EPIGRAPHE

''Les impôts sont le prix à payer pour une société civilisée''

Inscription sur le Trésor Public américain

''Tout impôt, même inspiré de modèles répandus dans le monde, doit d'abord être national''

M. Lebrun

DEDICACE

A mes parents, CIBAMBA Edmond et TSHIALA Angel, pour tous les sacrifices et l'amour combien inestimable en ma personne.

REMERCIEMENTS

Un livre, même s'il n'est signé que par un seul auteur, est toujours une œuvre collective. Il est la conséquence d'un ensemble d'idées multiples qui se cristallisent dans la pensée d'une seule personne.

Nous ne saurions être ce que nous sommes sans l'existence des autres, notre travail le serait moins s'il n'y avait pas eu l'apport de tous ceux qui, d'une façon ou d'une autre, ont contribué à sa réalisation.

Nous pensons à tous nos formateurs à la faculté de Droit de l'Université Libre de Kinshasa. En particulier le Professeur KOLA GONZE Roger pour son dévouement à la direction de ce travail.

Avec lui, le Chef de Travaux CIBAMBA DIATA Edmond trouve ici l'expression de notre profonde gratitude.

A nos frères et sœurs : Chicco, Christelle, Doudou, Lydie, Jephté, Josué et Benoni, pour leur amour inconditionnel.

Notre reconnaissance à nos compagnons, camarades et amis: Yves MUKALA, Serge LIONDJO, Kevin BARABUTU, Karla TSHINU, Henri MBOLIPASIKO, Cédric KAMBI, Junior MUZAMBA, Olga NTUMBA, Vanessa LOMBUME et Armel LUSUAMU pour votre sincère amitié.

Qu'il plaise à tous ceux qui ne se seront pas vus nommément cités de trouver ici l'expression de notre gratitude.

ILUNGA TSHIBAMBA Trésor

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

A.G : Assemblée Générale

A.G.E : Assemblée Générale Extraordinaire

A.G.O : Assemblée Générale Ordinaire

Art. : Article

AUSCGIE : Acte Uniforme relatif au droit des Sociétés Commerciales et Groupement d'Intérêt Economique

AUSG : Acte Uniforme relatif au droit des Sociétés Générales

IM : Impôt Mobilier

J.O : Journal Officiel

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

O-L : Ordonnance – Loi

PUC : Presses Universitaires du Congo

RDC : République Démocratique du Congo

S.A.U : Société Anonyme Unipersonnelle

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

ULK : Université Libre de Kinshasa

UNIKIN : Université de Kinshasa

INTRODUCTION GENERALE

I. PROBLEMATIQUE

La fiscalité est la branche du Droit qui organise les rapports entre la puissance publique et les contribuables dans le domaine des impôts et taxes. Bien qu'étant une matière du droit, puisque basée sur des principes juridiques (Code Général des Impôts, Code des Investissements...), elle touche également à la gestion, à l'économie et à la comptabilité, le tout en rapport avec l'impôt qui s'entend comme ''un droit imposé sur les personnes ou sur les biens pour permettre le financement des dépenses publiques''[1].

En outre, la fiscalité définit les règles et les modalités de répartition des charges de la collectivité. Elle repose essentiellement sur les obligations qui pèsent sur les contribuables (personnes physiques et morales) et sur les sanctions pour leur non-respect.

Parmi les contribuables à l'impôt, l'entreprise, identité économique et facteur dynamique par excellence dans la constitution de la richesse nationale et dans la redistribution des revenus, occupe une place majeure dans la mise en œuvre de la fiscalité.

Par ailleurs, les entreprises, dans leurs conquêtes incessantes des parts de marché disposent de plusieurs moyens pour y parvenir, notamment la *restructuration*. Grâce à elle, les sociétés peuvent opérer de fusion, de scission et même faire des apports de leurs actifs à une autre société. Il faut préciser qu'à l'exception de fusion qui était connue dans le droit congolais des sociétés anciennes, les autres moyens de restructuration sont d'application en RDC grâce à l'adhésion à l'OHADA et l'AUSCGIE qui les organise. Ces

---

[1] R., KOLA GONZE,, Notes de cours de droit fiscal général, ULK, 2012-2013

moyens permettent alors aux entreprises de se réorganiser économiquement, stratégiquement, financièrement ou encore socialement et constituent une stratégie commerciale, permettant de renforcer la capacité concurrentielle des sociétés.

De telles opérations ne sauraient être réalisées sans subir d'imposition. C'est pourquoi les dirigeants sociaux choisissent en fonction des circonstances, le procédé de restructuration leur paraissant le plus apte – en termes de coût, de rapidité, de faisabilité juridique et [surtout] *fiscale*[2].

La présente étude tend à exposer le traitement fiscal dont fait l'objet la restructuration des sociétés commerciales en République Démocratique du Congo en vue de voir quelles dispositions peuvent être prises pour en diminuer le coût et de l'encourager.

Eu égard à l'impact économique de la restructuration des sociétés relativement favorable à la Puissance publique, des dispositions doivent être prises pour minimiser le coût fiscal relatif à ce type d'opération et ce, en vue d'encourager ce mécanisme de rapprochement.

Nous tenterons ainsi de répondre aux questions principales qui suivent :

- En quoi consistent les opérations de restructuration en droit positif congolais ?
- Comment une société est – elle imposée lors de telles opérations ?
- Cette imposition fiscale, encourage ou dissuade – t – elle cette pratique ?

---

[2] M. COZIAN, A. VIANDIER, F. DEBOISSY, Droit des sociétés, 23e éd., LITEC, Paris, 2010, p. 693

II. HYPOTHESE DU TRAVAIL

En dépit de sa définition, l'intérêt d'une hypothèse repose sur son usage.

En effet, une hypothèse est dite l'expression d'un soupçon, c'est-à-dire d'une affirmation vraisemblable, mais non démontrée.

En face d'un problème, c'est la première démarche de l'esprit, cherchant à sortir du doute[3].

Emettre une hypothèse, c'est manipuler une proposition qui semble avoir de bonnes chances d'être utilisable et susceptible de conduire à une découverte[4].

Ainsi compris, une hypothèse est ''un énoncé déclaratif précisant une relation anticipée et plausible entre des phénomènes observés ou imaginés (…). Une position qu'il faudra vérifier en la comparant aux faits''[5].

Répondant ainsi aux questions de notre problématique, nous disons en outre que les opérations sous – examen ont été clairement défini par l'Acte Uniforme de L'OHADA au Droit des Sociétés commerciales.

Quant à la seconde question, en l'absence de mesures particulières, chaque étape juridique de la fusion ou de la scission est imposée de manière distincte. La dissolution de la société entraîne l'imposition immédiate du résultat de liquidation. Quant aux associés de la société absorbée, ils seront

---

[3] WINGENGA J., Méthode de travail Scientifique, Cours inédit, G2 Relations internationales, ULK, Kinshasa, 2007

[4] Idem.

[5] MACE, G. et PETRY, F., Guide d'élaboration d'un projet de recherche en sciences sociales, Bruxelles, De Boeck, 2011, p. 43

imposés à raison de la plus-value dégagée par l'échange des titres. Les apports en Société des produits et marchandises constituent en effet une livraison devant donner lieu à la débitions de la TVA.

Vu sous cet angle, cette imposition apparait comme une abomination fiscale.

Enfin, la fiscalité lors de ces opérations en République démocratique du Congo n'encourage pas ces opérations en application du régime de droit commun, le coût fiscal de l'opération s'avère parfois très lourd et dissuade les entreprises à effectuer des restructurations.

Une telle analyse présente certainement un intérêt.

III. INTERET DU SUJET

L'intérêt de la présente étude peut être doublement perçu.

En effet, depuis l'accession à l'indépendance de notre pays, c'est pour la première fois que ces opérations soient aussi bien réglementées, et cela grâce à la législation de l'OHADA.

Ainsi, primo cette étude constitue, pour les entrepreneurs, un instrument de vulgarisation des normes en matière fiscale applicables aux opérations de restructuration, en ce qu'ils doivent donc savoir ce qui les attendent lorsqu'ils envisagent pareille action. Quant à la postérité scientifique, elle est une base d'information permanente.

Secundo, elle incitera le Législateur à assouplir l'imposition fiscale de ces opérations, car la restructuration des entreprises, présente des nombreux avantages, non seulement pour l'entité concernée, c'est-à-dire l'entreprise, mais aussi pour la société en général, entendu ici comme population en termes d'emploi et d'amélioration du bien être.

Par ailleurs, la réalisation de notre travail ne doit se concevoir que sur base d'une démarche méthodologique plus ou moins ordonnée.

IV. METHODES ET TECHNIQUES

LALANDE définit une méthode comme un ''*programme réglant d'avance une suite d'opérations à accomplir […]*'[6].

Par conséquent, dans le cadre de cette étude, nous avons opté pour les méthodes exégétique et sociologique.

La première nous a permis d'analyser les dispositions légales et réglementaires en ce qui concerne la fiscalité lors de la restructuration des entreprises. Alors que l'utilité de la seconde s'est avérée évidente dans l'appréciation de ces dispositions au sein de la communauté.

V. DELIMITATION DU SUJET

Alors que la restructuration des entreprises comprend trois opérations : la Fusion, la Scission et l'Apport partiel d'actif, nous avons quant à nous, délimité notre travail à seulement deux de ces opérations, à savoir : la *Fusion et* la *Scission*.

En effet, comme indiqué dans notre thème, nous nous intéresserons qu'aux sociétés anonymes.

Cependant, nous aborderons ces opérations sous l'angle fiscal en République Démocratique du Congo.

De plus, un plan nous a été nécessaire pour l'élaboration de cette étude.

---

[6] A., LALANDE cité par P., DELNOY, Eléments de méthodologie juridique, 3e éd., Bruxelles, Larcier, 2008, p. 35

VI. PLAN SOMMAIRE

Outre l'introduction, nous avons divisé notre travail en deux chapitres.

Le premier consiste en une analyse des opérations de Fusion et de Scission ; quant au second, il examine des impôts proprement dits relatifs à ces opérations.

CHAPITRE I. ANALYSE DES OPERATIONS DE FUSION ET DE SCISSION DES SOCIETES ANONYMES

Les opérations de fusion et de scission des entreprises, qui peuvent parfois déplacer les frontières des sociétés ou des ensembles des sociétés, manifestent de la manière la plus apparente le caractère instrumental du droit des sociétés, outil au service des décisions stratégiques ou tactiques des chefs d'entreprise. C'est à chaque fois un impératif économique ou de gestion – conquête de parts de marché, acquisition d'une marque, d'un savoir – faire, simplification de la gestion, abandon d'un secteur en difficulté, *souci d'économie fiscale* – qui justifie l'opération de restructuration[7].

Du point de vue économique, ces opérations peuvent avoir pour but la croissance de la société ou, au contraire, son adaptation à une situation difficile. Les motivations peuvent être industrielles ou financières. Si ces opérations obéissent en général à un régime juridique commun, il n'en demeure pas moins que chacune d'elles présente des caractéristiques spécifiques. Pour l'essentiel, ces opérations supposent une modification des statuts, car elles impliquent souvent une modification du capital.

Si la fusion ou la scission était faite pour frauder les droits des créanciers de la société absorbée ou scindée, les créanciers lésés pourraient, en exerçant une action paulienne, demander que l'opération leur soit déclarée inopposable[8].

---

[7] M. COZIAN, A. VIANDIER, F. DEBOISSY, Op. Cit., p. 691

[8] J., ISSA-SAYEGH, P-G., POUGOUE, F.M., SAWADOGO et Autres, OHADA. Traités et Actes Uniformes : commentés et annotés, 4e éd., Juriscope, France, 2012, p. 445

Subdivisé en deux sections, ce chapitre exposera en premier lieu les Notions générales aux opérations sous- études (Section I) avant d'analyser les procédures à suivre pour arriver à fusionner ou à scinder des entreprises (Section II).

