

LE RÈGLEMENT DES CONFLITS RELATIF AU RECOUVREMENT DES RECETTES NON FISCALES ENCADREES PAR LA DGRAD D'APRES LA LOI DE FINANCES N° 20/020 DU 28 DÉCEMBRE 2020 DE L'EXERCICE 2021

Par

Maître Julien LUKOMBO SAMBA

Avocat au Barreau du Kongo Central

*Licencié en Droit Economique et Social de la Faculté de Droit de l'Université de Kinshasa
Détenant d'un Master en Droits de l'Homme et Droit International Humanitaire de
l'Université de Kinshasa*

INTRODUCTION

En République Démocratique du Congo, au cours de trois dernières décennies (70, 80 et 90), la part des recettes administratives, judiciaires, domaniales et des participations avait sensiblement baissé par rapport à la période antérieure, plus précisément pendant la décennie 1960, suite à la politisation de l'Administration Publique, par la consommation à la source des recettes non fiscales, à la gestion laxiste des imprimés de valeurs, à la non maîtrise des actes générateurs des recettes non fiscales ainsi qu'au manque de traçabilité des recettes perçues entraînent ainsi le dysfonctionnement de l'Administration.

Toutes ces lacunes et dérives avaient fait enregistrer une baisse sensible des recettes non fiscales dans le Budget de l'Etat. Ceci avait conduit le Pouvoir Public sous l'impulsion du Premier Ministre de l'époque, Monsieur LUNDA BULULU à imaginer une série de réformes en collaboration les institutions de Breton Wood (FMI et Banque Mondiale) dont l'aboutissement structurel était parachevé, avec l'avènement de Monsieur Léon KENGO WA DONDO à la primature, par la création des trois (3) Régies Financières (qui furent d'ailleurs les directions au sein du Ministère des Finances) à savoir : la Direction Générale des Impôts « **D.G.I** » en sigle, la Direction Générale des Douanes et Accises « **D.G.D.A** » en sigle ainsi que la Direction Générale des Recettes Administratives, Judiciaires, Domaniales et des Participations, « **D.G.R.A.D** » en sigle dont l'objet de la présente étude.

La DGRAD, organe chargé de l'ordonnancement et recouvrement des recettes administratives, judiciaires, domaniales et des participations émergeant au budget général de l'Etat, fut conçue comme une solution palliative à la crise décrite ci haut. Elle trouve son fondement légal sur le Décret n° 0058 du 27 décembre 1995 portant création, organisation et fonctionnement de la DGRAD. Ce texte est corroboré par d'autres textes, notamment : le Décret n° 0059 du 27 décembre 1995, portant règlement d'administration relatif au personnel de la DGRAD, pris conformément à la loi n°16/013 du 15 juillet 2016, portant statut des Agents de carrière des services publics de l'Etat ⁽¹⁾. Puis, le Décret n° 05/080 du 09 septembre 2005 modifiant et complétant le Décret n° 0058 sus cités, est venu créer le poste du DGA1 et DGA2. ⁽²⁾

En effet, depuis lors, cette structure s'est progressivement, sur le plan structurel et organisationnel, installée sur l'ensemble du territoire national. Cependant, la DGRAD connaît de sérieux problèmes notamment : quant à l'application de tous ces textes régissant l'ordonnancement et le recouvrement des recettes non fiscales. Et cela est dû, nous semble-t-il, au manque de maîtrise de toutes les règles de procédures en la matière. Plusieurs contentieux sont ainsi nés opposant d'une part, la DGRAD aux services d'assiettes et d'autre part la DGRAD aux assujettis.

Précisons que, les services d'assiettes n'exécutent que les opérations de constatation et de liquidation alors que, les opérations de l'ordonnancement et de recouvrement ⁽³⁾ relèvent de la compétence exclusive de la DGRAD. De ce fait, l'O-L n°13/003 telle que modifiée et complétée à ce jour appliquée correctement doit protéger à la fois les intérêts du Trésor Public et ceux des assujettis notamment à travers les différentes réformes procédurales instituées quant à ce dont les détails feront l'objet dans la présente étude.

Quant à sa mission, il importe de signaler qu'aux termes de l'article 3 du Décret n° 0058 précité, la DGRAD exerce dans le cadre de lois et règlements en vigueur, toutes les missions et prérogatives en matière d'ordonnancement et de recouvrement des Recettes non fiscales émergeant au budget général de l'Etat. Et qu'en collaboration avec les autres Administrations, elle peut

¹ Décret n°0059 et ses annexes I et II, portant règlement d'administration du personnel de la DGRAD y compris la loi n°16/013 du 15 juillet 2016, portant statut des Agents de carrière des services publics de l'Etat.

² Décret n° 05/080 du 09 septembre 2005 modifiant et complétant le Décret n° 0058.

³ Article 3 Décret n° 0058, du 27 décembre 1995, portant création, organisation et fonctionnement de la DGRAD.

élaborer et soumettre aux autorités compétentes des projets de loi, de décret, d'arrêté, de circulaire et d'autres instructions dans le domaine de ses attributions. Elle est consultée pour toute révision de la législation et de la réglementation en matière de Recettes Administratives, judiciaires, Domaniales et de participations initiées par les autres administrations ainsi que pour toutes décisions d'admission au régime d'exception. Elle exerce sa mission sur toute l'étendue du territoire national.

Quant aux taxes dues au Pouvoir Central, les recettes que la DGRAD encadre sont de quatre (4) ordres à savoir :

1. **Les recettes administratives** ou droits, taxes et redevances dus par les usagers des Administrations et Services Publics de l'Etat, et provenant notamment des Ministères et Services ci-après : Economie Nationale, Transports et communication, Affaires intérieures, Affaires Etrangères, DGM, Cultures et Arts, Justice, Garde des sceaux et Droits Humains, Agriculture, Travail et Prévoyance Sociale, presse et medias, les redevances sur prix des nuitées, sur les prix des repas et des boissons, sur billets d'avion du réseau national et international, sur les voyages fluviaux, les taxes de régulation et de numérotation, taxes de gardiennage de la PNC....
2. **Les recettes judiciaires**, il s'agit des droits, taxes et redevances générés par les Cours, Tribunaux et les Parquets ainsi que par les Administrations du Ministère de la Justice et celle de la Police Nationale Congolaise (les amendes transactionnelles du PCR, Police territoriale, Fluviale et autres unités...)
3. **Les recettes domaniales**, il s'agit des droits, taxes et redevances dus par les usagers des Administrations et Services Publics de l'Etat exercent des activités économiques relevant et/ou exploitant le domaine privé de l'Etat, notamment l'environnement, la pêche, les hydrocarbures, les eaux et forêts, les affaires foncières, l'urbanisme, l'habitat et les mines. Il convient de préciser, que dans le domaine sus cité, les droits dus à l'Etat demeurent payables sauf exonération et/ou exemption expresse, les droits superficiaires, taxe rémunératoire sur valeur d'expertise des substances minérales précieuses, taxe de pollution, redevance minière.
4. **Les recettes de participations**, c'est-à-dire celles qui proviennent de la fructification du capital de l'Etat, comme les dividendes dus à l'Etat du fait de sa participation exclusive dans une entreprise du hier, aujourd'hui sociétés commerciales où l'Etat est l'unique actionnaire, dans une société

d'économie mixte et, d'autre part, du produit de la vente de ses participations, le boni de liquidation,...

Hormis les taxes précitées, ne perdons pas de vue que, la DGDA, en tant que gestionnaire du guichet unique, perçoit les droits, impôts, taxes, redevances et autres paiements à l'importation et à l'exportation pour les comptes des tiers, qui sont les autres administrations et/ou organismes publics y compris la DGRAD. (4)

Actuellement en République Démocratique du Congo, les recettes non fiscales encadrées par la DGRAD sont répertoriées dans l'O-L n° 18/003 du 13 mars 2018, fixant la nomenclature des droits, taxes et redevances du Pouvoir Central. La base juridique des opérations de recouvrement est l'O-L n° 13/003 du 23 février 2013 portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non fiscales telle que modifiée et complétée par la loi de finances n° 20/020 du 28 décembre 2020 pour l'exercice 2021. Mais, la base d'imposition, le taux et la périodicité ou le délai de paiement de ces taxes sont fixés par des arrêtés interministériels pris par les Ministres de chaque service d'assiette avec le Ministère ayant en charge les finances dans ses attributions.

A titre illustratif, l'Arrêté Interministériel n°002/CAB/MIN/J&DH/2013 et n°785 CAB/MIN/FINANCES/2013 du 15 avril 2013, modifiant et complétant l'arrêté interministériel n°001/CAB/MIN/J&DH/2012 et n°455/CAB/MIN/FINANCES/2012 du 24 mai 2012, portant fixation des taux des droits, taxes et redevances à percevoir à l'initiative du Ministère de la justice et droits humains (dans le secteur de la justice), ... pour ne citer ce cas de figure.

Il est utile de préciser qu'en dehors des taxes, droits et redevances relevant du pouvoir central qui sont taxés par les différents services d'assiettes, sous l'encadrement de la DGRAD, il y en a d'autres qui hier étaient recouvrées par cette dernière mais, aujourd'hui il existe, au niveau de chaque province, une Régie financière qui canalise au Trésor urbain, provincial, les recettes fiscales et non fiscales qui relèvent de la compétence de cette entité territoriale décentralisée. (5)

⁴ Article 1^{er} Décret n° 05/183 du 30 décembre 2005, portant institution d'un Guichet Unique à l'importation et à l'exportation.

⁵ Voir UTSUDI LUTULA (E), *Décryptage des procédures de contentieux des recettes non fiscales en droit congolais*, Ed. PUC, Kinshasa, 2018, p. 13.

Cela se fait, sur pied de l'O-L n°18/004 du 13 mars 2018, fixant la nomenclature des impôts, droits, taxes et redevances des Provinces et des ETD ainsi que leurs modalités de répartition telle que modifiée et complétée à ce jour (à travers les Administrations fiscales provinciales à l'occurrence : la DGRK pour la Ville Province de Kinshasa, la DGRKC (ex RE.P.E.R.E) pour la Province du Kongo Central,...) pour ne citer ce cas de figure, dans la vision de la décentralisation telle que prônée par la Constitution. ⁽⁶⁾

La présente étude s'articulera autour de trois (3) grands points à savoir : bref rappel des concepts (I), contentieux en recouvrement des recettes non fiscales (II) et une conclusion (III).

I. BREF RAPPEL DES CONCEPTS

Ici, il sera question de s'appesantir sur les deux (2) phases des Finances publiques de l'Etat en recettes, au travers desquelles s'articule l'activité de la DGRAD. Il s'agit d'une part, de la phase administrative : de la constatation (A) et de la liquidation (B) et d'autre part, de la phase comptable : de l'ordonnancement (C) et le recouvrement (D).

A. De la constatation des recettes non fiscales ⁽⁷⁾

C'est une opération administrative qui consiste à identifier et évaluer la matière taxable sur base de l'existence juridique d'une créance de l'Etat. C'est l'établissement de l'existence d'une créance qui revient à l'Etat.

Deux possibilités peuvent s'y offrir :

- Soit, le redevable prend l'initiative d'en informer l'Administration, c'est-à-dire d'en faire correctement la déclaration en vertu d'une obligation légale qui lui incombe conformément à notre système déclaratif ;
- Soit l'Administration vient à contrôler et à découvrir tout ou partie de ce que le redevable aurait dû lui déclarer.

