

LES DROITS DE LA DEFENSE ET LE CONTRADICTOIRE DANS LES PROCÉDURES FISCALES ADMINISTRATIVES DE CONTRÔLE FISCAL ET D'IMPOSITION ET JURIDICTIONNELLE CONTENTIEUSE

Par

Gilbert KABASELE LUSONSO

Magistrat Délégué au Service de Documentation et d'Etudes du Ministère de la Justice

INTRODUCTION

La matière de droit fiscal est une matière non seulement technique, juridique, mais également une matière politique, car les différents régimes d'imposition sont l'expression des choix politiques. Aucun Etat, en effet, ne peut se passer de la fiscalité ; les manifestations de la fiscalité sont donc quotidiennes, présentes, puisque sans impôt, pas d'Etat.

En tant que *corpus* des règles relatives au prélèvement, le droit fiscal revêt une triple dimension : d'abord une dimension matérielle en termes de Code général des impôts permettant de déterminer l'impôt, ensuite une dimension de principes fondamentaux applicables en matière d'imposition, et enfin une dimension formelle en termes de règles régissant les rapports entre l'administration fiscale et les contribuables.

D'après l'article 65 alinéa 2 de la Constitution du 18 février 2006, adoptée par référendum telle que révisée à ce jour, tout congolais a le devoir de s'acquitter de ses impôts et taxes. La définition phare de l'impôt est celle classique donnée par Gaston JEZE : « l'impôt est une prestation pécuniaire, prélevée régulièrement par voie d'autorité, sans contrepartie directe en vue de couvrir les charges publiques ». Cette définition qui a été reprise par Maurice DUVERGER (1), et énoncée en d'autres termes par la Cour de cassation belge : « l'impôt est un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les provinces, les entités locales sur les ressources des personnes qui vivent sur le territoire national ou y possèdent des intérêts pour être affecté aux services d'utilité générale » (2), doit être actuellement relativisée. En effet, il existe dans certaines législations des formes en nature de l'impôt comme la dation en

¹ M. DUVERGER, *Finances publiques*, PUF, 1978, p.123.

² Cass. B. 30 novembre 1950, Pas. 1951, I, p.191.

paiement. Relativement au caractère autoritaire de l'impôt, il existe aujourd'hui des procédés de négociation aboutissant à des accords par exemple la transaction par laquelle l'administration fiscale accepte une réduction de la créance fiscale moyennant paiement immédiat ou accorde une remise de dette fiscale. D'autre part, par rapport au principe d'absence de contrepartie directe, on observe actuellement une tendance à affecter certains impôts préalablement à certaines dépenses contrairement au principe de non-affectation.

Il importe de préciser que contrairement aux impôts, les cotisations sociales sont la seule catégorie de prélèvements obligatoires de nature non fiscale au titre de contrepartie directe individuelle donnant en effet droit à une prestation d'assurance en retour à celui qui paye la cotisation, en termes de droit à une pension de retraite, de remboursement des dépenses de santé. Aux termes de l'article 122.14 de la Constitution du 18 février 2006 telle que révisée à ce jour, le régime des cotisations de sécurité sociale relève de la loi organique à l'instar du régime fiscal. Enfin, au regard de la finalité de l'impôt de couvrir les charges publiques c'est-à-dire sa finalité budgétaire, on constate de plus en plus de nos jours que l'impôt peut avoir une finalité extrabudgétaire pour des fins de politiques économiques, sociales, etc.

Aux termes de l'article 122.10 de la Constitution du 18 février 2006 telle que révisée à ce jour, c'est la loi qui fixe l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature. Il s'agit ici de la loi organique. Cet article 122.10 de la Constitution pose ainsi le principe de la légalité de l'impôt, critère juridique essentiel qui s'affiche comme principe fondamental du droit fiscal. Au principe de la légalité de l'impôt se rattache le principe politique de consentement à l'impôt qui veut que l'édiction de la norme par le législateur en tant que représentant légitime du peuple, traduise le consentement de ce dernier. Dans la création donc des normes fiscales, le législateur organique a une compétence exclusive relativement à la fixation de l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement, ce que confirme l'article 174 alinéa 1^{er} de la Constitution aux termes duquel « il ne peut être établi d'impôts que par la loi ».

L'existence du démembrement de la compétence fiscale en vertu du principe de la libre administration des provinces et de la répartition des compétences ⁽³⁾, ne porte pas atteinte à ce monopole de compétence. Cette compétence exclusive oblige le législateur organique à exercer pleinement sa compétence fiscale sous peine d'encourir la censure du juge constitutionnel

³ Voir les articles 3 alinéa 3, 203.7 et 204 alinéa 16 de la Constitution.

pour incompétence négative. Il s'ensuit que le législateur organique ne peut déléguer cette compétence de produire les normes fiscales au pouvoir réglementaire, sauf à confier à l'administration fiscale le pouvoir subordonné d'exécution pour l'application de la loi fiscale. Mais il revient à l'administration fiscale d'apporter par voie réglementaire des précisions à la loi fiscale. Les impôts, taxes, droit provinciaux et locaux sont de la compétence exclusive des provinces sous réserve de conformité de tout édit provincial aux lois et règlements d'exécution nationaux à peine de nullité et d'abrogation de plein droit (4).

L'autorisation annuelle de lever l'impôt est donnée au niveau national par la loi des finances votée par le Parlement, et au niveau provincial par les délibérations préalables des assemblées provinciales statuant par édit provincial. On précisera que le principe d'annualité de l'impôt n'a rien à voir avec la création des normes fiscales. Le recouvrement non autorisé des recettes fiscales est frappé d'irrégularités, mais pas les règles fiscales existantes qui conservent leur validité.

Le principe d'égalité devant l'impôt signifie l'égalité devant la loi fiscale. Il ne s'agit pas cependant de l'uniformité de traitement fiscal de tous devant la loi fiscale, ni d'interdiction des différences en matière fiscale. Cette égalité exige seulement que les contribuables placés dans des situations identiques soient traités de manière identique par la loi fiscale, en ce sens qu'il est admis par la jurisprudence constitutionnelle que la loi fiscale peut comporter des dispositions différentes lorsque les contribuables sont placés dans des situations différentes, situations différentes qui peuvent être notamment des situations familiales, des différences de situation professionnelle, des différences en fonction de niveau économique, justifiant une différence de législation (5). Devant l'administration fiscale, le principe d'égalité interdit des privilèges, des discriminations ; les exemptions et allègements d'impôts ne peuvent être accordés qu'en vertu de la loi (6), de sorte qu'une circulaire administrative ne peut créer un droit à l'encontre de la loi, la loi fiscale étant de stricte interprétation, sans préjudice de l'interprétation dans le sens favorable au contribuable « in dubio contra fiscum » (7).

⁴ Voir l'article 205 alinéa 4 de la Constitution.

⁵ Voir O. FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », in *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n°33, Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt, octobre 2011.

⁶ Voir les articles 12, 13 et 174 de la Constitution du 18 février 2006 telle que révisée à ce jour.

⁷ Voir Bruxelles, 7 mai 1991, in Recueil de Jurisprudence fiscale (FJF), n°91/117 ; Cass. B., 24 octobre 1938, Pas. 1938, I, p.331 ; Cass. B. 28 mai 1942, I, p.134.

Dès lors, les exonérations d'impôts sont interprétées de façon stricte, tout comme sont interprétées restrictivement les dispositions légales instituant les pénalités fiscales. Il faut noter que le moyen tiré du non respect du principe d'égalité devant l'impôt est un élément de la légalité de l'imposition dont la décharge peut être demandée par le redevable.

Il est de principe général du droit que la loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a pas d'effet rétroactif. En droit pénal ce principe a un fondement constitutionnel sur pied de l'article 17 alinéas 3, 4 et 5 de la Constitution du 18 février 2006 telle que révisée à ce jour. En droit administratif, le principe de non-rétroactivité des règlements est d'application au titre de principe général du droit. En matière fiscale, la rétroactivité est souvent regardée comme une perversion du droit, mais les lois rétroactives surtout en matière de procédure d'imposition et de recouvrement peuvent être justifiées en tant qu'instrument de correction lorsqu'elles tendent à assurer la sécurité juridique tant des contribuables que de l'administration fiscale, dans le sens de perfectionner le droit quand la loi fiscale ne semble pas remplir les critères de clarté et de lisibilité⁽⁸⁾. Ainsi, il est des cas où la loi fiscale revêt un caractère rétroactif, lorsque par exemple on se retrouve de fait devant une rétroactivité automatique dans une situation où la loi fiscale ne peut pas faire autrement étant donné que cette rétroactivité est liée aux modalités d'impositions propres à certains impôts tels les impôts sur les revenus taxés, obtenus l'année précédente. Signalons ici dans une perspective de droit comparé, que le Conseil constitutionnel français admet dans sa jurisprudence la « petite rétroactivité » ou de fait, en refusant de regarder comme rétroactives et par conséquent de censurer sur ce fondement, les dispositions de lois de finances applicables aux revenus de l'année de leur promulgation qui entrent en vigueur avant le fait générateur de l'impôt, par opposition à la « vraie » ou « grande » rétroactivité c'est-à-dire de droit. D'autre part, par la volonté du législateur, les lois fiscales rétroactives ont souvent un caractère interprétatif, ayant donc pour fonction de préciser l'interprétation d'un texte législatif antérieur sans en changer la nature pour autant. S'il s'agit pour le législateur d'aller à l'encontre d'une décision juridictionnelle, on se retrouve alors en présence des lois de validation interdites par les articles 149 alinéa 1^{er} et 151 alinéas 2 et 3 de la Constitution du 18 février 2006 telle que révisée à ce jour qui consacrent la séparation des pouvoirs, donc le respect de l'autorité de la chose jugée. Au surplus, notons que la sanction fiscale est généralement assimilée à la loi pénale plus dure, d'où

⁸ Voir à ce propos A. LIEVRE GRAVERAUX, *La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédures*, éd. L'Harmattan, collection « finances publiques », 2007.

le législateur pour agir rétroactivement doit respecter la chose jugée et il ne peut le faire que pour des motifs d'intérêt général qui ne sont pas à confondre avec la seule considération d'un intérêt fiscal ou budgétaire.

Le caractère d'ordre public de la loi fiscale ⁽⁹⁾ fait notamment que les règles de procédure relatives à l'établissement de l'impôt doivent être strictement observées. En effet, le non-respect de ces règles si elles sont substantielles ou prescrites à peine de nullité entraîne l'annulation des cotisations fiscales ⁽¹⁰⁾. Les droits de la défense et le principe du contradictoire font partie de ces règles de procédure, en tant que garanties pour le contribuable d'une procédure fiscale équitable.

Pour une meilleure compréhension de notre propos, son développement s'articulera dans son cheminement, comme suit : la nature juridique des droits de la défense et du principe du contradictoire (I), les droits de la défense et le contradictoire dans la procédure administrative de contrôle fiscal et d'imposition (II), enfin les droits de la défense et le contradictoire dans la procédure fiscale juridictionnelle contentieuse (III).

I. LA NATURE JURIDIQUE DES DROITS DE LA DÉFENSE ET DU CONTRADICTOIRE

Les droits de la défense et le contradictoire font partie des garanties procédurales de l'homme par opposition à ses garanties substantielles ⁽¹¹⁾. Les garanties procédurales participent à la bonne administration de la justice. Les droits de la défense et le contradictoire ont été découverts et dégagés de façon prétorienne par le juge. Regardés au départ comme de simples règles de procédure pouvant être appliquées sans texte, mais restant à la merci du pouvoir réglementaire, ils ont avec le temps acquis le statut des principes généraux du droit s'imposant non seulement sans texte, mais en plus étant à l'abri de toute restriction réglementaire. Il convient de préciser qu'en eux-mêmes, les principes généraux du droit, dans la législation de la RDC en matière de cassation, leur violation ne constitue pas un cas d'ouverture du contrôle de cassation. En réalité, c'est l'ordonnance du 14 mai 1886 portant

⁹ Sur ce point, voir M. DASSESE et alii, *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, éd. Bruylant, Bruxelles, 1966, pp.50 et suivantes ; AZAMA LANA, *Droit fiscal zaïrois*, éd. Cadicec, Kinshasa, 1986, p.350.

¹⁰ Voir par exemple, Liège, 18 janvier 1995, in *Recueil de jurisprudence fiscale* (FJF), n°95/165.

