts Délais d'exécution plus rapide Recentrage sur le cœur de métier Contrat avec le sous-traitant	
Différences	Une partie des salariés changent d'entreprise	Les salariés des deux entreprises ne sont pas liés
	Transfert d'une partie des salariés vers le prestataire	Pas de transfert des salariés vers le sous-traitant
	Transferts de ressources vers le prestataire	Le sous-traitant utilise ses propres ressources
	L'entreprise continue à coordonner les activités exécutées	Le sous-traitant a obligation des résultats sur la base d'un cahier de charges
	Collaboration souvent de longue période	Contrat limité dans le temps pour une activité

Source : https://www.memoireonline.com/10/11/4873/m_Lexternalisation-de-la-gestion-des-ressources-humaines--cas-de-son-applicabilite--la-societe-16.html consulté le 12 janvier 2022 à 12heures 45.

En gros, la sous-traitance apparaît comme un contrat de travail, basé sur un cahier de charges bien précis avec obligation de résultat, alors que l'exématisation est plutôt un contrat de partenariat avec une entreprise avec qui on a les relations étendues sur le long terme, ou on gagne et on perd ensemble. Personne dans la relation d'externalisation n'a intérêt à ce que l'autre échoue.

2. Approche pratique de la recherche

Dans cette partie, il sera question de poser un regard fiscal, d'évoquer la théorie de coût de transactions et enfin poser un regard comptable à travers un schéma de comptabilisation.

2.1. Regard fiscal

Le présent point va recourir, outre aux textes juridiques et aux écrits de Gaston Jèze, qui sont pour le présent article, d'une modernité indéniable.

Ainsi que le présent article, est étayé par les Textes juridiques ci-après :

- Ordonnance-Loi 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non-fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour ;
- Loi n^o 17/001 du 08 février 2017 fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé ;
- Loi des finances rectificative n^o 16/006 du 26 juin 2016 ;
- Décret n^o 18/018 du 24 mai 2018 portant sur mesures d'applications de la loi n^o 17/001 du 08 février 2017 fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé ;
- Décret n^o 18/019 du 24 mai portant sur création organisations et fonctionnement de l'autorité de régulation de la sous-traitance dans le secteur privé ;
- Décret n^o 20/024 du 12 octobre 2020 modifiant et complétant le Décret n^o 18/018 du 24 mai 2018, portant mesures d'applications de la loi n^o 17/001 du 08 février 2017, fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé ;
- Décret n^o 20/25 du 12 octobre 2020 modifiant et complétant le Décret n^o 18/019 du 24 mai 2018 portant création de la sous-traitance dans le secteur privé.

Le regard fiscal de cet article sera axé sur les règles fiscales avec un accent plus particulier sur la théorie Jèziste axée sur la clarté de la règle de droit. Nous porterons un regard sur le taux et les procédures de recouvrement des droits dus à l'Autorité de Régulation de la Sous-traitance du secteur Privée.

2.1.1. Une règle fiscale floue

Il n'y a pas seulement la définition de la sous-traitance qui soit floue comme l'ont soulevé Yves Madre et Jennyfer Ilunga (2020)³ mais il y a également un floue de la règle du droit fiscal qui devrait accompagner l'Autorité de Régulation de la Sous-traitance dans le secteur Privé dans ses prérogatives définies à l'article 18 point 2 du Décret 20/25 du 12 Octobre 2020 modifiant et

³ <https://blog.avocats.deloitte.fr/rdc%E2%80%AFet-loi-sur-la-sous-traitance-dans-le-secteur-priv%E2%80%AF-un-champ-dapplication-incertain> consulté le 28 novembre 2021 à 11 heures 46

complétant le Décret no18/019 du 24 mai 2018 portant sur la création, l'organisation et le fonctionnement de l'autorité de la Régularisation de la sous-traitance dans le secteur privé.

Gaston Jèze est le précurseur de la théorie de la sécurité juridique en matière fiscale car, il défendait **la clarté de la règle de droit**.