⁶ Voir LUKOMBO SAMBA (J), « Les procédures et les modalités de règlement des conflits relatif au recouvrement des recettes provinciales encadrées par la DGRKC, conformément à l'édit n°007/13 du 31 décembre 2013 » in *Cahiers Africains des Droits de l'Homme et de la Démocratie ainsi que du Développement Durable*, CRIDHAC, Faculté de Droit, UNIKIN, 22^{ème} année n° 061, Vol. I, 2018, pp. 248-249.

⁷ BATUBENGA MBAYI (V), « Les étapes d'exécution de la recette et de la dépense publique », in *Formation en Finances Publiques et Bonne Gouvernance dans le secteur de l'Education*, Ed. CEDA, 2013, p.119.

A ce stade, la constatation n'exclut pas le droit de redressement étant attendu que pour l'administration, ce n'est pas une déclaration volontaire par le redevable au profit de la personne publique qui rend intangibles les droits déclarés et qui confère le quitus d'incontestabilité, mais plutôt la conformité de cette déclaration, de l'établissement de ces droits dus aux textes y relatifs ⁽⁸⁾.

B. De la liquidation des recettes non fiscales

La liquidation est la détermination du montant de la créance à charge de l'assujéti ou du redevable en indiquant les bases, taux et tarifs appliqués ⁽⁹⁾. L'opération de la liquidation est inhérente et subséquente à celle de la constatation pour les recettes non fiscales. En ce qu'elle consiste essentiellement à l'évaluation arithmétique d'un droit qui revient à une personne publique, l'Etat ou une Entité Administrative Décentralisée.

Il est impérieux de préciser que les opérations de constatation et celles de liquidation qui se déroulent au niveau des services d'assiettes (Administration) donnent lieu à l'établissement d'une note de taxation dont copie est envoyée à l'ordonnateur en vue de la prise en charge de la recette y afférent par la DGRAD (plus précisément par le receveur de la DGRAD).

Outre l'identification de la créance et la détermination certaine et liquide, l'obligation est faite aux services poseurs d'acte d'observer scrupuleusement la nomenclature des recettes et leurs imputations budgétaires.

C. De l'ordonnancement des recettes non fiscales ⁽¹⁰⁾

Les créances, une fois, constatées et liquidées par les services publics générateurs ou taxateurs doivent faire l'objet d'ordres de paiement, lesquels sont par eux-mêmes exécutoires ou peuvent être rendu exécutoires. L'ordonnancement des recettes non fiscales répertoriées dans l'O-L sous examen est donc de la compétence exclusive de la DGRAD. Elle implique aux termes de l'article 3 du Décret n° 0058 sus cité, le contrôle préalable de la régularité des opérations de constatation et de liquidation des recettes non fiscales encadrées par la DGRAD avant l'émission des titres de perception. Elle constitue donc une formalité indispensable avant le recouvrement.

⁸ UMBA-di-NDANGI (R), *Finances Publiques, Commentaires de Principes – Procédures – Pratiques des Origines à nos jours en RDC*, B.E.C.I.F, 2006, p. 122

⁹ Article 1^{er} de l'O-L n°13/003 du 23 Février 2013, portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non fiscales in *journal officiel*, numéro spécial.

¹⁰ BATUBENGA MBAYI (V), *op. cit*, pp. 21-22

En cas des découvertes d'irrégularités lors de l'ordonnancement portant sur les deux premières opérations et sans préjudice des sommes constatées et liquidées, l'ordonnateur, agent de la DGRAD, renvoie par un avis motivé, les dossiers non conformes pour leur redressement au service ayant constaté et liquidé. En revanche, lorsque l'agent estime qu'après le contrôle, la note de taxation est conforme, il établit une note de perception qui constitue un titre par lequel il donne l'ordre à l'assujéti de verser auprès des banques, les sommes dues au Trésor Public.

D. Du recouvrement des recettes non fiscales

Dans l'usage administratif, le recouvrement a un sens générique qui signifie l'ensemble d'actes relevant soit de l'ordonnancement soit de l'encaissement, ou des deux pris globalement. C'est en fait, l'opération qui permet au Receveur de l'Administration des recettes non fiscales d'encaisser une somme qui est due au Trésor Public, contre remise d'un acquit libératoire. (Article 34 de l'O-L n° 13/003).

Car au demeurant, depuis Février 2002, seul le bordereau de versement et l'attestation de paiement pour le règlement en espèces, l'avis de débit et l'attestation de paiement, pour le règlement par voie scripturale ainsi que la note de perception ou de versement payée exceptionnellement auprès des comptables publics des recettes ou receveurs des régies financières moyennant l'autorisation du Ministre ayant les Finances dans ses attributions dans les localités non couvertes par le système bancaire est admis comme preuve de paiement des dettes envers l'Etat. ⁽¹¹⁾

Cette compétence est ainsi attribuée au seul *Receveur des recettes non fiscales*. C'est lui qui s'occupe de l'exécution des opérations de recouvrement des droits, taxes, et redevances,... conformément aux dispositions des articles 30 Alinéa 1^{er} et 48 Alinéa 1^{er} de l'O-L n° 13/003 telle que modifiée et complétée à ce jour.

Il sied de préciser que, la DGI et la DGDA exécutent seules chacune ces deux phases précitées par contre, la DGRAD n'est compétente que pour l'ordonnancement et le recouvrement. Dans le cas sous examen, la constatation et la liquidation des recettes se déroulent au sein des services générateurs des recettes, tout en ne pas perdre de vue que la DGRAD conserve

¹¹ Article 4 Décret n° 007 du 02 Février 2002 relatif aux modes de paiement des dettes envers l'Etat, combiné avec l'article 4 de l'arrêté ministériel n°076/CAB/MIN/ECO-FIN&BUD/2002 du 11 février 2002, portant mesures d'application du Décret n° 007 du 02 février 2002, relatif aux modes de paiement des dettes envers l'Etat

néanmoins le pouvoir exclusif de contrôler, et le cas échéant de redresser, le travail de constatation et de liquidation effectué par les services d'assiette ou soit, la DGRAD peut aussi constater, liquider si les services d'assiette ont omis de le faire, à travers la technique de la taxation d'office, en vertu de l'article 29 de la loi sous examen, car, le principe en Finances publiques, est la méfiance dans l'exécution de ces quatre étapes sus citées.

Le redevable ou l'assujetti peut s'acquitter spontanément de bon gré du montant liquidé ou ordonnancé en procédant au paiement de la créance principale et même des pénalités d'accroissements. Ce procédé de recouvrement (paiement de la créance principale et des pénalités) est utilisé non pas à titre normal, mais à titre de sanction, lorsqu'un assujetti n'a pas exécuté le paiement dans le délai prévu. ⁽¹²⁾ Cependant, le défaut de paiement par l'assujetti fait naître un contentieux à travers un recouvrement contraint ou forcé.

Attendu que l'Article 38 bis, instituant le régime d'admission en non-valeur des créances irrécouvrables, qui oblige le receveur de dresser chaque année civile un procès verbal de carence constatant la situation des créances irrécouvrables et de prendre les dispositions conservatoires utiles pour leurs recouvrements.

Pour la DGRAD, l'admission en non-valeur concerne d'une part, les notes de perception qu'elle ne peut pas enrôler par exemple pour erreur matérielle, absence d'adresse de l'assujetti et d'autre part, les recettes enrôlées mais dont l'irrécouvrabilité est avérée. ⁽¹³⁾

II. LE CONTENTIEUX DE RECOUVREMENT DES RECETTES NON FISCALES

Des contestations et des réclamations de plusieurs ordres peuvent être soulevées notamment par les assujettis lors de la procédure du recouvrement forcé. Soit elles concernent le paiement ou le principe même de l'exigibilité de la taxe, soit elles concernent la réparation d'erreurs commises dans les opérations d'assiette ou de liquidation lorsque l'assujetti devra bénéficier d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire. Elles sont alors adressées au receveur de la DGRAD ou au Directeur Général, Provincial et/ou Urbain.

¹² NGUYEN CHANH TAM et AZAMA LANA, *La fiscalité au Zaïre Etudes des cas*, Ed. Cadicec, Kin, 1975, p. 266.

¹³ Voir UTSUDI LUTULA, *op.cit*, pp. 91-93.

Elles concernent aussi uniquement la forme et la validité des actes de poursuites. Dans ce cas, elles sont d'abord portées devant le receveur sa réclamation sous peine d'irrecevabilité. Ce dernier dispose de huit (8) jours ouvrables à compter de la réception de la réclamation pour y répondre. Il peut, après instruction de la contestation ou paiement du montant poursuivi, accorder notamment la main levée de la saisie pratiquée. Faute d'y répondre sur pied de l'article 48 de l'O-L n° 13/003 sus visée par les alinéas 5, 6 et 7, l'assujetti devra dans les trente (30) jours sous peine de forclusion porter cette réclamation sous forme de l'opposition formelle par devant le Tribunal de Grande Instance territorialement compétent faisant office du Tribunal Administratif à installer sine die (Article 104 al.3 de la loi n° 16/027 du 15 octobre 2016, portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif).

A ce titre, cette réforme a le mérite de donner au Receveur des recettes non fiscales, auteur de l'acte de poursuite contesté, le pouvoir de statuer sur le bien fondé de la réclamation de l'assujetti et d'en tirer les conséquences soit dans le sens du rejet de ladite réclamation, soit dans celui d'accorder la main levée sur la saisie pratiquée. Cependant, la faiblesse de la réforme vient du fait que la saisine du Receveur des recettes non fiscales n'a pas un effet suspensif sur l'exécution de l'Avis à tiers détenteur placé sur les comptes de l'assujetti ou sur la saisie pratiquée sur ses biens mobiliers. Par conséquent, le délai de huit jours prévu à l'article 55 de l'O-L sous examen, continue à courir et le tiers détenteur est tenu de le respecter, à défaut d'une action judiciaire en opposition de l'acte de poursuite initiée par l'assujetti. ⁽¹⁴⁾

En tout état de cause, le recours juridictionnel proprement dit tel que contenu dans les dispositions de l'article 69 de l'O-L n° 13/003 est la compétence exclusive de la Section Administrative de la Cour d'Appel territorialement compétent faisant office de la Cour Administrative d'Appel, tel qu'affirmé par l'article 96 alinéa 4 de la loi n° 16/027 du 15 octobre 2016, portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif.

Dans le cas échéant, le Tribunal de céans doit se prononcer dans les trente (30) jours à dater de sa saisine en vue de, protéger et les intérêts des assujettis et ceux du Trésor Public. Ce délai assez court a été institué dans l'optique ultime de pouvoir décourager les oppositions formelles dilatoires pour autant que, celles-ci sont toujours suspensives de l'exécution de saisie jusqu'à la

¹⁴ UTSUDI LUTULA (E), *op. cit.*, pp. 130-131.

parfaite décision judiciaire. C'est là une des innovations de cette O-L n°13/003 telle que modifiée et complétée à ce jour.

Qu'au demeurant, **l'article 48 ter** de la loi de finances n° 18/025 précise que, le Tribunal saisi se prononce exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées à l'appui de la réclamation adressée au Receveur. Et que le redevable ne peut soumettre au Tribunal les pièces justificatives autres que celles déjà produites à l'appui de ses moyens, ni invoquer des faits nouveaux.

Nous pensons que la ratio legis de la présente disposition, oblige l'assujetti de garder un schéma logique en brandissant d'abord, devant le Receveur les pièces liées à la forme et non celles liées au fond comme les assujettis véreux ont l'habitude de les faire, lors de leur réclamation sur pied de l'article 48 alinéa 2 de l'O-L n° 13/003 telle que modifiée et complétée à ce jour. Et qu'ensuite, devant le juge de forme, l'assujetti est obligé de ne faire usage que de ces pièces, dans l'optique de conserver l'équilibre du principe du contradictoire. Ceci constitue une innovation introduite par ladite loi.