¹¹ Les garanties substantielles de l'homme protègent le respect de sa personne, son droit à la liberté et à la sûreté, le respect de sa vie privée et de son domicile, le respect de sa liberté religieuse, de sa liberté d'expression et d'opinion, de ses biens et propriétés etc.

principes à suivre dans les décisions judiciaires ⁽¹²⁾, qui ayant valeur de loi, est la base légale de tout moyen de cassation fondé sur la violation d'un principe général du droit. Il nous semble que l'article 118 alinéa 2 de la loi organique n°13/011-B du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire confirme la survivance légale de l'ordonnance précitée

Il convient d'observer que, aujourd'hui, les droits de la défense et le contradictoire ont connu un spectaculaire progrès hiérarchique par leur consécration à la fois légale, internationale, et constitutionnelle ⁽¹³⁾. Ils rentrent donc à la fois dans les catégories légale, internationale, et constitutionnelle. Ainsi, ils participent du principe d'égalité devant la justice, ce qui permet d'assurer l'effectivité de l'égalité devant la loi. Les droits de la défense et le contradictoire se rattachent donc à l'exigence du procès équitable en ce qu'ils tendent à rétablir et à sauvegarder l'égalité des armes ⁽¹⁴⁾. Les principes généraux du droit peuvent donc changer de catégorie, de nature juridique, sans changer de contenu. D'où la constitutionnalisation de notre droit les menace de disparition ⁽¹⁵⁾. Ceci tient au fait que la hiérarchie des normes s'avère comme la question fondamentale de la science juridique ⁽¹⁶⁾. D'où, l'unité, la cohérence,

¹² Voir dans Bulletin officiel du Congo, 1886, pp.188 et 189 ; voir aussi P. PIRON, Codes et lois du Congo belge, 1954, p.43.

¹³ Voir notamment les articles 15 du Code de procédure civile congolais, 71, 73, 74 et 104 du Code de procédure pénale congolais, 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, 67 du Statut de Rome pour la Cour pénale internationale, 18 et 19 de la Constitution de la RDC.

¹⁴ A ce sujet, voir notamment les analyses de Marie ROCHE et Thierry GARE, « Les droits de la défense en matière pénale », in *Libertés et droits fondamentaux*, 9^{ème} éd. Dalloz, Paris 2003, sous la direction de Rémy CABRILLAC, pp. 469 et suivantes ; Voir aussi G. KABASELE LUSONSO, « Les droits de la défense et le principe du contradictoire, garanties procédurales fondamentales. Principes, pratiques et applications jurisprudentielles en droit congolais », in *Revue « Les analyses juridiques »* n°36, décembre 2016, pp.14-38 et in *Cahiers africains des droits de l'homme et de la démocratie*, Revue du CRDHAC, UNIKIN, n°047, vol.1, avril-juin 2015, pp.141-177 ; G. KABASELE LUSONSO, « Les principes du procès équitable en droit judiciaire congolais et en droit comparé », in *Revue « Les analyses juridiques »*, n°11/2007.

¹⁵ Voir G. KABASELE LUSONSO, « Constitutionnalisation et internationalisation du droit judiciaire et du droit pénal congolais pour une meilleure garantie de protection des droits fondamentaux », in *Revue « Les analyses juridiques »* n°23, pp.15 et suivantes et n°24, pp.47 et suivantes.

¹⁶ Lire H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, Paris LGDJ, 1999 ; aussi *Théorie générale des normes*, trad. O.BEAUD, Paris, PUF, 1996 ; Voir aussi D.BECHILLON, *Hiérarchie des normes et hiérarchie des fonctions normatives de l'Etat*, Paris, Economica, 1996, p.3 ; G.MORVAN, « Une catégorie ambiguë, les principes généraux du droit », in *Revue du droit public*, 1977, p.761.

et la non-contradiction de l'ordre juridique impliquent l'existence d'une hiérarchie des normes, d'un fondement et d'un sommet à la fois ⁽¹⁷⁾.

Au demeurant, les droits de la défense et le contradictoire débordent le cadre du procès, du prétoire, et exercent à ce jour une grande influence sur certains débats non judiciaires. Il en est ainsi notamment en matière de contrôle fiscal et d'imposition.

II. LES DROITS DE LA DEFENSE ET LE CONTRADICTOIRE DANS LA PROCEDURE DE CONTRÔLE FISCAL ET D'IMPOSITION

Dans cette seconde partie de l'exposé, notre attention sera focalisée sur la déclaration du contribuable, la taxation d'office, le redressement de la déclaration, la vérification de comptabilité, la vérification inopinée de comptabilité, le droit de communication de l'administration fiscale et les pénalités fiscales.

A. La déclaration du contribuable, la taxation d'office et le redressement de la déclaration

1. La déclaration du contribuable

La notion de déclaration du contribuable et le concept de pouvoir de l'administration fiscale de redressement ou de rectification de cette déclaration figurent dans les articles 1^{er} à 27, 36 et suivants de la loi n°004-2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour. Les impôts ont en vertu de cette loi un caractère déclaratif. Leur établissement repose aux termes de cette loi sur l'obligation de déclaration du contribuable.

Le système administratif déclaratif repose dès lors sur l'impôt direct qui est établi sur la base d'un acte administratif unilatéral appelé « titre de recouvrement » ou encore « avis d'imposition ou de taxation » notifié directement au contribuable identifié préalablement par l'administration fiscale, lui signifiant combien, comment, où payer l'impôt. C'est le contribuable identifié par l'administration fiscale qui supporte effectivement et en dernier lieu l'impôt, alors que pour la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.) qui est un impôt indirect, l'administration fiscale la recouvre spontanément sans passer

¹⁷ A. AUER, « De la suprématie et de la dépendance de la Constitution dans l'ordre juridique », in *Mélanges offertes à la société suisse des juristes pour son Congrès de 1991 à Genève*, 1991, p.1 cité par E. BOSCHAB, « Les droits de la Constitution », in *Actes du Colloque sur l'état du droit en Afrique à l'orée de l'an 2000*, éd. RDJA, ASBL, Bruxelles, 1999, pp.71 à 90.

par un avis au contribuable, étant compris dans la facture ou prix de la vente ou de la prestation, et sans que le contribuable ne se rende compte qu'il est taxé. Comme impôt indirect, la T.V.A. est répercutée par le contribuable sur d'autres personnes, en rehaussant le prix de vente ou de la prestation. Ainsi le redevable légal de la T.V.A. devant le Trésor public est l'entreprise tandis que le consommateur en est le redevable réel.

Le système administratif déclaratif est la conséquence donc d'une personnalisation de l'impôt qui est établi sur la base d'une déclaration préalable faite par le contribuable lui-même. Il suppose, pour vérifier la sincérité des déclarations et contenir la fraude, la mise en place d'un contrôle. L'impôt a ici un caractère inquisitorial pouvant être ressenti comme une atteinte aux libertés, à la différence de la T.V.A. où l'administration fiscale ne se préoccupe que des seules transactions, du montant des ventes ou des prestations ayant permis aux entreprises de la collecter et de la verser à une date déterminée, au Trésor public, sans avoir à chercher des informations sur la situation personnelle des contribuables sauf à contrôler la réalité de la collecte pour éviter le détournement de cet impôt par des privés. Relevons par ailleurs, dans une perspective générale, que le rendement de la T.V.A. dépend du degré de la croissance économique favorisant la consommation, la dépense, du fait de l'augmentation du pouvoir d'achat. Ainsi dans les pays développés, la TVA avoisine ou dépasse même 50% des recettes de l'Etat. A noter aussi que c'est un impôt dont au titre d'avantage, le coût est le moins élevé.

La garantie du contribuable à une procédure contradictoire est précisée notamment par l'article 30 de cette loi. En dépit de l'obligation légale de déclarer ses revenus au fisc, le caractère déclaratif de l'impôt traduit une certaine idée de consentement du contribuable à l'impôt, avec comme conséquence la procédure contradictoire de redressement. La déclaration du contribuable est donc le premier acte de la procédure de l'établissement de l'impôt. Un redressement ne peut être pratiqué que dans le respect du principe de la contradiction et des droits de la défense s'agissant des impôts déclaratifs. Le caractère déclaratif de l'impôt implique que le contribuable soit lié par les décisions de gestion qu'il a librement prises sur le plan fiscal.

Signalons que la liberté de gestion est un principe qui a été forgé par le Conseil d'Etat français dans un arrêt de principe du 7 juillet 1958, principe d'après lequel le contribuable, personne physique ou personne morale, dans son activité et dans sa sphère privée, n'est pas obligé de dégager le maximum de profit que la situation du moment pourrait lui occasionner. L'administration

fiscale doit respecter ce principe et ne peut par conséquent reprocher au contribuable de ne pas avoir tiré assez de profit ou d'avoir augmenté ses charges professionnelles. Ce principe s'applique cependant aux actes de gestion normale, les actes de gestions ayant un caractère anormal ne sont pas opposables à l'administration fiscale. Cette règle jurisprudentielle doit être retenue en droit fiscal congolais au titre de principe général du droit fiscal faute d'une consécration législative expresse en droit fiscal congolais. Outre sa consécration jurisprudentielle, ce principe peut être déduit de l'article 35 de la Constitution garantissant le droit à l'initiative privée.

Le contribuable peut demander cependant après coup, de corriger des erreurs qu'il a commises dans sa déclaration, mais il ne peut pas revenir sur des choix qu'il a librement exercés. **La présomption d'exactitude** attachée à la déclaration des revenus a pour conséquence lorsque l'administration fiscale entend redresser les bases d'imposition régulièrement déclarées, que c'est au fisc qu'il incombe de prouver que la déclaration est inexacte, de renverser donc la présomption d'exactitude. Mais si au moment de la procédure contradictoire le contribuable accepte les redressements expressément ou tacitement, il lui incombe en cas de réclamation d'apporter la preuve de l'exagération de son imposition ⁽¹⁸⁾. L'administration fiscale ne peut elle-même diligenter des procédures illicites ⁽¹⁹⁾, en fondant l'impôt sur des pièces obtenues dans des conditions irrégulières, par exemple des documents volés. L'administration fiscale doit donc être loyale avec le contribuable. Nous examinerons plus loin davantage cette question dans le cadre du droit de communication du fisc.

2. La taxation d'office et le redressement de la déclaration

La procédure contradictoire de redressement prévue aux articles 36 à 39 de la loi précitée constitue la procédure de droit commun alors que **la taxation d'office** sanctionne l'absence de déclaration, l'absence de comptabilité dans les délais légaux, ainsi que l'opposition au contrôle fiscal ⁽²⁰⁾. L'imposition d'office n'opère donc que dans les cas limitativement énumérés par la loi et tend à remédier à la carence du contribuable qui a failli à son obligation déclarative. Les bases ou éléments servant de calcul des impositions d'office sont communiqués au contribuable pour avis de taxation d'office. La taxation d'office est une évaluation unilatérale forfaitaire du montant de l'impôt par l'administration fiscale à partir des informations dont elle dispose.

¹⁸ CE Fr 21 mars 1986, in Revue de jurisprudence fiscale (RJF) n°5, p.308.

¹⁹ CE Fr. 1^{er} juillet 1987, in Revue de jurisprudence fiscale (RJF), 1987, n°10, p.1020

²⁰ Voir l'article 49 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

La taxation d'office bien qu'unilatérale n'est donc pas arbitraire. Le contribuable peut critiquer devant le juge les bases ou la méthode d'évaluation suivie par l'administration fiscale. Le juge a la faculté de prononcer la décharge des impositions contestées si la méthode d'évaluation est viciée dans son principe ⁽²¹⁾. L'avis de taxation est notifié au redevable pour lui permettre de présenter éventuellement une réclamation contentieuse devant l'administration fiscale ⁽²²⁾. L'administration fiscale est tenue aux termes de l'article 5 de la loi portant réforme des procédures fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour, d'adresser une mise en demeure au redevable de souscrire sa déclaration avant toute taxation d'office. La loi instituant les obligations déclaratives impose des délais. Une obligation souscrite hors délai équivaut à une absence de déclaration ⁽²³⁾. Il incombe donc au redevable de prouver qu'il a fait sa déclaration dans le délai ou qu'il en a été empêché par la force majeure. Le contribuable encourt des majorations des droits et des amendes pour absence des déclarations. La procédure de redressement contradictoire est écrite ⁽²⁴⁾ et n'implique donc aucun débat oral entre le contribuable et le vérificateur avant la notification de redressement ⁽²⁵⁾, ni un contrôle sur place des documents comptables comme c'est le cas lorsqu'il s'agit d'une vérification de comptabilité ⁽²⁶⁾. La notification de redressement que l'administration fiscale adresse au contribuable est la première étape de la procédure contradictoire. Cette notification est motivée ⁽²⁷⁾ pour mettre le contribuable à même de présenter ses observations ou de formuler sa confirmation ou son acceptation des rectifications opérées ⁽²⁸⁾.

