

LE JUGE DU CONTENTIEUX FISCAL DANS LE CONTEXTE DE LA DÉCENTRALISATION EN RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO

Par

Ignace MUAMBA MUAMBA

*Chef de Travaux à la Faculté de Droit de l'Université Notre-Dame du Kasayi
Apprenant en DES au Département de Droit Economique et Social de la Faculté de Droit
de l'Université de Kinshasa
Avocat à la Cour*

RÉSUMÉ

L'étude sur « le juge du contentieux fiscal dans le contexte de la décentralisation en République Démocratique du Congo » est résumée de la manière qui suit :

Le juge du contentieux fiscal trouve sa compétence dans la décision de l'administration fiscale de procéder soit au redressement, soit à la taxation d'office après un contrôle fiscal, lequel peut se faire soit sur place auprès du contribuable, soit sur pièces apportées par ledit contribuable.

Par ailleurs, le juge du contentieux fiscal dans le contexte de la décentralisation peut être saisi après l'introduction d'un recours administratif préalable dans un délai de trois mois dès la réception de l'Avis de Mise en Recouvrement, en l'occurrence, la réclamation contentieuse du contribuable mécontent de la décision de taxation d'office ou de redressement et à la suite de la décision du Directeur Général de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa (DGRK), de rejet total ou partiel de la réclamation ou à l'absence de celle-ci, après l'épuisement du délai de trois mois imparti au Directeur Général pour ce faire.

On retiendra que le juge du contentieux fiscal est la Cour Administrative d'Appel et en attendant son installation effective, la Cour d'Appel est compétente. Cette Cour d'Appel est saisie par voie de requête conformément à la loi-organique de 2016 sur les juridictions de l'ordre administratif. Une fois la Cour saisie pour connaître le fond du contentieux, le fisc est dessaisi et doit s'interdire de procéder au recouvrement forcé des sommes recherchées au risque de voir la procédure de référé fiscal aboutir par la décision de séquestre des sommes convoitées dans un compte bloqué jusqu'à l'issue de l'affaire au fond.

Mots-clés : *Contentieux fiscal, juge du contentieux, décentralisation fiscale, contrôle fiscal, redressement, taxation d'office, Avis de Mise en Recouvrement, Réclamation contentieuse, recours juridictionnel, référé fiscal.*

ABSTRACT

The study on "the tax litigation judge in the context of decentralization in the Democratic Republic of Congo" is summarized as follows:

The tax litigation judge finds his competence in the decision of the tax administration to proceed either to the adjustment, or to the ex officio taxation after a tax audit, which can be done either on the spot with the taxpayer, or on documents brought by the said taxpayer.

Moreover, the judge of the tax litigation in the context of decentralization can be seized after the introduction of a preliminary administrative appeal within a period of three months from the receipt of the Notice of Assessment, in this case the contentious claim of the taxpayer who is dissatisfied with the decision of automatic taxation or adjustment and following the decision of the Director General of the General Directorate of Revenue of Kinshasa (DGRK), of total or partial rejection of the claim or the absence of the latter, after the exhaustion of the three-month time limit given to the Director General to do so.

It should be noted that the judge of the tax litigation is the Administrative Court of Appeal and while waiting for its effective installation, the Court of Appeal is competent. This Court of Appeal is seized by way of a request in accordance with the organic law of 2016 on the jurisdictions of the administrative order. Once the Court is seized to hear the case on its merits, the tax authorities are relieved of their responsibility and must refrain from proceeding with the forced collection of the sums sought, at the risk of seeing the summary tax procedure end with the decision to sequester the sums sought in a blocked account until the outcome of the case on its merits.

Keywords: *Tax litigation, litigation judge, tax decentralization, tax audit, adjustment, automatic taxation, Notice of Recovery, contentious claim, judicial appeal, tax summary proceedings.*

INTRODUCTION

Préalablement à toute analyse, il nous paraît nécessaire de circonscrire, en liminaire, les traits essentiels du contentieux fiscal dans le contexte de la décentralisation fiscale.

La question du contentieux fiscal dans le contexte de la décentralisation fiscale est tributaire de la séparation des finances publiques de l'Etat entre le pouvoir central et les provinces. En effet, les dispositions de l'article 171 de la Constitution de la République Démocratique du Congo consacrent la dualité de la fiscalité congolaise. Cet article dispose que « les finances du pouvoir central et celles des provinces sont distinctes »¹.

¹ Lire l'article 171 de la Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006, Journal officiel, numéro spécial.

Pour rendre les finances locales opérationnelles et existantes, le Constituant congolais a cédé la gestion des certains impôts aux provinces. Le point 16 de l'article 204 de la Constitution cite notamment l'impôt sur les superficies foncières bâties ou non bâties, l'impôt sur les revenus locatifs et l'impôt sur les véhicules automoteurs parmi les matières qui relèvent de la compétence exclusive des provinces².

Aux termes de l'article 174 alinéa 1^{er} de la Constitution de la République, les impôts dont il est question ci-dessus sont régis par le principe de la légalité en ces termes : « il ne peut être établi d'impôts que par la loi »³.

Par ailleurs, le principe de la légalité des impôts doit être également observé quand les provinces ou le pouvoir central veulent créer les nouveaux impôts comme ceux prévus au point 7 de l'article 203 de la Constitution de la République. Cet article dit expressément que « sans préjudice des autres dispositions de la Constitution, les matières suivantes sont de la compétence concurrente du pouvoir central et des provinces : ...7. l'établissement des impôts, y compris les droits d'accise et de consommation, à l'exclusion des impôts visés à l'article 174 »⁴.

Dans le cadre de la décentralisation et depuis l'installation des Assemblées Provinciales et des Gouvernements provinciaux en 2007, toutes les provinces de la République Démocratique du Congo ont créé des structures aux fins de la mobilisation, la gestion et la maximisation optimale des produits des impôts qui leur sont cédés. Ces structures ont presque toutes été calquées sur le modèle de la Direction Générale des Impôts et fonctionnent de ce point de vue comme les administrations fiscales provinciales, partant, elles sont des services publics provinciaux.