Quid de la poursuite des assujettis après la saisine du Tribunal de Grande Instance ? Une fois que l'exploit introductif d'instance en opposition formelle face aux actes de poursuite est signifié auprès de l'Administration des recettes non fiscales, plusieurs hypothèses méritent d'être évoquées quant à la poursuite de recouvrement.

Dans son ouvrage, OWENGA ODINGA pose, pour sa part, quatre hypothèses ⁽¹⁵⁾ à savoir : levée automatique de la suspension des poursuites en cas d'absence de décision juridictionnelle dans le délai (1), l'intervention de la décision juridictionnelle dans le délai (2), la continuité des poursuites en cas d'une décision juridictionnelle rendue hors délai, en faveur de l'Administration fiscale (3) et l'arrêt définitif des poursuites en cas d'une décision juridictionnelle rendue hors-délai, en faveur de l'assujetti (4).

1. Levée automatique de la suspension des poursuites en cas d'absence de décision juridictionnelle dans le délai

Il peut arriver qu'aucune décision ne soit rendue par la juridiction saisie jusqu'à l'expiration du délai de trente (30) jours. Dans ce cas, Aux termes de l'article 48 Al. 7 in fine de l'O-L n°13/003 telle que modifiée et complétée à ce jour « *A défaut de décision judiciaire dans ce délai, la suspension de l'exécution de la saisie est levée* ». Par cette formulation, la loi organise une levée automatique et instantanée de la suspension des poursuites s'opère sans l'intervention d'un

¹⁵ Voir OWENGA ODINGA (E.L), *op. cit*, pp. 252 à 256.

quelconque acte extérieur. Le simple fait de l'expiration suffit pour déclencher la levée de la suspension du recouvrement forcé.

Il va sans dire que la juridiction saisie ne dispose d'aucune compétence et d'aucun pouvoir pour empêcher la levée de la suspension, une fois que le délai légal de trente jours ait expiré. La juridiction ne peut pas non plus allonger ce délai de trente jours. Ce qui rend inutile toute quelconque demande tendant à solliciter, au titre des mesures conservatoires ou de toute autre décision, une décision ordonnant la surséance des poursuites après l'expiration du délai de trente jours.

2. L'intervention de la décision juridictionnelle dans le délai

Il est certes, que la décision juridictionnelle peut soit maintenir l'acte de poursuites incriminé, soit le juger non conforme aux normes légales en la matière et l'annuler. Si cette décision soutient que l'acte de poursuites a été établi en violation de la loi de sorte qu'elle dit pour droit que l'acte n'est pas valide et en définitive elle l'annule, il y a extinction des poursuites.

Dans la pratique fiscale, dans le pareil cas, les Receveurs ont l'habitude de refaire l'acte jugé illégal ou irrégulier par le Tribunal aux fins de poursuivre le recouvrement forcé, en lieu et place de recourir aux voies de recours qui risqueraient de retarder le recouvrement.

Qu'en cas d'exercice d'une voie de recours tels que l'opposition ou l'appel par l'Administration fiscale, la suspension du recouvrement contraint sera maintenu. Au fur et à mesure qu'aucune juridiction de rétractation ou d'appel ne réforme la décision ayant annulé l'acte de poursuites en cause, le recouvrement forcé ne sera plus possible.

Au demeurant, l'article 48 bis de la loi n° 15/021 est venu préciser que la décision judiciaire définitive rendue en cas de contestation de la validité et de la forme des actes de poursuite, bénéficie d'une exécution provisoire, nonobstant tout recours et sans cautionnement. ⁽¹⁶⁾

Affirmons avec la doctrine récente avec OWENGA ODINGA soutient qu'un autre élément qui permet de soutenir que l'exécution provisoire profite à toutes les deux parties, c'est le ratio legis de l'article 48 bis. Dans quel but le législateur congolais a-t-il introduit cette disposition dans la législation fiscale ? Sans doute c'est principalement pour soutenir les intérêts du Trésor Public que cette disposition a été instituée. Le législateur voudrait permettre à

¹⁶ Article 48 bis de la loi de finances n° 15.021, *op. cit.*

l'Administration des recettes non fiscales de passer au recouvrement forcé chaque fois qu'elle a gain de cause, sans être entravée par le caractère suspensif de certaines voies de recours comme l'appel. ⁽¹⁷⁾

En effet, cette disposition institue l'exécution par provision en faveur de la partie ayant gagné le procès. Le requérant peut exiger l'exécution provisoire de la décision qui va aboutir à la levée totale de toutes les poursuites exercées contre lui. Bien que cette innovation ne rencontre pas l'assentiment des assujettis en ce qu'ils estiment que leur droit de la défense soit violé et en outre, elle vide la quintessence même du principe de double degré de juridiction.

3. La continuité des poursuites en cas d'une décision juridictionnelle rendue hors délai, en faveur de l'Administration fiscale

Qu'il convient de rappeler qu'en cas d'absence de décision dans le délai de trente jours, la suspension des poursuites se lève automatiquement et l'Administration fiscale se retrouve en droit de reprendre le recouvrement forcé.

Si plus tard, la juridiction saisie venait à rendre une décision favorable à l'Administration fiscale, notamment lorsqu'elle dit pour droit que l'acte de poursuites incriminé est conforme à la loi et valide, les poursuites qui ont repris après la levée automatique de leur suspension vont persister. Autrement dit, l'Administration fiscale va poursuivre le recouvrement forcé jusqu'à son terme.

4. L'arrêt définitif des poursuites en cas d'une décision juridictionnelle rendue hors-délai, en faveur de l'assujetti

Il demeure constant qu'en cas d'absence de décision dans le délai de trente jours, la suspension des poursuites se lève automatiquement et l'Administration fiscale se retrouve en droit de reprendre le recouvrement forcé.

Si plus tard, le cas échéant, la juridiction saisie vient à rendre une décision favorable à l'administré (l'assujetti), notamment lorsqu'elle dit pour droit que l'acte de poursuites en cause est annulé car établi en marge de la loi fiscale et non susceptible de produire des effets en droit, les poursuites qui ont repris après la levée automatique de leur suspension devraient s'arrêter à dater de la signification de la décision à l'Administration fiscale.

¹⁷ OWENGA ODINGA (EL), *op. cit.*, p.254.

En principe, tout ce qui a été payé sur base de l'acte de poursuite annulé est sujet à répétition car il l'a été en violation de la loi. L'assujetti dispose d'une action en dommages et intérêts contre l'Administration fiscale, bien sûr à travers son civilement responsable qui est l'Etat Congolais.

Néanmoins, si le contribuable est d'accord, il ne se présente pas d'inconvénient que le montant de condamnation soit inscrit au crédit du compte courant fiscal de ce dernier. Mais, C'est en soi un aspect d'application de l'article 30 alinéa 2 de l'AUPSRVE. En réalité, cette créance devrait faire l'objet du recouvrement forcé à l'encontre de l'Etat congolais ; mais, c'est à cause de cette disposition du droit OHADA que le contribuable est appelé à se résigner à une compensation. L'on sait que c'est toujours difficile d'obtenir le recouvrement forcé contre l'Etat. Comme le disait le professeur Bayona, l'Etat ne peut pas utiliser sa police et ses pouvoirs contre lui-même. ⁽¹⁸⁾

Par ailleurs, une autre doctrine opine que dans ce cas, il appartiendra à l'Administration des recettes non fiscales qui a déjà fait encaisser la somme réclamée au Trésor, de reconnaître un crédit d'impôt à l'assujetti et de trouver, par voie de conséquence, les mécanismes de compensation pour le paiement d'autres droits, taxes et redevances dus ou à devoir par le redevable. Et que, dans la pratique, l'assujetti sera amené à signifier la décision à toutes les parties et à obtenir le certificat de non appel ou de non pourvoi en cassation avant de saisir officiellement le Ministre des Finances pour la reconnaissance de son crédit d'impôt après avis conforme et préalable de l'Administration de recettes non fiscales. Une longue procédure et même un désagrément que le juge aurait dû lui éviter s'il avait rendu sa décision dans le délai lui imparti. ⁽¹⁹⁾

Quant à nous, et au regard de l'expérience prétorienne, la saisine du Tribunal de Grande Instance en opposition formelle face aux actes de poursuite, deux hypothèses méritent d'être retenues à savoir : levée automatique de la suspension des poursuites en cas d'une décision juridictionnelle favorable à l'assujetti ou d'une décision juridictionnelle rendue hors délai en faveur de ce dernier (5) et la continuité des poursuites en l'absence d'une décision juridictionnelle rendue dans le délai ou l'existence d'une décision juridictionnelle rendue hors délai, en faveur de l'Administration fiscale (6).

¹⁸ BAYONA-Ba-MEYA, cité par OWENGA ODINGA (E.L.), *op. cit*, p. 256.

¹⁹ UTSHUDI LUTULA (E), *op.cit*, p. 143.

A notre avis, qu'il s'agisse de l'absence ou de l'existence d'une décision juridictionnelle rendue dans le délai ou hors délai, l'objectif ultime poursuivi par l'assujetti ayant saisi le Tribunal de céans en opposition formelle est d'obtenir l'anéantissement des actes de poursuite qui lui feraient grief. Qu'à contrario, l'Administration des recettes non fiscales poursuivra sans désespérer le recouvrement des droits, taxes et redevances dus à l'Etat.

5. Levée automatique de la suspension des poursuites en cas d'une décision juridictionnelle favorable à l'assujetti ou d'une décision juridictionnelle rendue hors délai en faveur de ce dernier

Il peut arriver qu'aucune décision ne soit rendue par la juridiction saisie jusqu'à l'expiration du délai de trente (30) jours. Dans ce cas, Aux termes de l'article 48 Al. 7 in fine de l'O-L n°13/003 telle que modifiée et complétée à ce jour « *A défaut de décision judiciaire dans ce délai, la suspension de l'exécution de la saisie est levée* ». Par cette formulation, la loi organise une levée automatique et instantanée de la suspension des poursuites s'opère sans l'intervention d'un quelconque acte extérieur. Le simple fait de l'expiration suffit pour déclencher la levée de la suspension du recouvrement forcé.

Ce qui revient à dire que, la loi organise une levée de la suspension, une fois que le délai légal de trente jours ait expiré. La juridiction ne peut pas non plus allonger ce délai de trente jours. Ce qui rend inutile toute quelconque demande tendant à solliciter, au titre des mesures provisoires ou toute autre action, une décision ordonnant la surséance des poursuites après l'expiration du délai de trente jours.