Il ressort de l'article 18 du Décret 20/025 du 12 octobre 2020 modifiant et complétant le Décret n°18/019 du 24 mai 2018 portant création, organisation et fonctionnement de l'autorité de la Régularisation de la sous-traitance dans le secteur privé un « Prélèvement » de 1,2% sur le montant hors taxes facturé à l'occasion de la conclusion d'un contrat de sous-traitance, mais il ne définit toutefois pas la nature de ce prélèvement.

Cependant, s'agit-il d'un impôt ? D'une taxe ? D'une redevance ? Plusieurs questions d'ordres fiscaux peuvent se poser et nous ne trouverons nullement les réponses dans les textes actuels qui régulent la sous-traitance en République Démocratique du Congo et ces inquiétudes sont une source d'insécurité juridiques.

C'est face à ce genre de questionnement qui demeure sans réponse de la part de la puissance publique que M-C BERGERES (2003) a pu légitimement s'interroger sur un principe à valeur constitutionnelle ignoré du droit fiscal : l'intelligibilité de la Loi.

Les montants dus à l'ARSP sont versés directement dans un compte ouvert en son nom dans une banque commerciale dans un délai de quinze jours, à compter de la date de paiement effectué au profit de l'entreprise sous-traitante.

2.1.2. Taux du prélèvement excessif

Il ressort de la principale raison Jèziste que dans chaque impôt (*lato sensu*) il y a un minimum irréductible d'injustice ; ce qu'il faut savoir, si cette injustice n'est pas compensée par ailleurs Gaston Jèze (1935).

À cet effet, il est inadmissible que l'État congolais exige une rémunération alors qu'il intervient dans son rôle traditionnel de régulateur.

Il ressort cependant de l'entendement de l'article 18 du Décret 20/025 du 12 octobre 2020 modifiant et complétant le Décret n°18/019 du 24 mai 2018 portant création, organisation et fonctionnement de l'autorité de la Régularisation de la sous-traitance dans le secteur privé, que l'État Congolais crée un coût de « transaction » dans tout contrat de sous-traitance en rémunération de son rôle de régulateur.

Il ne faut pas considérer l'excessivité d'un taux en le prenant de manière individuelle. Il faudra plutôt prendre l'ensemble d'impôts, taxes, droits et redevances déjà existant dans le système

fiscal ou non-fiscal donné et dans un secteur précis pour pouvoir dégager la pression fiscale globale.

Il est aisé d'avoir un taux non-excessif de façon que la pression fiscale globale demeurât faible et dissuadât le contribuable de frauder, car dans le cas contraire, l'impôt devenait spoliateur.

Il sied par ailleurs de constater que le prélèvement vient en diminution du chiffre d'affaires et par ricochet du résultat net et comme l'affirme Henry Laufenburger (1954), les prélèvements fiscaux entraînent automatiquement des conséquences sur la situation et les activités des opérateurs.

Ainsi, Cyr LIKIBI (2007) dans son mémoire de master en management a conclu que l'utilité d'un outil, ce n'est pas d'en posséder, mais de pouvoir l'utiliser et tirer le maximum des bénéfices que cela peut produire.

Le recours à la sous-traitance a pour avantage, entre autres, la diminution des coûts de l'entreprise principale et ne doit surtout pas devenir une occasion de création des coûts de transactions ou de conformité en rémunération du travail régulateur de l'État.

2.1.3. Des procédures

Il ressort des articles 4 et 5 de l'Arrêté Ministériel n°01/CAB/MIN/ CMPEA/2021 du 06 janvier 2021 fixant les modalités de recouvrement de force des ressources dues à l'Autorité de Régulation de la Sous-traitance Privée, qu'à défaut de paiement, il faudra recourir à l'Acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution de l'OHADA.

Cependant, il y a lieu de se questionner sur la pertinence d'une telle démarche attendu que l'Autorité de Régulation de la Sous-traitance Privée n'est pas une entreprise créée conformément à l'Acte Uniforme relatif au Droit des sociétés Commerciales & Groupement d'Intérêts Économiques moins encore une personne physique commerçante créée en vertu de l'Acte Uniforme sur le Droit Commercial général, mais elle est un Établissement Public à vocation administrative créé par un Décret.