Il convient cependant de préciser que selon la Constitution de la République, la création des services publics devraient se conformer à la loi organique devant fixer leur organisation et fonctionnement. C'est l'exigence prescrite à l'article 194 de la Constitution qui dispose qu' « une loi organique fixe l'organisation et le fonctionnement des services publics du pouvoir central, des provinces et des entités territoriales décentralisées »⁵.

Il s'observe en revanche que depuis la promulgation de la Constitution de la République le 18 février 2006 jusqu'au 03 mai 2016, la loi-organique exigée n'avait pas encore été votée. Ce qui avait semblé être une difficulté pour les provinces qui voulaient à tout prix jouir de leur autonomie de gestion. Pendant

² Article 204 point 16 : les impôts, taxes et les droits provinciaux et locaux, notamment l'impôt foncier, l'impôt sur les revenus locatifs et l'impôt sur les véhicules automoteurs sont cédés par le pouvoir central au profit des provinces.

³ Lire l'article 174 de la Constitution

⁴ Lire l'article 203 de la Constitution

⁵ Lire l'article 194 de la Constitution

ce temps, nous l'avons dit, les provinces ont créé par des édits provinciaux, leurs propres structures pour le besoin de mobilisation et de canalisation des recettes fiscales et autres taxes relevant de leur compétence. Et ce, visiblement, en l'absence de la loi organique qui devrait régir leur organisation et leur fonctionnement.

Cette situation rend les provinces fragiles et inefficaces si leurs administrations fiscales sont amenées devant le juge en contentieux fiscal ou lorsqu'elles prennent l'initiative d'aller en justice. La difficulté tient du fait qu'elles ne savent pas assoir leur existence juridique.

Pour remédier à cette situation qui freine l'élan du développement des provinces, il faut envisager des réformes fiscales profondes, lesquelles passeront absolument par le cadre légal correctif allant du statut des régies financières des provinces jusqu'à la procédure fiscale.

L'intérêt de la présente étude est d'une part, de parvenir à fixer la nature juridique des régies financières créées par les provinces et d'autre part, d'arriver à lever l'équivoque sur les divergences constatées dans les décisions des juges saisis en contentieux fiscal, en ce qui concerne le juge compétent après avoir achevé la phase administrative dudit contentieux.

Dans le cadre de la présente étude, nous allons analyser le contentieux fiscal dans ses aspects qui intéressent la fiscalité provinciale. Les investigations se limiteront uniquement aux impôts de la Ville de Kinshasa dans son statut de province.

Pour réaliser cette recherche, nous avons fait recours à la méthode juridique ou exégétique qui consiste à comprendre une disposition légale ou constitutionnelle en faisant une interprétation presque littérale ou simplement grammaticale de celle-ci. Elle consiste en réalité, à l'analyse des textes juridiques qui constituent la base de la matière étudiée selon leurs lettres et leur esprit ; ainsi que la technique documentaire.

Nous allons donc examiner le cadre légal de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa avant d'analyser le contentieux fiscal en ses phases administrative et juridictionnelle. Le cadre légal dont question va concerner le statut juridique de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa et les mécanismes de mobilisation desdites recettes.

I. LE CADRE LÉGAL DE LA MOBILISATION DES RECETTES FISCALES ET GESTION DES CONTENTIEUX Y RELATIFS DE LA VILLE DE KINSHASA

Il convient de préciser que le cadre légal de mobilisation des recettes de la Ville de Kinshasa et la gestion des contentieux y relatifs est fixé à travers l'Edit n°0001/08 du 22 janvier 2008 portant création de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa « DGRK » et l'Edit n°005/2021 du 11 décembre 2021 portant réforme des procédures relatives à la perception des impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa ainsi que leurs mesures d'exécution.

Ces Edits fixent pour l'essentiel, la création, l'organisation et le fonctionnement de la régie financière provinciale, d'une part et les procédures relatives à la perception des ressources publiques provinciales, d'autre part et ce, conformément à la Constitution et aux lois de la République.

Il se constate immédiatement que le cadre organisationnel du service public chargé de la mobilisation des recettes de la Ville de Kinshasa pose un sérieux problème. On va essayer de décrypter ledit problème avant de déterminer les actes préalables à l'ouverture du contentieux fiscal.

I.1 Le cadre légal de l'organisation et du fonctionnement de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa

I.1.1 La légalité de l'organisation et du fonctionnement de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa

Par l'édit n°0001/08 du 22 janvier 2008 portant création de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa « DGRK », la Ville de Kinshasa a créé un service public provincial chargé de la mobilisation, du recouvrement et de la canalisation vers le trésor public provincial de ses recettes. L'article 1^{er} dudit édit dispose que : « il est créé dans la Ville de Kinshasa, un service public doté d'une autonomie administrative et financière dénommé Direction Générale des Recettes de Kinshasa, en abrégé « D.G.R.K. »⁶.

Il faut rappeler que la Constitution de la République a déterminé les trois catégories des services publics, à savoir : les services publics du pouvoir central, des provinces et des entités territoriales décentralisées dont l'organisation et le fonctionnement doivent être fixés par une loi-organique. En l'espèce, l'article 194 de la Constitution dispose que : « une loi organique fixe l'organisation et le fonctionnement des services publics du pouvoir central, des provinces et des entités territoriales décentralisées »⁷.

⁶ Lire l'article 1^{er} de l'édit n°0001/08 du 22 janvier 2008 portant création de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa « DGRK », J.O du 30 mai 2008, 49^{ème} année, numéro spécial.

⁷ Lire l'article 194 de la Constitution du 18 février 2006.

Pour percevoir la portée d'un service public, Clément KABANGE NTABALA définit le service public comme étant une activité créée par l'autorité publique en vue de satisfaire un besoin d'intérêt général⁸. Au sens organique et formel, le mot « service public » implique l'idée d'une organisation, d'une structure ou d'un appareil de gestion⁹.

En effet, en application dudit article 194 de la Constitution, le législateur congolais a voté la loi-organique n°16-001 du 03 mai 2016 fixant l'organisation et le fonctionnement des services publics du pouvoir central, des provinces et des entités territoriales décentralisées. L'article 29 de cette loi-organique dispose que « les services publics de la province sont créés et, le cas échéant, dissouts par arrêté du Gouverneur de province délibéré en Conseil de Ministres, sur proposition du Ministre provincial ayant le secteur d'activité concerné dans ses attributions »¹⁰.