Il s'ajoute encore une autre tendance, qui estime que la mission du juge ne s'arrête pas à l'expiration du délai de trente (30) jours. En effet, l'alinéa 3 de l'article 48 doit être entendu en étroite corrélation avec l'alinéa précédent qui énonce l'effet suspensif de l'exécution de la saisie aussitôt que la juridiction est saisie. Nulle part dans cette disposition, il est dit que la décision rendue au-delà du délai de trente jours n'est plus valable. Cela est d'autant vrai que le délai de trente jours n'est pas celui de la validité de la décision du juge mais plutôt de l'effet suspensif. En d'autres termes, la suspension de l'exécution de la saisie n'opère que pendant trente jours ; si ce délai est dépassé, la mesure est levée et elle ouvre la voie à l'Administration des recettes non fiscales et/ou au tiers saisi ou tiers détenteur de faire exécuter ou d'exécuter la saisie et, parallèlement la procédure judiciaire suit son cours normal jusqu'à sa fin. En effet, la question fondamentale à se poser est la suivante : Quelle est la sanction réservée par le législateur à l'absence ou à défaut de décision dans le

délai de trente jours ? Est-ce la forclusion de l'action ou de l'instance ou bien la levée de la mesure de suspension de l'exécution de la saisie. (20)

6. La continuité des poursuites en l'absence d'une décision juridictionnelle rendue dans le délai ou l'existence d'une décision juridictionnelle rendue hors délai, en faveur de l'Administration fiscale

Qu'il convient de rappeler qu'en cas d'absence de décision dans le délai de trente jours, la suspension des poursuites se lève automatiquement et l'Administration fiscale se retrouve en droit de reprendre le recouvrement forcé. Si plus tard, la juridiction saisie venait à rendre une décision favorable à l'Administration fiscale, notamment lorsqu'elle dit pour droit que l'acte de poursuites incriminé est conforme à la loi et valide, les poursuites qui ont repris après la levée automatique de leur suspension vont persister. Autrement dit, l'Administration fiscale va poursuivre le recouvrement forcé jusqu'à son terme. (21)

Dans le cas de la présente hypothèse, nous épousons totalement le point de vue soutenu par OWENGA ODINGA dans la mesure où, la décision juridictionnelle est favorable à l'Administration des recettes non fiscales. Et qu'en conséquence, cette dernière poursuivra sans désemparer la procédure de recouvrement des recettes par elle amorcée précédemment.

Illustrons ce cas de figure, avec le dossier sous le **RC 6795** par devant le Tribunal de Grande Instance de Matadi, opposant le Receveur Provincial de la DGRAD/Kongo Central à la Société S. et Consorts qui a diligenté une opposition formelle contre les avis à tiers détenteurs en recouvrement de la taxe relative à l'exploitation des eaux naturelles, à percevoir à l'initiative du Ministère de l'Energie et des Ressources Hydrauliques.

Attendu que ledit Tribunal a été saisi le 08/03/2016, et que cette cause a été plaidée le 29/03/2016 alors que le prononcé devrait intervenir au plus tard le 06/04/2016. A l'absence de la décision, le Receveur Provincial a dû l'ordre à la Bank Of Africa, qui avait fait le cantonnement du montant de ladite créance fiscale de s'exécuter au regard de l'article 48 Al. 7 in fine de l'O-L n°13/003, la Banque s'est exécutée.

Et que contre toute attente, le Tribunal de Céans va se prononcer en défaveur de la Société S. en date du 08/04/2016 dont voici les dispositifs : « le

²⁰ UTSHUDI LUTULA (E), *op. cit*, p. 142.

²¹ OWENGA ODINGA (E.L), *op. cit*, p. 255.

Tribunal reçoit l'action mue par la Société S. mais la dit non fondée, met les frais d'instance à la charge de la demanderesse ».

Une autre illustration, avant que l'O-L n° 13/003 soit modifiée et complétée, dans les causes inscrites sous les RC 5271 et 5343, le TGI/Matadi s'est prononcé pour les deux actions en contestation formelle d'un commandement en date du 01/11/2013, en faveur de la Société O. mais néanmoins hors délai de trente (30) jours pour chacune des actions. Ce qui avait entraîné comme conséquence au Receveur de pouvoir continuer son exécution forcée, en lançant un avis à tiers détenteurs contre les avoirs de ladite Société auprès des tiers (BIC, BCDC, RAW BANK, TMB, PROCREDIT BANK, ECOBANK) qui détenaient les espèces de celle-ci en date du 28/05/2014.

Attendu qu'en date du 31/05/2014 la Société O. initia deux actions dont la première une opposition contre « l'avis à tiers détenteurs » sous le RC 5867 par devant le même Tribunal et le 03/06/2014, la deuxième action « en intervention forcée » sous le RC 5873 contre toutes les banques (tiers saisis) dont les deux actions furent jointes et plaidées à l'audience du 17/06/2014 sous le RC 5867/5873.

Attendu que, le Tribunal de Céans, par son jugement rendu le 10/07/2014, a du décréter les deux actions murent par la demanderesse recevable mais les dit non fondées et l'en déboute.

Ce qui conduira à l'assujetti sus cité de pouvoir harmoniser les vues avec la DGRAD aux fins de clôturer ledit dossier amiablement.

Donc, les cas sus évoqués prouvent à suffisance que, le délai prévu par le législateur a un grand intérêt pratique pour permettre à l'Etat de recouvrer le plus promptement possible. Ce qui justifie l'utilisation de la forme impérative. Encore que, les lois fiscales (relevant du droit public, l'expression de la souveraineté d'un Etat, en vertu du principe du préalable des actes de la puissance publique) sont de stricte interprétation et l'opposition formelle constitue son anti chambre.

Illustrons l'application de l'article 48 bis, dans un dossier où le Receveur Provincial de la DGRAD/Kongo Central a eu à placer les avis à tiers détenteurs sur les avoirs de la société E. auprès de la Raw Bank SA (Agence de Matadi). Ce qui conduira à ladite société de saisir la Chambre Présidentielle du Tribunal de Grande Instance de Matadi sous le MU 097 sur pied de l'article 48 de l'AUPSVE. Et qu'in fine, la juridiction présidentielle a

pris une ordonnance décrétant son incompetence de pouvoir connaître l'opposition formelle sur pied de l'article 48 de l'O-L n° 13/003 sous examen.⁽²²⁾

Le Receveur va signifier ladite ordonnance et en même temps demanda à ladite banque de s'exécuter tout en lui brandissant les dispositions de l'article 48 bis, celle-ci s'est exécutée au risque qu'elle soit prise en charge par le Receveur comme débiteur principal.

Encore une fois de plus, cette position constitue une des innovations que la loi de finances vient d'apporter à l'O-L n° 13/003.

Néanmoins dans la pratique judiciaire, certains assujettis par l'entremise de leurs conseils ont l'habitude de diligenter des « actions en renouvellement de l'opposition formelle », dans l'ultime optique de bloquer le receveur aux fins de le maintenir dans la période de la pleine saisine du Tribunal, et cela par crainte de voir la levée de la suspension pour non-respect du délai légal, qui permettra naturellement au receveur de pouvoir poursuivre la procédure du recouvrement contraint ⁽²³⁾.

Notons que, sans saisir le Tribunal, l'assujetti peut valablement porter ses réclamations par devant le Receveur notamment lorsqu'elles visent simplement les modalités de paiement ou encore elle peut viser une remise partielle ou totale des pénalités. Une telle réclamation est dite gracieuse étant donné que l'assujetti ne conteste pas la légalité de l'imposition mais sollicite au Receveur de lui accorder une remise ou une modération des sommes mises à sa charge sur des contributions ou des pénalités régulièrement établies.

Les réclamations contentieuses par contre, sont celles qui sont portées d'abord par devant le Directeur Général, Provincial et/ou Urbain avant d'être déférées à la censure du juge fiscal qu'est la Section Administrative de la Cour d'Appel conformément aux dispositions de l'article 69 de l'O-L n° 13/003 telle que modifiée et complétée à ce jour ainsi que l'article 155 de la loi organique n° 13/0011 précitée.

²² Voir Affaire MU 097, *Juridiction Présidentielle du TGI/Matadi*, Société E. contre le Receveur Provincial de la DGRAD/Kongo Central et Consorts, Inédite.

²³ A titre illustratif, la Société O. avait initié une action en renouvellement de l'opposition formelle par devant le Tribunal de Grande Instance de Matadi sous le RC 5343 qui fut préalablement attaqué sous le RC 5271.

Dans le même ordre d'idée, la Société V. avait initié l'action en renouvellement de l'opposition formelle sous le RC 6504 contre le Receveur par devant le même Tribunal, y compris la Société T. SARL sous le RC 5997.

Elles tendent à contester l'exigibilité de la créance de l'Etat et comporte donc deux phases, à savoir : *la phase administrative qui consiste à l'examen du recours par l'Administration non fiscale et aboutit à la décision prise par le Directeur Général, Provincial ou Urbain selon le cas, laquelle décision pourra faire l'objet d'un recours juridictionnel, ce qui constitue en effet, la phase juridictionnelle.*

A. L'opposition aux actes de poursuite ou formelle (par devant le Tribunal de Grande Instance et/ou le Tribunal Administratif)

De prime abord, l'on entend par opposition à poursuites ou formelle, toute contestation par laquelle l'assujetti se fonde non sur le principe ou le montant de la créance, mais seulement sur la validité des actes de poursuite au fond ou à la forme. ⁽²⁴⁾

En d'autres termes, il y a opposition formelle lorsque les assujettis attaquent un des actes de poursuites itérés par l'Huissier Assermenté et/ou le Receveur, à titre de rappel : le commandement, l'avis à tiers détenteurs, les saisies mobilières et immobilières et les ventes ainsi que l'apposition des scellés.

Depuis un certain temps, il a été constaté que certains assujettis saisissent tout de même le Tribunal de Grande Instance à l'effet d'obtenir l'annulation des notes de perception et parfois, des procès verbaux de carence dressés par le personnel administratif de la DGRAD. Que malheureusement qu'une telle action contre un acte administratif et/ou un acte d'ordonnancement ne peut être portée devant ce Tribunal en soit disant opposition formelle, encore moins en annulation pour autant qu'ils ne relèvent pas de sa compétence sur pied des articles 155 de la loi organique n° 11-B du 04 avril 2013, portant organisation, fonctionnement et compétence des juridictions de l'ordre judiciaire et 69 de l'O-L n° 13/003.

C'est ainsi que, nous disons qu'il n'y a pas opposition formelle, lorsque la DGRAD (à travers une commission des Agents et cadres) a établi un procès verbal de carence ne peut en aucun cas être considéré comme un acte de poursuite. Mais au contraire si ce procès verbal était établi par l'huissier assermenté de la DGRAD, celui-ci aurait dû être attaqué devant le Tribunal de Grande Instance car, tous les actes de cet huissier qui, d'ailleurs a prêté serment devant celui-ci doit être censurés par ledit Tribunal.

²⁴ LUKOMBO SAMBA (J), « Les Procédures et les Modalités de Règlement des Conflits relatif au Recouvrement des Recettes non Fiscales encadrées par la DGRAD d'après la loi de finances n° 15/021 du 31 décembre 2015 », in *Revue Les Analyses Juridiques*, n° 34, Avril 2016, pp. 38- 39.

Illustrons le cas ci-dessus à travers ce feuilleton, qu'en date du 21 mai 2019, une Banque a eu à diligenter une prétendue opposition formelle contre le paiement d'une inscription hypothécaire auprès du Conservateur des Titres Immobiliers devant le Tribunal de Grande Instance de Matadi sous le RC 7807, contre un procès verbal de carence établi par les Agents administratifs de la DGRAD, en demandant audit Tribunal de dire nul et de nul effet la note de perception n° E 4891881.

En effet, lorsque l'assujetti se met en conflit avec la réglementation sur le paiement des taxes, droits et redevances de l'Etat, le Receveur doit mettre en branle la coercition (le recouvrement contraint ou par voie de rôle). Celle-ci commence par le Receveur qui dresse le rôle qui, selon le cas, peut être général ou spécial des assujettis défaillants à la procédure du recouvrement amiable, qui sera rendu exécutoire par l'apposition du visa du Directeur Général, Provincial et/ou Urbain qui demeure gardé au sein de l'Administration pour préserver son caractère inquisitorial après, le receveur procède à la notification de l'Avertissement extrait de rôle à chaque assujetti.