SECTION I. NOTIONS GENERALES SUR LES OPERATIONS DE FUSION ET DE SCISSION

Il s'agira sous cette section d'analyser l'opération de Fusion (§1) puis celle de Scission (§2).

§1. NOTION DE LA FUSION

Pour mieux cerner la notion de fusion, il est impératif de la définir (I) du point de vue légal que doctrinal et, ensuit, en déterminer les différents types (II).

I. Définition de la fusion

A. Du point de vue légal

La fusion est définit d'après l'AUSCGIE comme ''*l'opération par laquelle deux sociétés se réunissent pour n'en former qu'une seule soit par création d'une société nouvelle soit par absorption de l'une par l'autre. Une société, même en liquidation, peut être absorbée par une autre société ou participer à la constitution d'une société nouvelle par voie de fusion*[9]''.

Dans les deux cas, il s'agit d'un transfert de patrimoine d'une société à une autre sans liquidation de la société absorbée[10]. Celle – ci [la fusion] entraîne la transmission à titre universel du patrimoine de la ou des sociétés,

---

[9] Art. 189 AUSCGIE

[10] Idem Art. 191

qui disparaissent du fait de la fusion, à la société absorbante ou à la société nouvelle[11].

Techniquement, la fusion provoque une augmentation de capital. Car la société nouvellement créée disposera d'un potentiel en nature, en espèce voire même en industrie.

De son coté, le Code de Commerce Français décrit la fusion comme *''la transmission universelle de patrimoine d'une société à une autre''.* COZIAN et consorts, commentant cette disposition affirment que l'opération évoque tout à la fois le mariage et la conquête guerrière, image au demeurant non contradictoire[12].

B. Du point de vue doctrinal

D'après le vocabulaire juridique 'Henri Capitant', la fusion est l'opération par laquelle deux ou plusieurs sociétés réunissent leur patrimoine pour ne former qu'une seule société[13].

Pour reprendre l'image de Copper – Royer : ''La fusion se comprend de deux sociétés comme deux rivières qui réunissent leurs eaux, l'une gardant sa dénomination et se grossissant de l'autre (*fusion absorption*), ou bien toutes les deux s'amalgamant pour former une rivière exclusivement formée des deux eaux, rivière qui dorénavant aura une dénomination nouvelle (*fusion par création d'une société nouvelle*)''[14].

---

[11] Art. 189, al. 3 AUSCGIE

[12] Code de commerce Français, cité par M. COZIAN, A. VIANDIER, F. DEBOISSY, Droit des sociétés, 13e éd., LITEC, Paris, 2000, p. 695

[13] G. CORNU, Vocabulaire juridique, 8e éd. PUF, Paris, 2007, p.432

[14] Copper – Royer, De la Fusion des Sociétés, 1993, p. 101, cité par M. COZIAN, A. VIANDIER, F. DEBOISSY, Op. cit., p. 696

Pour le Professeur LUKOMBE le mot ‘’fusion’’ est pittoresque. Il importe de le définir avec précision : la fusion, c’est la réunion de deux ou plusieurs sociétés en une seule. Le procédé le plus simple est l’absorption (ou annexion). Soient deux sociétés A et B. B est dissoute, son actif et son passif (en principe) sont apportés à la société A contre remise des parts nouvelles de la société A.. La seconde forme appelée quelquefois combinaison – se traduit par la création d’une société nouvelle, A et B étant dissoute l’une et l’autre[15].

La fusion est donc l’opération ayant pour résultat de réunir en un seul être moral deux ou plusieurs sociétés antérieurement distinctes et indépendantes, soit par création d’une société nouvelle, soit par absorption d’une société ou plusieurs sociétés par une autre.

De plus, d’après le professeur LUKOMBE, la fusion par constitution d’une société nouvelle est la fusion parfaite et idéal, car elle fait disparaitre les sociétés qui fusionnent, pour les englober dans une société nouvelle[16].

II. Types de fusion

Il ressort de la définition légale deux types de fusion : une fusion par absorption et une par création d'une société nouvelle.

Ainsi, nous parlerons principalement de deux types de fusion prévue par l’Acte Uniforme, à savoir, la fusion par absorption et la fusion par création d’une société nouvelle, avant de dire un mot sur d’autres types de fusion étant donné que d’après certains doctrinaires, il existe autant de formes de fusion qu’il y a de stratégies industrielles ou financières.

---

[15] LUKOMBE NGHENDA, Droit Congolais des sociétés, Tome II, PUC, Kinshasa, 1999, p. 965

[16] Idem

A. Fusion – absorption

Elle est celle dans laquelle, la société absorbante augmente son capital du montant de l'actif de la société absorbée[17].

Dans la définition de l'absorption, il faut comprendre le mot ''dissolution'' au sens de ''disparition'', puisque, par l'effet de l'opération, la société absorbée ''cesse d'exister''.

En outre, celle – ci consiste en ce qu'une ou plusieurs sociétés, transmettent à une société existante, leur patrimoine entier, actif et passif compris. Leurs apports sont rémunérés par l'attribution de droits sociaux représentatifs[18]. Ces sociétés sont dissoutes mais pas liquidées. La société absorbante augmente par conséquent son capital afin de pouvoir rémunérer les apports des sociétés absorbées.

Aux termes de la l'Acte Uniforme, ce type de fusion entraîne trois effets importants, à savoir :

- La transmission universelle du patrimoine de la société absorbée à la société absorbante;
- Corrélativement à la transmission du patrimoine, l'opération entraîne nécessairement la dissolution de l'absorbée ;
- Enfin, la fusion suppose la rémunération des apports de la société absorbée. Celle-ci est réalisée au moyen d'une attribution de droits sociaux. Ainsi, les associés de la société absorbée reçoivent des titres de l'absorbante en contrepartie de leurs apports dans les conditions déterminées par le contrat de

---

[17] G. CORNU, Op. cit, p. 432

[18] Art. 191 AUSCGIE

fusion. Il s'agit de nouveaux titres de la société absorbante créés en contrepartie d'une augmentation de capital.

Richard ROUTIER a définit la fusion par absorption, il dit: ‘’Le patrimoine d'une société vient *fondre* au patrimoine de l'autre : la société absorbée est dissoute et ses actionnaires reçoivent en contrepartie des titres de la société absorbante. Cette dernière, doit procéder à une augmentation de son capital à concurrence du patrimoine apporté’’[19].

Ici, Il ya d’une part, la société absorbante : c'est la société qui reçoit les apports et qui remet des titres en rémunération desdits apports.

Et d’autre part, la société absorbée ou la société apporteuse : c’est celle qui transfère à la société absorbante les actifs et les passifs.

Société A = absorbante

Actif	Passif
Actif	Capital
	Réserves
	Passif **Exigible**

Société B= absorbée

Actif	Passif
Actif	Capital
	Réserves
	Passif **Exigible**

Dissolution de B sans liquidation= transfert des actifs et passifs, engagements vers A

[19] R., ROUTIER, Les fusions des sociétés commerciales, éd. LGDJ, Paris, 1994, p. 4.

Société A après fusion

Actif	Passif
Provenant de A et B	Capital A
	Capital B
	Réserves A
	Réserves B
	Passif exigible de A
	Passif exigible de B

Résumé :

La fusion par absorption présente donc 4 caractéristiques essentielles :

1. L'existence préalable d'au moins deux sociétés ;

2. Le transfert de l'ensemble du patrimoine, activement et passivement et des engagements de la ou des sociétés absorbées à la société absorbante;

3. La dissolution sans liquidation de la ou des sociétés absorbées ;

4. L'attribution aux actionnaires de la ou des sociétés absorbées d'actions de la société absorbante et éventuellement d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des actions attribuées.

Conséquence :

La société absorbante est considérée comme la continuité comptable, juridique et économique de la ou des sociétés absorbées.

B. Fusion par création d'une société nouvelle

Appelée aussi fusion par apport intégral à une société ou fusion combinaison, celle-ci suppose la mise en commun des apports des différentes sociétés fusionnantes afin de créer une société nouvelle.

Elle est celle dans laquelle deux ou plusieurs sociétés disparaissent pour constituer une société nouvelle à laquelle elles apportent leur patrimoine[20].

Ici, deux sociétés s'unissent pour en faire naitre une troisième ; les initiatrices disparaissent et de leur décès naît une troisième société.

Dans ce type de fusion aussi, il y a transmission universelle du patrimoine à la nouvelle société.

L'article 672 du code des sociétés Belge, définit ce type de fusion comme étant ''l'opération par laquelle plusieurs sociétés transfèrent à une nouvelle société qu'elles constituent, par suite de leur dissolution sans liquidation, l'intégralité de leur patrimoine, activement et passivement, moyennant l'attribution à leurs actionnaires ou à leurs associés d'actions ou de parts de la nouvelle société et, le cas échéant, d'une soulte en espèces ne dépassant le dixième de la valeur nominale des actions ou parts attribuées ou, à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable.''[21]

---

[20] G. CORNU, Op. Cit. p. 432

[21] H. FRONVILLE, Mandats spéciaux Fusion et Scission, Conférence du 29 Sept. 2012, Bruxelles, IEC, p. 14

Société A

Actif	Passif
Actif	Capital
	Réserves
	Passif **Exigible**

Société B

Actif	Passif
Actif	Capital
	Réserves
	Passif **Exigible**

Dissolution de A et B sans liquidation= Transfert des actifs, passifs, engagements de A et B vers New C

New C	
Actif	Passif
Provenant de A et B	Capital A
	Capital B
	Réserves A
	Réserves B
	Passif exigible provenant de A
	Passif exigible provenant de B

Résumé :

1. 2 ou plus de 2 sociétés préexistantes fusionnant au profit d'une nouvelle société qu'elles constituent ;
2. Transfert de l'ensemble du patrimoine, activement et passivement et des engagements des sociétés à fusionner à une nouvelle société à constituer ;
3. Dissolution sans liquidation des sociétés à fusionner ;

4. Attribution aux actionnaires des actions de la nouvelle société et éventuellement d'une soulte en espèce ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des actions ou des parts attribuées[22].

C. Autres formes de fusion

Il existe d'autres types de fusion selon qu'il y a des stratégies financières ou industrielles. Nous pouvons retenir notamment :

- La fusion – expansion : C'est celle qui est faite en vue de la recherche d'une grande dimension. Par une telle fusion, la société change de calibre, elle devient moins fragile, moins vulnérable à une offre publique d'achat car plus chère à conquérir ; elle gagne en indépendance et permet une libre circulation des flux financiers entre les entités ; elle diminue la part des frais non productifs et améliore sa rentabilité[23] ;
- La fusion – concentration : C'est le moyen de s'assurer la fidélité des clients ou des fournisseurs, la docilité des concurrents[24].

§2. Notions de Scission

Il sera également question ici de définir la scission et de la distinguer de la fusion (I) avant d'en exposer les différents types (II).

---

[22] Art. 191 al. 2 AUSGE

[23] M. COZIAN, A. VIANDIER, F. DEBOISSY, Op. Cit., p. 696

[24] Idem

I. *Définition de la scission et distinction avec la fusion*

A. Définition

L'AUSCGIE définit la scission comme *''l'opération par laquelle le patrimoine d'une société est partagé entre plusieurs sociétés existantes ou nouvelles. Une société peut transmettre son patrimoine par voie de scission à des sociétés existantes ou nouvelles. La scission entraîne transmission à titre universel du patrimoine de la société, qui disparaît du fait de la scission, aux sociétés existantes ou nouvelles''*[25]

En effet, il y a scission lorsque le patrimoine d'une société scindée est partagé en plusieurs fractions simultanément transmises à des sociétés nouvelles ou existantes.