Il a été jugé qu'une notification de redressement est suffisamment motivée notamment lorsqu'elle indique l'impôt concerné, l'année, les bases, les motifs du redressement et la catégorie des revenus ⁽²⁹⁾, lorsqu'elle permet au contribuable d'engager une discussion ⁽³⁰⁾. La notification doit opérer des redressements année par année ⁽³¹⁾ et peut se borner aux principaux motifs ⁽³²⁾. Pour que le

²¹ CE Fr. 15 octobre 1982, in *Revue de jurisprudence fiscale* 1982, n°12, p.570.

²² Voir l'article 42 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

²³ CE Fr. 31 octobre 1984, in *Revue de jurisprudence fiscale* 1985, n°1, p.17

²⁴ Voir les articles 36 et 37 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

²⁵ *Idem*

²⁶ Voir l'article 28 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

²⁷ Voir l'article 36 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

²⁸ Voir l'article 37 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

²⁹ CE Fr. 9 février 1983, in *Revue de jurisprudence fiscale* 1983, n°4, p.247 ; CE Fr. 31 janvier 1990, in *Revue de jurisprudence fiscale* 1997, n°7, p.1777.

³⁰ CE Fr. Assemblée Plén. 26 juin 1985, in *Revue de jurisprudence fiscale* 1975, n°8 et n°9, p. 644.

³¹ CE Fr. 8 octobre 1975, in *Revue de jurisprudence fiscale* 1975, n°12, p.364.

³² CE Fr. Sect. 21 mai 1976, in *Revue de jurisprudence fiscale* 1976, n°7 et 8, p.251.

caractère contradictoire de la procédure soit respectée, l'administration fiscale lorsqu'elle utilise pour opérer des redressements, des renseignements qu'elle a obtenus auprès des tiers, doit informer le contribuable pour lui permettre de les contester éventuellement ⁽³³⁾. Le contribuable a droit d'obtenir à sa demande la communication des pièces utilisées par le fisc ⁽³⁴⁾. Le contribuable qui reçoit une notification de redressement peut y répondre, mais dans le délai ⁽³⁵⁾. Des observations faites après l'expiration du délai valent acceptation tacite des redressements ⁽³⁶⁾.

Les avis de redressement ou de rectification et ceux d'imposition d'office **sont des actes administratifs**. Ils doivent faire l'objet d'une motivation formelle, ceci pour permettre au contribuable de se défendre et de contester la taxation sans recherche complémentaires ⁽³⁷⁾, dans la négative ils sont nuls. Jugé qu'est suffisamment motivé, l'avis de rectification qui a permis au contribuable d'examiner les motifs invoqués par l'administration fiscale et de les contester ⁽³⁸⁾. Il a été jugé que constitue une motivation insuffisante : un avis de rectification se bornant à un calcul chiffré sans justification aucune ⁽³⁹⁾, un avis de rectification renvoyant à des éléments autrement précisés « puisés dans le dossier de la justice » suite à l'autorisation donnée par le Procureur Général à l'administration fiscale de prendre connaissance d'un dossier répressif étranger au contribuable⁽⁴⁰⁾, un avis de rectification se bornant à une affirmation arbitraire « je suis persuadé que vous devez avoir gagné plus » ⁽⁴¹⁾, un avis de rectification avec comme seule motivation un renvoi à des articles du Code fiscal ⁽⁴²⁾, la motivation d'un avis de rectification par référence à une disposition légale suivi de l'enrôlement de la cotisation sur la base d'une autre disposition légale ⁽⁴³⁾. La motivation de l'avis de rectification ne doit pas atteindre la précision exigée de la décision du directeur lorsqu'il statue sur une réclamation, précisément parce qu'il constitue seulement le « point de départ des pourparlers » entre le

³³ CE Fr. 7 mai 1980, in Revue de jurisprudence fiscale 1980, n°6, p.273.

³⁴ CE Fr. 14 mai 1986, in Revue de jurisprudence fiscale 1986, n°7, p.455

³⁵ Voir l'article 37 de la loi portant réforme des procédures fiscales

³⁶ Voir l'article 37 alinéa de la loi précitée ; voir aussi CE Fr. 26 juillet 1982, n°10, p. 468.

³⁷ Anvers, 14 septembre 1992, in Recueil de jurisprudence fiscale (FJF), 1993, n°93/19.

³⁸ Anvers, 21 décembre 1993, in Recueil de jurisprudence fiscale (FJF), 1994, n°94/106

³⁹ Appel Bruxelles, 29 mars, in Recueil de jurisprudence fiscale (FJF) 1983, n°83/179

⁴⁰ Appel Liège, 9 mai 1984, in Journal de droit fiscal 1985, p.152

⁴¹ Appel Liège, 16 mai 1984, in Recueil de jurisprudence fiscale 1984, n°85/9

⁴² Mons, 21 février 1992, in Recueil de jurisprudence fiscale 1992, n°92/128.

⁴³ Gand, 24 septembre 1992, in Recueil de jurisprudence fiscale (FJF) 1993, n°93/16

contribuable et l'administration fiscale ⁽⁴⁴⁾. Tout comme la décision du directeur, l'avis de rectification sera nul s'il n'est pas signé ⁽⁴⁵⁾.

A noter que le recours à la taxation d'office bien que la loi l'autorise ⁽⁴⁶⁾ est pour l'administration fiscale une faculté et non une obligation ⁽⁴⁷⁾. Il a été jugé qu'en établissant une première cotisation selon les formes du droit commun, sans donc envoyer au préalable au contribuable une notification de taxation d'office, l'administration fiscale renonce à la procédure de taxation d'office ⁽⁴⁸⁾. Le recours illégal à la taxation d'office entraîne la nullité de la cotisation ⁽⁴⁹⁾.

B. La vérification fiscale

Le droit de vérification et celui de communication de l'administration fiscale sont deux instruments essentiels de contrôle. Ces prérogatives s'exercent normalement sur place auprès des redevables soumis à l'obligation de tenir des documents comptables, ce qui permet au fisc d'exercer son contrôle ⁽⁵⁰⁾. La demande de justification à un redevable suppose en principe que le fisc considère que celui-ci pourrait avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés. Cette prérogative vise donc à identifier d'éventuels revenus non déclarés des redevables provenant des sources occultes. Le redevable comme vu plus haut encourt l'imposition d'office faute pour lui de répondre à cette demande. Il a été jugé qu'une réponse imprécise et invérifiable équivaut à un défaut de réponse ⁽⁵¹⁾. La réponse justificative du contribuable peut donner lieu à la procédure de redressement contradictoire, si elle ne convainc pas l'administration fiscale.

1. La vérification de comptabilité

Elle est organisée par les articles 28, 29, 30, 33 et 34 de la loi portant réforme des procédures fiscales. Pour que l'opération de vérification de comptabilité soit régulière, l'administration fiscale doit respecter les garanties offertes par la loi au contribuable qui doit être informé notamment par une notification de l'avis de vérification dans le délai prévu par la loi, et de son droit de se faire

⁴⁴ Cass. B. 19 mars 1963, in Bulletin des contributions, n° 412, p.1978

⁴⁵ Appel Bruxelles, 7 décembre 1966.

⁴⁶ Voir l'article 41 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

⁴⁷ Anvers, 24 juin 1992, in Recueil de jurisprudence fiscale 1992, n°92/12 ; Cass. B. 23 janvier 1992, in Recueil de jurisprudence fiscale 1992, n°92/127

⁴⁸ Anvers, 15 juin 1992 in Recueil de jurisprudence fiscale 1992, n°92/343

⁴⁹ Liège, 3 mars 1993, in Recueil de jurisprudence fiscale 1994, n°94/42.

⁵⁰ Voir les articles 26 et 28 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

⁵¹ CE Fr. 21 juin 1995 in Revue de jurisprudence fiscale 1995, n°30, p.1520

assister d'un conseil de son choix ⁽⁵²⁾. Et pour mieux préparer sa défense, le redevable peut, par écrit motivé, solliciter un report de la date de la première séance de vérification ⁽⁵³⁾. La vérification de comptabilité est contradictoire. Elle consiste à une analyse critique des éléments comptables en recherchant la sincérité et l'exactitude des écritures comptables ou leur caractère probant aux fins de l'établissement de l'impôt et autres droits indûment éludés ⁽⁵⁴⁾. Elle implique donc un dialogue entre le redevable et l'administration fiscale par la confrontation des documents aux déclarations souscrites par le contribuable.

La vérification de comptabilité se déroule sur place au siège de l'entreprise ou au lieu de son principal établissement ⁽⁵⁵⁾. Il s'en suit que le vérificateur ne peut emporter dans les locaux de l'administration fiscale des documents qui sont la propriété du contribuable sauf si pour des raisons objectives et à sa demande expresse, la vérification puisse régulièrement se dérouler dans les bureaux de l'administration fiscale, mais dans le respect des garanties d'un débat oral et contradictoire du contribuable avec le vérificateur. L'emport irrégulier des documents du redevable aux fins de vérification de la comptabilité, vicie la vérification et les redressements qui en découlent encourrent annulation ⁽⁵⁶⁾.

2. La vérification inopinée de comptabilité

Elle résulte de l'article 31 de la loi précitée portant réforme des procédures fiscales. Il s'agit d'un contrôle fiscal **par surprise** qui se justifie légalement par le souci de protéger les intérêts du trésor menacés. Sa caractéristique réside dans ce que les opérations de vérification se déroulent dès la remise par le vérificateur de l'avis de vérification en mains propres au contribuable, qui dans ces conditions ne bénéficie d'aucune garantie pour sa défense. Il convient de souligner que la remise comme la notification de l'avis de vérification, de redressement ou de taxation d'office au contribuable, est **une formalité substantielle**. L'absence d'avis vicie la procédure ⁽⁵⁷⁾. Il est de principe que la date du début des opérations de vérification est sauf preuve contraire celle portée sur l'avis ⁽⁵⁸⁾. En matière de vérification inopinée de comptabilité, la date du début des opérations est celle de la remise en mains propres de l'avis au

⁵² Voir l'article 30 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

⁵³ Idem.

⁵⁴ Voir l'article 29 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

⁵⁵ Voir l'article 28 de la susdite loi.

⁵⁶ CE Fr. 26 juin 1987, in Revue de jurisprudence fiscale n° 8 et n° 9, p. 485

⁵⁷ CE Fr. 4 juin 1982, in Revue de jurisprudence fiscale 1982, n° 7, p.353.

⁵⁸ CE Fr. 1^{er} février 1989, in Revue de jurisprudence fiscale, 1989, n° 4, n° 227

contribuable lors de la première intervention ⁽⁵⁹⁾. Le contribuable est supposé être présent, et l'opération de vérification qui est limitée à des constatations matérielles portant sur les inventaires, les relevés de prix et les contrôles de l'existence des pièces comptables obligatoires etc., est donc contradictoire. La vérification inopinée de comptabilité ne doit pas ainsi excéder la seule constatation matérielle.

3. Le droit de communication

Contrairement à la vérification de comptabilité qui est contradictoire, active et critique, le droit de communication lui, est unilatéral en ce qu'il se réduit à un relevé passif des documents comptables, à l'obtention des renseignements utiles pour pouvoir établir l'impôt. Ce droit s'exerce sans formalité notamment sans avis ou notification préalable. L'administration fiscale est en droit d'user de son droit de communication préalablement à une opération de vérification de comptabilité dès lors qu'elle reste dans les limites de ce droit, en termes de relevé passif d'écritures comptables ⁽⁶⁰⁾. Le vérificateur qui dans l'exercice de son droit de communication outrepassé ce droit en se livrant à un contrôle approfondi de la comptabilité au mépris des formalités et garanties organisées par la loi, entache d'irrégularité l'enquête à laquelle il a procédé, laquelle irrégularité entraîne celle de la procédure d'imposition suivie à l'encontre du contribuable ⁽⁶¹⁾.