Ce qui entraînera comme conséquence l'observance d'un délai de 8 jours aux assujettis pour apurer leurs dettes, dès la réception de l'avertissement extrait de rôle. Et si la créance n'est pas honorée, le receveur sera tenu avant d'engager les poursuites d'adresser « **un dernier avertissement** » invitant l'assujetti à payer dans les quinze (15) jours. Mais, dans le cas où le receveur jugerait qu'un retard peut mettre en péril les intérêts du Trésor Public, celui-ci n'accordera pas « **le dernier avertissement** ».

En d'autres termes, le législateur laisse la latitude au Receveur le pouvoir d'appréciation en ces termes « le cas où il jugerait qu'un retard peut mettre en péril les intérêts du Trésor, ... » tout à ne pas perdre de vue que l'expression « mettre en péril » veut tout simplement dire « lorsque l'assujetti veut dissimuler la matière taxable, imposable, le fait générateur, ... ».

Que si l'assujetti ne paie toujours pas, sur pied de préciser que l'article 40 le Receveur va décerner « **la contrainte** » aux agents de l'Administration des recettes non fiscales qui ont la qualité d'huissier Assermenté du Trésor public, **par arrêté du Ministre ayant les finances dans ses attributions** qui, dès réception de celle-ci ils sont tenus individuellement selon le cas d'itérer « **un commandement** » à l'assujetti tout en étant porteur de la contrainte. Attendu qu'après avoir itéré ledit commandement, l'assujetti a huit (8) jours pour soit faire des contestations, soit encore pour payer sa créance. Dépassé ce délai, le receveur pourra appliquer l'un des actes de poursuite contenu dans l'article

42 de loi n° 15/021 (les Avis à Tiers Détenteurs, les saisies mobilières et immobilières, les ventes et la fermeture provisoire des établissements ou l'apposition des scellés) pour renflouer le Trésor public.

De ce qui précède, tous les Agents de l'Administrations des recettes non fiscales pour être revêtus de la qualité d'huissier du Trésor public, ils devront être commissionnés par arrêté du Ministre des finances. Et que par ailleurs, cette disposition est inopérante aux anciens huissiers assermentés car, la loi nouvelle ne rétroagit pas mais, elle dispose pour l'avenir. Cela constitue une innovation introduite par ladite loi.

Le commissionnement qui relève du Ministre ayant les Finances dans ses attributions est introduit par le législateur juste dans l'esprit d'écarter l'Huissier de la dépendance au Ministre ayant la Justice dans ses attributions. Et à l'heure qu'il est, le Ministre des finances n'a pas encore commissionné qui que ce soit.

D'après l'article 41 bis « le paiement ne peut toutefois être exigé des fermiers ou locataires qu'à mesure de l'échéance des fermages ou loyers, mais il n'est pas nécessaire de renouveler la demande aussi longtemps que les droits, taxes et redevances, objets de ladite demande, restent couverts par le privilège du Trésor et n'ont pas été intégralement acquittés avec les pénalités et frais y afférents ». Dans ce cas, la loi précise que la demande du Receveur vaut sommation avec opposition sur les sommes, valeurs ou revenus.

Il convient de préciser que, le législateur sous la loi n° 15/021 avait pris l'option de modifier les dispositions de l'article 42 alinéa 2 de l'O-L n° 13/003 qui énumérait les actes de poursuite, tout en élaguant **le commandement** parmi les actes de poursuite.

De ce qui précède, d'aucun pense que le fait pour le législateur d'élaguer « le Commandement » parmi les actes de poursuites à l'article 42 précité cela entraînait ipso facto comme conséquence directe que celui-ci est devenu un simple acte de procédure. Alors qu'en réalité, le commandement demeure un acte de poursuite par essence.

Pour s'en rendre compte posons-nous la question avec OWENGA ODINGA suivante : en retirant le mot « Commandement » de la liste des actes des poursuites, le législateur voudrait -il soutenir que par ce retrait que le « Commandement » a cessé d'être un acte des poursuites ? ⁽²⁵⁾

²⁵ OWENGA ODINGA (E.L), *op. cit.*, pp. 82-85.

Qu'à l'état de ses arguments, il demeure constant que le commandement est un mécanisme du droit judiciaire, plus précisément de la procédure civile, que le droit fiscal a emprunté pour assurer son efficacité et sa rationalisation. En droit judiciaire, l'exécution forcée des jugements et actes exécutoires est précédée d'un « commandement » fait ou signifié par un Huissier. Celui-ci constitue une ultime mise en demeure faite au débiteur défaillant avant que soit déclenchée la procédure d'exécution forcée à son encontre. La jurisprudence considère qu'en vertu du principe général de droit suivant lequel la mauvaise foi ne se présume pas, le débiteur doit être mis en demeure avant toute exécution forcée.

En matière fiscale, le « Commandement » est soumis à un régime juridique quasiment proche de celui judiciaire, sous réserve de l'autonomie du droit fiscal. Il doit être fait absolument par voie d'Huissier et il constitue la dernière mise en garde faite au débiteur aux fins d'opérer le paiement de la créance fiscale à sa charge. En conséquence, le Commandement reprend clairement le montant de la créance dont le paiement est requis et avise le débiteur qu'à défaut pour lui de s'exécuter il sera contraint par toutes voies de droit.

Cela voudrait dire que rien n'a changé. Car entre les dispositions de la loi qui donnent l'énumération des actes des poursuites et celles qui définissent leur régime juridique, lesquelles priment ? La logique juridique ou exégétique amène à soutenir que ce sont les dispositions qui définissent le régime juridique qui doivent être prises en considération. Comme pour dire que même si l'article 42 alinéa 2 de l'O-L n° 13/003 n'existait pas, la lecture notamment des articles 41, 43 et 44 de l'O-L n° 13/003 permettent de déceler que le commandement est un acte des poursuites et présentent le « Commandement » comme le document qui permet le déclenchement de l'exécution forcée et par voie de conséquence, ils affirment qu'il est un acte des poursuites.

Bien plus, le législateur soutient implicitement que le Commandement est un acte des poursuites lorsqu'il soumet le redevable, ayant reçu signification du Commandement, au paiement des frais des poursuites dont le taux est fixé à 3% de la créance fiscale en cause. Si la réalité est que le Commandement ne serait plus un acte de poursuites, il ne peut pas non plus donner lieu au paiement des frais de poursuites. Donc, il est un acte des poursuites. C'est aussi le cas de la formulation de l'article 49 de l'O-L n° 13/003.

En outre, le fait qu'il est établi et signifié après des contraintes décernées par le Receveur prouve également que le commandement est un acte des

poursuites. L'Huissier n'est pas autorisé d'initier les poursuites. Cette compétence n'est reconnue qu'au seul Receveur. C'est ce dernier qui décide de l'opportunité d'exercer des poursuites contre tel ou tel redevable défaillant. Ainsi, l'Huissier ne peut exercer les poursuites que lorsqu'il est dûment autorisé par le Receveur. Cette autorisation est donnée, par la mise à la disposition de l'Huissier, des Contraintes établies et signées par le Receveur. Il ressort que le Receveur ne décerne les contraintes que dans l'unique but de déclencher les poursuites. En conséquence, selon elle, le Commandement établi et notifié par l'Huissier, après avoir reçu les contraintes, constitue un acte des poursuites.

Quant à nous, nous épousons totalement les arguments supra développés.

Cependant cet alinéa 2 de l'article 42 suscitée dispose ce qui suit : « les actes de poursuite comprennent :

- les avis à tiers détenteurs dont la doctrine enseigne que, c'est une forme simplifiée de saisie-arrêt passée en force de chose jugée, procédure exorbitante du droit commun réservée à l'administration, il permet à celle-ci, sur une simple demande d'obliger une personne à lui verser immédiatement sur les fonds dont elle est dépositaire, détentrice ou débitrice à l'égard du redevable, le montant des impôts dus par ce dernier⁽²⁶⁾ ;
- les saisies mobilières et immobilières ;
- les ventes ;
- la fermeture provisoire des établissements ou installation du redevable défaillant par l'opposition des scellés.

D'où, par déduction, la loi permet à l'assujetti le droit de s'opposer formellement à tous les actes de poursuite visés ci haut dans les huit (8) jours par devant le Tribunal de Grande Instance du ressort et/ou le Tribunal Administratif selon le cas, pour autant qu'il soit capable de relever les griefs entachant lesdits actes de poursuite distinctement.

Au demeurant, l'article 43 bis innove en ce que : « Les huissiers de justice peuvent également exercer, à la demande expresse du receveur des recettes non fiscales, les mêmes poursuites à l'encontre des débiteurs défaillants ». Ce qui revient à dire, que la loi donne la possibilité au receveur de pouvoir recourir au ministère des huissiers de justice de son ressort pour itérer un acte

²⁶ N. BOKIE et LEPRIYA M., *Procédures fiscales/Analyses commentée et comparée de la loi n° 004/2003 du 13 mars 2013*, Ed. Inadof, Kin, 2006, p. 54

de poursuite à l'encontre des assujettis défaillant, surtout dans le ressort où l'Administration des recettes non fiscales ne dispose pas encore les huissiers assermentés du Trésor.

La présente disposition est venue juste renforcée l'activisme du receveur quant au recouvrement contraint, pour ne pas tomber dans la léthargie. C'est ainsi qu'à défaut de l'huissier assermenté du Trésor, il peut utiliser l'huissier de justice pour le besoin de la cause.

Il faudra préciser que, sous l'O-L n°13/003 (article 48 alinéa 3) les assujettis formaient leurs oppositions formelles devant le juge judiciaire étant donné que, les actes de poursuite sont posés par les huissiers assermentés par les Tribunaux de Grande Instance du ressort selon le cas et ne peuvent être soumis qu'au contrôle dudit Tribunaux.

Car, le législateur ne s'en limitait qu'à dire ce qui suit : « la décision judiciaire visée à l'alinéa précédent doit être rendu dans un délai de trente (30) jours à dater de la saisine du Tribunal » sans pourtant préciser clairement de quel Tribunal s'agissait-il ?

C'est ainsi que, sous la loi n° 15/021 sus citée, le législateur est venu apporter la précision en modifiant cet alinéa 3 en ces termes : « la décision judiciaire visée à l'alinéa précédent doit être rendu dans un délai de trente (30) jours à dater de la saisine du Tribunal de Grande Instance ... ». D'où, le débat est clos sur la compétence matérielle de la juridiction qui devra connaître les oppositions formelles est bel et bien le Tribunal de Grande Instance, en attendant l'installation du Tribunal Administratif. A cet effet, il y a lieu de saluer le courage du législateur le fait par lui d'élaguer cette ambiguïté et aux pouvoirs publics d'y mettre les moyens pour l'effectivité des juridictions de l'ordre administratif en question.

Néanmoins, une certaine opinion critique cette disposition déterminant ainsi à une juridiction la compétence matérielle de contestations formelles ne devrait pas être contenue dans une loi de finances mais a contrario, dans une loi organique, telle que la loi organique n°13/011-B du 11 avril 2013, portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire, qui du reste pour le besoin de la cause, devait être modifiée et complétée dans l'ultime optique de combler ce vide⁽²⁷⁾.

²⁷ Voir l'intervention de Maître MAVINGA NDANGI (D), « La veille Juridique », in *Journée nationale du Barreau Congolais*, organisée au Barreau de Matadi, le 13 juillet 2016, au Flat Hôtel Ledy, Matadi, Inédit.