A la lecture de cette disposition, il convient de préciser que les services publics de la province sont créés par voie d'acte réglementaire, à savoir, l'Arrêté du Gouverneur de Province délibéré en conseil des Ministres du Gouvernement provincial et non par l'édit provincial qui est l'acte législatif voté par l'Assemblée Provinciale.

Il s'observe cependant que la plupart des régies financières créées par les provinces bien avant la loi de 2016, l'ont été par voie d'Edit¹¹. A titre illustratif, nous pouvons évoquer le cas de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa qui est créée par l'Edit n°001/08 du 22 janvier 2008 portant création de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa « DGRK ».

La question qui se pose est celle de savoir si le service public dénommé la Direction Générale des Recettes de Kinshasa a été créée conformément à la loi ?

Pour répondre à une telle question, il convient de relever que toutes les Régies financières des provinces ont été créées immédiatement après l'installation effective des institutions provinciales entre 2007 et 2008 pour les anciennes provinces, et en 2015, après l'installation des nouvelles provinces issues du démembrement. Cette situation a fait que les provinces, profitant du vide juridique et dans le souci de canaliser les moyens de leur politique, ce sont senties obligées de créer leurs propres structures pour l'encadrement de leurs recettes fiscales et non fiscales.

⁸ KABANGE NTABALA (C.), *Droit administratif*, Tome 1, Kinshasa, Imprimerie VINA, 1997, p.126.

⁹ VUNDUAWA te PEMAKO (F.), *Traité de droit administratif*, Afrique Editions, Bruxelles, Larcier, 2007, p.554.

¹⁰ L'article 29 de la loi-organique n°16-001 du 03 mai 2016 fixant l'organisation et le fonctionnement des services publics du pouvoir central, des provinces et des entités territoriales décentralisées, *J.O. RDC*, 1^{er} juin 2016, n°11, col. 11.

¹¹ L'alinéa 2 de l'article 197 de la Constitution détermine que l'Assemblée Provinciale légifère par voie d'édit ; celui-ci devant être considéré comme la loi provinciale.

Toutefois, l'article 40 de la loi-organique n°16-001 du 3 mai 2016 fixant l'organisation et le fonctionnement des services publics du pouvoir central, des provinces et des entités territoriales décentralisées définit un moratoire pour permettre l'adaptation des services déjà créés lorsqu'il dispose que « dans les six mois de l'entrée en vigueur de la présente loi, le pouvoir central, les provinces et les entités territoriales décentralisées adaptent l'organisation et le fonctionnement de leurs services publics aux dispositions de la présente loi »¹².

Partant des dispositions de l'article 40 de la loi-organique ci-dessus, l'organisation et le fonctionnement de la DGRK n'est pas conforme à la loi. Ce qui met en mal la légalité, la continuité et l'adaptation dudit service public.

La cacophonie qui s'est installée relève de la responsabilité personnelle du Gouverneur de Province, autorité administrative habilitée à créer ou adapter l'organisation et le fonctionnement d'un service public. C'est pourquoi, par sa plume, le Professeur Clément KABANGE NTABALA enseigne qu'« obligée d'assurer la régularité et la continuité du service public, l'autorité administrative est également tenue de veiller à ce que le service public s'adapte constamment aux circonstances et à toutes les contingences, notamment à l'évolution des besoins du public »¹³. Cette obligation impose à l'administration de pouvoir modifier le service en fonction des circonstances de fait et de l'évolution juridique. Il peut, en effet, y avoir des changements dans le fait ou dans le régime juridique. Le changement dans le régime juridique peut résulter de la modification d'un texte actuellement en vigueur régissant un service public par une loi ou un règlement hiérarchiquement supérieur¹⁴.

Il ressort de ce qui précède que l'édit créant la DGRK pêche contre le principe de la légalité ou de la juridicité, lequel veut simplement dire : « principe de la régularité juridique ». En d'autres termes, ce principe n'est autre chose que le principe de la gradation des règles juridiques, gradation partant de la Constitution à la dernière source formelle du Droit administratif¹⁵.

Il convient donc de s'interroger sur les réformes à mener pour se conformer à la Constitution et mener à bien le processus de la décentralisation fiscale dont le schéma est déjà tracé. Ceci passe essentiellement par l'adaptation de l'organisation et le fonctionnement de la DGRK conformément à la loi-organique n°16-001 du 3 mai 2016 ainsi que par les procédures de taxation, de recouvrement et de contrôle des impôts et des recettes non fiscales.

¹² Lire l'article 40 de la loi publiée au journal officiel de la RDC, le 1^{er} juin 2016, n°11, col.11, sur les services publics.

¹³ KABANGE NTABALA (C.), *Grands services publics et entreprises publiques*, Kinshasa, Imprimerie Saint Paul, p. 35.

¹⁴ *Ibidem*, p. 36.

¹⁵ VUNDUAWE te PEMAKO (F.), *op. cit.*, p. 89.

En effet, l'article 29 de ladite loi-organique dispose que : « les services publics des provinces sont créés et le cas échéant, dissouts par arrêté du Gouverneur de province délibéré en Conseil des Ministres, sur proposition du ministre provincial ayant le secteur d'activité concerné dans ses attributions¹⁶.

En l'espèce, sur proposition du Ministre provincial ayant les finances dans ses attributions, il va falloir que le Gouverneur de la Ville de Kinshasa prenne urgemment un arrêté provincial portant adaptation, organisation et fonctionnement du service public provincial dénommé « Direction Générale des Recettes de Kinshasa », en sigle « DGRK » ; ledit arrêté devant répondre au besoin de la légalité, régularité et continuité de ce service public.

1.1.2 La légalité des procédures fiscales de la Ville de Kinshasa

L'autre question qui taraude les esprits c'est celle qui se rapporte à la légalité des procédures fiscales suivies dans la mobilisation des recettes de la Ville de Kinshasa dont la finalité devra consister soit au recouvrement des impôts déclarés ou ceux redressés sans contestation, soit au paiement immédiat des impôts redressés dont la confirmation à la clôture de la phase administrative du contentieux fiscal a été acceptée.