La scission est un mode de transmission universelle du patrimoine. Chaque associé bénéficiaire se trouve donc, pour le fragment qui lui échoit, dans la situation d'une société absorbante. A ce fragment, qui correspond à une ou plusieurs branches d'activités, seront attachés les créances et les dettes afférentes aux branches d'activités considérées.

---

[25] Art. 190 AUSCGIE

Résumé :

1. La société scindée cesse d'exister.

2. Les associés ou actionnaires de la société scindée deviennent actionnaires ou associés d'une ou plusieurs sociétés bénéficiaires, conformément à la répartition prévue au projet de scission.

3. L'ensemble du patrimoine actif et passif et des engagements de la société scindée est transféré aux sociétés bénéficiaires, conformément à la répartition prévue au projet de scission.

4. L'opposabilité aux tiers à lieu dans les mêmes conditions que dans le cas de fusion comme le prévoit l'article 192 de l'AUSC.

B. Distinction entre la scission et la fusion

Alors que la fusion sert à essentiellement à concentrer des entreprises, la scission, elle, sert à sortir d'une entreprise une branche d'activité.

Par ailleurs, les deux opérations ont pour caractéristiques communes la dissolution sans liquidation, la transmission de l'ensemble des éléments d'actif et de passif composant le patrimoine d'une ou plusieurs sociétés et elles entraînent, simultanément, l'acquisition par les associés des sociétés qui disparaissent, de la qualité d'associés des sociétés bénéficiaires dans les conditions déterminées par le contrat[26].

Des sociétés acculées au gigantisme peuvent chercher à s'alléger ; des remaniements peuvent être souhaités à l'intérieur d'un groupe de plusieurs sociétés.

---

[26] Art. 191 AUSCGIE

II. *Types de scissions*

La scission implique la dissolution d'une société et le transfert de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés, soit nouvelles, soit existantes.

A. Scission par constitution des nouvelles sociétés

Cette opération est une dislocation d'une société existante qui donne lieux à deux ou plusieurs nouvelles sociétés[27].

B. Scission par absorption des sociétés existantes

La société scindée est absorbée par une ou plusieurs sociétés existantes à l'instar de la fusion absorption.

La société scindée est appelée à disparaitre du fait de la scission. De là, l'intervention nécessaire de ses actionnaires qui doivent voter la scission en assemblée générale extraordinaire, sur base d'un projet de scission. Du côté des sociétés bénéficiaires, si elles existent déjà, leurs actionnaires doivent naturellement approuver l'apport du fragment de patrimoine qui leur est dévolue ; l'approbation se fait sur la base du projet de scission. Si les bénéficiaires sont créées pour l'occasion, c'est l'assemblée de la société scindée qui adopte leurs statuts, ce qui n'a rien d'insolite puisque, en principe, les actionnaires de la société scindée ont tous vocation à devenir associés de chacune des sociétés bénéficiaires[28].

---

[27] J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, Le régime fiscal des sociétés en Belgique, 3e éd., BRUYLANT, Bruxelles, 2003, p. 336

[28] M. COZIAN, A. VIANDIER et Fl. DEBOISSY, Op. cit., , p. 543

SECTION II. PROCEDURES DE FUSION ET DE SCISSION DES SOCIETES ANONYMES

Dans la pratique, les opérations de fusion et de scission sont complexes. Elles doivent être minutieusement préparées pour prendre en considération tous les aspects de la question sans en négliger aucune. Elles commencent par le projet de fusion ou de scission qui doit être déposé au greffe du Tribunal de commerce et publié au J.O (§1). Ensuite le conseil d'Administration de chacune des sociétés intéressée doit préparer un rapport sur l'opération, et les commissaires à la fusion ou à la scission faire de même (§2). Enfin l'Assemblée générale extraordinaire se décide si la fusion ou la scission, une déclaration est déposée au greffe et l'opération prend effet (§3).

§1. PROJET DE FUSION OU SCISSION, DEPOT AU GREFFE COMMERCIAL ET PUBLICATION AU JOURNAL OFFICIEL

I. Le projet de fusion ou de scission

La fusion tout comme la scission se réalise par un accord que concluent les sociétés concernées que l'on appelle «le traité de fusion».

Le projet de fusion ou de scission est le point de départ «officiel » des opérations qui doivent aboutir à la fusion ou à la scission de deux ou plusieurs sociétés ; les opérations de fusion ou de scission vont tout d'abord se réaliser sur la base d'un contrat entre deux ou plusieurs sociétés. Ce contrat encore appelé «traité de fusion ou de scission» fixe les modalités de l'opération envisagée.

Le projet de fusion ou de scission est un contrat synallagmatique qui prend la forme soit d'un acte sous-seing privé soit d'un acte notarié, élaboré en autant d'exemplaires qu'il ya des parties.

Il est la suite normale d'études préalables, essentiellement financières, *fiscales* et stratégiques ; il en résulte un projet de fusion ou de scission arrêté

et signé par les dirigeants des sociétés concernées après délibération du conseil d'administration. Ce projet représente par conséquent la pièce maîtresse dans l'opération.

Pour qu'une fusion ou une scission puisse se réaliser, elle doit être précédée par un projet de fusion ou de scission préparé au soin des organes habilités qui sont notamment soit le conseil d'administration, soit l'administrateur général[29].

Il s'agit en fait d'un contrat qui précise les modalités dans lequel les différentes parties énumèrent les différentes opérations qui seront conclu dans le cadre de la fusion ou de la scission. Pour être un document juridiquement opposable aux tiers, le projet de fusion doit d'une part, contenir les mentions requises et, d'autre part respecter les conditions de validité d'un contrat indiquées au niveau de l'article 8 du décret du 30 juillet 1888 – Des contrats ou des obligations conventionnelles[30].

A. Mentions requises

Aux termes de l'article 193 de l'AUSCGIE, le projet de fusion ou de scission doit contenir les indications suivantes :

1°) La forme, la dénomination et le siège social de toutes les sociétés participantes ;

2°) Les motifs et les conditions de la fusion ou de la scission ;

3°) La désignation et l'évaluation de l'actif et du passif dont la transmission aux sociétés absorbantes ou nouvelles est prévue ;

---

[29] Art. 193 AUSGIE

[30] 30 Juillet 1888. – Décret – Des contrats ou des obligations conventionnelles. (B.O., 1888, p. 109)

4°) Les modalités de remise des […] actions et la date à partir de laquelle ces […] actions donnent droit aux bénéfices, ainsi que toute modalité particulière relative à ce droit, et la date à partir de laquelle les opérations de la société absorbée ou scindée seront du point de vue comptable, considérées comme accomplies par la ou les sociétés bénéficiaires des apports ;

5°) Les dates auxquelles ont été arrêtés les comptes des sociétés intéressées utilisés pour établir les conditions de l'opération ;

6°) Le rapport d'échange des droits sociaux et, le cas échéant, le montant de la soulte ;

7°) Le montant prévu de la prime de fusion ou de scission ;

8°) Les droits accordés aux associés ayant des droits spéciaux et aux porteurs de titres autres que des actions ainsi que le cas échéant tous avantages particuliers.

B. Conditions de validité

Le projet de fusion ou de scission constitue un acte contractuel, de ce fait, il doit nécessairement remplir les quatre conditions cumulatives suivantes:

- Le consentement de la partie qui s'oblige ;
- La capacité de contracter;
- Un objet certain qui forme la matière de l'engagement ;
- Une cause licite dans l'obligation.

Succinctement, nous analyserons chacune de ces conditions tout en faisant ressortir leur importance quant aux opérations sous examen.

1. *Le consentement de la partie qui s'oblige*

Le code civil Livre IIIe, en ses articles 9 à 18, n'aborde que la question des divers vices qui peuvent infecter le consentement.

Comme l'indique son étymologie (*cum sentire*), le consentement est en effet l'accord de deux ou plusieurs volontés en vue de créer des effets de droit et, par extension, la volonté de l'auteur d'un acte unilatéral[31].

En effet, le consentement est un acte bilatéral. Pour qu'il y ait contrat, les parties manifestent clairement et librement leur intention et leur volonté de se lier, leur volonté d'accepter tout le contenu de leur contrat. Et il faut que tout au cours du contrat, l'accord des parties se maintienne. La prorogation comme la fin du contrat doit de même constamment être acceptée de l'accord des deux parties. Tout ceci suppose donc que les parties discutent librement de toutes les clauses du contrat et doivent les accepter au préalable pour que naisse le contrat. Les parties ne seraient engagées, c'est – à – dire ne se soumettraient à l'application de ces clauses que si elles décident librement et manifestent clairement leur volonté[32].

A ce stade, la question reste à savoir : ''Qui sont les parties contractantes au contrat de fusion ou de scission ? Ce sont les sociétés intéressées par l'opération représentées par leurs organes de gestion soit le conseil d'administration, soit l'administrateur général.

2. *La capacité de contracter*

Elle est l'aptitude qu'à une personne (physique ou morale) à être titulaire des droits et à les exercer. Le principe contenu dans le IIIe Livre du code civil à l'article 23 et les articles 211 et 212 du Code de la famille, prévoient l'incapacité comme exception à la capacité de contracter.

---

[31] G CORNU, Op. cit, p. 217

[32] KALONGO MBIKAYI, Cours de droit civil/ Les Obligations, UNIKIN, 2007-2008, p. 24

L'incapacité ne peut résulter que d'un texte légal dont l'interprétation est toujours stricte[33]. Pour les étrangers, on se réfère à leur loi nationale pour déterminer leur capacité ou leur incapacité[34].

In specie, s'agissant des sociétés anonymes, la capacité d'une personne morale dépend de son existence, laquelle est elle-même subordonnée à la régularité de sa constitution au regard de la loi compétente qui régit sa constitution. Chaque fois qu'une personne morale prétend jouir des droits propres, ceux-ci ne peuvent lui être reconnus qu'après la vérification de la régularité de sa constitution[35]. Ainsi, la RDC reconnaît globalement l'existence de toute personne morale valablement constituée selon la loi compétente[36].

3. *Un objet certain qui forme la matière de l'engagement*

Bien que le code emploie indifféremment les expressions ''objet du contrat'' et ''objet de l'obligation'', il faut admettre que c'est la dernière expression qui est la plus exacte. Or, un contrat n'a pas à proprement parler d'objet. Il a pour effet d'engendrer des obligations, et c'est chacune des obligations qui a un objet.

L'objet de l'obligation n'est pas tellement une chose matérielle dans le sens d'une *res*, c'est plutôt, d'une façon générale, la prestation qui est elle-

---

[33] Art. 215 Code de la famille

[34] Art. 8 Décret du 4 Mai 1895 – Code civil – Des personnes (B.O., 1895, p. 138) (Voir Art. 915 Code de la famille).

[35] E. MWANZO, Cours de droit international privé, L2 Fac. De Droit, ULK, 2012-2013

[36] Pour les sociétés étrangères voir art 8 du décret du Roi souverain du 27 février 1987. Pour les associations, voir l'art 2 du décret – loi du 18 sept 1965

même l'effet d'un contrat. Cette prestation peut consister à donner, à faire ou à ne pas faire[37].

Techniquement, l'objet du contrat est l'ensemble des droits et obligations que le contrat est destiné à faire naitre[38]. Dans le cas sous-examen, l'objet du contrat de fusion ou de scission c'est soit la fusion soit la scission.

4. *Une cause licite dans l'obligation*

La notion de cause forme l'un des domaines les plus obscurs en droit des obligations. En effet, rationnellement, un contrat ne suppose qu'un échange de consentements éclairé sur un objet déterminé ou déterminable. Certains estiment dès lors que la cause est une notion inutile[39]. Le législateur Congolais a imposé l'exigence d'une cause (licite) pour assurer que les conventions soient utiles, pour les parties d'une part, et la société d'autre part.