L'administration fiscale peut exiger à toutes les personnes soumises au droit de communication une réponse dont le défaut est sanctionné par une astreinte⁽⁶²⁾. L'exercice irrégulier du droit de communication vicie en principe les redressements découlant des renseignements irrégulièrement obtenus ⁽⁶³⁾, et même la procédure d'imposition d'office si la situation de taxation ou d'évaluation d'office a été occasionnée par cet exercice ⁽⁶⁴⁾. Les renseignements recueillis auprès des tiers ne sont opposables au contribuable que s'ils sont corroborés par des constatations propres à l'activité exercée par l'intéressé ⁽⁶⁵⁾.

⁵⁹ Voir l'article 31 de la loi portant réforme des procédures fiscales ; Voir l'article 30 de la loi portant réforme des Idem ; Voir l'article 29 de la loi portant réforme des procédures fiscales ; Voir l'article 28 de la susdite loi ; CE Fr. 26 juin 1987, in Revue de jurisprudence fiscale n°8 et n°9, p.485 ; CE Fr. 4 juin 1982, in Revue de jurisprudence fiscale 1982, n°7, p.353 ; CE Fr. 1^{er} février 1989, in Revue de jurisprudence fiscale, 1989.

⁶⁰ CE Fr. 27 avril 1987, in Revue de jurisprudence fiscale n° 6, p. 358.

⁶¹ Voir les articles 46 et suivants de la loi portant réforme des procédures fiscales ; CE Fr. 30 juin 1972, in Revue de droit fiscal 1973, n° 618.

⁶² Voir l'article 92 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

⁶³ CE Fr. 1^{er} juillet 1987, in Revue de jurisprudence fiscale 1987, n° 10, p. 542.

⁶⁴ CE Fr. 27 février 1998, in Revue de jurisprudence fiscale, 1998, n° 4, p. 423.

⁶⁵ CE Fr. 14 mai 1980, in Revue de jurisprudence fiscale 1980, n° 7, p. 325.

Aussi l'administration fiscale ne peut pas utiliser à l'encontre du contribuable les renseignements recueillis chez des tiers sans en avoir auparavant informé l'intéressé de l'origine et de la teneur des documents et l'avoir mis en demeure de contester ces renseignements ⁽⁶⁶⁾. Cette obligation s'impose quelle que soit la procédure suivie et notamment en cas de taxation d'office ⁽⁶⁷⁾, en communiquant à sa demande au contribuable lesdits documents ⁽⁶⁸⁾, avant la mise en recouvrement de l'imposition, même en cas de procédure d'office ⁽⁶⁹⁾. On notera que le droit de communication de l'administration fiscale ne porte que sur des documents professionnels, comptables, et non sur des documents privés ⁽⁷⁰⁾. Le secret professionnel n'est pas opposable à l'administration fiscale⁽⁷¹⁾, à moins qu'il s'agisse d'un secret absolu ⁽⁷²⁾.

Le droit de communication reconnu à l'administration fiscale s'exerce aussi auprès des organismes publics et des institutions judiciaires ⁽⁷³⁾, des entreprises privées ainsi que des personnes physiques et des banques ayant des rapports d'affaires avec le contribuable ⁽⁷⁴⁾. Une administration fiscale déterminée peut recueillir, par ses moyens spécifiques des renseignements intéressant également une autre administration fiscale, ce de manière légale ⁽⁷⁵⁾. Enfin, il est admis que le droit de communication puisse être exercé auprès d'une administration fiscale étrangère en application d'une convention internationale bilatérale ⁽⁷⁶⁾.

Pour le reste, il y a lieu de retenir que l'ordonnance-loi n°13/005 du 23 février 2013 prise en application de l'article 129 de la Constitution, institue un droit d'enquête, nouveau article 56 bis de la loi portant réforme des procédures fiscales, en faveur de l'administration fiscale, lui conférant un pouvoir important d'investigation surtout pour s'assurer de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée, combattre la fraude fiscale, et les agents des impôts commis

⁶⁶ CE Fr. 31 octobre 1990, in Revue de jurisprudence fiscale 1990, n° 12, p. 876.

⁶⁷ CE Fr. 29 décembre 2000, in Revue de jurisprudence fiscale 2001, n° 2, p. 201.

⁶⁸ CE Fr. 6 juillet 1994, in Revue de jurisprudence fiscale 1994, n° 10, p.1113

⁶⁹ CE Fr. 10 juin 1998, in Revue de jurisprudence fiscale 1998 n° 8-9, p. 982

⁷⁰ CE Fr. 26 octobre 1942, in Recueil Lebon, p. 794 ; CE Fr. 29 janvier 1982, in Revue de jurisprudence fiscale, 1982, n° 4, p.209

⁷¹ Voir l'article 48 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

⁷² Voir les dispositions protectrices du secret médical, du secret professionnel imposé aux avocats, du secret de délibération imposé aux juges notamment.

⁷³ Voir les articles 47, 48 et 51 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

⁷⁴ Voir les articles 49, 50 et 52 de la loi portant réforme des procédures fiscales

⁷⁵ Cass. B. 18 mars 1994, in Recueil de jurisprudence fiscale 1994, n°94/86 ; Anvers, 16 mars 1992, in Recueil de jurisprudence fiscale 1992, n°92/126

⁷⁶ CE Fr. 15 février 2002, in Revue de jurisprudence fiscale, n°5, p.463.

à cet effet doivent être munis d'un ordre régulier de mission. Cette ordonnance-loi institue également un droit de visite qui est en fait un droit de perquisition et de saisie, nouveau article 56 quater A, B, F et G de la loi portant réforme des procédures fiscales, soumis à l'autorisation du Procureur de la République territorialement compétent, avec une garantie de recours juridictionnel pour le contribuable devant le Tribunal de grande instance compétent.

Il faut observer que ce droit de visite et de saisie accordant des prérogatives exorbitantes à l'administration fiscale paraît contraire au droit de propriété du contribuable, à ses droits fondamentaux donc garantis par la Constitution. Le principe de la nécessité de l'impôt semble cependant justifier constitutionnellement la dotation à l'administration fiscale de prérogatives exorbitantes pour mieux lutter contre la fraude fiscale au nom de l'intérêt général ; cette finalité justifierait ainsi qu'on puisse porter atteinte aux droits fondamentaux. Heureusement la loi encadre ces prérogatives en les soumettant à une autorisation du Parquet et en prévoyant en faveur du contribuable une garantie de recours juridictionnel.

C. Les pénalités fiscales

Les pénalités fiscales rentrent dans la catégorie des procédures administratives d'impositions préalables à la saisine du juge. Elles s'apparentent en réalité à des « **accusations pénales** »⁽⁷⁷⁾, le contribuable étant bénéficiaire de la présomption d'innocence⁽⁷⁸⁾ avant la procédure juridictionnelle devant le juge compétent de l'impôt appelé à statuer sur une contestation relative aux pénalités fiscales. Les pénalités fiscales ayant une nature quasi pénale, il en a été déduit jurisprudentiellement que la règle de l'application par le juge de la loi pénale nouvelle plus douce (rétroactivité in mitius) s'impose au juge de l'impôt⁽⁷⁹⁾. Les pénalités fiscales sont des sanctions administratives fiscales prononcées par l'administration fiscale sous le contrôle du juge fiscal, de l'impôt. Il s'agit aux termes des articles 83, 84, 89 à 93 de : pénalités d'assiette, pénalités de recouvrement (ou intérêts de retard), des amendes administratives, et des astreintes.

Les décisions de l'administration fiscale mettant à charge des contribuables des pénalités doivent être motivées. Il s'agit là d'un principe général du droit dans le silence de la loi portant réforme des procédures fiscales, obligeant

⁷⁷ En ce sens, CEDH, 24 février 1994, Aff. Bendenoun contre France, in Revue de jurisprudence fiscale 1994, 4, n°503

⁷⁸ Voir l'article 17 in fine de la Constitution.

⁷⁹ CE Fr. 20 novembre 1996, in Revue de jurisprudence fiscale 1997, 1, n° 28.

l'administration fiscale de mentionner dans le corps de la décision les considérations de fait et de droit qui en constituent le fondement, s'appliquant à toutes les décisions individuelles défavorables et aux décisions individuelles contenant dérogation à une règle générale, dont la violation entraîne l'illégalité de la décision pour vice de forme. La motivation des pénalités fiscales doit donc être portée à la connaissance du contribuable pour lui permettre de présenter ses observations dans les six mois de la notification de l'avis de mise en recouvrement en saisissant le juge fiscal ⁽⁸⁰⁾. La motivation des pénalités fiscales doit être suffisamment précise. Il a été jugé qu'une motivation standard, telle que « caractère grave et répété des infractions est insuffisante⁽⁸¹⁾ ; qu'est suffisamment motivée la notification qui se borne à indiquer que les rappels d'impôts sont assortis de pénalités applicables en cas de mauvaise foi⁽⁸²⁾ ; que sont suffisamment motivées de pénalités pour mauvaise foi par référence à l'usage répété des factures irrégulières. En revanche, il a été jugé que les intérêts de retard ou pénalités de recouvrement n'ont pas à être motivés⁽⁸³⁾.

En matière de pénalités fiscales une distinction est faite entre pénalités pour mauvaise foi et pénalités pour manœuvres frauduleuses. Dans les deux cas il s'agit d'une action consciente et personnelle du contribuable pour éluder l'impôt, élément intentionnel qui doit être apprécié dans son contexte.

Le critère juridique de la mauvaise foi retenu par la jurisprudence en matière de pénalités fiscales est le caractère volontaire des omissions ou insuffisances de déclaration ⁽⁸⁴⁾. La jurisprudence admet cependant des erreurs de bonne foi commises par le contribuable suite à une mauvaise interprétation du texte fiscal. Il a été jugé cependant qu'un contribuable qui, en raison de son activité professionnelle et présumé avoir une connaissance suffisante du droit fiscal, ne peut prétendre avoir ignoré de bonne foi une règle fiscale courante ⁽⁸⁵⁾. Le caractère systématique de minorations de recettes et non la simple existence

⁸⁰ Voir les articles 58, 59 et 104 alinéa 4 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

⁸¹ CE Fr. 20 novembre 1995, in Revue de jurisprudence 1996.1, n° 66

⁸² CE Fr. 5 mars 1997, in Revue de jurisprudence 1997.4, n° 307

⁸³ CE Fr. 24 février 1988, , in Revue de jurisprudence fiscale 1988.4, n° 233⁸³ En ce sens, CEDH, 24 février 1994, Aff. Bendenoun contre France, in Revue de jurisprudence fiscale 1994, 4, n° 503 ; Voir l'article 17 in fine de la Constitution ; CE Fr. 20 novembre 1996, in Revue de jurisprudence fiscale 1997, 1, n° 28 ; Voir les articles 58, 59 et 104 alinéa 4 de la loi portant réforme des procédures fiscales ; CE Fr. 20 novembre 1995, in Revue de jurisprudence 1996.1, n° 66 ; CE Fr. 5 mars 1997, in Revue de jurisprudence 1997.4, n° 307 ; CE Fr. 24 février 1988, , in Revue de jurisprudence fiscale.

⁸⁴ CE Fr. 3 mai 1993, in Revue de jurisprudence fiscale 1993.6, n° 774

⁸⁵ CE Fr. 26 novembre 1982, in Revue de jurisprudence fiscale 1983.1, n° 51

de minorations de recettes peut démontrer la mauvaise foi ⁽⁸⁶⁾. Il peut en être également ainsi des irrégularités de la comptabilité du contribuable ⁽⁸⁷⁾, et de la déduction à tort des charges par exemple le versement d'un loyer excessif ou d'une rémunération excessive ⁽⁸⁸⁾.

Les manœuvres frauduleuses en revanche, en matière de pénalités fiscales, impliquent lors de la souscription de la déclaration par le contribuable, la création des apparences de nature à égarer l'administration fiscale dans l'exercice de son pouvoir de contrôle. C'est le critère dit de « **montage** » ⁽⁸⁹⁾. Tel sera le cas, lorsque le contribuable se livre à des opératives fictives par exemple un contrat fictif ⁽⁹⁰⁾, recourt à des écrans par exemple une société écran pour transformer des dépenses de train de vie en charges déductibles ⁽⁹¹⁾, se livre à des opérations occultes telle la tenue d'une comptabilité occulte ⁽⁹²⁾, se livre à des achats sans facture visant à conserver à la comptabilité une apparence cohérente ou la non-comptabilisation des recettes ⁽⁹³⁾, se livre à la dissimulation des recettes à laquelle se greffe un montage tendant à égarer l'administration fiscale ⁽⁹⁴⁾.