De manière générale, à travers la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour, le législateur congolais a déterminé les procédures fiscales applicables en matières des impôts.

Toutefois, dans le contexte de la décentralisation fiscale, la loi de procédure fiscale de 2003 semble ne plus être adaptée à la mobilisation des impôts cédés aux provinces, dans la mesure où, ce sont d'autres structures ou services publics, d'autres organes et des agents différents qui sont chargés de la mobilisation des recettes des provinces.

Partant des dispositions constitutionnelles, les provinces sont régies par les principes de l'autonomie de gestion et celui de la libre administration. A titre indicatif, les alinéas 1 et 3 de l'article 3 de la Constitution disposent que : « Les provinces et les entités territoriales décentralisées de la République Démocratique du Congo sont dotées de la personnalité juridique et sont gérées par les organes locaux. Elles jouissent de la libre administration et de l'autonomie de gestion de leurs ressources économiques, humaines, financières et techniques »¹⁷.

¹⁶ Lire l'article 29 de la loi-organique du 3 mai 2016.

¹⁷ Lire l'article 3 de la Constitution.

En marge de l'autonomie de gestion des ressources financières notamment, les provinces peuvent trouver une justification quant à la création des structures chargées de mobiliser leurs recettes dans le cadre des politiques publiques provinciales.

C'est ainsi qu'après la création des régies financières provinciales, certaines Assemblées provinciales ont voté des édits fixant procédure fiscale relativement aux impôts, taxes, droits et redevances provinciaux, chaque édit ne devant s'appliquer que dans la province pour laquelle il a été édicté.

A titre d'exemple, nous pouvons évoquer l'Edit n°005/2021 du 11 décembre 2021 portant réforme des procédures relatives à la perception des impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa qui dispose à son article 242 que « sont abrogées, toutes les dispositions antérieures contraires au présent Edit, notamment celles de l'Edit n°0002/08 du 22 janvier 2008 portant procédures relatives aux impôts, taxes, redevances et autres droits dus à la Ville de Kinshasa¹⁸.

Notons que la particularité des administrations fiscales créées par les provinces est qu'elles sont autonomes et relèvent de l'autorité du Gouverneur de Province et se chargent de la fiscalité provinciale et locale tout simplement.

Il ressort de la pratique que le constituant congolais a consacré deux catégories de fiscalités. D'une part, la fiscalité du pouvoir central dont les recettes sont mobilisées par la Direction Générale des Impôts, la Direction Générale des Douanes et Accises et la Direction Générale des Recettes Administratives, Domaniales et de Participation et dont la tutelle est assurée par le Ministre de la République ayant les finances dans ses attributions et d'autre part, la fiscalité provinciale et locale dont les recettes sont actuellement mobilisées par les régies financières créées pour le besoin et dont la tutelle est assurée par le Ministre provincial ayant les finances dans ses attributions.

La dualité dont il est question exige que l'analyse de la question du contentieux fiscal soit bien cernée, dans la mesure où il va être question de savoir si ces structures chargées de la mobilisation des impôts provinciaux sont légales et qu'à ce stade de la législation, quel serait le juge compétent pour connaître du contentieux fiscal.

A l'examen de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 sur les procédures fiscales de la Ville de Kinshasa, nous constatons que si la question de la légalité ne se pose pas en ce qui concerne les procédures d'assiette, de contrôle, d'ordonnancement, de recouvrement des recettes fiscales et non fiscales, elle se posera avec acuité, autant pour ce qui concerne le contentieux fiscal que pour

¹⁸ Lire l'article 242 de l'Edit n°005/2021 du 11 décembre 2021 portant réforme des procédures relatives à la perception des impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa.

ce qui concerne l'organisation et le fonctionnement du service public lui-même chargé du processus de mobilisation des recettes de la Ville de Kinshasa.

En effet, l'article 2 dudit édit dispose que : « la Direction Générale des Recettes de Kinshasa est seule habilitée à prélever les impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa auprès de tout assujetti ou redevable, personne physique ou personne morale, hormis les taxes liées à la publicité extérieure qui relèvent de la compétence de la Direction Générale de la publicité extérieure de Kinshasa »¹⁹.

Ainsi, nous allons analyser tour à tour, le contentieux fiscal dans sa phase administrative ainsi que dans sa phase juridictionnel après avoir circonscrit le fondement légal de la DGRK.

I.2. Les décisions fiscales comme préalables au contentieux fiscal

Il faut dire que les décisions fiscales dont il va être question ici sont celles qui sont prises dans le cadre du contrôle fiscal ayant abouti, soit au redressement, soit à la taxation d'office.

Parlant du contrôle fiscal, Denis KASHOBA écrit ce qui suit : « contrepartie inévitable du système déclaratif, le contrôle fiscal reste un moyen nécessaire pour assurer le rendement de l'impôt et l'égalité devant l'impôt »²⁰.

L'article 83 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 sur les procédures fiscales de la Ville de Kinshasa dispose que : « la Direction Générale des Recettes de Kinshasa a le pouvoir exclusif de vérifier, sur pièces ou sur place, l'exactitude des déclarations des impôts souscrits par les assujettis ou les redevables, conformément aux dispositions légales en vigueur »²¹.

Il ressort de l'analyse de la loi de procédure fiscale que le législateur a instauré deux types des sanctions à l'issue de tout contrôle quand il est constaté un comportement fautif dans le chef du redevable ou assujetti. Il peut s'agir de la décision de redressement ou de celle de taxation d'office. Ce sont ces décisions de l'administration fiscale engendrant le contentieux fiscal qui doivent être analysées dans les développements suivants.

¹⁹ Article 2 de l'Edit n°005/2021 du 11 décembre 2021.

²⁰ KASHOBA KABONSHI, (D.), *Protection du contribuable en droit fiscal congolais. Les limites aux pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale en République Démocratique du Congo*, Lubumbashi, PUL, 2018, p.7.

²¹ Lire l'article 83 de l'édit de 2021.