La cause du contrat est donc les ''motifs propres à chaque partie, pour lesquels chacune d'elles a conclu le contrat''[40].

Les obligations doivent avoir une cause licite[41], c'est – à – dire tenir compte des bonnes mœurs, de l'ordre public, et des lois impératives.

- *Les bonnes mœurs* : Ils évoquent l'idée de moralité. Il s'agit de l'ensemble des valeurs morales considérées comme essentielles au

---

[37] MULENDA KIPOKE, Cours de droit civil/Les Obligations, L2 Fac. De Droit ULK, 2010-2011, p. 45

[38] G. CORNU, Op. cit

[39] Foriers, Synthèse du cours de droit des obligations, 2006-2007, Belgique, p. 33

[40] HILARION Alain BITSAMANA, Dictionnaire du droit OHADA, Pointe – noire, 2003, p. 36

[41] Art. 32 Code Civil Livre III

développement et à l'épanouissement des citoyens d'une communauté donnée. Elles peuvent évoluer dans le temps et dans l'espace[42].

- *L'ordre public proprement dit* : Ce sont des dispositions qui touchent aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité[43]. C'est l'ensemble des normes dont les individus ne peuvent s'écarter ni dans leur comportement ni dans leurs conventions[44].
- *Les lois impératives par opposition aux règles supplétives* : Elles n'ont pour but que la protection d'intérêts privés et non de l'intérêt général[45].

Les règles supplétives s'appliquent dans le silence des parties. Personne n'est contraint de les appliquer, mais si elles en décident autrement, alors ses effets sont obligatoires[46].

Traditionnellement, la cause est envisagée dans le chef de chacune des parties. Elle serait alors la raison d'être objective et subjective du contrat résultant de la combinaison des mobiles des parties.

Dans le cas d'espèce, la fusion et la scission ne sont ni illicite ni contraire aux bonnes mœurs, encore moins à l'ordre public.

---

[42] KALONGO MBIKAYI, Op. cit., p. 15

[43] Exemple des dispositions d'ordre public :
- les lois fiscales
- les lois pénales
- les lois relatives à l'organisation judiciaire et administrative
- la règlementation de la concurrence
- la règlementation des prix
- la règlementation applicable à l'accès à certaines professions
- les principes fondamentaux du droit des successions

[44] Gérard Cornu, Op. cit, p. 644

[45] L'article 7 de l'Acte Uniforme relatif au droit commerciale général fait ressortir une règle impérative se rapportant à la capacité du mineur d'être commerçant : ''Le mineur, sauf s'il est émancipé, ne peut avoir la qualité de commerçant ni effectuer des actes de commerce'' (*C'est nous qui soulignons*).

[46] L'article 264 du code civil Livre III des contrats et Obligations conventionnelles fourni l'exemple d'une règle supplétive. Parlant de la vente, la loi dit qu'elle est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore livré ni le prix payé. Ici, les parties peuvent décider autrement.

II. *Dépôt du projet de fusion ou de scission au greffe et publication au Journal Officiel*

Pour assurer la publicité du projet de fusion ou de scission, les parties prenantes doivent le déposer au greffe commercial du siège des sociétés intéressées par l'opération. Ensuite, il doit faire l'objet d'un avis inséré dans un journal habilité à recevoir les annonces légales - en l'occurrence le journal officiel – par chacune des sociétés qui participe à l'opération.

Cet avis doit contenir les indications suivantes :

1°) La dénomination sociale suivie, le cas échéant, de son sigle, la forme, l'adresse du siège, le montant du capital et les numéros d'immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier de chacune des sociétés participant à l'opération ;

2°) La dénomination sociale suivie, le cas échéant, de son sigle, la forme, l'adresse du siège et le montant du capital de la ou des sociétés nouvelles qui résulteront de l'opération ou le montant de capital des sociétés existantes ;

3°) L'évaluation de l'actif et du passif dont la transmission aux sociétés absorbantes ou nouvelles est prévue ;

4°) Le rapport d'échange des droits sociaux ;

5°) Le montant prévu de la prime de fusion ou de scission.

Le dépôt au greffe et la publicité prévue dans cet article doivent avoir lieu au moins un mois avant la date de la première assemblée générale appelée à statuer sur l'opération[47].

---

[47] Art. 194 AUSCGIE

§2. PREPARATION DES RAPPORTS

Pour permettre aux actionnaires de chacune des sociétés prenant part à l'opération de décider sur la fusion ou la scission, le conseil d'Administration ou l'Administrateur Général de chaque société intéressée doit établir un rapport, qui est mis à la disposition des actionnaires qui explique et justifie le projet de manière détaillée, du point de vue juridique et économique, notamment en ce qui concerne le rapport d'échange des actions et les méthodes d'évaluation utilisées, qui doivent être concordantes pour les sociétés concernées ainsi que, le cas échéant, les difficultés particulières d'évaluation[48].

Ensuite, un ou plusieurs commissaires à la fusion ou à la scission, désignés par le président de la juridiction compétente, établissent, sous leur responsabilité, un rapport écrit sur les modalités de la fusion.

Ils peuvent obtenir auprès de chaque société, communication de tous documents utiles et procéder à toutes vérifications nécessaires.

Le ou les commissaires à la fusion ou à la scission vérifient que les valeurs relatives attribuées aux actions des sociétés participant à l'opération sont pertinentes et que le rapport d'échange est équitable. Le ou les rapports des commissaires à la fusion sont mis à la disposition des actionnaires et indiquent :

1°) La ou les méthodes suivies pour la détermination du rapport d'échange proposé ;

2°) Si cette ou ces méthodes sont adéquates en l'espèce et les valeurs auxquelles chacune de ces méthodes conduit, un avis étant donné sur

---

[48] Art. 671 al. 4 AUSCGIE

l'importance relative donnée à cette ou ces méthodes dans la détermination de la valeur retenue ;

3°) Les difficultés particulières d'évaluation, s'il en existe[49].

Chaque société qui participe à la fusion ou à la scission doit mettre à la disposition de ses actionnaires, au siège social, quinze jours au moins avant la date de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur le projet, les documents suivants :

1°) Le projet de fusion ou de scission ;

2°) Les rapports mentionnés aux articles 671 et 672 du présent Acte uniforme ;

3°) Les états financiers de synthèse approuvés par les assemblées générales ainsi que les rapports de gestion des trois derniers exercices des sociétés participant à l'opération ;

4°) Un état comptable établi selon les mêmes méthodes et suivant la même présentation que le dernier bilan annuel, arrêté à une date qui, si les derniers états financiers de synthèse se rapportent à un exercice dont la fin est antérieure de plus de six mois à la date du projet de fusion ou de scission, doit être antérieure de moins de trois mois à la date de ce projet.

Tout actionnaire peut obtenir, à ses frais, sur simple demande, copie intégrale ou partielle des documents susvisés[50].

---

[49] Art. 672 AUSCGIE

[50] Idem Art 674

§3. APPROBATION DE L'ASSEMBLEE GENERALE, DEPOT DE LA DECLARATION AU GREFFE ET PRISE D'EFFET DE LA FUSION OU DE LA SCISSION

I. *Approbation de l'Assemblée générale*

L'A.G est la réunion des associés d'une société commerciale. Il existe plusieurs types d'assemblées en fonction des décisions qu'elles doivent prendre. On distingue :

- L'assemblée générale ordinaire (A.G.O) [51] : Elle est compétente pour prendre toutes les décisions qui ne modifient pas les statuts et qui ne sont pas réservées aux organes de gestion, notamment : approuver les comptes sociaux, les modifier, ou les rejeter, affecter les résultats, nommer et révoquer les organes sociaux. Elle doit se tenir chaque année, dans les six mois de la clôture de l'exercice, sous réserve de la prorogation de ce délai par décision de justice ;
- L'assemblée générale extraordinaire (A.G.E) : Elle est seule habilitée à modifier les statuts dans toutes leurs dispositions[52].

L'assemblée générale extraordinaire est également compétente pour autoriser les *fusions*, *scissions*, transformations et apport partiel d'actifs ; transférer le siège social en toute autre ville de l'Etat-partie où il est situé, ou sur le territoire d'un autre Etat ; dissoudre par anticipation la société ou en proroger la durée.

- L'assemblée spéciale : Elle réunit les titulaires d'actions d'une catégorie déterminée. L'assemblée spéciale approuve ou désapprouve les décisions des assemblées générales lorsque ces décisions modifient les droits de ses membres.

---

[51] Art. 546 AUSGIE

[52] Idem Art 551

La décision d'une assemblée générale de modifier les droits relatifs à une catégorie d'actions, n'est définitive qu'après approbation par l'assemblée générale spéciale des actionnaires de cette catégorie[53].

Lorsque la société ne comprend qu'un seul actionnaire, le cas d'une S.A.U, les décisions qui doivent être prises en assemblée générale, qu'il s'agisse des décisions relevant de la compétence de l'A.G.E ou de celles relevant de l'A.G.O, sont logiquement prises par l'actionnaire unique[54].

A la lumière de ce qui précède, seul l'A.G.E ou l'associé unique sont habilité à autoriser les opérations de restructuration de l'entreprise, en l'occurrence la fusion ou la scission.

Ainsi, aux termes de l'article 671 de l'AUSCGIE, la fusion (tout comme la scission) est décidée par l'A.G.E de chacune des sociétés qui participent à l'opération. Elle est soumise à la ratification des assemblées spéciales, bien entendu si cette opération modifie les droits de leurs membres.

II. Dépôt de la déclaration au greffe

Après avoir rempli toutes les formalités de fusion ou de scission, les sociétés qui participent à l'opération, doivent sous peine de nullité, déposer au greffe du commerce une déclaration dans laquelle elles relatent tous les actes effectués en vue d'y procéder et par laquelle elles affirment que l'opération a été réalisée en conformité de la loi.

---

[53] Art. 555 AUSGIE

[54] Idem, Art 558

III. Prise d'effet de la fusion et de la scission

Conformément à l'article 192 de l'AUSCGIE, la fusion ou la scission prend effet :

Premièrement, en cas de création d'une ou plusieurs sociétés nouvelles, à la date d'immatriculation, au registre du commerce et du crédit mobilier, de la nouvelle société ou de la dernière d'entre elles ; chacune des sociétés nouvelles est constituée selon les règles propres à la forme de la société adoptée.

Enfin, dans les autres cas, à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé l'opération, sauf si le contrat prévoit que l'opération prend effet à une autre date, laquelle ne doit être ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine.

CHAPITRE II. IMPOTS APPLICABLES EN CAS DE FUSION ET SCISSION DES SOCIETES ANONYMES

Il va être question dans ce chapitre d'examiner les principes généraux applicables en cas d'imposition des sociétés ainsi que les notions sur les impôts susceptibles d'être appliqués en cas de fusion et de scission des sociétés (Section I), avant de ressortir les différentes opérations imposables ou exemptées lors d'une fusion ou d'une scission (Section 2).

SECTION I. LES PRINCIPES GENERAUX APPLICABLES EN CAS D'IMPOSITION DES SOCIETES

Cette partie sera abordée sous deux paragraphes, le premier traite des principes généraux applicables en cas d'imposition des sociétés (§1), et le second des impôts susceptibles d'être appliqués en cas de fusion ou de scission (§2).

§1. PRINCIPES GÉNÉRAUX APPLICABLES EN CAS D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS

Deux principes généraux doivent guider l'imposition des sociétés, d'une manière générale, à savoir le respect de la structure cédulaire (I) et l'imposition du bénéfice réalisé indépendamment de son affectation (II).

I. Respect de la structure cédulaire

L'imposition des revenus en RDC est basée sur le système cédulaire. Ce terme désigne chaque catégorie d'impôts sur le revenu[55].