Quant à nous, nous épousons totalement ce point de vue qui a son droit de cité dans une République qui veut être un Etat de droit.

C'est ainsi qu'au demeurant, la loi de finances n°20/020 dans son article 46 est venue modifiée et complétée l'alinéa 4 de l'O-L n°13/003 en laissant les soins dans un délai de huit (8) jours ouvrables au receveur des recettes non fiscales de notifier sa décision après qu'il ait été saisi par une réclamation de l'assujetti en lieu et place de 3 jours. D'où, ce délai était relativement court pour au receveur des recettes non fiscales de pouvoir répondre à toutes les réclamations lui soumises en temps utiles. L'allongement ou si non la prorogation de ce délai constitue une des innovations de la loi de finances n°20/020.

Cette opposition se fait par voie d'assignation et cette instance est suspensive de l'exécution de la saisie jusqu'à la décision judiciaire qui doit intervenir comme déjà dit ci-haut, dans un délai de trente (30) jours à dater de la saisine dudit Tribunal.

Tout à ne pas perdre de vue que, s'il faille diligenter une opposition formelle y compris toute contestation d'une taxation au fond, celle-ci doit être faite contre le Receveur de la DGRAD, même dans l'hypothèse où certains actes de poursuite sont signifiés par l'Huissier du Trésor public mais tout de moins, ils sont exécutés à la requête du **Receveur** en tant que recouvreur légal et **la République**, en tant que le civilement responsable qui a l'obligation de répondre de tous les actes de son préposé, voire de son technicien, sur pied des dispositions de l'article 260 du CCC L III.

L'article sus évoqué, a porté au principe de la responsabilité individuelle fondée sur la faute des exceptions en rendant certaines personnes responsables des dommages causés par d'autres personnes. ⁽²⁸⁾

Illustrons la présente théorie, sous le RC 6866 par devant le TGI/Matadi, la Société E. S.A avait diligenté une opposition formelle contre l'ATD lancé par le receveur de la DGRAD contre ses avoirs en banque. Attendu qu'en lieu et place d'assigner le receveur, celle-ci a préféré assignée Monsieur le Directeur Provincial de la DGRAD, pendant que celui-ci n'est pas un organe recouvreur, bien qu'il soit le chef hiérarchique du receveur. Néanmoins, il n'est pas qualifié pour le besoin de la cause. Quelle est alors la quintessence du principe selon lequel « en droit public, la compétence est d'attribution » ?

²⁸ Lire à ce sujet, KALONGO MBIKAYI, Cours de droit civil des obligations, II^{ème} graduat, UNIKIN, Kinshasa, juin 2001, Inédit, p. 180 et suivants.

Heureusement qu'à l'audience introductive, le Tribunal de Céans s'est déclaré non saisi à l'égard du receveur. Ce qui permettra à ladite société de pouvoir rectifier son tir en initiant une deuxième action sous le RC 6893 cette fois-là, en assignant réellement le receveur mais, malheureusement de manière abusive dont l'extrait en évocation :

Ai donné assignation à :

La RDC, propriétaire de la DGRAD prise en la personne de :

- Monsieur le Gouverneur de Province du Kongo Central en ses bureaux sis au n° 11 de l'avenue Sonas, Quartier Ville Haute, Commune de Matadi ;
- Monsieur le Receveur de la DGRAD en ses bureaux sis.....

Attendu qu'à l'audience introductive, le Tribunal de Céans s'est déclaré encore une fois de plus non saisi à l'égard du receveur. Car, l'on n'assigne pas le receveur par le truchement ou prise en personne de la République, bien qu'étant son civilement responsable. Au contraire, le Receveur est organe légal et autonome en matière de recouvrement des recettes non fiscales.

Face aux échecs judiciaires répétés, ladite société, elle a pris l'initiative de solliciter les pourparlers avec la Direction Générale de la DGRAD en vue de clôturer amiablement ledit dossier aux mieux des intérêts de toutes les parties.

De ce qui précède, toutes ces attitudes démontrent à suffisance que certains praticiens de droit quel que soit l'âge professionnel (Défenseurs Judiciaires, Avocats, Magistrats, Juges...) souffrent d'une certaine sous information, pour ne pas dire qu'ils sont ignorants de ladite procédure relevant d'ailleurs du droit commun s'il faille utiliser l'euphémisme.

De même qu'aussi, **l'article 49** de l'O-L n° 13/003 précise « qu'en matière de recouvrement forcé, les poursuites exercées à l'encontre des débiteurs entraînent, à leur charge, des frais proportionnels au montant des droits, taxes et redevances ainsi que des pénalités et toutes autres majorations, selon les pourcentages suivants : Commandement : 3%, Saisie ou **avis à tiers détenteurs** : 5% et Ventes : 3% ».

D'où, le législateur vient encore de renforcer la coercition (à titre de frais de poursuite) à l'égard de tout assujetti dont ses avoirs feront l'objet d'un avis à tiers détenteur de payer en sus du montant réclamé dans l'avis à tiers détenteurs, de payer l'équivalent de 5% de ce montant, ce qui n'existait au par avant.

Une innovation qui pourra utilement permettre aux assujettis véreux d'éviter que le receveur puisse les mettre sous le régime draconien de l'avis à tiers détenteurs. Donc, les assujettis ont tout intérêt de pouvoir terminer leurs créances dans la phase du recouvrement amiable.

Il est utile d'affirmer que parmi les innovations ou réformes introduites par la loi de finances n° 20/020, nous pouvons encore relever celles contenues dans **l'alinéa 3 de l'article 55** de l'O-L n° 13/003. Cette disposition venait d'être modifiée de la manière ci-après : « Le tiers détenteur, saisi par le Receveur des recettes non fiscales, informe ce dernier par écrit, de la situation des fonds ou du patrimoine du redevable qu'il détient dans un délai maximum de 72 heures de la réception de la demande. Au vu des renseignements obtenus, le receveur des recettes non fiscales procède, au cas par cas, à la mainlevée de l'Avis à tiers détenteur pour les sommes qui excèdent la valeur de la créance de l'Etat ».

En d'autres termes, dès que les tiers détenteurs dénoncent dans les 72 heures à dater de la réception de l'avis à tiers détenteurs, soit dans les 3 jours, le receveur devra procéder à l'identification d'un des tiers détenteurs qui doit opérer le cantonnement du montant égal de la créance fiscale et directement procéder à la main levée des comptes en vue de permettre à l'assujetti de pouvoir manipuler ses comptes hormis la partie cantonnée. Cela dans l'esprit d'asseoir le climat des affaires afin d'éviter l'asphyxie.

En outre, **l'alinéa 4 de l'article 55** de l'O-L n° 13/003 dispose que : « Lorsque les sommes, revenus ou valeurs, en main des tiers détenteurs ne sont pas affectés au privilège, ces tiers détenteurs ne sont pas obligés personnellement et, il est procédé contre eux par voie de saisie-attribution » qui est semblable à la procédure de saisie-arrêt telle que réglementait, en son temps, par le Code de procédure civile congolaise à la seule différence qu'en droit OHADA, la saisie ne porte que sur les sommes d'argent et non sur les effets mobiliers. Contrairement à la saisie-arrêt, la saisie-attribution est réservée aux créanciers munis d'un titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible et l'acte de saisie emporte attribution immédiate au profit du créancier saisissant.

En effet, l'ancienne disposition disposait ce qui suit : « ... et, il est procédé contre eux par voie de saisie-arrêt » alors que le législateur devait faire un rapprochement des voies d'exécution en matière des recettes non fiscales de celles du droit Ohada. L'article 336 de l'AUPSRVE abroge donc toutes les dispositions relatives aux matières autrefois, régies par le Code de procédure

civile, et non pas, des matières des procédures des recettes non fiscales. Toutefois, il peut y avoir de rapprochement des voies d'exécution du Droit OHADA de celles des recettes non fiscales si les procédures fiscales postérieures à la date d'entrée en vigueur de l'Acte Uniforme concerné mettent en œuvre des mesures conservatoires, mesures d'exécution forcée et procédures de recouvrement déterminées par ledit Acte Uniforme, ces procédures fiscales doivent se conformer aux dispositions de celui-ci. Bien que le droit fiscal ou des recettes non fiscales n'entre pas dans le champ d'application du Droit OHADA. (Article 2 du traité de l'OHADA) ⁽²⁹⁾.

A ce titre, nous saluons le courage du législateur pour avoir saisi le ballon au bond sur la question.

B. De l'opposition quant au fond

Il appert impérieux de préciser que, cette procédure se déroule préalablement par devant l'Administration non fiscale (DGRAD) ensuite, par devant la juridiction qui connaîtra le contentieux fiscal (recours juridictionnel). Si non, l'irrecevabilité sera réservée à une telle action sur pied de l'article 70 de l'O-L n°13/003 telle que modifiée et complétée à ce jour pour autant que, le contentieux fiscal congolais est mi administratif et mi juridictionnel.

En d'autres termes, l'assujetti qui entend contester l'exigibilité de la créance de l'Etat doit se réserver de saisir directement le juge fiscal ou d'entamer la phase juridictionnelle sans préalablement clôturer la phase administrative qui s'ouvre par le dépôt d'une réclamation auprès de l'Administration des recettes non fiscales.

B.1. De la réclamation préalable de l'assujetti (par devant la DGRAD)

L'article 61 de l'O-L n° 13/003 sus évoqué, dispose que : « les assujettis ou leurs mandataires peuvent se pourvoir par écrit en réclamation contre le montant enrôlé auprès du Directeur Général, Provincial ou Urbain de l'Administration des recettes non fiscales selon le cas. Cette réclamation doit être présentée dans un délai de **15 jours** à partir de l'avertissement extrait de rôle ou du paiement de la taxe perçue autrement que par voie de rôle ».

Qu'en cas d'opposition à la taxation qui a engendré l'ordonnancement des droits contestés, la réclamation doit être introduite dans les **10 jours** qui suivent la notification ou la transmission de la note de perception.

²⁹ Voir UTSUDI LUTULA (E), *op. cit.*, pp. 126-127

Toute chose restant égale par ailleurs, si l'assujetti avait commencé par une opposition formelle telle que sus décrite et qu'il n'a pas obtenu gain de cause, le délai de 15 jours commencera à courir à la date où le jugement sera signifié à l'Administration non fiscale, à condition que le jugement soit intervenu dans les 30 jours à dater de la saisine du Tribunal conformément à l'article 48 Alinéa 7 in fine de l'O-L 13/003 telle que complétée et modifiée à ce jour.

Il est à retenir que l'O-L n° 13/003, introduit une réforme en ce qui concerne les différentes mentions que doit contenir toute réclamation formulée soit, par l'assujetti lui-même ou soit encore, par son mandataire tel que stipulait à l'article 62. Elle doit notamment être signée du réclamant ou son mandataire. Ce dernier doit apporter la preuve de son mandat, mentionner la nature et le montant du droit, de la taxe ou de la redevance, les références de note de perception et/ou de l'extrait de rôle ainsi que le lieu de taxation, être motivée, avoir procédé au paiement de la partie non contestée.⁽³⁰⁾

Il s'ensuit qu'en cette matière, le principe général du droit selon lequel « *l'avocat est cru sur parole, lorsqu'il est porteur des pièces* » est inopérant étant donné que, la loi spéciale déroge aux règles générales suivant la maxime latine « *Specialia Generalibus Derogant* ».