1.2.1. L'Avis de redressement²² : décision de l'administration fiscale préalable au contentieux fiscal

D'entrée de jeu, il y a lieu de préciser que la décision de redressement suppose au préalable l'existence des déclarations des impôts faites par le redevable ou l'assujetti et le déclenchement du contrôle par l'administration fiscale aux fins de vérifier l'exactitude et la sincérité desdites déclarations.

En effet, aux termes de l'article 3 de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, le législateur impose à la personne physique ou morale, exonérée ou non, redevable d'impôts, droits, taxes, acomptes ou précomptes perçus par l'administration des impôts, l'obligation de souscrire, dans les conditions et délais prévus au chapitre II du présent titre, des déclarations selon le modèle fourni par l'administration des impôts²³.

Dans le contexte de la décentralisation fiscale, les prescrits de l'article 3 ci-dessus sont repris à l'article 7 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 sur les procédures fiscales de la Ville de Kinshasa. Cet article dispose que: « toute personne physique ou toute personne morale, exonérée ou non, redevable ou assujettie à l'impôt sur la superficie des propriétés foncières bâties et non bâties, à l'impôt sur les revenus locatifs, à l'impôt sur les véhicules ainsi qu'à la taxe spéciale de circulation routière est tenue de souscrire, dans les conditions et délais fixés par le présent Edit, une déclaration sur support papier ou par voie électronique conforme au modèle fixé par la Direction Générale des Recettes des Kinshasa »²⁴.

Partant des dispositions de l'article 9 du même édit fiscal de 2021, le législateur de la Ville de Kinshasa précise que « les assujettis ou redevables visés à l'article 7 ci-dessus déterminent dans la déclaration et sous leur responsabilité, les bases d'imposition et le montant des autres droits s'y rapportant conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur. Les déclarations dûment remplies, datées et signées par l'assujetti, le redevable ou son mandataire, sont transmises auprès des services compétents de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa. En cas de décès de l'assujetti ou du redevable, les déclarations sont souscrites par ses héritiers, légataires et donataires universels ou par leurs mandataires. Les déclarations doivent être souscrites même si l'assujetti ou le redevable est exonéré. Les personnes exemptées sont dispensées de l'obligation de souscrire les déclarations, à l'exception de celles afférentes aux impôts dont elles sont redevables légaux »²⁵.

²² L'article 90 de l'édit 005/2021 du 11 décembre 2021 dit qu'à l'issue du contrôle, les redressements sont notifiés sous forme d'avis de redressement.

²³ Lire les articles 1 et 3 de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

²⁴ Lire l'article 7 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 sur les procédures fiscales de la Ville de Kinshasa.

²⁵ Lire l'article 9 du même édit.

Il ressort de la lecture combinée des articles 3 de la loi de procédure fiscale de 2003 et 7 et 9 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 que le système fiscal congolais est déclaratif. Ceci suppose que l'assujetti ou le contribuable est tenu de déclarer lui-même ses impositions et de les payer sans qu'il y soit forcé.

Pour s'assurer de la sincérité et de la certitude des déclarations faites ou vérifier les faits constitutifs de fraude fiscale dénoncés par l'aviseur et permettre la maximisation optimale des recettes fiscales, le législateur a doté l'administration fiscale des pouvoirs exorbitants allant du contrôle fiscal à la sanction que nous avons nommé dans le cadre de la présente étude « décision fiscale », acte unilatéral de l'administration fiscale.

Le contrôle fiscal, dit Thierry LAMBERT, permet « à l'administration fiscale de s'assurer, par des procédures et techniques prévues par le législateur, que les contribuables se sont acquittés de leurs obligations et, éventuellement, de réparer le préjudice causé au Trésor par les infractions à la loi fiscale »²⁶.

Pour ce qui est de la Ville de Kinshasa, l'article 83 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 sur les procédures fiscales de la Ville de Kinshasa dispose : « la Direction Générale des Recettes de Kinshasa a le pouvoir exclusif de vérifier, sur pièces ou sur place, l'exactitude des déclarations des impôts souscrits par les assujettis ou les redevables, conformément aux dispositions légales en vigueur »²⁷.

Il convient de préciser que le contrôle fiscal susceptible d'aboutir au redressement doit être effectué par les agents de la DGRK revêtus de la qualité de vérificateur. Ces agents doivent être munis d'un ordre de vérification et pour réaliser leur travail, ils adressent au redevable ou à l'assujetti, un avis de vérification, huit jours avant la date de l'intervention. A travers ledit avis de vérification, la loi impose au vérificateur d'une part, l'obligation d'informer l'assujetti ou le redevable de son droit de se faire assister par le conseil de son choix et d'autre part, celle de préciser la nature des impôts ainsi que la période soumise au contrôle²⁸.

En République Démocratique du Congo où le démon de la fraude circule à l'air libre, où la population ne paye pas facilement son impôt, beaucoup de contribuables choisissent soit de minimiser par leur déclaration l'ampleur de l'impôt, soit carrément de s'échapper. Le redressement semble devenir la décision évidente à l'issue du contrôle.

²⁶ LAMBERT, (T.), *Contrôle fiscal. Droit et pratique*, Paris, 2^{ème} édition, P.U.F, 1998, pp.44.

²⁷ Lire l'article 83 de l'édit des procédures fiscales de 2021.

²⁸ Lire les articles 85 et 87 de l'édit de 2021.

Il faut partir du fait que les déclarations fiscales sont faites librement ou par demande de l'administration fiscale. De ce point de vue, aux termes de l'article 89 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 sur les procédures fiscales de la Ville de Kinshasa, le législateur précise que : « en cas d'insuffisances, inexactitudes ou omissions constatées dans les déclarations, la Direction Générale des Recettes de Kinshasa, dans le cadre de la procédure contradictoire, adresse une feuille d'observations et notifie le redressement chiffré à l'assujetti ou redevable. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe à la Direction Générale des Recettes de Kinshasa »²⁹.

L'article 90 de l'édit fiscale sous examen dispose que : « au terme du contrôle, les redressements effectués sont notifiés à l'assujetti ou au redevable sous forme d'avis de redressement ou de non-lieu, envoyé sous pli recommandé avec accusé de réception ou remis en mains propres sous bordereau de décharge. L'assujetti est invité à faire parvenir à la Direction Générale des Recettes de Kinshasa, dans un délai de vingt jours, soit sa confirmation, soit ses observations motivées. Le défaut de réponse dans le délai visé à l'alinéa précédent vaut acceptation et les suppléments d'impôts et autres droits déjà notifiés sont mis en recouvrement »³⁰.