Observons qu'à la différence des manœuvres frauduleuses caractéristiques de certaines pénalités fiscales, la fraude fiscale ou l'intention frauduleuse au sens pénal de l'article 101 de la loi portant réforme des procédures fiscales, requiert un dol général du contribuable, une violation volontaire et consciente donc de la loi pénale. L'article 102 de la loi portant réforme des procédures fiscales énumère ses manifestations. On notera que la condamnation du contribuable par le juge pénal pour fraude fiscale n'a aucune incidence sur l'appréciation par le juge fiscal, de l'impôt, de l'existence des manœuvres frauduleuses ⁽⁹⁵⁾.

⁸⁶ CE Fr. 7 décembre 1983, in Revue de jurisprudence fiscale 1984, 2, n° 98

⁸⁷ CE Fr. 19 novembre 1984, in Revue de jurisprudence fiscale 1985.1, n° 68

⁸⁸ CE Fr. 27 juillet 1984, in Revue de jurisprudence fiscale 1984.10, n° 619 ; CE Fr. 18 novembre 1985, in Revue de jurisprudence fiscale 1986.1, n° 32

⁸⁹ CE Fr. 10 juin 2000, in Revue de jurisprudence fiscale 2000.6, n° 840

⁹⁰ CE Fr. 6 mars 1985, in Revue de jurisprudence fiscale 1985.7, n° 561

⁹¹ CE Fr. 15 avril 1991, in Revue de jurisprudence fiscale 1991.6, n° 842

⁹² CE Fr. 31 octobre 1979, in Revue de jurisprudence fiscale 1979.12, n° 435

⁹³ CE Fr. 15 février 1984, in Revue de jurisprudence fiscale 1984.4, n° 250 ; CE Fr. 6 juin 1986, in Revue de jurisprudence fiscale 1986.2, n° 109 ; CE Fr. 18 janvier 1989, in Revue de jurisprudence fiscale 1989.3, n° 183

⁹⁴ Voir in D. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGUET, et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 4^{ème} éd. Dalloz, 2003, thèmes 59, 60 et 61.

⁹⁵ CE Fr. 18 janvier 1989, in Revue de jurisprudence fiscale 1989.1, n° 183

La soustraction frauduleuse à l'impôt réprimée par l'article 101 de la loi portant réforme des procédures fiscales est donc une infraction pénale relevant du juge répressif et régie par les principes généraux du droit pénal sous réserve du monopole de poursuites réservé à l'administration fiscale qui peut les abandonner en proposant au contribuable une transaction. En effet, le défaut de plainte, « requête » préalable de l'administration fiscale ⁽⁹⁶⁾ a pour sanction l'irrecevabilité d'ordre public qui peut être soulevée en tout état de cause et même d'office par le juge répressif ⁽⁹⁷⁾, et seul le fonctionnaire habilité peut faire appel ⁽⁹⁸⁾. On soulignera ici le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale qui obéit à des impératifs différents que la punition du fraudeur, aboutissant ainsi à des inégalités déplorables des fraudeurs devant la loi pénale⁽⁹⁹⁾. Il y a lieu de noter que l'infraction de fraude fiscale, lorsqu'elle se révèle, a pour résultat le redressement fiscal et les sanctions fiscales en plus des poursuites éventuelles devant le juge pénal. D'où la naissance de deux contentieux parallèles devant deux juges différents, celui de la répression et celui de l'impôt dont les décisions ne doivent pas se contrarier. Le principe général en la matière demeure l'autorité de la chose jugée du pénal sur l'administratif imposant au juge de l'impôt de surseoir à statuer.

Les éléments de preuve de l'infraction de fraude fiscale ne peuvent être utilisés à l'appui des sanctions fiscales et *a fortiori* des sanctions pénales, que dans la mesure où le respect des droits de la défense est garanti. Le juge répressif peut exclure la sanction pénale en cas d'annulation de la procédure fiscale par le juge administratif, en cas par exemple de vérification irrégulière de comptabilité ou lorsqu'il constate lui-même cette irrégularité de la procédure administrative ⁽¹⁰⁰⁾.

III. LA PROCEDURE FISCALE JURIDICTIONNELLE CONTENTIEUSE

A. Le régime posé par la loi portant réforme des procédures fiscales

Une distinction s'impose entre l'instance de réclamation devant le Directeur des impôts ou le chef de centre compétent et le recours en appel suivant les termes de la loi, devant la Cour d'Appel.

⁹⁶ Voir l'article 103 de la loi portant réforme des procédures fiscales

⁹⁷ Cass. Fr.crim. 16 janvier 1964 Bull-crim.1964, n°16

⁹⁸ Cass.Fr.crim.11 février 1991, Aff. n°89-847038, in *Revue Liaisons juridiques et fiscales* n°275, p.2

⁹⁹ Voir à ce propos, Ph. DEROUIN, « Le contentieux de la répression », in *Revue française de finances publiques*, n°17/1987, pp.103 et 104.

¹⁰⁰ Cass. Fr.crim. 28 février 1994, Bull.crim. n° 8

1. *L'instance de réclamation devant le directeur des impôts ou le chef de centre compétent*

Aux termes de l'article 104 de la loi précitée portant réformes des procédures fiscales, telle que modifiée et complétée à ce jour, le redevable ainsi que son mandataire justifiant d'un mandat général ou spécial, peuvent par écrit agir en réclamation auprès du Directeur des impôts ou du chef de centre compétent, contre le montant de l'imposition établie à sa charge. Le montant de l'imposition contestée comprend aussi les accroissements d'impôts auquel il convient d'ajouter les pénalités fiscales établies d'autorité par l'administration fiscale. Saisi de la réclamation, le Directeur des impôts ou le chef de centre a aux termes des articles 106 et 107 de la loi précitée, un droit général d'investigation auprès du contribuable requérant, ses créanciers, ses débiteurs, et auprès des services publics. Le contribuable a le droit d'être entendu, d'avoir accès au dossier, de présenter des observations sur les pièces relatives au litige sauf les pièces touchant au secret professionnel ⁽¹⁰¹⁾, et celles sans utilité ou n'ayant aucun rapport direct avec le contentieux.

La décision du Directeur ou du Chef de centre, a au regard de la formulation de l'article 108 de la loi précitée portant réforme des procédures fiscales, une nature juridictionnelle en ce sens qu'elle statue *non ultra petita* sur le bien-fondé des griefs articulés par le contribuable. Dans cet exercice, le Directeur ou le chef de centre doit faire preuve d'impartialité et même d'indépendance ⁽¹⁰²⁾, lesquelles vertus lui imposent lorsqu'il est saisi d'une réclamation contentieuse, de ne pas se comporter comme un agent taxateur ⁽¹⁰³⁾. Et comme acte de juridiction, la décision du directeur des impôts doit être motivée malgré le silence de loi précitée, car il s'agit là non seulement d'une obligation inhérente au caractère juridictionnel de l'acte, mais surtout d'une exigence constitutionnelle ⁽¹⁰⁴⁾. Une décision non motivée du Directeur, si elle existe indépendamment des vices qui l'affectent au nom de l'autorité de la chose jugée, elle entraînera l'annulation des cotisations en cas de recours en appel devant la Cour d'appel compétente. Dans son arrêt RCF 003 du 12 décembre 2006, en cause HUSSEIN HASSAN A. DAKHLALLAH contre la RDC, la Cour

¹⁰¹ Voir l'article 54 de la loi précitée portant réforme des procédures fiscales ; Liège, 15 janvier 1992, in Recueil de jurisprudence fiscale (FJF), 1992, n°92/78.

¹⁰² Cass.B. 14 décembre 1989, in Recueil de jurisprudence fiscale (FJF), 1990, n° 90/25 ; Cass.B. 23 mars 1990 in Bulletin des contributions, 1991, p. 722 ; Bruxelles 12 février 1993, in Recueil de jurisprudence fiscale (FJF), 1993, n° 93/238

¹⁰³ Appel Gand, 5 février 1993, in Actualités fiscales, 1991, n°20 bis ; Appel Anvers, in Actualités fiscales 1987, n° 37.

¹⁰⁴ Voir l'article 21 alinéa 1^{er} de notre Constitution.

d'Appel de Kinshasa/MATETE a annulé pour défaut de motivation la décision n°11.07/0067/DGI/DUI-K/DC/NM/2006 du 04 juillet 2006 ainsi que l'avis d'imposition d'office n° 11.17/034/DGI/DUI-K/CIS-KIN/NM/2006 du 28 février 2006. Cette décision de la Cour d'Appel est critiquable juridiquement. En effet, la Cour d'Appel étant juge de l'impôt et non juge administratif de l'annulation ou de la légalité, aurait dû simplement annuler les cotisations, c'est-à-dire prononcer la décharge des impositions. La même observation vaut à l'encontre de l'arrêt RA 186 du 22 mai 2003 rendu par la Cour d'Appel de Lubumbashi qui au lieu d'annuler les cotisations établies par le fisc faute de base légale d'imposition, a annulé la décision du Directeur provincial des contributions du Katanga ⁽¹⁰⁵⁾. Malgré son caractère juridictionnel au regard de la loi portant réforme des procédures fiscales, la décision du directeur des impôts n'est pas moins une décision d'une autorité administrative.

La décision du directeur des impôts ainsi qu'on vient de le relever, bénéficie donc de l'autorité de la chose jugée dès sa signature tant qu'elle n'aura pas été réformée ou annulée par la Cour d'Appel dont la mission consiste en réalité à se prononcer sur la légalité et le fondement des cotisations, des impositions, en tant que juge de l'impôt. En l'absence de recours formé, la décision du directeur acquiert force de chose jugée. Il importe de souligner que l'autorité de la chose jugée en matière fiscale est comme en matière répressive d'ordre public, dès lors elle peut être invoquée pour la première fois devant la Cour d'Appel et doit être soulevée d'office par le juge saisi ⁽¹⁰⁶⁾. Elle s'oppose ainsi à l'établissement d'une imposition nouvelle dans la mesure où celle-ci est, en tout ou en partie, inconciliable avec ce qui a été définitivement jugé au sujet d'une cotisation antérieure. Par ailleurs, la décision du directeur le dessaisit définitivement de la contestation. L'omission de statuer sur certains griefs équivaut au rejet ⁽¹⁰⁷⁾. Il en est de même de l'absence de décision dans le délai⁽¹⁰⁸⁾. On observera cependant que malgré sa mission juridictionnelle, le Directeur des impôts reste soumis aux instructions de ses chefs hiérarchiques (Ministre des finances, Directeur général de la Régie financière, etc.), généralement en ce qui concerne l'interprétation à donner à telle ou telle

¹⁰⁵ Kin/Matete, RCF 003, 12 décembre 2006, note J.-P. KIFWABALA TEKILAZAYA, in *Revue « Les analyses juridiques »* n° 11/2007, pp. 77 et suivantes ; L'shi, RA 186, 22 mai 2003, note J.-P. KIFWABALA TKILAZAYA, in *Revue « Les analyses juridiques »* n° 1/2004, pp.88 et suivantes ; Voir aussi E. Lambert OWENGA ODINGA, « Plaidoyer pour la révision des dispositions des articles 105 et 110 de la loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, in *Revue « Les espaces juridiques »* n° 01, Kinshasa, 2009, pp.5 et suivantes.

¹⁰⁶ Cass. B., 3 septembre 1968, Pas. I, p.4

¹⁰⁷ Cass. B., 6 février 1962, Pas. I, p..648

¹⁰⁸ Voir l'article 105 alinéa 1^{er} de la loi portant réforme des procédures fiscales.

disposition légale, voire pour ce qui est de la suite à réserver à tel ou tel genre de réclamation. Aussi en accordant un dégrèvement d'office ou même à la demande du contribuable, le Directeur des impôts agit en sa qualité d'autorité administrative ⁽¹⁰⁹⁾. Il est aussi de principe général de la procédure fiscale que l'administration fiscale en tant qu'autorité administrative dégrève l'imposition irrégulièrement établie, et notifie à nouveau les redressements initiaux ⁽¹¹⁰⁾, ou annonce l'établissement de la cotisation nouvelle ⁽¹¹¹⁾.