Pour un contribuable personne physique, l'application de la structure cédulaire ne pose aucun problème car ses revenus peuvent être séparés, il

---

[55] G. CORNU, Op. cit.

peut même affecter certains de ses biens à une exploitation et d'autres à son usage privé. Par contre, pour une société, étant donné qu'elle n'existe que pour le besoin de son exploitation, tous ses revenus (loyers, dividendes, intérêts, bénéfices, …) sont des revenus d'exploitation et par conséquent doivent être soumis à l'impôt professionnel[56]. .

Ainsi en vue d'éviter la double imposition d'un même revenu dans le chef d'un même redevable, les éléments déjà imposés au cours d'un exercice sont déduits du montant de revenus imposables à l'impôt professionnel réalisés durant cet exercice, à concurrence de la partie nette des éléments déjà imposés qui se retrouvent dans lesdits revenus imposables à l'impôt professionnel[57].

Par respect à la structure cédulaire, les revenus déjà imposés sous d'autres cédules sont déductibles, s'ils avaient déjà fait l'objet d'une imposition quelconque, ainsi l'on évite la double imposition.

Les revenus déjà imposés déductibles des revenus professionnels sont notamment les suivants[58] :

- Les revenus des actions et parts quelconques de tous les titres constitutifs d'emprunts d'origine nationale émis par les sociétés ayant leur siège social et leur principal établissement administratif en République Démocratique du Congo.

---

[56] E., CIBAMBA, Cours de Droit Fiscal Général, L1 Fac. De Droit, ULK, 2009-2010, p. 77

[57] O-L n°69-006 du 10 février 1969, Op.cit, art.59 §1er

[58] Idem, art 60

La déduction de ces revenus vise non seulement la prévention de la double imposition mais aussi l'encouragement de la prise de participation ou l'octroi des prêts à ces sociétés.

- Les intérêts, les primes, des lots et de tous autres produits d'obligations.

La déduction dans ce cas vise non seulement à éviter la double imposition mais aussi à encourager la souscription au titre d'emprunt émis par les privés et par l'Etat.

- Les autres revenus mobiliers qui ont réellement supportés l'impôt mobilier et les revenus locatifs des bâtiments et terrains situés sur l'étendue de la République Démocratique du Congo.

Ici, la déduction ne peut se justifier que dans le souci d'éviter la double imposition.

- Les revenus locatifs des bâtiments et terrains sis en République Démocratique du Congo qui ont déjà supportés l'impôt sur les revenus locatifs.

II. *L'imposition du bénéfice réalisé indépendamment de son affectation*

L'assiette de l'impôt professionnel d'une société comprend 3 éléments envisagés indépendamment de leur affectation. Il s'agit de : bénéfices non distribués (A), bénéfices distribués (B) et les dépenses non admises(C)[59].

A. Le régime des bénéfices non distribués

En principe, tous les bénéfices non distribués sont imposables dans le chef de la société quelle que soit l'affectation qui leur est donnée.

---

[59] E. CIBAMBA, Op. cit., p. 78

Sont compris dans les bénéfices non distribués imposables : les réserves, les provisions quelconque, le report à nouveau de l'année et toutes affectations analogues[60].

B. Le régime des bénéfices distribués

L'assiette de l'impôt professionnel comprend également tous les bénéfices distribués sous forme des dividendes ou des revenus des parts sociales. Elle comprend aussi les tantièmes ainsi que les intérêts d'obligations participantes qui sont assimilés aux dividendes.

C. Régime des dépenses non admises

Les dépenses non admises en déduction ou les libéralités sont toutes seules qui sont fiscalement rejetées comme charges professionnelles, parce que non nécessitées par le besoin de l'exploitation, c'est-à-dire, les dépenses, pertes ou charges étrangères à la gestion commerciale normale de l'entreprise. Elles ne peuvent être admises en déduction[61].

Ces dépenses ou libéralités constituent des bénéfices imposables dans le chef de la société.

Pour être déductible ou être considérée comme une charge d'exploitation, une dépense doit réunir 3 conditions :

1ère Condition : Elle doit d'abord être faite en vue d'acquérir ou de conserver le revenu, c'est-à-dire, avoir un lien nécessaire et direct avec l'exercice de l'activité professionnelle. La dépense doit être engagée dans l'intérêt de l'entreprise en vue d'acquérir ou de conserver l'unité de production.

---

[60] O-L n°69-009 du 10 février 1969, art 31.al.5

[61] O-L n°69-009 du 10 février 1969, art29

2ème Condition : La charge doit diminuer l'actif net de l'entreprise. Autrement dit, elle doit être une dépense à fonds perdus. Ainsi, sont exclues toutes les dépenses faites en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un élément de l'actif.

3ème Condition : Elle doit être faite pendant la période imposable, c'est-à-dire, qu'elle doit être une charge effective de l'exercice social ou se rapportant à la période au cours de laquelle les bénéfices ont été réalisés. Ceci implique qu'une charge professionnelle antérieure ou ultérieure ne peut, en vertu du principe de l'annualité fiscale, grever les bénéfices de l'exercice social considéré.

§2. Notions sur les impôts susceptibles d'être appliqués en cas de Fusion ou de Scission

La fusion ou la scission peut générer des revenus au profit de société partie prenante à l'opération ou de ses actionnaires, en plus qu'elle emporte transmission des biens. Ces opérations peuvent intéresser l'impôt sur les revenus professionnels (I), l'impôt sur les revenus mobiliers (II) ainsi que la Taxe sur la valeur ajoutée (III).

I. Notion de l'impôt sur les revenus professionnels

Il sera question ici de la matière imposable (A) et du taux (B).

A. Matière imposable

L'impôt sur les revenus professionnels de société frappe le bénéfice brut diminué de seules dépenses professionnelles faites pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver ces revenus [62] ainsi que toutes les autres charges ou pertes que la loi fiscale autorise la déduction.

---

[62] O-L n°69-009 du 10 février 1969, Op.cit, art 29.

Tous les gains du contribuable forment son revenu global brut dont il faudra déduire certaines charges pour aboutir au revenu net[63].

Le bénéfice imposable comprend les éléments suivants :

1. *Les Revenus d'exploitation proprement dits*

La loi fiscale détermine et définit les revenus qui sont imposables à l'impôt professionnel. Ces revenus sont tous ceux provenant d'activités professionnelles exercées en République Démocratique du Congo même si le bénéficiaire n'y aurait pas son siège social, son principal établissement administratif, son domicile ou sa résidence permanente. Il s'agit des revenus réellement réalisés y compris les libéralités et avantages quelconques accordés aux associés non actifs dans les sociétés autres que par actions[64].

Ces revenus sont imposables quelque soit leur affectation. Il en est ainsi des :

- Revenus affectés au remboursement d'une dette par la société ;
- Revenus affectés à certaines réalisations comme l'extension de l'entreprise, ou l'acquisition des nouveaux éléments d'actif.

2. *Autres revenus imposables*

La loi fiscale pose le principe de l'imposition des entreprises non seulement sur le revenu d'exploitation mais aussi sur le revenu exceptionnel[65].

---

[63] J. GROSCLAUDE et Ph. MARCHESSOU, Droit Fiscal général, 2e éd., Dalloz, 1999, p. 63

[64] O-L n°69-009 du 10 février 1969, Op.cit, art 27

[65] Idem, art.30

Comme revenus exceptionnels on peut citer :

a) Revenus occasionnels

Ce sont des revenus qu'une société peut réaliser à certaines occasions de manière purement exceptionnelle. Par exemple : une indemnité obtenue pour rupture d'un contrat de livraison ou encore une indemnité d'expropriation[66].

b) Primes d'émission ou soulte

Les primes d'émission ou soulte prévue à l'alinéa 2 de l'article 191 AUSCGIE, sont des sommes que les nouveaux actionnaires souscrivent lors de la fusion ou de la scission, et qu'ils apportent en sus du montant nominal de leurs titres afin de maintenir la valeur réelle des actions retenues par les anciens actionnaires en vue de compenser les inégalités. Suivant leur nature, les primes d'émission ne sont pas de revenus mais plutôt des apports effectués par les nouveaux actionnaires en même temps que l'augmentation du capital social.

En Droit Congolais, les soultes sont considérées comme des bénéfices imposables dans la mesure où elles ne sont pas affectées à un compte indisponible ou incorporé au capital social.

c) Plus-value ou gain en capital

La plus-value peut être définie comme la différence positive qui se dégage en faisant la comparaison entre d'une part la valeur présumée d'un bien à un moment donné et d'autre part, sa valeur initiale. La plus-value ou éventuellement la moins-value ne concerne que l'actif immobilisé comprenant les éléments stables de l'entreprise (éléments corporels et incorporels), à

---

[66] R., KOLA, Op. cit.

l'exclusion des immobilisations financières et les éléments circulants (le stock, les valeurs réalisables et disponibles) dont les accroissements des valeurs ne sont pas traités dans la catégorie des plus-values au sens fiscal des termes[67].

La plus-value génère un accroissement de valeur[68] qui peut être imposé selon sa nature ou usage que la société en fait[69].

On distingue, en effet, les plus-values selon leur nature. Principalement, il y a les plus-values comptables (appelées aussi plus values exprimées ou opérations de réévaluation), les plus-values réalisées, les plus-values issues du partage de l'avoir social, des plus-values de transformation des sociétés et des plus-values de fusion ou scission des sociétés.

d) Avantages anormaux et Rémunérations pour services rendus payées aux sociétés avec lesquelles le contribuable est dans les liens d'interdépendance

Le bénéfice imposable d'une société comprend également, d'une part, les avantages anormaux ou bénévoles accordés aux sociétés avec lesquelles le contribuable est dans les liens d'interdépendance et d'autre part, certaines rémunérations des services rendus payées aux mêmes sociétés[70].

B. Taux d'imposition

Tous les éléments sont imposables à l'impôt sur les revenus professionnels après déduction des charges.

---

[67] E. CIBAMBA, Op. cit., p. 82

[68] L'accroissement de valeur imposable peut résulter aussi bien d'une plus-value d'un élément de l'actif que d'une moins-value d'un élément du passif. Par exemple, en cas de remise totale ou partielle d'une dette ou de la réduction d'une dette exprimée en monnaie étrangère par suite de la dépréciation de la monnaie.

[69] E. CIBAMBA, Op. cit., p. 82

[70] O-L n°69-009 du 10 février 1969,, Art. 31 bis

Le taux de l'impôt professionnel a été fixé lors de la réforme fiscale de 1969 à 40% avant d'être ramené à 50% par la loi n°75-003 du 9 janvier 1975[71] puis à 40% et actuellement à 35%.

Les entreprises minières par contre paient l'impôt professionnel au taux réduit de 30 % en vue d'inciter des investissements dans ce secteur.

II. *Notion de l'impôt sur les revenus mobiliers*

Au titre des généralités, nous traiterons des notions des revenus mobiliers (A), de sortes des revenus mobiliers (B), des conditions de leur assujettissement (C) ainsi que le taux des revenus mobiliers (D).

A. Les revenus mobiliers

Le revenu mobilier est la partie de l'argent encaissée au-delà soit du capital engagé ou capital investi, c'est-à-dire le capital dont la rémunération est proportionnée aux bénéfices de l'entreprise et dont le remboursement est aléatoire, exemple : les dividendes, les revenus de parts sociales, les tantièmes… Soit du capital prêté, déposé ou consigné, c'est-à-dire celui qui est rémunéré d'une manière fixe et dont le remboursement est en principe garanti, exemple : les intérêts.