Faudra-t-il à ce stade, développer à quelle catégorie d'entités l'Acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution de l'OHADA, s'applique-t-il ?

Au demeurant, l'Ordonnance-Loi 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non-fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour, est le seul document de référence en matière de droits,

taxes et redevances et ne peut en aucun cas être supplanté par les pertinentes dispositions l'Acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution de l'OHADA, attendu que ce dernier ne régleme pas la fiscalité des États-parties.

En effet, l'alinéa 2 de l'article 94 l'Ordonnance-Loi 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non fiscales telle que modifiée et complétée par l'article 10 de la Loi des finances rectificative n°16/006 du 26 juin 2016 stipule qu' « il est fait obligation à tout assujetti ou redevable utilisant la sous-traitance de communiquer à l'administration des recettes non fiscales ses contrats de sous-traitance, dans un délai de quinze jours de la signature desdits contrats, sous peine des sanctions d'astreintes prévues par la Loi.

Cependant, il y a lieu de se questionner sur les termes « assujetti » et « redevable » utilisés par la Loi. De quel taxe, droit ou redevance que la DGRAD recouvre pour lequel les entreprises recourant à la sous-traitance sont-elles assujetties ou redevables ? Ou s'agit-il d'un simple droit de communication ? Et s'il en est ainsi, en quoi se justifie les termes « assujetti » et « redevable » ?

Il sied, en effet, de rappeler que le droit de communication équivaut à une sorte de droit de perquisition donné au fisc, sans condition, sans autorisation préalable, sans supervision d'un magistrat, et sans droit de recours (Jérôme Turot et al., 2020).

Par ailleurs, les articles 94 à 99 de l'Ordonnance-Loi 13/003 du 23 février 2013 réclame le droit de tout savoir sans que le secret professionnel ne soit évoqué. Ceci a conduit Bercy a inventé la théorie indéfendable du « secret partagé ».

Selon J. Grosclaude et P. Marchessou (2001) les procédures fiscales regroupent deux séries de règles : "d'une part, celles qui gouvernent les prérogatives de l'Administration et les garanties du contribuable tout au long du processus d'imposition, de la délimitation de l'assiette au recouvrement de l'impôt en passant par sa liquidation" ; "d'autre part, les techniques précontentieuses et contentieuses qui ne manqueront pas de survenir tout au long du processus".

Ces derniers Auteurs soulignent par ailleurs qu'il est impossible de donner un sens plus étroit à cette expression qui nous permet de restreindre son champ d'application aux questions touchant au contrôle et au contentieux fiscal.

Ainsi, les modalités de contrôle sur place ne sont pas définies par le bloc réglementaire de la sous-traitance privée et celles de contrôle sur pièces s'arrêtent à la constatation de la défaillance de la déclaration spontanée.

2.1.4. De la procédure précontentieuse

Il ressort de l'arrêté dans le cas où le règlement des montants précités n'a pas été effectué dans un délai prévu, les poursuites en recouvrement débutent immédiatement sur la base de la notification d'une mise en demeure du Directeur Général dans les conditions prévues par Arrêté du Ministre de tutelle.

Alors qu'à la différence de la procédure civile et pénale, les procédures fiscales sont plurielles, car elles garantissent une procédure précontentieuse rassurant ainsi le contribuable de ses droits et fixent les limites de l'Administration...

C'est pourquoi Kashoba Denis (2018) revenant sur les écrits de J. Grosclaude et P. Marchessou a insisté sur le principe du caractère contradictoire de la procédure fiscale.

N'évoquant aucune procédure de contrôle dans ses textes, l'ARSP devra s'arrêter à la présomption de bonne foi et d'exactitude de la déclaration et ne peut nullement organiser des contrôles sur place car, aucune procédure n'y est proposée, alors que la beauté d'une procédure réside dans le caractère contradictoire des argumentaires dûment fondés sur le droit et la doctrine fiscale.