De ce qui précède, force est de noter que l'Avis de redressement est une décision unilatérale de l'administration fiscale prise contre un contribuable fautif, laquelle doit en principe, être l'œuvre de l'agent vérificateur. En pratique, cette décision est visée par le responsable de l'organe auquel relève le vérificateur.

Etant donné qu'il s'agit d'une décision administrative, la loi ouvre la voie au recours préalable avant la saisine de l'administration contentieuse.

Il ressort des dispositions de l'article 90 sus évoqué que le législateur a prévu un délai de vingt jours pour permettre au contribuable d'introduire son recours sous forme d'observations. Emile Lambert OWENGA ODINGA dit que le but de ce recours est celui de contester tout ou partie de l'Avis de redressement, c'est-à-dire de la créance fiscale mise à sa charge³¹.

En vue d'assurer sa protection contre les abus du fisc, le recours que doit introduire le contribuable contre la décision de celui-ci, doit, s'il échet, aborder obligatoirement toutes les questions de fond et de forme qui fondent sa contestation du montant de l'impôt. C'est ce recours qui doit induire pour la suite s'il va être question du contentieux d'assiette ou du contentieux de recouvrement. En d'autres termes, le recours contre la décision de l'administration fiscale ouvre la voie au contentieux fiscal.

²⁹ Lire l'article 89 de l'Edit n°005/2021 du 11 décembre 2021.

³⁰ Lire l'article 90, idem.

³¹ OWENGA ODINGA (E-L.), *Recours administratifs et juridictionnels en matière fiscale*, Kinshasa, publication pour la promotion du droit congolais, 2018, p.52.

En l'espèce, sur le plan de la forme, le recours contre la décision de l'administration fiscale devra relever les irrégularités de forme que pourraient contenir l'avis de redressement ou encore les violations de la loi quant à l'assiette et au taux de l'impôt, lesquelles pourraient conduire soit à l'annulation pure et simple de l'avis de redressement, soit à la réduction du montant de l'impôt, soit encore au maintien de redressement considéré comme décision définitive ouvrant la voie au contentieux une fois les sommes redressées sont mises en recouvrement par la notification de l'Avis de mise en recouvrement et ce, conformément à l'alinéa 2 de l'article 91³².

Il s'observe qu'en pratique, les redevables adressent leur recours tantôt au Vérificateur ou à l'inspecteur, tantôt au Directeur Général de la DGRK.

Pour notre part, il est légal d'adresser ledit recours au Directeur Général et ce, pour trois raisons essentielles, à savoir :

- Aux termes de l'article 90 de l'édit sous examen, le législateur dit que le redevable doit faire parvenir à la Direction Générale des Recettes de Kinshasa, ses observations motivées dans un délai de 20 jours, nulle part, il est nommée l'autorité de référence ;
- La DGRK étant personne morale de droit public, elle est représentée auprès des tiers par le Directeur Général ou par son délégué et ce, conformément à l'alinéa 1 de l'article 6 de l'édit n°0001/08 du 22 janvier 2008 portant création de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa « D.G.R.K ». A ce titre, il signe les ordres de vérification qui déclenchent le contrôle fiscal et a le droit d'attribuer les dossiers aux organes dans le cadre de l'organisation du travail ;
- En fin, le Directeur Général de la DGRK étant l'autorité hiérarque des vérificateurs, il a le droit, en vertu du principe de subsidiarité, de répondre au recours adressé à l'administration fiscale par le redevable ou l'assujetti.

De ce qui précède, il faut dire que c'est la réponse de l'administration au recours du redevable ou de l'assujetti qui clôture définitivement le contrôle fiscal et ouvre immédiatement la voie, après notification de l'Avis de mise en recouvrement, à la phase administrative du contentieux fiscal, peu importe l'autorité de l'administration fiscale à laquelle le recours avait été adressé.

³² L'alinéa 2 de l'article 91 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 sur les procédures fiscales de la Ville de Kinshasa dispose que si la Direction Générale des Recettes de Kinshasa entend maintenir les redressements initiaux, elle le confirme dans une lettre de réponse aux observations de l'assujetti ou du redevable et l'informe de la possibilité de déposer une réclamation après réception de l'avis de mise en recouvrement.

1.2.2. L'Avis de taxation d'office: décision de l'administration fiscale préalable au contentieux fiscal

Nous l'avons déjà dit ci-avant que la décision de l'administration fiscale susceptible de provoquer le contentieux fiscal à l'issu du contrôle peut être soit l'avis de redressement, soit l'avis de taxation d'office.

Si le redressement résulte de la déclaration inexacte, erronée ou insuffisante de l'impôt dû, la taxation d'office résulte quant à elle notamment à l'absence des déclarations de l'impôt dont le redevable ou l'assujetti n'est pas exempté.

En effet, l'article 94 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 portant réforme des procédures relatives à perception des impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa dispose que : « les agents de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa procèdent à la taxation d'office dans les cas ci-après :

- l'absence de déclaration ;
- le défaut de remise des pièces justificatives, de renseignements demandés ou de réponse dans les délais fixés par le présent Edit ;
- l'absence de la comptabilité ;
- le rejet d'une comptabilité considérée par la Direction Générale des Recettes de Kinshasa comme irrégulière ;
- l'opposition au contrôle fiscal.

Il convient de noter qu'en l'absence des éléments matériels devant permettre des échanges contradictoires entre l'administration fiscale et le redevable ou l'assujetti, la taxation d'office est une « décision sanction » et ouvre directement la voie à la phase administrative du contentieux fiscal.

Toutefois en pratique, l'administration fiscale qui tend à taxer d'office, procède toujours par une mise en demeure de déclarer et à défaut de communiquer ses déclarations, l'administration procède par la taxation d'office.

Bien plus, au cas où l'assujetti ou le redevable arrivait à transmettre au fisc ses déclarations fiscales, celui-ci peut toujours redresser la situation fiscale du contribuable et abandonner la taxation d'office.