La jurisprudence judiciaire belge, partant de la règle légale ⁽¹¹²⁾, permettant au redevable d'introduire une réclamation auprès du directeur des impôts contre l'impôt établi à sa charge, a longtemps interprété cette règle comme conférant une mission juridictionnelle à cette autorité de l'administration fiscale. En revanche, la doctrine belge dominante considère le Directeur des impôts, comme tout fonctionnaire, qu'il est soumis à son supérieur hiérarchique et ne présente pas dès lors les garanties d'indépendance et d'impartialité requises pour l'exercice d'une fonction juridictionnelle. Remarquons que la Cour d'arbitrage belge, devenue Cour constitutionnelle, interrogée à titre préjudiciel, a eu à censurer cette interprétation jurisprudentielle, s'appropriant les critiques doctrinales. Le législateur belge en a tiré la conséquence dans la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux fiscal en modifiant le Code des impôts de 1992, conférant désormais la qualité d'autorité administrative aux directeurs des impôts.

L'article 108 alinéa 2 de la loi portant réforme des procédures fiscales aurait dû être révisé et aujourd'hui il doit être adapté à l'esprit et à la lettre de l'article 96 alinéa 4 de la loi organique n°16/027 du 15 octobre portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif. Cet article 108, qui en effet prévoit un recours en appel contre les décisions du directeur des impôts fait de cette autorité de l'administration fiscale un juge de l'impôt de premier degré ou ressort.

2. Le recours en appel devant la Cour d'Appel

a. La procédure devant la Cour d'Appel

En vertu de l'article 111 de la loi précitée sur la réforme des procédures fiscales, l'alinéa 2 de l'article 152 de l'ancien Code de l'organisation et de la compétence judiciaires, relativement à la compétence juridictionnelle fiscale

¹⁰⁹ Voir l'article 105 alinéa 3 de la loi portant réformes des procédures fiscales.

¹¹⁰ CE Fr. 14 décembre 1984, in Revue de jurisprudence fiscale 1985, n°2, p. 154

¹¹¹ Voir l'article 44 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

¹¹² Voir l'article 366 du CIR Belge 1992.

s'est vu abrogé. Aux termes en effet de l'article 108 de la loi portant réforme des procédures fiscales, les recours en appel contre les décisions du directeur des impôts rendues sur réclamation du contribuable sont portés devant la Cour d'Appel. Contrairement à la disposition abrogée, la Cour d'Appel statue en appel et non plus en premier et dernier ressort. Il s'en suit que la décision du Directeur des impôts a un statut juridictionnel de jugement rendu en première instance. La loi portant réforme des procédures fiscales ne prévoit pas une procédure spéciale pour l'introduction de cet appel ou recours en appel. Une simple requête introductive du recours faite en personne ou par un avocat porteur d'une procuration suffit. La requête est déposée au greffe de la Cour d'Appel et signifiée par exploit d'huissier au Directeur des impôts. D'après l'article 108 précité, le délai de recours est de six mois et court à partir de la notification de la décision au redevable ou en l'absence de décision, à compter de la date d'expiration du délai de six mois de la notification de la décision au contribuable, prévu à l'article 105 de la loi portant réforme des procédures fiscales. Ce délai a un caractère d'ordre public en tant que délai préfix. Son inobservation entraîne l'irrecevabilité du recours, moyen qui doit être soulevé d'office par la Cour d'Appel. Mais ce délai peut être prolongé pour force majeure prouvée, relevant le requérant en appel de la forclusion. Le requérant devrait joindre à sa requête, s'il y a lieu, une expédition de la décision directoriale attaquée avec toutes les pièces relatives à la contestation. Il y a lieu de remarquer que la protection des droits de la défense du contribuable exige que toutes les pièces ayant concouru à l'établissement de la cotisation soient déposées au greffe ⁽¹¹³⁾, et la Cour d'Appel peut même d'office ordonner aux parties ou à l'une d'elles de produire des documents qu'elles possèdent ⁽¹¹⁴⁾, si cette juridiction estime que cette production est nécessaire pour la solution du litige ⁽¹¹⁵⁾. La Cour d'Appel compétente *ratione loci* est celle dans le ressort duquel la décision attaquée a été rendue.

Il paraît important de relever que l'alinéa 2 nouveau de l'article 108 de la loi portant réforme des procédures fiscales, introduit par l'ordonnance-loi modificative n°13/005 du 23 février 2013, aux termes duquel « **pour sa recevabilité, le contribuable est tenu de s'acquitter du montant de l'imposition contestée au titre du principal** », constitue une entorse disproportionnée au droit de recours juridictionnel du contribuable, l'atteignant dans sa substance, en subordonnant la recevabilité du recours par

¹¹³ Gand, 16 septembre 1993, in Revue générale de fiscalité (RGF), 1993, p. 300

¹¹⁴ Anvers, 11 mai 1992, in Recueil de jurisprudence fiscale (FJF), 1992 n° 92/188

¹¹⁵ Cass. B., 10 avril 1962, in Bulletin des contributions, n° 392, p. 2053

l'exécution préalable de la décision du Directeur des impôts, violant ainsi l'article 19 de la Constitution qui consacre le droit d'accès à son juge naturel⁽¹¹⁶⁾. Cet alinéa 2 de l'article 108 précité encourt donc la censure du juge constitutionnel.

b. Les pouvoirs proprement dits de la Cour d'Appel

Comme juge de l'impôt statuant en appel :

- La Cour d'Appel a la plénitude de juridiction en ce sens qu'elle a un pouvoir de confirmation, de réformation et d'annulation de la décision du Directeur des impôts qui a la nature d'un jugement de premier degré.

- La Cour d'Appel exerce un contrôle total sur la matérialité des faits, leur qualification juridique au regard de la loi fiscale, et apprécie la portée des dispositions légales applicables.

- Son pouvoir est limité par l'intérêt des parties au litige, étant entendu que seul le contribuable ou son avocat dûment mandaté peut introduire un recours en appel contre la décision du Directeur des impôts. Il s'en suit que la Cour d'Appel ne peut aggraver la situation du contribuable en application d'un principe général universel du droit fiscal.

- Selon l'alinéa 4 nouveau (ancien alinéa 3) de l'article 108 de la loi portant réforme des procédures fiscales, aucune demande nouvelle ne peut être présentée devant la Cour d'Appel. Cela revient à dire que cette juridiction ne peut connaître que des contestations soumises par le contribuable au directeur des impôts et des questions sur lesquelles celui-ci a statué⁽¹¹⁷⁾. Cependant des griefs nouveaux fondés sur une violation de la loi ou des principes d'une bonne administration de la justice sont recevables⁽¹¹⁸⁾. Une demande nouvelle est celle qui soulève pour la première fois une question même à titre subsidiaire, qui diffère par son objet, sa nature ou sa base légale, de celle dont le Directeur des impôts a été saisi⁽¹¹⁹⁾. Mais les moyens nouveaux qui sont des arguments par lesquels le contribuable sans modifier la nature de ses prétentions, soutient

¹¹⁶ Sur le droit au juge naturel, garantie d'un recours de nature juridictionnelle, voir spécialement : G. KABASELE LUSONSO, Le droit au juge naturel, in *Revue, Justice Science et Paix*, n° 3, 2007, pp. 18 à 27 ; Th. RENOUX, Le droit au juge naturel, droit fondamental, in *Revue trimestrielle de droit civil*, 1993, pp.33 et suivantes ; Th RENOUX, « La constitutionnalisation du droit au juge en France », Rapport au colloque du CEDORE, Nice, 23 et 26 avril 1997, in *Le droit au juge dans l'Union européenne*, LGDJ, 1998, pp. 109 et suivantes ; Th RENOUX, « Le droit au recours juridictionnel », in *JCP*, 1993, I, pp. 1675 et suivantes.

¹¹⁷ Cass.B. 27 septembre 1991, in *Recueil de jurisprudence fiscale (FJF)*, 1992, n° 92/154.

¹¹⁸ Cass. B. 3 septembre 1968, Pas. 1969, I., p.4

¹¹⁹ CE Fr. 8 février 1991, in *Revue de jurisprudence fiscale* 1991, n° 3, p.360

sa demande initiale, sont recevables. Les moyens nouveaux à la différence des griefs nouveaux, peuvent être invoqués à tout moment de la procédure tant par le contribuable que l'administration fiscale.

- En cas de violation d'une règle substantielle de procédure fiscale même si cette violation ne porte pas atteinte aux droits de la défense, la Cour d'Appel doit décharger le contribuable de l'ensemble des impositions ⁽¹²⁰⁾.

- Dans les autres cas, en raison du caractère d'ordre public de l'impôt, la Cour d'Appel doit se prononcer sur la légalité et le fondement des cotisations, ce dans les limites de sa saisine. D'où la Cour d'Appel doit au besoin, relever d'office tous les éléments de nature à justifier l'imposition contestée ⁽¹²¹⁾.

- La Cour d'Appel, juge du droit et du fait, statue non seulement sur la légalité des accroissements appliqués par le fisc, mais également sur leur opportunité et, dans l'intérêt du contribuable sur le montant de ceux-ci. La Cour d'Appel peut annuler ou confirmer les sanctions fiscales pour des faits ayant justifié l'application des sanctions pénales par dérogation à la règle non bis in idem, mais en veillant à ce que le total des amendes ne puisse excéder le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues ⁽¹²²⁾

- La Cour d'Appel n'a pas le pouvoir de moduler les pénalités fiscales en fonction de la gravité de la faute commise par le contribuable puisque le taux et le montant des pénalités fixés par la loi sont fixes ⁽¹²³⁾.

- Devant la Cour d'Appel, l'administration fiscale doit pouvoir montrer la méthode utilisée pour liquider le montant de la dette fiscale à charge du contribuable requérant appelant, comment a été opéré le redressement de sa déclaration, sous peine de décharge d'imposition. Il a été jugé à cet égard que « la dialectique de la preuve » doit profiter au contribuable que le fisc met dans l'impossibilité de pouvoir contester utilement les calculs que celui-ci lui impose⁽¹²⁴⁾.

- Comme juge de l'impôt, la Cour d'Appel n'est pas compétente pour apprécier la constitutionnalité de la loi fiscale, moyen qui constitue une question préjudicielle qu'elle peut cependant relever l'office ⁽¹²⁵⁾. Aussi, la

¹²⁰ Cass. B. 15 mars 1983, in Bulletin des contributions 1993, p. 1041

¹²¹ Cass. B. 18 novembre 1969, in Bulletin des contributions, p. 1973

¹²² Cass. Fr. Crim. 20 juin 1996, in Revue de jurisprudence 1996, p. 1503 ; Cons. const. Fr. 30 décembre 1997, Déc. n° 97-395, in Revue de jurisprudence fiscale 1998, p.182.

¹²³ Voir les articles 89 à 99 de la loi portant réforme des procédures fiscales.

¹²⁴ CE Fr. 28 novembre 1990.

¹²⁵ Voir les articles 160 et 162 de la Constitution du 18 février 2006.

Cour d'Appel n'applique les circulaires et règlements de l'administration fiscale que pour autant qu'ils soient conformes à la loi fiscale ⁽¹²⁶⁾. L'excès de pouvoir du fisc est donc une exception d'illégalité sanctionnée par la non-application de l'acte incriminé. Dans la même ligne, la Cour d'Appel prononce l'annulation de la cotisation contestée qui trouve son fondement dans un acte réglementaire dont l'illégalité est soulevée par voie d'exception. Mais il convient de remarquer cependant qu'aux termes de la Constitution et de la loi fixant les principes fondamentaux sur la libre administration des provinces, celles-ci s'administrent par des assemblées élues disposant d'une compétence fiscale réduite. Reste que la loi précitée portant réforme des procédures fiscales n'intègre pas en matière contentieuse les litiges pouvant naître de la taxation et du recouvrement des impôts par les entités territoriales décentralisées. L'intervention du législateur, sauf erreur d'information de notre part, paraît nécessaire pour combler cette lacune ⁽¹²⁷⁾.

- Une convention internationale bilatérale en matière fiscale tendant à éviter la double imposition est invocable en vertu du principe de réciprocité, par le contribuable devant la Cour d'Appel qui du reste peut et doit même l'invoquer d'office comme moyen d'ordre public pour son applicabilité en tant qu'elle rentre dans le champ d'application de la loi fiscale ⁽¹²⁸⁾. On notera ici, que parallèlement aux conventions internationales fiscales bilatérales qui tendent effectivement à éviter et à éliminer les doubles impositions, un effort d'harmonisation ou d'unification des législations fiscales nationales dans le cadre de l'OHADA est envisageable, dans une perspective d'intégration juridique fiscale. En effet, la fiscalité est très liée au droit des affaires, et exerce même une emprise sur de dernier.