Sont également considérés comme revenus mobiliers, les « redevances », c'est à dire :

- Tous les revenus tirés de l'usage ou de la concession de l'usage, les droits d'auteurs sur des œuvres littéraires artistiques ou scientifiques, y compris les films et d'autres bandes pour la radio et télévision ;

---

[71] O-L. n°69-009 du 10 février 1969, Art 83.

- Tous les revenus tirés de l'usage ou de la concession de l'usage des biens mobiliers corporels ou incorporels de la propriété industrielle, commerciale et scientifique[72]. Exemple : cession ou concession des brevets, marques de fabrique ou modèle[73].

B. Sortes des revenus mobiliers

Il existe plusieurs sortes des revenus mobiliers imposables[74]. Ils peuvent être regroupés en quatre catégories :

- Les dividendes et les revenus des parts des associés non actifs dans les sociétés autres que par actions ;

- Les intérêts d'obligations et les intérêts des capitaux empruntés à des fins professionnelles ;

- Les tantièmes et

- Les redevances.

Le Droit fiscal étant de stricte interprétation, aucun autre revenu non prévu dans la loi fiscale ne peut être soumis à l'impôt mobilier. C'est le cas des intérêts des capitaux empruntés à des fins personnelles ; des intérêts de titres constitutifs d'emprunts émis par les pouvoirs publics ou encore des revenus des parts des associés actifs dans les sociétés autres que par actions.

---

[72] O.L n°69-009 du 10 février 1969, art 13. 8°

[73] Le Brevet est un droit reconnu à un inventeur d'exploiter en exclusivité une invention ; la marque est un droit d'apposer sur le produit fabriqué et vendu un nom, un texte, un dessin qui le distinguer des autres produits de même nature et le Modèle est un droit qui permet à un commerçant ou à un industriel ou un fabricant d'user en exclusivité de la forme d'un produit.

[74] O.L n°69-009 du 10 février 1969, Art. 13

C. Conditions d'assujettissement des revenus mobiliers

Les revenus mobiliers ne sont imposables que s'ils satisfont aux trois conditions suivantes :

1) S'il y a une distribution réelle des revenus ou mise à la disposition des revenus au profit de l'actionnaire ou de l'associé, c'est-à-dire le transfert des revenus de l'actif du patrimoine de la société à celui de l'actionnaire ou de l'associé.

En effet, l'article 25 de l'O-L de 1969 précité dispose que l'impôt mobilier est dû dès qu'il y a paiement de revenus, c'est-à-dire dès que les revenus sont effectivement distribués ou simplement mis à la disposition du bénéficiaire. Cela implique que lorsque la société a décidé la distribution des dividendes et a commencé le paiement effectif, si elle décide par la suite sa suspension ou son annulation, l'impôt reste tout de même dû.

2) S'il y a une distribution faite aux actionnaires ou aux associés faite réellement en vertu de leur souscription ou en rémunération d'un apport quelconque. Ainsi, sont exclues de l'IM :

-Les rémunérations allouées aux membres du conseil d'administration ;

- Les rémunérations allouées aux employés ;

- La participation du personnel au bénéfice de l'entreprise.

3) S'il y a une distribution faite au titre de bénéfice.

N'est pas considérée comme une distribution faite au titre de bénéfice le remboursement du capital engagé par l'actionnaire ou l'associé ou la restitution de son apport.

Pour être soumis à l'impôt, le revenu doit donc répondre à ces trois conditions. La nationalité ou la qualité du bénéficiaire ou encore sa situation familiale ou sociale n'a aucune importance.

La cession à un tiers ou à un coassocié d'une action ou d'une part sociale par un actionnaire ou un associé, même avec une plus value n'est pas imposable à l'impôt mobilier. Il s'agit d'une vente d'un capital mobilier et non de la réalisation d'un revenu[75]. Par contre, si le cessionnaire est une société, la plus value, bien que considérée comme un revenu exceptionnel, doit être imposée à l'impôt sur le bénéfice.

D. Taux de l'impôt sur les revenus mobiliers

Le taux est fixé forfaitairement à 40 % des revenus des actions et de 10% pour les tantièmes alloués aux administrateurs.

III. Taxe sur la Valeur Ajoutée

Sous trois points, nous analyserons principalement l'O– L n°10/001 du 20 août 2010 institua la Taxe sur la Valeur Ajoutée en RDC. Il sera question des opérations imposables à la TVA (A), des personnes assujettis (B) et du Taux de l'impôt (C).

A. Opérations imposables à la TVA

Les opérations situées dans le champ d'application de la TVA sont imposables soit par nature soit par la volonté du législateur.

1. Opérations imposables par nature

Ce sont des opérations qui relèvent d'une activité économique et effectuées, à tire onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel.

---

[75] AZAMA LANA, Droit fiscal zaïrois, CADICEC, Kinshasa, 1986, p. 83.

Il ressort des articles 3, 4 et 6 de l'O-L sous-étude, trois notions importantes en matière de TVA, à savoir :

- Nature d'opérations ;
- Notion d'activité économique ;
- Notion d'opérations effectuées à titre onéreux ;
- Notion d'assujetti agissant en tant que tel[76].

Les opérations imposables à la TVA par nature concernent donc les livraisons de biens et les prestations de services.

2. *Opérations imposables par la volonté du législateur*

Elles sont définies par l'article 9 de l'O-L. Il s'agit de livraisons de biens à soi-même, les prestations de services à soi-même et les importations.

B. Les personnes assujettis

Les articles 13, 21 et 23 nous fournissent des précisions à ce sujet :

L'article 13 est ainsi libellé : ''Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes physiques ou morales, y compris l'Etat, les provinces, les entités territoriales décentralisées et les organismes de droit public, qui effectuent de manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, des opérations visées aux articles 3 et 9.''

Sont également soumises à la TVA, toutes les opérations qui sont réalisées en République Démocratique du Congo, même lorsque le domicile ou la résidence de la personne physique ou le siège social de la personne morale assujettie est situé en dehors du territoire national.

---

[76] Ministère des finances, Support de formation à l'intention des participants au séminaire-atelier sur la Taxe sur la Valeur Ajoutée, DGI, Octobre, 2011, p. 5

En effet, lorsqu'un redevable de la TVA est établi ou domicilié hors de la République Démocratique du Congo, il est tenu de désigner par lettre légalisée ou notariée, adressée à l'Administration des impôts, un représentant agréé, résidant sur le territoire national, qui est solidairement responsable, avec lui, du paiement de la taxe.

En cas de non désignation d'un représentant, la taxe sur la valeur ajoutée et, le cas échéant, les pénalités y afférentes sont payées par la personne cliente.

C. Taux de l'impôt

Aux termes de l'article 35, la TVA est fixé à *16 %*.

Il est de 0 % en ce qui concerne les exportations et opérations assimilées. Ces dernières sont énumérées dans l'article 7 de la même O-L.

SECTION II. OPÉRATIONS D'UNE FUSION OU D'UNE SCISSION IMPOSABLES OU EXEMPTÉES

La fusion comme la scission entraine quatre conséquences distinctes : la dissolution de la société absorbée ou scindée (§1), la distribution des nouvelles actions aux actionnaires de la nouvelle société (§2), le paiement d'une soulte ou prime de fusion (§3) enfin les apports des sociétés absorbées ou scindées (§4).

§1. DISSOLUTION DE LA SOCIÉTÉ ABSORBÉE ET DE LA SOCIÉTÉ SCINDÉE

Nous rappellerons que les opérations de fusion et de scission entrainent la dissolution de la société absorbée ou scindée.

Ainsi, sur le plan fiscal, ces opérations devraient entraîner, toutes les conséquences d'une dissolution de société. D'où la nécessité de rappeler la notion de dissolution avant d'en tirer les conséquences fiscales.

I. Notion de dissolution

A l'instar de la vie des personnes physiques qui s'éteignent par la mort, les personnes morales nées du contrat de société peuvent aussi disparaitre par la dissolution. Le législateur congolais considère ainsi la dissolution comme étant l'opération qui entraine la disparition de la personne morale que le contrat de société a fait naitre[77].

Elle est en effet, la disparition d'une société à l'expiration de la durée ou pour des causes de dissolution anticipées[78].

Les causes de dissolution d'une société commerciale sont limitativement énumérées dans l'AUSCGIE, il s'agit :

- L'expiration du temps pour lequel elle a été constituée ;
- La réalisation ou l'extinction de son objet ;
- L'annulation du contrat de société ;
- La décision des associés aux conditions prévues pour modifier les statuts ;
- La dissolution anticipée prononcée par la juridiction compétente ;
- A la demande d'un associé pour justes motifs, notamment en cas d'inexécution de ses obligations par un associé empêchant le fonctionnement normal de la société, enfin pour toute cause prévue par les statuts[79].

---

[77] J.M, KUMBU ki NGIMBI, Législation en matière économique, 3e éd., GALIMAGE, Kinshasa, 2013, p. 76

[78] HILARION Alain BITSAMANA, Op. cit., p. 69

[79] Art. 200 AUSCGIE

La dissolution d'une société pluripersonnelle entraîne de plein droit sa mise en liquidation, exception faite en cas de fusion et scission des sociétés.

La dissolution d'une société dans laquelle tous les titres sont détenus par un seul associé entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à cet associé, sans qu'il y ait lieu à liquidation.

Concernant la liquidation, il faut préciser que, ''liquider'' une société consiste à la conduire de sa dissolution à sa fin absolue, en réalisant l'actif social, c'est-à-dire en transformant en fonds liquides tout ce qui peut être réalisé parmi les valeurs actives ; en réglant le passif, c'est-à-dire, en éteignant au moyen du produit de la réalisation toutes les dettes envers les tiers ; en répartissant entre les associés l'excédent éventuel de l'actif sur le passif appelé boni de liquidation[80].

Or, pour ce qui est des opérations de fusion et de scission, le législateur de l'OHADA a expressément prévue qu'elles ne seront pas suivies de liquidation, puisque l'ensemble des biens des sociétés absorbées ou scindées seront transféré aux sociétés bénéficiaires.

II. *Conséquences fiscales de la fusion et de la scission*

Les conséquences fiscales de fusion ou de scission peuvent concerner soit la plus-value, soit le boni de fusion soit encore la soulte.

A. La plus – value

Lors de la fusion ou la scission, des plus-values peuvent apparaitre principalement chez les sociétés absorbées ou scindée c'est – à – dire chez les sociétés apporteuses des apports, lorsque l'apport des éléments d'actif

---

[80] J.M, KUMBU ki NGIMBI, Op. cit., p. 77

aux sociétés bénéficiaires, se fait pour un montant nominal supérieur à la valeur comptable de ces éléments.

Le régime fiscal applicable à ces plus – values est celui prévu dans les dispositions de l'article 34 alinéa 3 de l'O-L 69/009 du 10 février 1959 qui traite de l'imposition des plus-values non réalisées mais exprimées dans les comptes, et des articles 65 et 75 alinéa 3 du même texte, relatifs à l'impôt professionnelle en cas de dissolution et de liquidation de société.

En effet, il faut rappeler qu'en droit fiscal congolais, l'imposition des plus-values diffère selon qu'il s'agit des plus-values réalisées ou des plus-values comptables.

Les plus-values réalisées c'est-à-dire le gain effectif résultant de la vente ou la cession d'un bien à un prix supérieur à celui qui avait été payé lors de l'achat de ce bien[81], sont soumises à l'impôt professionnel en vertu de l'article 35 de l'O-L précitée.

Par contre, les plus-values comptables, c'est-à-dire celles qui proviennent de l'évaluation, à leur valeur réelle des éléments d'actif qui restent dans le patrimoine de l'entreprise et qui peuvent être dues à une dévaluation monétaire ou à une autre chose, selon le cas, peuvent faire l'objet d'imposition à l'impôt professionnel[82].