Au cas où les déclarations ne sont pas transmises, il est toujours conseillé à l'assujetti ou au redevable qui souhaite contester les impôts ou taxes lui imposés d'office, d'adresser à l'administration fiscale, ses observations accompagnées des preuves aussi longtemps que les Avis de mise en recouvrement ne lui sont pas encore notifiés ; étant donné que la charge de la preuve incombe à l'assujetti ou au redevable qui fait l'objet de la taxation d'office.

L'article 95 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 précise que : « les bases ou les éléments servant au calcul des impositions ou taxations arrêtées d'office sont portées à la connaissance de l'assujetti ou du redevable au moyen d'un avis de taxation d'office. Dans ce cas, ce dernier ne bénéficie pas de délai prévu à l'article 91 du présent Edit. Il est fait mention dans la notification que l'assujetti ou le redevable qui fait l'objet d'une taxation d'office conserve le droit de présenter une réclamation contentieuse devant la Direction Générale des Recettes de Kinshasa après réception de l'avis de mise en recouvrement. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe à l'assujetti ou au redevable »³³.

De tout ce qui précède, il convient de souligner que s'agissant de l'avis de redressement ou de l'avis de taxation d'office, la loi offre la possibilité à l'assujetti ou au redevable de contester les impositions. Cette contestation doit se faire en forme de réclamation contentieuse et doit être adressée au Directeur Général de la DGRK conformément aux dispositions de l'article 124 alinéa 1 de l'Edit n°005/2021 qui dispose que : « les assujettis ou redevables ainsi que leurs mandataires qui justifient d'un mandat général ou spécial en vertu duquel ils agissent, doivent, avant la saisine du juge, se pourvoir par écrit en réclamation contre le montant de leur imposition auprès du Directeur Général, sans justifier du paiement de l'impôt »³⁴.

Paraphrasant le Professeur Félix VUNDUAWE, on retiendra qu'en cas de découverte par exemple d'infractions fiscales, l'administration des impôts a le pouvoir de sanctionner le contribuable fautif unilatéralement par une décision administrative de taxation d'office, dûment motivée. Dans ce cas, s'il y a contestation, le contribuable a le droit, lui aussi, en vertu du principe de droit de défense, de se pourvoir par écrit en réclamation auprès du Directeur ou du responsable du service qui est à l'origine des impositions contestées lorsqu'il estime les droits payés ou qui lui sont exigés n'ont pas de fondement légal ou excèdent ses obligations³⁵.

C'est donc, la réclamation contentieuse qui ouvre la phase administrative du contentieux fiscal et dont la réponse (décision de l'administration fiscale contentieuse) de rejet total ou partiel, prise dans le délai ou l'absence d'une telle décision à l'épuisement du délai, clôture ladite phase du contentieux.

³³ Lire l'article 95 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021.

³⁴ Lire l'article 124 alinéa 1 de l'Edit n°005/2021.

³⁵ VUNDUAWE te PEMAKO, (F), *op. cit*, p.92.

II. LE CONTENTIEUX FISCAL RÉSULTANT DES IMPÔTS PROVINCIAUX DE LA VILLE DE KINSHASA

La procédure fiscale congolaise institue deux phases pour connaître du contentieux fiscal. Il s'agit d'abord, de la phase administrative au cours de laquelle, l'administration fiscale statue comme juge administratif du premier degré sur base de la réclamation contentieuse. Cette phase se clôture par soit la notification de la décision de l'autorité fiscale compétente de rejet total ou partiel ou encore lorsque ladite autorité n'a pas notifié sa décision dans les délais légaux lui impartis. Ensuite, il s'agit de la phase juridictionnelle à travers laquelle le juge du pouvoir judiciaire, en l'occurrence, la Cour administrative d'appel, est saisi par un recours en annulation pour excès de pouvoir.

Nous exposons tour à tour, l'importance de chacune de ces deux phases dans la recherche de la solution au contentieux fiscal.

II.1. La phase administrative du contentieux fiscal, un préalable pour l'introduction du recours juridictionnel en annulation

Rappelons-le, après l'émission de l'Avis de Mise en Recouvrement à la suite de l'Avis de redressement ou de l'Avis de taxation d'office, la loi offre la possibilité à l'assujetti ou au redevable de saisir l'autorité de l'administration fiscale habilitée par voie de réclamation contentieuse contre les impositions dont il estime ne pas être légalement établies. Il s'agit donc, du contentieux fiscal.

Félix VUNDUAWÉ qualifie le contentieux fiscal de « contentieux mixte : mi-administratif et mi-judiciaire »³⁶. Pour cet auteur, selon notre système administratif, certains litiges sont tranchés juridiquement par l'administration elle-même sans l'intervention du juge. Il s'agit de ce qu'on appelle l'Administration contentieuse³⁷.

Par ailleurs, le même auteur enseigne que « c'est pourquoi, en vertu de la loi, certaines autorités administratives sont compétentes pour agir par voie des décisions contentieuses administratives. Et celles-ci sont susceptibles de recours en annulation pour excès de pouvoir devant le juge administratif, selon la procédure appropriée que la loi a fixée³⁸.

Dans le contexte de la décentralisation fiscale, il ressort des dispositions de l'article 124 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 portant réforme des procédures relatives à la perception des impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa dispose que : « Les assujettis ou les redevables ainsi que leurs mandataires qui justifient d'un mandat général ou spécial en vertu

³⁶ VUNDUAWÉ te PEMAKO, (F), *op. cit.*, p. 92.

³⁷ *Idem.*

³⁸ *Idem.*

duquel ils agissent, doivent avant toute saisine du juge, se pourvoir par écrit en réclamation contre le montant de leur imposition auprès du Directeur Général, sans justifier du paiement de l'impôt. Pour être recevable, la réclamation doit être motivée. Sous peine de déchéance, la réclamation doit être introduite dans les trois mois à partir de la date de la déclaration ou de la réception de l'avis de mise en recouvrement. Il est délivré reçu de sa réclamation à l'assujetti ou au redevable »³⁹.