Mais l'objectif d'harmonisation ne doit pas être confondu avec l'uniformisation. L'harmonisation consiste à rapprocher les législations nationales différentes autour des critères proches. Dans le contexte même de l'OHADA, il ne paraît pas possible, à la vérité, d'uniformiser les législations fiscales nationales, étant donné que la fiscalité reste un domaine de la compétence naturelle des Etats, donc relevant de leurs souverainetés. Un traité portant loi uniforme est difficile à conclure en cette matière. L'harmonisation

¹²⁶ Voir l'article 153 alinéa 4 de la Constitution susvisée.

¹²⁷ Dans cet ordre d'idées, voir D. BIFUMANU NSOMPI, *Les réformes fiscales actuelles en RDC : la remise en question*, Presses de l'Université libre de Luozi, Kinshasa, 2006, p. 73.

¹²⁸ CE Fr. 28 novembre 1990 ; Voir les articles 160 et 162 de la Constitution du 18 février 2006 ; Voir l'article 153 alinéa 4 de la Constitution susvisée ; Dans cet ordre d'idées, voir D. BIFUMANU NSOMPI, *op. cit.*, p. 73 ; En ce sens, voir CE Fr. 1^{er} dimanche 1986, in *Revue de jurisprudence fiscale*, 1987, p. 176.

des législations fiscales dans la zone OHADA pourrait être recherchée à travers des recommandations fortes du Conseil des Ministres de l'OHADA, ayant vocation à être transposées dans leurs droits internes.

Il convient de signaler que la problématique fiscale internationale s'est construite d'un point de départ caractérisé par l'opposition reposant sur deux considérations factuelles majeures à savoir que d'une part l'économie se communautarise, se mondialise, et d'autre part le pouvoir fiscal demeure souverain c'est-à-dire la fiscalité reste strictement étatique en ce sens que nationalité et fiscalité vont ensemble, d'où le monde apparaît comme une juxtaposition de souverainetés fiscales avec comme corollaire les disparités entre les politiques et les législations fiscales.

La double imposition est une question fondamentale de la fiscalité internationale. Selon l'Organisation de Coopération et de développement économique (OCDE), la double imposition juridique internationale consiste dans l'application d'impôts comparables dans deux ou plusieurs Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques. Relevons, dans une perspective de droit comparé, que le Conseil d'Etat français a jugé qu'un traité fiscal ne peut être invoqué que par un contribuable effectivement assujéti à l'impôt dans l'Etat de sa résidence⁽¹²⁹⁾. A noter qu'un traité fiscal a pour objet de prévenir toute double imposition et non l'inverse c'est-à-dire la double exonération. A contrario, un contribuable ne peut bénéficier des garanties d'un traité fiscal que s'il prouve qu'il est assujéti en fait à l'impôt. La double imposition juridique est donc la conséquence de la juxtaposition des souverainetés fiscales et n'est pas nécessairement due à des disparités entre les législations⁽¹³⁰⁾.

Il importe dès lors de souligner que les Conventions fiscales internationales bilatérales dûment ratifiées, réduisent le rôle de la loi fiscale nationale en ce sens qu'elles limitent le pouvoir politique du Parlement, le pouvoir d'appréciation donc du législateur interne. Cette situation tient à la hiérarchie des normes, en l'occurrence le principe de la suprématie des stipulations conventionnelles internationales sur les lois internes, consacré expressément par l'article 215 de la Constitution du 18 février 2006. On précisera d'autre part, que le phénomène de double imposition se manifeste lorsqu'une personne physique ou morale a deux installations, deux résidences fiscales dans deux Etats différents, chacun des Etats sur lequel est installée la personne physique

¹²⁹ CE Fr. 9 novembre 2015, n° 730054 et 371132.

¹³⁰ L. CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, 1986, p.19

ou morale pouvant exiger que la personne soit contribuable en vertu du principe de la souveraineté territoriale des Etats, tout Etat ayant un droit de créance fiscale à l'égard de toute personne résidant, implantée, ou installée sur son territoire. Le phénomène de double-installation des personnes physiques ou morales tendant à se développer, les Etats cherchent à trouver des accords pour éviter justement qu'une personne soit taxée deux fois sur un même revenu dans les deux pays. La convention passée consistera à déterminer précisément l'un des deux Etats qui obtiendra le droit d'imposer les personnes physiques ou morales sur son territoire, qui recevra donc en exclusivité, le pouvoir de souveraineté fiscale, l'autre Etat partie à la convention acceptant de renoncer à ce pouvoir d'imposition. On peut citer comme exemple d'une Convention bilatérale tendant à éviter la double imposition fiscale, la Convention entre le Royaume de Belgique et la RDC du 23 mai 2007 en vue d'éviter la double imposition et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, entrée en vigueur le 24 décembre 2011.

- En cas de contestation au sujet de la validité et de la forme des actes de poursuites, la Cour Appel est juge d'appel aux termes de l'article 152 du Code de l'organisation et de la compétence judiciaires, qui n'a plus d'équivalent dans la loi organique n°13/011-B du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire, des jugements rendus au premier degré par le Tribunal de grande instance statuant uniquement sur la forme et non sur le fond du litige, en attendant l'installation et le fonctionnement des juridictions administratives.

B. Le contentieux fiscal sous le nouvel empire de la loi organique n°16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif.

Il se pose ici deux questions essentielles. Il s'agit d'abord de l'affirmation légale du nouveau principe de compétence juridictionnelle administrative en matière de contentieux fiscal, et ensuite de savoir si le contentieux de l'établissement de l'impôt ou de l'assiette de l'impôt doit être qualifié de contentieux de l'annulation (légalité) ou de pleine juridiction (de plein contentieux).

1. La consécration légale du principe de la compétence de la juridiction administrative en matière de contentieux fiscal

Le siège de la matière, au regard de la loi organique n°16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif est l'article 96 alinéa 4 de ce texte aux termes duquel « *la*

section contentieuse de la Cour administrative d'appel connaît en premier et dernier ressort des recours individuels sur réclamation du contribuable, contre les décisions prises par l'administration fiscale du pouvoir central qui ne donnent pas entière satisfaction à l'intéressé ».

Cette disposition de la loi trop lapidaire, sur la compétence, renvoie implicitement, quant à la procédure à suivre, par son silence à ce propos, à la loi sur les procédures fiscales, régime procédural particulier, qui doit être revisitée pour être adaptée au nouveau contexte ou paysage juridictionnel.

Il nous semble, relativement à la compétence juridictionnelle, que c'est la nature de l'impôt, un acte de puissance publique, qui justifie l'attribution de son contentieux au juge administratif. L'article 96 alinéa 4 de la loi organique n°16/027 précitée pose donc le principe de l'unité de traitement du contentieux de l'établissement de l'impôt ou de l'assiette de l'impôt par la section contentieuse de la Cour administrative d'appel. Cette juridiction ne peut être saisie qu'après une réclamation préalable insatisfaite adressée à l'administration fiscale. On verra que cette juridiction qui au fait est juge de l'impôt, devra statuer comme juge de plein contentieux et non comme juge de pure légalité, de l'annulation ou de l'excès de pouvoir, en prononçant une décharge d'impôt ou en fixant lui-même le montant de l'impôt dû par le contribuable, ou tout au moins en déterminant de façon précise les éléments objet de la contestation, assiette ou taux permettant à l'administration fiscale de le liquider. Il y a lieu de souligner que s'agissant de l'établissement de l'impôt, les contestations devant la Cour administrative d'appel portent sur l'existence, la quotité ou le montant de l'impôt, ou encore sur l'exigibilité de la créance fiscale, c'est l'opposition quant au fond à la différence des contestations portées devant le Tribunal administratif en vertu de l'article 104 alinéa 3 de la loi organique n°16/027 précitée, qui elles, portent uniquement sur la forme et la validité des actes de poursuites, c'est l'opposition formelle ou aux actes de poursuites.

A noter que la fiscalité est une matière dans laquelle la prérogative de puissance publique se manifeste par excellence. La compétence du juge administratif y est par conséquent de principe, surtout en ce qui concerne les impositions précédées d'une décision prise dans l'exercice des prérogatives de puissance publique. En revanche, il y a lieu de se demander si, ne relèveraient-elles pas de la compétence du juge judiciaire les impositions dont l'établissement implique l'application des règles de droit civil telles les règles sur les droit de mutation et d'enregistrement des biens, sur les droits proportionnels sur des sommes allouées par des décisions judiciaires d'une

part, et d'autre part les impôts indirects lesquels sont normalement liquidés et payés sans être précédés d'une décision administrative exécutoire d'établissement de l'impôt, comme matière réservée par nature à ce juge ?

2. *La nature juridique du contentieux fiscal et sa portée dans l'ordre juridictionnel administratif*

Le contentieux de l'établissement de l'impôt ou de l'assiette de l'impôt apparaît à première vue comme un contentieux de pure légalité, de l'annulation, dont le but serait de censurer les éventuelles violations des textes relatifs à la procédure d'imposition et à la détermination de l'assiette et du taux de l'impôt, impliquant un contrôle restreint, une marge réduite d'appréciation du juge administratif, qui dès lors ne peut sanctionner que l'erreur manifeste d'appréciation de l'administration fiscale. Mais en vérité, il faut remarquer que ce contentieux, c'est-à-dire le recours formé devant la Cour administrative d'appel en matière fiscale, relève du plein contentieux au motif en effet qu'en cette matière, cette juridiction est principalement, fondamentalement, juge de l'impôt devant lui-même déterminer définitivement le montant de l'impôt dû par le contribuable et ne peut se borner à fixer l'assiette de cet impôt sans le liquider lui-même que si le litige ne porte que sur la base d'imposition et non sur la détermination du taux applicable ou sur le calcul des droits résultant de ce taux. Il s'agit là bien d'un contentieux de pleine juridiction où les pouvoirs de la Cour administrative d'appel statuant en premier et dernier ressort sont étendus et ne sont limités que par l'obligation générale, de droit commun, donc d'appliquer les dispositions légales en vigueur en la matière ⁽¹³¹⁾.

L'article 96 alinéa 4 de la loi organique n°16/027 précitée pose le principe de recours individuel sur réclamation du contribuable contre les décisions prises par l'administration fiscale, autrement dit, le principe « *nul ne plaide par procureur* », faisant que seuls les redevables personnes physiques ou morales ou leurs conseils dûment mandatés peuvent agir en justice en décharge ou en réduction d'impôt. Il y a lieu de préciser à cet égard que le redevable est la personne tenue en vertu de la loi, d'acquitter un impôt, donc désignée dans la décision administrative exécutoire d'établissement de l'impôt. Par définition donc, le recours de plein contentieux ou de pleine juridiction, n'est ouvert qu'au titulaire du droit violé, et tend par conséquent au rétablissement d'une situation subjective, personnelle et concrète méconnue, à la condamnation donc d'une personne automatiquement défenderesse, en l'occurrence le

¹³¹ En ce sens, voir CE Fr. Sect. 29 juin 1962, in Recueil Lebon, pp. 438 et suivantes ; Voir aussi C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET, P.-RACINE, *Les grands arrêts*, op.cit., thème n° 64.

directeur des impôts, autorité administrative ayant mandat d'établir l'impôt pour le compte de l'Etat, personne morale de droit public, qui en est le bénéficiaire légal ; par opposition au recours en annulation pour excès de pouvoir, de pure légalité, qui est beaucoup plus large, ouvert à tous ceux qui ont intérêt à l'annulation de la décision illégale unilatérale sur le fondement du principe de légalité, visant ainsi le rétablissement de la légalité générale, abstraite, objective, et impersonnelle.

On observera cependant que le recours en annulation conserve un domaine d'application non négligeable d'une part contre les actes réglementaires, instructions, et circulaires de l'administration fiscale au titre de mesures d'application de la loi fiscale, et d'autre part contre les actes individuels détachables de la procédure d'imposition ou insusceptibles de se rattacher à aucune procédure. A cet égard, il s'avère que le contentieux fiscal dont la Cour administrative d'appel section contentieuse peut être saisie en premier et dernier ressort aux termes de l'article 96 alinéa 4 de la loi organique n°16/027 précitée, est principalement un plein contentieux où le contribuable requérant dans son recours contre la décision du directeur ou du chef de centre des impôts, demande à cette juridiction d'utiliser l'ensemble ou la plénitude de ses pouvoirs juridictionnels pour le rétablissement du droit en le déchargeant de l'impôt ou en réduisant le montant de l'imposition. Mais il faut remarquer que le requérant dans l'hypothèse d'un recours tendant à obtenir une décharge totale ou partielle d'impôt, peut joindre des conclusions en annulation de la décision de l'administration fiscale pour illégalité, en vertu de et par analogie à l'article 80 de la loi organique n° 16/027 précitée.