En clair, si ces dernières plus-values sont imposables sur base de l'article 30 du texte précité, c'est-à-dire qu'elles sont immunisées lorsque la

---

[81] G. CORNU, Op. cit

[82] R. KOLA GONZE, Op. cit

société les a simplement exprimées dans ses comptes ou inventaires sans les traiter comme bénéfice[83].

L'article 34 alinéa 3 édicte les conditions pour qu'une fois l'immunité octroyée, elle se maintienne : il faut notamment que les plus-values demeurent incorporées au bien et par conséquent que celui-ci ne soit pas aliéné ; ensuite il faut qu'il n'y ait pas partage partiel de l'avoir social par suite du retrait d'un associé, par suite de fusion de société ou par suite de toute autre cause.

A la question de savoir si cette condition d'indisponibilité de plus-values comptables est oui ou non respectée en cas de répartition entre les associés de la société absorbée ou scindée des titres en représentation de leur apport, E. Schreudeur et AZAMA LANA constatent que ''si donc les associés reçoivent en cas de fusion ou absorption, des actions représentant tout l'apport à sa valeur réelle, il y a en quelque sorte répartition des plus-values comptables et la condition d'indisponibilité n'est plus respectée''[84].

Il y a là constatation acceptable, puisqu'ici on se trouve devant le cas où tels ou tels des éléments de l'actif qui constituent l'objet de l'apport, ont connu une plus-value dont le montant était provisoirement immunisé et figurait dans un compte indisponible au passif du bilan de la société absorbée ou dissoute d'une part, et que d'autre part, la nouvelle réévaluation résultant de la reprise de l'actif net de la société absorbée dans les comptes de la société absorbante l'est pour une valeur supérieure à celle pour laquelle il figurait à la date de fusion au bilan de la société absorbée.

---

[83] Art. 30 al. 1 O-L 69-009 du 10 février 1969

[84] E. Schreudeur et Azama Lana, Les Impôts sur le revenu, cité par LUKOMBE NGHENDA, Op. cit., p. 1003,1004

En ce cas, cette plus-value constatée à l'occasion de cette attribution est imposable à l'impôt professionnel.

§2. DISTRIBUTION DES NOUVELLES ACTIONS AUX ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ABSORBÉE OU SCINDÉE

I. *Principes*

Les fusions et les scissions, on l'a vu, entrainent la transmission universelle du patrimoine de la société qui disparait au profit des sociétés bénéficiaires existantes ou nouvelles qui le recueillent en tout ou en partie.

Ces sociétés bénéficiaires se substituent donc à la société absorbée ou scindée. Mais en contrepartie, les associés de la société absorbée ou scindée qui aura ainsi transmis son patrimoine reçoivent les actions de la société bénéficiaire.

Cette distribution des actions, est à tort dite ''gratuite'', puisqu'elle a une contrepartie d'une part, et d'autre part, l'article 18[85] de l'O-L n°69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts sur les revenus, et qui instaura la contribution sur le revenu mobilier ne considère pas cette distribution comme un *''cas de partage de l'avoir social''*.

En effet, l'opération passe pour être une simple opération '*'intercalaire''* par laquelle la société absorbante ou la société nouvelle succède aux droits et obligations des sociétés absorbées ou scindées qui disparaissent.

II. *Conséquences fiscales*

Une telle distribution des actions ne donne pas lieu à la contribution sur le revenu mobilier. Il faut toutefois rappeler que sous le régime fiscal antérieur

---

[85] Art. 18 : ''N'est pas considérée comme un cas de partage de l'avoir social, la fusion de société (que celle-ci ait lieu par voie de création d'une société nouvelle ou par voie d'absorption[…])

qui a été instauré notamment par les décrets du 12 août 1937 et du 10 septembre 1951, relatifs aux impôts sur les revenus, cette distribution des titres à l'occasion de fusion ou d'absorption était considérée comme un cas de partage de l'avoir social entre les associés (Art. 17), et par voie de conséquence, entrainait la débition de la taxe mobilière. Celle- ci était due sur la valeur des titres distribués, sous déduction du capital social réellement libéré restant à rembourser non par la société absorbante mais plutôt par la société absorbée.

Il se constate ainsi que depuis l'intervention de l'O-L n°69/009 du 10 février 1969, l'idée que la fusion n'implique pas une rupture de continuité entre les associés fusionnées et la société nouvelle a conduis à la consécration de cette immunité fiscale. Mais cette immunité n'est que temporaire, car en cas de réalisation future par la société absorbante ou nouvelle des éléments apportés, la plus-value sera déterminée par rapport à leur valeur au moment d'investissement dans la société absorbée, abstraction faite de la valeur à laquelle ces éléments ont été apportés à la société nouvelle. Pour ce faire, la société absorbante ou nouvelle devra faire apparaitre à son bilan les éléments acquis de la société absorbée de façon à ce que les plus-values qui pourraient être dégagées par la suite puissent être imposées en totalité au nom de la société absorbante[86].

---

[86] LUKOMBE NGHENDA, Op. cit, p. 999, 1000

III. Conditions pour bénéficier de l'immunité fiscale

Toutefois, pour bénéficier de cette immunité, il faut remplir certaines conditions.

La lecture attentive de l'article 18 in fine[87] de l'O-L n°69/009 du 10 février 1969 laisse dégager que le législateur a posé une condition d'application du régime fiscal de faveur ; à celle –ci, il faut ajouter d'autres conditions considérées comme justifiées soit par la nature même de l'opération de fusion, soit par le caractère temporaire de cette immunité fiscale :

- Il faut en premier lieu que les éléments de l'actif et du passif de la société absorbée soient transférés comme tels dans les écritures comptables de la société nouvelle ou absorbante [88];
- Il faut ensuite que les actions effectuées à la société absorbante ou née de la fusion soient exclusivement rémunérés par des droits sociaux ; et c'est du reste seulement ainsi qu'ils font différencier la fusion de l'achat ou le rachat des parts ou actions[89].
- Enfin, si la dissolution de la société absorbée n'a pas été décidée directement en vue de son absorption ou de sa fusion, ses liquidations ne doivent pas avoir procéder à une répartition partielle de l'avoir social. Cette condition empêche que les liquidateurs, après avoir distribué le boni de liquidation à concurrence du capital revalorisé, ne procèdent à une fusion destinée uniquement à le faire échapper à l'imposition.

---

[87] ''Art. 18 in fine [...] à condition que les éléments de l'actif et du passif de la société existante soient transférés tels quels dans les écritures de la société nouvelle.''

[88] Art. 18 in fine, O-L n°69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts sur les revenus

[89] Cass. Belge 16 novembre 1966, in Pas. 1967, L., p. 354 avec notes, cité par LUKOMBE, Op. cit., p. 1000

- Aussi, l'accès au bénéfice de l'immunité fiscale dont la caractéristique est d'être temporaire, n'est permis que si plus tard lors du partage futur, les éléments présents de l'actif cédé lors de la fusion concourent dans l'avoir qui sera partagé, et partant et à l'occasion, l'impôt mobilier sera acquittée[90].

IV. L'immunité temporaire

Pris à sa lettre, l'article 18 de l'O-L 69/009 du 10 février 1969 n'envisage cette faveur fiscale que pour la transformation d'une société et pour ''la fusion que celle –ci ait lieu par voie de création d'une société nouvelle ou par voie d'absorption''. Comme le professeur LUKOMBE, nous pensons que, toutes les fois que les conditions exigées sont pareillement réunies, le régime de faveur, aussi temporaire soit-il, en matière de contribution mobilière, est admissible et doit être admise en cas de scission.

En effet, il y a scission, on l'a vu, lorsque le patrimoine d'une société 'scindée' ou 'démembrée' ou 'divisée' est partagé en plusieurs fractions simultanément transmises à plusieurs sociétés existantes ou nouvelles. Il est indispensable que les sociétés bénéficiaires soient toutes des sociétés existantes ou des sociétés nouvelles. La scission peut aussi être réalisée par voie de transmission du patrimoine de la société scindée au profit d'une ou plusieurs sociétés nouvelles et d'une ou plusieurs sociétés existantes.

Dans tous ces différents cas de scission, la constance est que la transmission des fractions du patrimoine a pour contrepartie le fait que les associés de la société scindée, reçoivent des titres ou droits sociaux de la société bénéficiaire.

---

[90] LUKOMBE NGHEDA, Op. cit., p. 1001

Du fait que même pour la scission, les conditions prévues pour la fusion, sont réunies pour que le régime de faveur joue, les associés de la société scindée sont admis à se prévaloir de l'immunité fiscale instauré par l'article 18 précité pour les cas de fusion.

Il faut cependant et de *lege ferenda* suggérer que cette extension contra legem du prescrit de l'article 18, soit expressément consacrée par le législateur ou carrément, ce dernier doit, par un texte précis, préciser que les scissions bénéficieront du régime fiscal de faveur édicté pour les fusions sous certaines conditions qu'il déterminera au préalable.

§3. PAIEMENT D'UNE PRIME DE FUSION OU D'UNE SOULTE

I. Notion de prime de fusion ou de la soulte

Lorsqu'il y a fusion ou scission, la rémunération des titres de la société absorbée se fait par la remise qui est faite aux associés de celle-ci, d'un certain nombre d'actions de la société absorbante en échange de leurs actions qui seront détruites.

Pour effectuer cet échange, il est nécessaire de procéder à deux évaluations : celle de l'actif net apporté et celle de la valeur de l'action en paiement. Si la valeur de l'action ou part remise en rémunération de celle de la société absorbée est supérieure à la valeur de celle de cette dernière, l'associé de ladite société est obligé de payer une prime appelée soulte ou prime de fusion, pour ainsi atteindre le nominal de l'action de la société absorbante ou nouvelle.

Comme la valeur réelle des actions de la société absorbante, excède leur montant nominal, la différence entre la valeur des biens reçus en apport et le montant de l'augmentation du capital de la société absorbante doit être portée au passif du bilan à un compte de ''prime de fusion'', analogue à la

prime d'apport ou prime d'émission créée à l'occasion d'une augmentation de capital.

II. Conséquences fiscales

La question qui se pose est celle de savoir si cette soulte donne-t-elle lieu à une imposition. La réponse est qu'en la matière, le législateur est silencieux et à fortiori il n'a pas prévu un régime fiscal de faveur.

En effet, l'article 31 de l'O-L 69/009 du 10 février 1969 prévoit que ''les primes d'émission ne sont pas considérées comme bénéfices pour autant qu'elles soient affectées à un compte indisponible ou incorporées au capital''.

Raisonnant par analogie quoique toute analogie soit trompeuse, la soulte est soumise à l'impôt professionnel dans les mêmes conditions que la prime d'émission.

La prime d'émission est nécessairement une somme que l'associé verse en sus du montant correspondant au nominal de l'action à souscrire et à libérer lors de l'augmentation du capital, tandis que la prime de fusion ou la soulte n'est pas le plus souvent une somme qu'en sus verse l'associé de la société absorbée ou scindée pour devenir associé de la société absorbante ou nouvelle, elle est la valeur chiffrée d'une fraction du patrimoine ou actif apporté par la société absorbée ou scindée à la société absorbante ou nouvelle, étant entendu qu'en ce cas, la valeur chiffrée du patrimoine ou actif apporté dépasse le montant de l'augmentation du capital de la société absorbante ou nouvelle, consécutive à la fusion ou scission.

Cependant, il n'est pas contestable que les deux institutions – prime d'émission et prime de fusion – sont, de par leur nature, des apports en société, plutôt que des revenus. De ce fait, l'impôt retenu par le législateur, ne pouvait qu'être l'impôt professionnel.