Soulignons également que, le délai de trente (30) jours prévu par l'O-L n° 13/003, fut modifié à trois (3) mois sous la loi n° 15/021 et est maintenu sous la loi n° 16/006 pour permettre le Directeur Général de la DGRAD à Kinshasa, mais aussi, aux Directeurs Provinciaux et/ou Urbains qui doivent se prononcer sur la réclamation de l'assujetti dans le même délai à dater du jour de dépôt de sa réclamation.⁽³¹⁾

Schématisons en affirmant que, les recours administratif et juridictionnel de l'assujetti n'ont pas un effet suspensif d'exigibilité des droits, taxes ou redevances dus ainsi que les pénalités et amendes y afférentes sur pied de l'article 73 al. 1^{er} de l'O-L n° 13/003. Mais, une demande de sursis peut être introduite auprès du Ministre des finances, du Directeur Général, Provincial, ou Urbain concomitamment à l'introduction de la réclamation préalable même au degré du recours juridictionnel. Cependant la suite à donner après l'examen d'une telle demande est laissée à l'appréciation discrétionnaire de l'autorité saisie.

³⁰ Article 62 de l'O-L n° 13/003 tel que modifié et complété à ce jour

³¹ Articles 68 alinéa 3, idem.

L'absence de réponse, dans un délai de 10 jours, équivaut au rejet tacite du sursis de paiement. Celui-ci cesse d'avoir effet, à compter de la date de notification de la décision de l'Administration des recettes non fiscales.

B.2 Du recours juridictionnel par devant la Cour d'appel (section administrative) et/ou la Cour administrative d'appel

Il sied de relever qu'en République Démocratique du Congo, la Cour d'Appel a été pendant plus d'un siècle la juridiction compétente en matière du contentieux fiscal en RDC. Présentement, elle n'est compétente pour statuer sur le contentieux en matière d'impôts qu'à titre transitoire, en attendant l'installation des juridictions administratives et plus précisément celle de la Cour Administrative d'Appel (Art. 155 de la loi organique n° 13/011-B). De même, c'est à titre purement transitoire qu'elle est compétente pour connaître du contentieux fiscal en matière des recettes non fiscales (Art. 69 de l'O-L n° 13/003).

Elle est également compétente pour examiner les recours formés contre les jugements rendus par les Tribunaux de Grande Instance siégeant en matière de litige à caractère fiscal (Art. 155 de la loi organique n° 13/011-B).

Qu'il est à noter *qu'avant l'installation des juridictions de l'ordre administratif*, la législation fiscale récente cite la Cour Administrative d'Appel comme étant la juridiction compétente pour statuer sur le contentieux fiscal d'assiette tant en matière des recettes non fiscales qu'en matière des impôts. ⁽³²⁾

Cela signifie-t-il qu'à ce jour c'est la section administrative de la Cour d'Appel qui est appelée à connaître ce contentieux ? ⁽³³⁾

Il est à préciser, qu'avant ladite installation, la Section Administrative de la Cour d'Appel n'est compétente que pour certaines matières relevant de la compétence de cette juridiction administrative, *le contentieux fiscal exclu*.

En effet, pendant cette période, la compétence de la Cour d'Appel en matière administrative est définie comme suit par l'article 154 de la loi organique n°13/011-B : « En attendant l'installation des juridictions de l'ordre administratif, la Cour Suprême de Justice et la Cour d'Appel exercent les attributions dévolues respectivement au Conseil d'Etat et à la Cour Administrative d'Appel prévues par la Constitution et appliquent, chacune, les règles de compétence définies par les articles 146 à 149 de l'O-L n°82-020

³² Article 69 de l'O-L n° 13/003 du 23 février 2013 et Article 55 de la loi de Finances n°17/005 du 23 juin 2017.

³³ Voir OWENGA ODINGA (E.L.), *op. cit*, pp. 300-303.

du 31 mars 1982, portant Code de l'Organisation de la Compétence Judiciaire ». Cette disposition légale n'autorise pas la Section Administrative de la Cour d'Appel de connaître le contentieux fiscal. Plutôt, elle limite sa compétence aux matières organisées aux articles 146 à 149 du Code d'OCJ qui régissent le recours en annulation et le recours de pleine juridiction.

Attendu que, lorsqu'elle statue sur les matières organisées aux articles 146 à 149 du COCJ c'est-à-dire en matière de recours en annulation et de recours de pleine juridiction, la Section Administrative de la Cour d'Appel siège en *matière administrative*. Encore que, le chapitre III qui introduit les articles 146 à 149 est intitulé « de la compétence en matière administrative »

Par ailleurs quant à la compétence en matière fiscale, pendant la période qui précède ladite installation, elle est définie comme suit par l'article 155 de la loi organique n°13/011-B : « Jusqu'à l'installation effective de la Cour administrative, la Cour d'Appel est compétente pour connaître du contentieux fiscal et applique les règles de compétence définies aux articles 150 à 152 de l'O-L n°82-020 du 31 mars 1982, portant Code de l'Organisation de la Compétence Judiciaire ». Cette disposition légale autorise la Cour d'Appel de connaître le contentieux fiscal tel qu'organisé aux articles 150 à 152 du COCJ. Il s'agit d'une *compétence réservée à la Section Judiciaire de la Cour d'Appel*. Encore que, le chapitre IV qui introduit les articles 150 à 152 est intitulé « de la compétence en matière fiscale ».

En outre, l'article 152 alinéa 2 du COCJ : « La Cour d'Appel connaît, en premier et dernier ressort, des recours introduits contre les décisions rendues sur réclamation du contribuable, lorsque la cotisation d'impôt ou d'accroissement d'impôt a été établie d'autorité par le fisc » a toujours été interprétée renchérit la doctrine comme incluant aussi le contentieux sur les droits de douane, les accises, les taxes, les redevances et les autres droits. Depuis l'entrée en vigueur du Code des Douanes, le contentieux d'assiette en matière douanière relève de la compétence du Conseil d'Etat sur pied de l'article 343 du Code des Douanes. ⁽³⁴⁾

C'est ce qui justifiait en son temps que, le pourvoi en cassation des affaires fiscales étaient différé à la Section Judiciaire de la défunte Cour Suprême de Justice, avant son éclatement. Et que par conséquent, cette compétence demeure à la Cour de Cassation, après ledit éclatement et en attendant l'installation de la Cour Administrative d'Appel.

³⁴ OWENGA ODINGA (E.L), *op. cit.*, p. 301.

Qu'au demeurant, lorsque la Cour d'Appel statue sur le contentieux fiscal, la Section Judiciaire de ladite Cour siège en matière fiscale. Et qu'il s'en suit que, dès le moment que seront installées les juridictions administratives, notamment « la Cour Administrative d'Appel », l'on ne parlera plus de **la matière fiscale** car l'unique texte qui l'organise sera totalement abrogé. En d'autres termes, une fois que les articles 150 à 152 du COCJ seront totalement abrogés à l'installation des Cours Administratives d'appel, **la matière fiscale** va disparaître du droit judiciaire. ⁽³⁵⁾ pour un transfert vers « **la matière administrative** ».

C'est ainsi que, l'article 72 de l'O-L sous examen est conçu en des termes généraux qui permettent à l'Administration tout comme au redevable de former le pourvoi en cassation. Le renvoi fait vers les dispositions de droit commun permet de comprendre que seuls les arrêts de la Cour d'Appel rendus en dernier ressort sont susceptibles de pourvoi en cassation. Les arrêts interlocutoires sont écartés.

Néanmoins, sauf en cas d'erreur matérielle, l'introduction d'une réclamation ou d'un recours juridictionnel ne suspend pas l'exigibilité des droits, taxes ou redevances dus ainsi que les pénalités et amendes y afférentes en vertu des dispositions de l'article 73 Al. 1^{er} du même texte.

Attendu que, l'article 72 alinéa 2 de l'O-L sous examen, prévoit la cassation comme voie de recours extraordinaire après que, ce recours juridictionnel dit d'appel contre la décision directoriale soit épuisé encore que, lorsque l'assujetti comparait par devant la DGRAD, il est par devant une juridiction administrative au premier degré en vertu du principe du privilège du préalable que le droit administratif reconnaît à l'Administration fiscale. Car, jadis le contentieux fiscal congolais est mi administratif et mi juridictionnel.

Attendu qu'il sied de préciser que, la procédure est celle du droit commun devant toutes ces juridictions (la Cour d'Appel ainsi que devant la Cour de Cassation).

En outre, l'article 73 Al. 2 de l'O-L n° 13/003 sus visée conditionne à tout assujetti « *sous peine d'irrecevabilité de son recours juridictionnel en vue de contester un droit, une taxe, une redevance, pénalité et/ou toute autre majoration à tout assujetti de pouvoir constituer une garantie d'un montant égal à celui du droit, de la taxe, de la redevance, pénalité et/ou toute autre majoration contestés, auprès d'une Banque Commerciale agréée ou de la Banque Centrale du Congo* ».

³⁵ OWENGA ODINGA (E.L), *op. cit.*, p.220.

Il convient de préciser que, la *ratio legis* de cette disposition, est premièrement la volonté clairement exprimée du législateur de garantir l'approvisionnement du Trésor Public par une prédisposition de solvabilité de l'assujetti pour éviter que ce dernier, organise son insolvabilité après avoir perdu le procès et deuxièmement, pour éviter toute action dilatoire des assujettis qui n'ont pas la culture fiscale et qui ne payent véritablement que, sous un coup de force et après plusieurs procédures superfétatoires.

Il ressort de ce qui suit que, la recevabilité de l'action qui sera mue par l'assujetti n'est sera déclarée recevable que si et seulement si, elle remplissait les conditions décrites ci haut. Le non-respect de ces prescrits doit engendrer la sanction d'irrecevabilité de l'action en réclamation mue par l'assujetti.

Attendu que, le détracteur de l'ancienne disposition criait haut et fort qu'elle n'était pas assortie d'une quelconque sanction. C'est dans cette optique que, le législateur a préféré saisir le taureau par les cornes ou le ballon au bond a dotant ladite disposition d'une sanction en ces termes : « ... sous peine d'irrecevabilité, ... ». D'où, l'irrecevabilité demeure la sanction inéluctable.

C'est ainsi qu'il a été jugé et arrêté par la Section Administrative de la Cour d'Appel de Matadi sous le RCF 014 « recevable et fondée l'exception tirée sur le défaut de constitution de garantie soulevée par le Receveur provincial de la DGRAD/Kongo Central et en conséquence, la Cour a du décréter l'irrecevabilité de l'action de la demanderesse », dans l'affaire opposant le Receveur de la DGRAD/Kongo Central contre la Société G.

C'est ainsi que, tous les assujettis avisés qui viennent pour contester une taxation quant au fond, ils commencent de s'y conformer à ladite disposition dont les cas en évocation ci-dessous.

La Société E. sous les RA 090 et 091 par devant la Cour d'Appel de Matadi a du constituer la garantie auprès de la BG FIBANK pour contester la taxe aux fins d'y est échappé à l'irrecevabilité.

Dans le même contexte, la Compagnie S. sous le R.A 096 par devant la même Cour contre le receveur et Consorts, a du déposer un acte de cautionnement de la Raw Bank SA valant le dépôt de la garantie bancaire aux fins de remplir cette obligation légale pour que, son action soit déclarée recevable par ladite Cour.

Pareille manière d'agir du législateur est à encourager et elle constitue encore une des innovations.

Un autre débat s'installe petit à petit sur la même disposition, celui de savoir quelle est la hauteur du montant à payer à titre de garantie bancaire ? Est-ce que doit-on annexer les amendes ou doit-on se limiter au principal seulement ?