2.1.5. Du contentieux

Les différents textes réglementant la sous-traitance ne prévoient pas nommément la procédure à suivre en cas de litige naît soit de l'établissement de l'assiette soit du recouvrement du prélèvement attendu que la procédure de contrôle de comptabilité n'a jamais été évoqué ni par la loi, ni par les Décrets et moins encore par les différents arrêtés.

Aussi, les dispositions réglementaires de la sous-traitance privée en République Démocratique du Congo ne donnent aucun délai pour se pourvoir en recours juridictionnel et elles évoquent plutôt la possibilité à l'article 5 l'Arrêté ministériel n°01/CAB/MIN/ CMPEA/2021 du 06 janvier 2021 fixant les modalités de recouvrement de force des ressources dues à l'Autorité de Régulation de la Sous-traitance de se pourvoir en justice contre une entreprise principale et de lui en réclamer les dommages et intérêts.

Les intérêts moratoires et amendes doivent être calculés sur base des dispositions légales applicables et en l'espèce, la Loi 13/003 lors des dispositions actuelles de la sous-traitance en

RDC ne font nullement allusion à cette Loi et il y a lieu de se questionner sur les modalités de détermination desdits intérêts et amendes.

Faudrait-il noter aussi, que l'article 5 évoqué *supra* ne définit pas le délai de traitement de la réclamation introduit auprès de l'ARSP ce qui consacre l'insécurité juridique alors qu'il est constaté à travers le monde, les avancées en matière de sécurité juridique concernant notamment l'extension du champ d'application des rescrits et des garanties contre les changements de doctrine.

Aussi, l'article 5 ci-haut cité, utilise les termes du droit commun et commercial « dommages et intérêts » en lieu et place des termes fiscaux : amendes, pénalités et intérêts moratoires.

2.1.6. Report de l'incidence

La théorie de l'incidence est une théorie économique qui permet à une personne qui paie l'impôt d'en reporter le poids sur un tiers qui pourra à son tour transmettre le poids à une autre personne. C'est le cas, par exemple, de la TVA dont l'incidence est reportée aux consommateurs finaux. Le prélèvement opéré par l'ARSP est un poids pour le sous-traitant attendu qu'il est prélevé sur le chiffre d'affaires alors que la TVA frappe en réalité la valeur ajoutée.

Le chiffre d'affaires des entreprises sous-traitées ne peut être confondu avec le bénéfice ni à l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE), alors, il est censé couvrir le travail de l'entreprise principale et y déduire 1,2% handicaperait gravement l'exécution du travail confié.

2.2. Théorie des coûts de transaction

L'État congolais s'est invité en matière de sous-traitance, non seulement dans son rôle régulateur, mais aussi dans son rôle de percepteur des taxes et redevances. L'interventionnisme de l'État donne naissance aux interrogations de certains économistes, dont Jean Biwolé Fouda (2004) qui pose les questions fondamentales en ces termes : serait-il avantageux pour le citoyen de laisser la responsabilité à l'État de décider sur la qualité, la quantité et le prix des biens et services à produire ? Ou faudrait-il laisser agir les forces du marché ?

À cet effet, Adam Smith apportait une réponse à ces questions à travers sa philosophie du « laisser faire ». Il a en effet, démontré dans « The wealth of Nations » que pour un plus grand bien être commun, il est préférable de limiter l'intervention de l'État dans l'économie, et de laisser les mécanismes de marché jouer pleinement.

C'est ainsi que Mill qualifiait par contre l'interventionnisme de l'État « d'un certain mal » en se basant sur cette théorie est apparue en 1975 et propose de traiter les relations existantes entre

le marché et l'organisation, comme l'intégration verticale, le processus d'internationalisation ou la structure financière des entreprises et par contre, l'interventionnisme de l'État ne doit nullement être confondu avec celui du socialisme.