Les actes détachables de la procédure d'imposition ou réglementaires en matière fiscale entachés d'illégalité peuvent être déférés devant la juridiction administrative compétente de l'annulation ou de la légalité. On précisera que les actes détachables de la procédure d'imposition sont en fait des décisions administratives considérées par rapport à la procédure d'imposition, comme ayant une individualité propre. Se détachant de cette procédure, ils peuvent à ce titre donc être déférés pour illégalité. Toutefois, la décision d'annulation est sans conséquence directe sur la procédure même d'imposition. L'acte détachable est donc un acte administratif complexe constitué d'une mesure principale et d'actes connexes que le juge administratif soumet à un régime contentieux distinct de celui appliqué à la mesure principale. On retiendra que la théorie des actes détachables se présente comme une technique « passe partout » du droit public, capable de résoudre des problèmes juridiques tout aussi complexes que différents. Cette théorie est opératoire en matières fiscale,

de contrats administratifs, d'exécution par l'administration des accords internationaux, de gestion du domaine privé de l'Etat, de contentieux électoral, etc. Le juge administratif, pour établir le contentieux de pleine juridiction propre à chaque opération administrative, effectue de manière synthétique des rattachements d'actes à une même opération administrative correspondant au contentieux unitaire de pleine juridiction ; et dans le cadre du contentieux de légalité qu'il détache de l'opération, les actes administratifs qui vont, isolément, donner lieu à ce contentieux particulier de l'annulation des actes administratifs, unilatéraux, faisant que toutes les décisions administratives peuvent être atteintes par le recours en annulation quelles que soient les opérations auxquelles elles sont mêlées ⁽¹³²⁾.

Reste à relever que l'illégalité d'un règlement n'est pas seulement sanctionnée par une annulation par le juge administratif de légalité. L'exception d'illégalité comme sanction indirecte de l'illégalité par la non-application par le juge judiciaire du règlement critiqué suite à cette exception soulevée d'office par le juge judiciaire saisi d'une question principale ou soulevée par une partie au procès, laisse subsister cependant le règlement incriminé et l'éventualité de son application ⁽¹³³⁾. Signalons, dans une perspective de droit comparé, que le Conseil d'Etat français, Haute juridiction administrative de référence, a depuis longtemps reconnu que l'exception d'illégalité comme tout moyen incidentiel est perpétuelle contre les règlements⁽¹³⁴⁾. Ainsi, à l'instar des autres branches du contentieux administratif, le juge de l'impôt, juge de plein contentieux, donc juge du fond en matière fiscale, qui se trouve être en vertu de l'article 96 alinéa 4 de la loi organique n° 16/027 précitée, la Cour administrative d'appel, doit soulever d'office l'inapplicabilité d'un texte s'il ne peut pas statuer sur les moyens qui sont invoqués par les parties en demande ou en défense sans lui-même se fonder, dans les motifs de son arrêt, sur ce texte alors qu'en droit il est inapplicable en l'espèce. Aussi l'erreur de qualification catégorielle des revenus imposables tout comme l'erreur sur les règles applicables de l'administration, doit être soulevée d'office par la Cour administrative d'appel, juge de l'impôt,

¹³² Voir pour un ample éclairage sur la question, notamment H. CHARLES, *Actes rattachables et actes détachables en droit administratif français. Contribution à une théorie de l'opération administrative*, thèse de doctorat publiée, LGDJ, Collection « Bibliothèque de droit public, t.xxx, 1968, et en extrait, in *Revue internationale de droit comparé*, 1968, Vol. 20, n° 4, pp.771-775 ; Voir aussi B.-F.MALERA, *Les actes détachables dans le droit public français*, Presses universitaires de Limoges

¹³³ Voir M.LONG, P.WEIL, G. BRAIBANT, P.DELVOLVE et B.GENEVOIS, *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, éd. Sirey, n° 105, spéc. p.

¹³⁴ CE Fr. 29 mai 1908, Aff. POULIN, in *Recueil Lebon*, pp. 560 et suivantes.

saisi. Il en est de même de la violation d'une convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions qui doit être soulevée d'office par le juge de l'impôt ⁽¹³⁵⁾.

On retiendra par ailleurs, à titre préalable, que lorsque le juge de l'impôt est saisi d'une requête reposant uniquement sur l'application de la doctrine administrative, c'est-à-dire sur l'interprétation de la loi fiscale par l'administration fiscale dans une circulaire ou un règlement interprétatif invoqué, il doit d'office se placer prioritairement, en vertu du principe de la hiérarchie des normes, sur le terrain de la loi ⁽¹³⁶⁾, et il encourt la cassation de son arrêt s'il ne le fait pas ⁽¹³⁷⁾. En effet, par rapport à la loi fiscale, la doctrine administrative dite encore organique, revêt un caractère subsidiaire, supplétif. Aussi, la doctrine administrative ne peut l'emporter sur l'interprétation donnée de la loi par la Cour constitutionnelle par des réserves interprétatives, le Conseil d'Etat et la Cour de cassation en vertu dudit principe.

Il y a lieu d'observer ici, qu'à l'origine, les lois fiscales émanent souvent d'une idée de l'administration fiscale en termes de projet de loi gouvernemental conçu et rédigé par les services des ministères des finances et du budget. Les lois fiscales ayant souvent un caractère technique et complexe, nécessitent une interprétation permanente conduisant l'administration fiscale à un exercice d'interprétation administrative permanente pouvant aller à l'encontre du texte et de l'esprit de la loi fiscale. Les contribuables sont protégés contre les risques inhérents à l'interprétation des textes par l'administration fiscale, en ce sens que les prises de position de l'administration engageant, lient celle-ci ; par conséquent, le contribuable peut le cas échéant lui opposer envers et contre tout sa propre interprétation régulièrement publiée à lui le fisc, la doctrine donc que l'administration fiscale lui avait indiquée, même si cette doctrine est illégale ; dans ce contexte précis, l'interprétation ou doctrine de l'administration fiscale supplante la loi fiscale, ceci au titre de sécurité juridique maximum en faveur du contribuable. Il y aura à cet effet application de la théorie dite de « **protection du contribuable contre les changements de doctrine ou d'interprétation par l'administration fiscale** », « **car doctrine sur doctrine ne vaut** ». On notera cependant que d'une manière générale, la doctrine fiscale organique, donc de l'administration fiscale, peut être opposable tant par l'administration fiscale que par le contribuable, autrement dit, elle peut être utilement invoquée par un plaideur. Cette doctrine suppose

¹³⁵ En ce sens, CE Fr. 19 décembre 1986, in Revue de jurisprudence fiscale 1987.2 ; n° 176

¹³⁶ En ce sens CE Fr. 25 fév. 1985, in Revue de jurisprudence fiscale 1985.4, n° 544.

¹³⁷ CE Fr. 14 mai 1996, in Revue de juridiction fiscale 1996.8-9, n° 1044

nécessairement l'existence d'une interprétation du texte légal fiscal, et il doit s'agir d'un texte, d'un acte interprétatif régulièrement publié

La recevabilité du recours devant la Cour administrative d'appel est une question d'ordre public, qui le cas échéant doit être soulevée d'office par la juridiction saisie si cette irrecevabilité ressort des pièces du dossier, et sous réserve des questions préjudicielles d'inconstitutionnalité ⁽¹³⁸⁾.

La procédure devant la Cour administrative d'appel, juge de l'impôt, est écrite essentiellement et contradictoire. La décision déferée de l'administration fiscale doit être motivée et surtout explicite lorsqu'elle rejette la réclamation, et le cas échéant, elle doit établir qu'elle a été régulièrement notifiée ⁽¹³⁹⁾. Une requête du contribuable adressée au juge de l'impôt avant d'avoir soumis une réclamation contentieuse à l'administration fiscale est irrecevable comme prématurée lorsque par exemple l'imposition n'avait pas encore été effectivement établie. Il en sera de même lorsque le contribuable saisit le juge de l'impôt après avoir adressé une réclamation contentieuse à l'administration fiscale mais sans attendre la décision de celle-ci. Cette irrégularité peut cependant être couverte d'après la jurisprudence du Conseil d'Etat français, si avant que le juge de l'impôt soit appelé à statuer, intervient une décision expresse de rejet ou une décision implicite résultant de l'expiration du délai de six mois pour introduire la réclamation auprès de l'administration fiscale suivant les termes de l'article 104 alinéa 4 de la loi portant réforme des procédures fiscales telle que modifiée par l'ordonnance-loi n°06/003 du 27 février 2006 ⁽¹⁴⁰⁾.

Le juge de l'impôt doit répondre aux moyens invoqués par les parties ; et lorsqu'il envisage de fonder son arrêt à intervenir sur un moyen d'ordre public qui a échappé à l'attention des parties, il doit informer celles-ci pour leur permettre de présenter leurs observations.

Enfin, notons que conformément au droit commun, il a été jugé que dans les litiges de plein contentieux, l'intervention n'est recevable que si elle émane d'une personne se prévalant d'un droit propre auquel la décision à rendre par le juge de l'impôt est susceptible de préjudicier ⁽¹⁴¹⁾.

¹³⁸ CE Fr. 4 mars 1970, in Recueil Lebon, pp. 154 et suivantes.

¹³⁹ CE Fr. Assemblée Plén. 23 juin 1986, in Recueil Lebon, pp. 173 et suivantes.

¹⁴⁰ CE Fr. Assemblée Plén. 26 avril 1976 ; in Recueil Lebon, pp. 206 et suivantes.

¹⁴¹ CE Fr. Assemblée Plén. 2 juillet 1965, in Recueil Lebon, pp. 399 et suivantes.

CONCLUSION

En guise de conclusion, force est de constater qu'en RDC, il existe certes un important contentieux fiscal, mais sa jurisprudence est quasi inexistante, ou du moins indigente, embryonnaire. Pourtant, les garanties des droits de l'homme qu'elles soient substantielles ou procédurales trouvent tout à fait un vaste champ d'application en matière fiscale. La carence dont fait preuve notre jurisprudence dans cette problématique, se justifie pour une large part, par la rareté des saisines des Cours d'Appel jusque là compétentes en attendant l'avènement effectif des juridictions administratives, et par le fait surtout que les juges congolais sont peu familiarisés aux techniques et aux spécificités de cet immense et important contentieux. Raison pour laquelle la présente étude s'est largement servie et inspirée des jurisprudences matures française et belge, du reste riches et fécondes sur cette question. L'examen attentif de ces jurisprudences donne un éclairage permettant une bonne connaissance, compréhension et lecture de nos dispositions légales sur les procédures fiscales, en l'absence d'une doctrine congolaise vivante (prétorienne) ou académique sérieuse en la matière.

Le savoir-faire, la compétence juridique fiscale, restent encore à conquérir par les praticiens du droit congolais en l'occurrence les magistrats et les avocats, et même par beaucoup d'universitaires congolais. Ils ont toujours une seconde chance de s'y investir par un effort soutenu et méritoire de recherche personnelle et dans la pratique professionnelle assidue et persévérante de cette matière.

Enfin, il faut le relever, la matière fiscale revêt une double dimension d'intérêt d'étude, par sa forte connotation patrimoniale. D'abord en termes de macro-économie, la matière fiscale, en considération des prélèvements obligatoires qui représentent une part importante du produit intérieur brut du pays et du budget de l'Etat, appartient au noyau dur des prérogatives de la puissance publique ; ensuite en termes de micro-économie, le contentieux fiscal produit nécessairement des effets patrimoniaux sur la situation personnelle des contribuables.

Le contentieux fiscal est un lieu où il y a à l'évidence, prérogative de puissance publique, fonction régaliennne, par conséquent on est enclin à considérer que les garanties de procédure et du procès équitable s'y estompent. La Cour de cassation française, dans une perspective de droit comparé, a cependant clairement jugé que les litiges fiscaux sont attirés à l'application des principes du procès équitable et par conséquent le contribuable a droit à une

procédure et à un procès réunissant les garanties d'une bonne justice¹⁴²). En RDC, les garanties de bonne justice consacrées par les articles 19 à 21 de la Constitution du 18 février 2006 telle que révisée à ce jour, sont applicables en matière des différends fiscaux.

¹⁴² Cass. Fr. Ass. plén. 14 juin 1996, in Bulletin d'information de la Cour de cassation, 1^{er} août 1996, pp.1 et suivantes.