§4. APPORTS DES SOCIÉTÉS ABSORBÉES OU SCINDÉES AUX SOCIÉTÉS BÉNÉFICIAIRES

I. Notion

Nous rappelons qu'à l'occasion de la fusion ou de la scission, les sociétés absorbées ou scindées apportent l'ensemble de leur patrimoine aux sociétés bénéficiaires, en contre partie des actions à leurs actionnaires. Ces patrimoines comprennent évidement des biens et services.

II. Conséquences fiscales

Aux termes de l'article 6 de l'O-L n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, l'apport en société des produits ou marchandises constitue une livraison devant donner lieu à la débition de la TVA par la société absorbée qui en est le redevable légal.

Ainsi, lorsque, par le fait de la fusion ou de la scission, la société absorbante ou scindée devrait transférer des biens meubles corporels, la TVA est due.

En outre, en cas de cession, si le bien constitue une immobilisation pour l'acquéreur, ce dernier peut opérer la déduction de la TVA correspondant au montant reversé par le vendeur au titre de la régularisation, à condition qu'il soit lui-même assujetti à la TVA. Cette déduction est subordonnée à la délivrance par le vendeur au bénéficiaire, d'une attestation mentionnant le montant de la taxe reversée[91].

---

[91] Ministère des finances, Op.cit., p. 92

CONCLUSION

En définitive, il y a lieu de noter que le régime d'imposition des opérations de fusion et [de scission] dans notre pays n'est pas incitatif aux investissements moins encore aux concentrations de société. Son but est simplement de procurer des recettes supplémentaires à l'Etat.

En matière de fusion et de scission, la législation fiscale est généralement conçue comme devant encourager la concentration des sociétés, parce que celles-ci sont jugées comme des unités de production appelées ainsi à connaitre des détaxations fiscales incitatives d'une part et d'autre part, la législation fiscale doit être élaborée en tenant comte du fait que les ressources financières de l'Etat doivent également provenir de recettes fiscales, car, s'il convient de ne pas gêner la concentration de société, il est en outre hors de question que le fisc abandonne définitivement la créance publique qui nait. En cas de liquidation ou de partage ultérieur de l'avoir social de la société née de la fusion, l'impôt est dû, puisque seul le fait générateur aurait été différé.

Aussi, faisant passer les préoccupations économiques avant les préoccupations juridiques, la doctrine est arrivée à considérer les opérations de fusion et de scission comme ayant un caractère *intercalaire* par laquelle la société absorbante ou nouvelle succède aux droits et obligations de celle qui est censée disparaitre[92].

Il est souhaitable que le législateur se montre plus ouvert à immuniser plusieurs autres types d'impôts, plutôt que s'arrêter au seul impôt mobilier.

---

[92] M. COZIAN, A. VIANDIER et Fl. DEBOISSY, Op. cit., p. 714

L'analyse de la manière dont la scission se déroule, conclue au rapprochement de celle-ci à celle de réalisation de fusion de société.

Ce rapprochement de deux opérations se traduit par la dissolution de la société scindée et par l'augmentation du capital social des sociétés absorbantes ou nouvelles, issues de cette scission ; et c'est ce qui fait que sous d'autres cieux, le régime fiscal de faveur pour la fusion est d'autant reconnu à la scission. Le législateur fiscal congolais devrait donc, sur base de l'AUSCGIE, prendre des dispositions en ce qui concerne l'opération de scission.

A l'évidence, en considérant la situation économique de notre pays, on doit admettre que l'on n'est pas encore arrivé à une phase de véritables concentrations économiques. Pour éviter que les unités de production déjà existantes ne puissent se désagréger, l'octroi du régime fiscal de faveur doit être subordonné à certains préalables qui sont notamment la recherche de l'amélioration réelle des structures et des conditions d'exploitations des sociétés, et le concours à l'expansion d'une entreprise répondant aux objectifs des plans que le pays s'est fixés.

BIBLIOGRAPHIE

I. Textes juridiques

1. Acte Uniforme du 15 décembre 2010 portant Droit Commerciale général, J.O. OHADA n°23, 15/02/2011, p. 1 et s ;
2. Acte Uniforme du 17 Avril 1997 relatif au Droit des sociétés et groupement d'intérêt économique, JO OHADA n°2, 01/10/1997, p. 1 et s ;
3. 30 Juillet 1888. – Décret – Des contrats ou des obligations conventionnelles. (B.O., 1888, p. 109)
4. Ordonnance - Loi n°69-006 du 10 février 1969 relatif aux impôts cédulaires sur revenu ;
5. Loi n° 87-010 du 1er août 1987 portant Code de la famille, J.O.Z. n° spécial.

II. Ouvrages

1. AZAMA LANA, *Droit fiscal zaïrois*, CADICEC, Kinshasa, 1986.
2. CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, 8e éd., PUF, Paris, Mars 2007.
3. COZIAN Maurice and ''All'', *Droit des sociétés,* 13e éd., LITEC, Paris, 2000.
4. DELNOY Pierre, *Eléments de méthodologie juridique*, 3e éd. Larcier, Bruxelles, 2008.
5. GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, *Droit Fiscal général*, 2e éd., Dalloz, Paris, 1999.
6. HILARION Alain BITSAMANA, *Dictionnaire du droit OHADA*, éd. Pointe – noire, 2003.
7. ISSA-SAYEGH Joseph and « All », *OHADA. Traités et Actes Uniformes : commentés et annotés*, 4e éd., Juriscope, France, 2012.

8. KIRKPATRICK John et GARABEDIAN Daniel, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3e éd., BRUYLANT, Bruxelles, 2003.
9. LUKOMBE NGHENDA, *Droit Congolais des sociétés,* Tome II*,* PUC, Kinshasa, 1999.
10. MACE, G. et PETRY, F., *Guide d'élaboration d'un projet de recherche en sciences sociales*, De Boeck, Bruxelles, 2011.
11. MENJUCQ Michel, *Droit des affaires*, 4e éd. Gualino, EJA, Paris, 2004.
12. ROUTIER Richard, *Les fusions des sociétés commerciales*, librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1994.

III. Revues

1. Hugues FRONVILLE, Mandats spéciaux Fusion et Scission, Conférence du 29 Sept. 2012, Bruxelles, IEC.
2. Ministère des finances, Support de formation à l'intention des participants au séminaire – atelier sur la Taxe dur la Valeur Ajoutée, DGI, Octobre, 2011 ;

IV. Cours

1. CIBAMBA DIATA Edmond, Droit Fiscal Général, L1, ULK, 2009-2010.
2. Foriers, Droit des Obligations, 2006-2007, Belgique.
3. KALONGO MBIKAYI, Droit Civil des Obligations, G3, UNIKIN, 2007-2008.
4. KAPETA NZOVU, Droit International Privé, L2, UPC, 2003-2004.
5. KOLA NGOZE Roger, Droit Fiscal Général, L2, ULK, 2012-2013.
6. KUMBU ki NGIMBI Jean - Michel, Cours de Droit des Sociétés, L1, ULK, 2011-2012.
7. MULENDA KIPOKE, Droit Civil des Obligations, G3, ULK, 2010-2011.
8. MWANZO Eddy., Droit International Privé, L2, ULK, 2012-2013.
9. WINGENGA Jeannot, Méthode de travail Scientifique, Cours inédit, G2 Relations internationales, ULK, 2007.

V. Webographie

- www.Lefigaro.fr : *Quels sont les avantages sur le plan fiscal qui peuvent découler de la fusion de sociétés ?*, Par Pierre-Emmanuel Scherrer, consulté le 28 Août 2013.

TABLE DES MATIÈRES

Epigraphe ..... **I**

Dédicace ..... **II**

Remerciements ..... **III**

Liste des sigles et abréviations ..... **IV**

Introduction Générale **1**

I. Problématique 1

II. Hypothèse du travail 3

III. Intérêt du sujet 4

IV. Méthodes et Techniques 5

V. Délimitation du Sujet 5

VI. Plan sommaire 6

Chapitre I. Analyse Des Operations De Fusion Et De Scission Des Societes Anonymes **7**

Section I. Notions générales sur les opérations de fusion et de scission 8

§1. Notion de la Fusion 8

I. Définition de la fusion 8

A. Du point de vue légal 8

B. Du point de vue doctrinal 9

II. Types de fusion 10

A. Fusion – absorption 11

B. Fusion par création d'une société nouvelle 13

C. Autres formes de fusion 16

§2. Notions de Scission 16

I. Définition de la scission et distinction avec la fusion 17

A. Définition 17

B. Distinction entre la scission et la fusion 19

II. Types de scissions 20

A. Scission par constitution des nouvelles sociétés 20

B. Scission par absorption des sociétés existantes 20

Section II. Procédures de fusion et de scission des sociétés anonymes 21

§1. Projet de Fusion ou Scission, Dépôt au greffe commercial et publication au Journal Officiel 21

I. Le projet de fusion ou de scission 21

A. Mentions requises 22

B. Conditions de validité 23

1. Le consentement de la partie qui s'oblige 23

2. La capacité de contracter 24

3. Un objet certain qui forme la matière de l'engagement 25

4. Une cause licite dans l'obligation 26

II. Dépôt du projet de fusion ou de scission au greffe et publication au Journal Officiel 28

§2. Préparation des Rapports 29

§3. Approbation de l'Assemblée générale, Dépôt de la déclaration au greffe et prise d'effet de la Fusion ou de la Scission 31

I. Approbation de l'Assemblée générale 31

II. Dépôt de la déclaration au greffe 32

III. Prise d'effet de la fusion et de la scission 33

Chapitre II. Impôts applicables en cas de fusion et scission des sociétés anonymes 34

Section I. Les principes généraux applicables en cas d'imposition des sociétés 34

§1. Principes généraux applicables en cas d'imposition des sociétés 34

I. Respect de la structure cédulaire 34

II. L'imposition du bénéfice réalisé indépendamment de son affectation 36

A. Le régime des bénéfices non distribués 36

B. Le régime des bénéfices distribués 37

C. Régime des dépenses non admises 37

§2. Notions sur les impôts susceptibles d'être appliqués en cas de Fusion ou de Scission 38

I. Notion de l'impôt sur les revenus professionnels 38

A. Matière imposable 38

1. Les Revenus d'exploitation proprement dits 39

2. Autres revenus imposables 39

a) Revenus occasionnels 40

b) Primes d'émission ou soulte 40

c) Plus-value ou gain en capital 40

d) Avantages anormaux et Rémunérations pour services rendus payées aux sociétés avec lesquelles le contribuable est dans les liens d'interdépendance 41

B. Taux d'imposition 41

II. Notion de l'impôt sur les revenus mobiliers 42

A. Les revenus mobiliers 42

B. Sortes des revenus mobiliers 43

C. Conditions d'assujettissement des revenus mobiliers 44

D. Taux de l'impôt sur les revenus mobiliers 45

III. Taxe sur la Valeur Ajoutée 45

A. Opérations imposables à la TVA 45

1. Opérations imposables par nature 45

2. Opérations imposables par la volonté du législateur 46

B. Les personnes assujettis 46

C. Taux de l'impôt 47

Section II. Opérations d'une fusion ou d'une Scission imposables ou exemptées 47

§1. Dissolution de la société absorbée et de la société scindée 47

I. Notion de dissolution 48

II. Conséquences fiscales de la fusion et de la scission 49

A. La plus – value 49

§2. Distribution des nouvelles actions aux actionnaires de la société absorbée ou scindée 52

I. Principes 52

II. Conséquences fiscales 52

III. Conditions pour bénéficier de l'immunité fiscale 54

IV. L'immunité temporaire 55

§3. Paiement d'une prime de fusion ou d'une soulte 56

I. Notion de prime de fusion ou de la soulte 56

II. Conséquences fiscales 57

§4. Apports des sociétés absorbées ou scindées aux sociétés bénéficiaires 58

I. Notion 58

II. Conséquences fiscales 58

Conclusion 59

Bibliographie 61

Table des matières **..... 64**