Coase R.H. posa en 1937 que l'entreprise cherche constamment à diminuer les coûts d'accès à la connaissance des besoins du marché et des techniques. Si elle doit supporter normalement ses coûts, elle va tenter d'économiser sur les coûts d'échange ou de transaction, en particulier sur ceux liés à la fixation des prix.

La théorie classique indique que ce sont les marchés qui proposent les prix, et que les Agents Economiques se réfèrent à eux pour leurs transactions commerciales. La réalité est plus compliquée et plus coûteuse puisqu'il faut trouver le client, négocier, assurer une certaine qualité de la prestation et livrer la marchandise.

Ces opérations génèrent des coûts, consomment du temps et sont empreintes d'incertitude, d'autant que les individus peuvent être tentés de faire de la rétention de l'information voire de la déformer. La firme va donc essayer de court-circuiter le marché comme mode d'allocation de ressources et coordination des activités.

Il existe les relations entre l'intégration et l'indépendance contractuelle, il propose le concept de quasi-intégration des activités et montre que les entreprises sont un quasi-marché. Les entreprises sont des structures d'organisation d'un réseau de contrats, et les approches institutionnelles comparatives conduites montrent que c'est la hiérarchie de la firme ou la réciprocité des approches contractuelles qui provoque des économies sur les transactions. Pour lui, l'efficacité d'une institution économique se mesure par sa capacité de réaliser ces économies.⁴

De ce qui précède, les coûts de transactions sont aussi les coûts qui naissent du besoin de se conformer à la législation.

Il est inadmissible que l'État Congolais puisse exiger une rémunération alors qu'il intervient dans son rôle traditionnel qui est de réguler la vie économique.

2.3. Regard comptable

Il sera question de proposer les écritures qui découleront d'une transaction de sous-traitance privée.

⁴ Organisation : la théorie des coûts de transaction ... Tout sur l'entreprise ... (performancezoom.com) consulté le 27/01/2022 à 11 h 30).

2.3.1. Obligations de tenue de comptabilité

En droit fiscal congolais, les dispositions de la Loi fiscale et celle des recettes non fiscales sanctionnent la non-tenue de comptabilité et rejettent les comptabilités jugées non-conformes à l'Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière et au Plan Comptable Général Ohada.

Par ailleurs, aucune disposition réglementaire de la sous-traitance privée en RDC ne prévoit le contrôle des comptabilités et tout autre contrôle de l'Autorité de Régulation de Sous-traitance du secteur Privé allant dans ce sens, sera *contra legem* et de ce fait, cette dernière devra se contenter de la présomption d'exactitude du système déclaratif et auto liquidatif.

2.3.2. Les obligations parafiscales de l'entreprise principale et du sous-traitant

Rappelons que l'article 18 du Décret 20/025 du 12 octobre 2020 modifiant et complétant le Décret n°18/019 du 24 mai 2018 portant création, organisation et fonctionnement de l'autorité de la Régularisation de la sous-traitance dans le secteur privé fixe, une « Redevance » de 1,2% sur le montant hors taxes facturée à l'occasion de la conclusion d'un contrat de sous-traitance.

Le Décret précise le rôle à jouer par chacun des acteurs de la sous-traitance pour le reversement au compte de l'ARSP de la redevance (le prélèvement est le terme que le Décret utilise.)

Le Décret désigne l'entreprise de sous-traitance comme redevable réel, c'est-à-dire que le poids de la parafiscalité reposera sur les épaules des sous-traitants tandis que l'entreprise principale, quant à elle, n'aura que la mission de redevable légal et procédera au prélèvement à la source afin de le reverser au compte de l'ARSP.

En espèce, les factures des entreprises dans le cadre de contrat de sous-traitance doivent faire apparaître la mention « prélèvement ARSP 1,2% ». Le montant est à déduire du montant net à payer et non à ajouter.

Du point de vue de notre entendement et pour besoin de conformité, le contrat conclu par les entreprises dans le cadre des missions entrant dans le champ d'application de la Loi n°17/001 du 08 Février 2017 fixant les règles applicables à la sous-traitance privée doit clairement reprendre l'esprit de l'article 18 de la Loi ci-haut citée.