D'aucun pense, qu'il faille s'arrêter au paiement du principal à titre de garantie bancaire pour autant que, les amendes pourront faire l'objet d'une négociation. ⁽³⁶⁾

Quant à nous, nous n'épousons pas cette thèse pour autant que, la réponse est déjà donnée par le législateur au sein même de ladite disposition en ses termes : « ... doit constituer une garantie d'un montant égal à celui du droit, de la taxe, de la redevance, pénalité et/ou toute autre majoration contestés, auprès d'une Banque commerciale agréée ou de la Banque Centrale du Congo ».

Un autre débat, la garantie ainsi constituée, est valable pour quelle durée ? Encore qu'il n'ait pas non plus déterminé la durée au juge de contentieux d'assiette (fond de la matière fiscale) pour son prononcé, comme il en a fait au juge de l'opposition formelle. Car, ce contentieux peut perdurer devant la Cour d'Appel autant de mois, alors que l'acte de cautionnement que la banque a dû délivrer à l'assujetti une validité peut être d'un ou deux mois ?

A notre humble avis, le législateur congolais reste muet. C'est ainsi que de lege ferenda suggérons que dans l'avenir d'abord, la durée maximale qui contraint le juge du fond à se prononcer ensuite, d'indiquer la durée avec laquelle ladite garantie devra couvrir toute l'instance.

De ce qui précède, la garantie bancaire dont question devra contenir outre le montant du principal, les pénalités (d'assiette et de recouvrement), toute autre majoration qui peut s'agir des amendes, même dans l'hypothèse où celles-ci pourront faire l'objet d'une quelconque transaction. Autrement dit, le montant à payer à titre de garantie est celui contenu soit, dans l'extrait de rôle ou soit encore, dans le dernier acte de poursuite exécuté par le Receveur et/ou l'huissier assermenté selon le cas).

Mais néanmoins, dès lors que les amendes sont cristallisées par voie de rôle, l'assujetti est obligé par cette prescription légale. Encore que, les règles

³⁶ Voir l'intervention de Monsieur le Bâtonnier MAVAMBU NSIMBA MAWETE (A), « Les Contentieux fiscal de recouvrement des recettes non fiscales encadrées par la DGRAD conformément à la loi de finances n° 15/021 », in journée nationale du Barreau Congolais au Barreau de Matadi, le 13 juillet 2016, au Flat Hôtel Ledya, Matadi, Inédit.

de droit fiscal sont de stricte interprétation. Tout en ne perdant pas de vue qu'à ce stade nous sommes pratiquement en phase du recouvrement contraint et non amiable, la coercition devra être de mise à cet effet.

De même, « les produits des intérêts moratoires, des majorations des accroissements, des pénalités, des amendes et des astreintes sont répartis à parts égales (50% - 50%) et pris en charge respectivement au travers des notes de perception et des bons à payer » dispose l'article 28 de l'O-L n°13/003.

III. CONCLUSION

La présente étude se voudrait être l'amorce d'une réflexion ouverte à tous ceux qui s'intéressent à la fiscalité en général et aux recettes non fiscales en particulier. Car il nous revient que des réflexions ayant trait à un secteur prioritaire comme celui de la fiscalité qui est l'expression de la souveraineté d'un Etat et ce, dans cette période où le Gouvernement Congolais veut mobiliser les ressources pour faire face aux multiples et onéreuses charges envers la nation en vue de son épanouissement socio-économique, constituent une véritable nécessité.

Nous venons d'expliquer en quelques lignes la procédure de recouvrement des recettes non fiscales et ce que nous en pensons. Nous avons concernant le contentieux proprement noté que l'Administration non fiscale est dotée de certaines garanties dans le recouvrement de sa créance, que le législateur a aussi doté aux assujettis de certains instruments susceptibles pour garantir leurs droits contre les excès du pouvoir, voire l'arbitraire de l'Administration non fiscale notamment : en initiant l'action formelle par devant le Tribunal de Grande Instance (Tribunal Administratif) ou en introduisant le recours administratif et enfin en initiant un recours juridictionnel par devant la Section Administrative de la Cour d'Appel et/ou Cour Administrative d'Appel.

Au demeurant, il sied de préciser que nous avons pu relever certains points forts coulés sous forme des reformes (innovations) contenues dans l'O-L n°13/003 telle que modifiée et complétée par la loi de finances n°20/020 pour l'exercice 2021» sous examen, qui renforcent encore mieux les intérêts des parties dans le contentieux fiscal (Trésor Public et les Assujettis) mais dont le Trésor Public, représenté par le receveur des recettes non fiscales, souvent victime de mal jugé tantôt notoire devant les juridictions congolaises, tantôt par ignorance tout simplement des procédures fiscales sus décrites

dans la présente étude par les Juges, Magistrats et Avocats d'une part et d'autre part, tantôt encore par « la communication des pièces à conviction » qui laisse l'arbitre dudit contentieux foncièrement dans un dol.

Nos réflexions avaient aussi pour une mission d'éclairer davantage tous les intervenants de ce contentieux à l'occurrence : les assujettis, les agents et cadres de la DGRAD, les défenseurs judiciaires, les avocats, les magistrats (Ministère public et Juges), les services d'assiettes,... sur les différentes règles qui le régissent le contentieux en matière de recouvrement des recettes non fiscales encadrées par la DGRAD. Il était question et cela à toutes fins utiles, au regard de la pertinence de réformes intervenues de tenter de faire éviter les désagréments divers que les non-avertis pourraient connaître, dans l'application des prescrits des textes légaux.

C'est à la fois une sonnette d'alarme et une sensibilisation de tous les partenaires intervenant depuis la constatation, la liquidation, l'ordonnancement jusqu'au recouvrement afin que nul ne les ignore car ne dit-on pas que « **nul n'est censé ignorer la loi ?** ». Dans l'espoir que chacun pourra être couvert au réseau du civisme fiscal.

BIBLIOGRAPHIE

A. TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES

1. Constitution du 18 Février 2006 telle que modifiée et complétée par la loi n° 11/002 du 20 janvier 2011, portant révision de certains articles de la constitution de la RDC du 18 Février 2006 ;
2. Loi de finances n° 15/021 du 31 décembre 2015 pour l'exercice 2016 ;
3. Loi de finances rectificatives n° 16/006 du 29 juin 2016 pour l'exercice 2016 ;
4. Loi de finances n° 18/025 du 13 décembre 2018 de l'exercice 2019 ;
5. Loi de finances n° 20/020 du 28 décembre 2020 pour l'exercice 2021 ;
6. L'Ordonnance-loi n° 13/003 du 23 Février 2013, portant réforme des procédures relatives à l'assiette, au contrôle et aux modalités de recouvrement des recettes non fiscales ;
7. L'O-L n° 18/003 du 13 mars 2018, fixant la nomenclature des droits, taxes et redevances du Pouvoir Central ;
8. Décret n° 05/183 du 30 décembre 2005, portant institution d'un Guichet unique à l'importation et à l'exportation ;
9. Décret n° 0058 du 27 décembre 1995, portant création, organisation et fonctionnement de la DGRAD ;
10. Décret n° 05/080 du 09 septembre 2005 modifiant et complétant le Décret n° 0058 ainsi que les Ordonnances-lois n° 13/002 et 13/003 ;
11. Décret n° 0059 du 27 décembre 1995, portant règlement d'administration du personnel de la DGRAD ;
12. Décret n° 007 du 02 Février 2002, relatif aux modes de paiement des dettes envers l'Etat tel que modifié et complété par le Décret n° 011/20 du 14 avril 2011;
13. Loi organique n° 13/011-B du 11 Avril 2013, portant organisation, fonctionnement et compétence des juridictions de l'ordre judiciaire, in J.O numéro spécial, 04 mai.

B. OUVRAGES, ARTICLES ET AUTRES

1. « Atelier en commémoration de la journée nationale du Barreau Congolais au Barreau de Matadi « La veille Juridique », le 13 juillet 2016, au Flat Hôtel Ledy, Inédit ;
2. BATUBENGA MBAYI (V), « Les étapes d'exécution de la recette et de la dépense publique », in *Formation en finances publiques et bonne gouvernance dans le secteur de l'éducation*, Ed. Ceda, 2013 ;
3. BOKIE (N) et LEPRYA (M), *Procédures fiscales/Analyses commentée et comparée de la loi n° 004/2003 du 13 mars 2013*, Ed. Inadof, Kin, 2006 ;

4. KALONGO MBIKAYI, *Cours de droit civil des obligations*, II^{ème} graduat, UNIKIN, Kinshasa, juin 2001, Inédit ;
5. LUKOMBO SAMBA (J), « Les Procédures et les Modalités de Règlement des Conflits relatif au Recouvrement des Recettes non Fiscales encadrées par la DGRAD d'après la loi de finances n° 15/021 du 31 décembre 2015 », in *Revue Les Analyses Juridiques*, n° 34, Avril 2016, pp. 33- 47 ;
6. LUKOMBO SAMBA (J), « Les Procédures et les Modalités de Règlement des Conflits relatif au Recouvrement de Recettes non Fiscales encadrées par la DGRAD d'après la loi de finances rectificatives n° 16/006 du 29 juin 2016 », in *Revue Les Analyses Juridiques*, n° 37, Avril 2017, pp. 17-35 ;
7. LUKOMBO SAMBA (J), « Les procédures et les modalités de règlement des conflits relatif au recouvrement des recettes provinciales encadrées par la DGRKC, conformément à l'édit n°007/13 du 31 décembre 2013 », in *Cahiers Africains des Droits de l'Homme et de la Démocratie ainsi que du Développement Durable*, CRIDHAC, Faculté de Droit, UNIKIN, 22^{ème} année n° 061, Vol. I, 2018, pp. 248-249 ;
8. LUKOMBO SAMBA (J), « La problématique de recouvrement a posteriori des recettes non fiscales perçues au guichet unique par la DGRAD en vertu de l'article 34 de la Loi de finances n°15/021 à la lumière du Code des Douanes : Quelques Considérations Théoriques », in *Cahiers Africains des Droits de l'Homme et de la Démocratie ainsi que du Développement Durable*, CRIDHAC, Faculté de Droit, UNIKIN, 23^{ème} année n° 065, Vol. II, octobre-décembre 2019, pp. 119-130 ;
9. LUKOMBO SAMBA (J), « Le règlement des conflits relatif au recouvrement des recettes non fiscales encadrées par la DGRAD d'après la Loi de finances n°18/025 du 13 décembre 2018 de l'exercice 2019 » in *Cahiers Africains des Droits de l'Homme et de la Démocratie ainsi que du Développement Durable*, CRIDHAC, Faculté de Droit, UNIKIN, 23^{ème} année n° 065, Vol. I, octobre-décembre 2019, pp. 195-237 ;
10. OWENGA ODINGA (E.L) *Recours Administratifs et Juridictionnels en matière Fiscale*, Ed. Publications pour la promotion du Droit congolais, Kinshasa, juin 2018, 449 pages ;
11. NGUYEN CHANHTAM et AZAMA LANA, *La Fiscalité au Zaïre Etudes des Cas*, Ed. Cadicec, Kinshasa, 1975 ;
12. UMBA-DI-NDANGI (R), *Finances Publiques, Commentaires de Principes – Procédures – Pratiques des Origines à nos jours en RDC*, B.E.C.I.F, 2006, 427 pages ;
13. UTSUDI LUTULA (E), *Décryptage des procédures de contentieux des recettes non fiscales en droit congolais*, Ed. PUC, Kinshasa 2018, 205 pages.