2.3.3. Comptabilisation

Du point de vue comptable, l'entreprise principale ne doit pas comptabiliser en charge le prélèvement opéré sur la facture du sous-traitant mais devra passer l'écriture avec le compte 44 car, il n'en supporte pas le poids. Certaines entités, n'actionnent le compte 44 que pour les

Administrations fiscales (DGI, DGRK, DGRKC...) et celles des recettes non-fiscales (DGRAD) et peuvent, comme pour les autres offices, enregistrer le prélèvement à la source au compte 47.

Le sous-traitant quant à lui, il lui appartiendra d'activer le compte 64 et 44 pour constater le prélèvement opéré par l'entreprise principale en son nom et pour son compte

Par ailleurs, si l'entreprise principale a par inadvertance comptabilisé en charge le paiement opéré pour le compte du sous-traitant, la Direction Générale des Impôts, DGI en sigle est en droit de le réintégrer à la base imposable de l'Impôt sur les Bénéfices et Profits, (IBP) et asséoir toutes les pénalités y relatives.

Nous partons d'une facture en annexe, qui en nos sens, est une facture légèrement complexe pour pouvoir proposer les écritures comptables appropriées.

Conclusion

La recherche de gain a toujours été le leitmotiv de l'activité ou de la vie économique. De l'homo œconomicus rationnel à l'agent économique opportuniste, les objectifs sont restés les mêmes : maximiser sa satisfaction, et cela passe par des gains que l'on doit réaliser d'une part et de la réduction des coûts d'autre part.

Le recours à la sous-traitance est une pratique largement utilisée par les grandes et moyennes entreprises. Sous-traiter une partie de ses activités pour se concentrer sur son corps de métier est une opération délicate ; mais en connaître tous les aspects peut éviter bien de mauvaises surprises aux entreprises qui souhaitent s'engager dans cette aventure.

Si le recours à la sous-traitance permet de minimiser le coût, il est cependant devenu un moyen pour l'Etat de générer des nouvelles ressources non-fiscales et crée en effet, un coût de transaction qui voit leur marge se rétrécir.

Cependant, l'Autorité de Régulation de la Sous-traitance Privée n'étant pas une entreprise privée créée à la lumière de l'Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales & Groupement d'Intérêts Economiques moins encore une personne physique commerçante créée en vertu de l'Acte Uniforme sur le Droit Commercial Général devrait avoir pour référence procédurale la Loi 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non-fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour et non la procédure simplifiée de l'OHADA.

Le prélèvement opéré par l'ARSP est un poids pour le sous-traitant attendu qu'il est prélevé sur le chiffre d'affaires alors que la TVA frappe en réalité la valeur ajoutée. En l'état, l'entreprise principale devrait supporter le 1,2% et ainsi, l'incidence sera reportée aux consommateurs finaux.

Par ailleurs, la Loi ne définit pas la nature du prélèvement en référence et crée une insécurité juridique, car elle entretient un flou tant définitionnelle que procédurale.

Du point de vue de la comptabilisation, l'entreprise principale ne doit pas comptabiliser en charge le prélèvement opéré sur la facture du sous-traitant mais devra passer l'écriture avec le compte 44 car, il n'en supporte pas le poids et le sous-traitant doit activer le compte 64 pour constater le prélèvement opéré par l'entreprise principale en son nom et pour son compte.

ANNEXES

FACTURE

DOIT

Objet : Prestation publicitaire

	MONTANT	TVA/FPC/DDP	TOTAL TTC
	\$	\$	\$
MONTANT HT	100		100
TVA 16%	-	16	16
FPC 5%	-	5	5
DDP 5%	-	5	5
TOTAL TTC	100	26	126
Prélèvement ARSP 1,2%			1.2
Net à payer			124,88

Comptabilisation Chez l'entreprise principale

N	Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
	62/63		Services extérieurs	100	
	6468		Fonds de Promotion Culturelle	5	
	6468		Droit de Diffusion Pub	5	
	445		TVA déductible	16	
		40	Fournisseur		124,8
		4478	ARSP <i>Réception de la facture</i>		1,2

N	Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
	40		Fournisseur	124,8	
	4478		ARSP	1,2	
		5212	Banques <i>Dénouement</i>		126

Comptabilisation Chez le sous-traitant

N	Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
1	41		Clients	124,8	
	6468		ARSP	1,2	
2		706	Service vendu		100
		443	TVA Facturée		16
		4428	DDP		5
		4428	FPC		5
			<i>Engagement</i>		

N	Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
3	52		Banque	124,8	
		41	Clients <i>Dénouement</i>		124,8

443		TVA Facturée	16	
4428		DDP	5	
4428		FPC	5	
	52	Banques		26
		<i>Paiement Impôts, Taxes, Droits et redevances</i>		

BIBLIOGRAPHIE

I. Ouvrages

Gaston Jèze, (1935), Cours des finances publique, LGDJ, Paris.

Grosclaude J., et Marchessou P., (2009), Procédure fiscales, 8^{ième} Ed, Dalloz, Paris.

Grosclaude J., et Marchessou P., (2009), Procédure fiscales, 5^{ième} Ed, Dalloz, Paris.

Henry Laufenburger, (1954), Economie du système fiscal français national et local, PUF, Paris.

Kashoba k.D., (2018), Contentieux fiscaux en République Démocratique du Congo, 2^{ième} Ed, PUL, Lubumbashi.

Kashoba k.D., (2018), Protection du Contribuable en droit fiscal congolais, PUL, Lubumbashi.

Maurice Lauré, (1993), Science fiscale, PUF, Paris.

Sandrine TISSEYRE (2019), Sécuriser la sous-traitance : quels nouveaux défis ? éd. Presses de l'Université de Toulouse1 Capitole, Toulouse.

II. Articles et autres travaux de recherches

BOUGOU C. (2020), « Approche par l'identification des dimensions de la sous-traitance : une étude exploratoire », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 3 : Numéro 2 » pp : 859 – 881.

Camille BERLAD, (2007), la sous-traitance : Déterminants et impacts sur la performance de l'entreprise, mémoire de MSc, HEC Montréal, soutenu publiquement le 04 octobre 2017.

Coase R.H., (1937), The nature of the firm, *Economica*, Volume 16, pp. 331-351

Cyr LIKIBI (2017), L'externalisation de la gestion des ressources humaines : cas de son applicabilité à la société nationale de distribution d'eau (SNDE), en république du Congo, Université de Corse Pascal Paoli, MSc, soutenu publiquement en juillet 2010.

Some LUCAIN (2020) « L'audit fiscal, outil de prévention des redressements fiscaux dans les PME au Burkina Faso. » Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro12 : Spécial JIREF & CCA, pp : 46-66.

III. Textes juridiques

Loi n^o 17/001 du 08 Février 2017 fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé ;

Décret n^o18/018 du 24 mai 2018 portant mesures d'applications de la loi n^o17/001 du 08 février 2017 fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé ;

Décret n° 18/019 du 24 mai portant création organisations et fonctionnement de l'autorité de régulation de la sous-traitance dans le secteur privé ;

Décret n°20/024 du 12 octobre 2020 modifiant et complétant le Décret n°18/018 du 24 mai 2018, portant mesures d'applications de la loi n°17/001 du 08 février 2017, fixant les règles applicables à la sous-traitance dans le secteur privé ;

Décret n°20/25 du 12 octobre 2020 modifiant et complétant le Décret n°18/019 du 24 mai 2018 portant création de la sous-traitance dans le secteur privé.

Loi 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour

Les actes uniformes OHADA

WEBOGRAPHIE

Mémoire Online - L'externalisation de la gestion des ressources humaines : cas de son applicabilité à la société nationale de distribution d'eau (SNDE), en république du Congo - Cyr Annonciat LIKIBI

Organisation : la théorie des coûts de transaction. Tout sur l'entreprise ... (performancezoom.com)