A la lecture de cette disposition légale, il s'observe que la réclamation contentieuse est un recours administratif préalable à la saisine du juge administratif et dont les échéances sont clairement définies par la loi. Il s'ensuit que l'autorité habilitée à recevoir les réclamations contentieuses dans les cas de redressement ou de taxation d'office reste le Directeur Général de la DGRK.

En l'espèce, il convient de préciser que la réclamation contentieuse, étant un recours, doit préciser les griefs formulés contre la décision ayant fixé la créance fiscale à charge de l'assujetti ou du redevable, de sorte que ces griefs peuvent être constitués à la fois, des irrégularités de forme et de fond. Sur le plan de forme, il peut s'agir de tout ce qui touche à la forme des actes, la qualité des personnes ayant effectué le contrôle, la procédure ayant aboutie à la décision fiscale etc. La finalité de pareil argument du recours en contestation peut conduire à l'annulation de la taxation ou du redressement. Sur le plan du fond, la réclamation contentieuse peut s'arrêter à contester l'établissement de l'impôt ou du taux dudit impôt. De ce point de vue, la finalité de pareil recours, c'est l'annulation partielle ou totale des impositions. En terme technique, on parle du dégrèvement total ou partiel.

Toutefois, si l'annulation de la taxation venait à être décidée, l'administration fiscale a le droit de recommencer le contrôle des mêmes impôts et pour les mêmes périodes que celles qui avaient concerné le contentieux précédant. Mais, si le dégrèvement est décidé, aucun contrôle fiscal pour les mêmes impôts et concernant les mêmes périodes, n'est possible.

Il importe de préciser que la loi a fixé des délais des différents recours ainsi que des réponses y relatives.

Dans le cas qui nous occupe, une fois que la réclamation contentieuse est introduite, l'administration fiscale a trois mois pour notifier à l'assujetti ou au redevable sa décision. L'alinéa 1^{er} de l'article 125 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 dispose que : « la décision de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa doit être notifiée dans les trois mois qui suivent la date de réception de la réclamation. L'absence de décision dans le délai est considérée comme une décision de rejet de la réclamation⁴⁰.

³⁹ Lire l'article 124 de l'édit n°005/2021

⁴⁰ *Idem*, lire l'article 125.

Il se constate en pratique que l'administration fiscale ne notifie presque pas dans les délais légaux impartis ses décisions clôturant la phase contentieuse ou qu'elle signe avec l'assujéti ou le redevable ou avec leur représentant, le procès-verbal de clôture de contestation.

Nous relevons que le procès-verbal n'est pas la décision au sens des dispositions des articles 124 et 125 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 pour deux raisons : la première consiste en ce que le Procès-Verbal n'est pas un acte unilatéral du fisc alors que la décision dont parle la loi, est un acte unilatéral de l'administration fiscale au titre de réponse au recours introduit en forme de réclamation contentieuse. Félix VUNDUAWWE dit que c'est pourquoi, en vertu de la loi, certaines autorités administratives sont compétentes pour agir par voie des décisions contentieuses administratives »⁴¹. D'ailleurs, parlant des actes et décisions des autorités administratives, le Professeur VUNDUAWWE précise que « les actes et décisions des autorités administratives appelés aussi actes administratifs unilatéraux, revêtent deux formes : les règlements et les actes individuels »⁴². La deuxième raison est que généralement, le Procès-Verbal signé entre l'assujéti ou le redevable et les agents du fisc chargés de l'instruction de la réclamation contentieuse, est transmis au Directeur Général avec propositions de décision afin de lui permettre de décider.

Bien plus, la décision au sens de l'édit doit être un acte matériel. C'est pourquoi, il est fait obligation à l'administration fiscale de la notifier à l'assujéti ou au redevable dans le délai imparti.

Pour s'en convaincre, l'article 126 de l'édit fiscal n°005/2021 du 11 décembre 2021 dispose que : « la décision de dégrèvement total, partiel, de confirmation ou de rejet relève de la compétence du Directeur Général des Recettes de Kinshasa »⁴³.

Logiquement, il faut dire que le Procès-Verbal ne peut être opposé ni à l'administration ni au redevable ou assujéti pour la simple raison qu'il ne constitue pas une décision dont parle la loi. Devant acte, nous recommandons aux administrés d'exercer leur droit de recours juridictionnel en annulation pour absence de décision dans les délais légaux et à l'administration fiscale, après épuisement du délai de recours juridictionnel, de procéder au recouvrement des sommes imposées.

En revanche, pour se conformer à la loi, le Directeur Général des Recettes de Kinshasa est tenu de répondre dans le délai de trois mois à la réclamation contentieuse par une décision soit de dégrèvement total ou partiel, soit de confirmation des impositions, soit d'annulation de taxation.

⁴¹ VUNDUAWWE te PEMAKO, (F), *op. cit.*, p.92.

⁴² *Ibidem*, p. 172.

⁴³ Lire l'article 126 de l'édit de 2021, *op. cit.*

Si la décision du Directeur Général ne satisfait pas le redevable ou l'assujetti, ou si le Directeur Général ne notifie pas sa décision dans les délais lui impartis, le redevable ou l'assujetti est fondé d'introduire, dans le délai de trois mois, le recours juridictionnel.

Ainsi donc, c'est la décision de l'administration fiscale notifiée dans le délai de trois, ou alors c'est l'absence de décision de l'administration fiscale à l'épuisement du délai de trois mois, qui clôture la phase administrative du contentieux fiscal. Seule la décision de confirmation des impositions ou de rejet total, ou celle de rejet partiel, ou encore l'absence de décision dans le délai qui ouvre la voie à la phase juridictionnelle du contentieux fiscal.

II.2. La phase juridictionnelle du contentieux fiscal

Thierry LAMBERT affirme qu' « après le rejet, ou la non-réponse de l'administration, suite à une réclamation préalable du contribuable, celui-ci peut saisir le tribunal administratif et entrer ainsi dans la phase juridictionnelle »⁴⁴.

En droit positif congolais, la phase juridictionnelle du contentieux fiscal consiste en la saisine de la juridiction de l'ordre administratif, en annulation des actes d'imposition pris en violation de la loi fiscale et éventuellement, en réparation du préjudice. On parle du contentieux de pleine juridiction. L'article 80 de la loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif dispose que : « l'action en réparation du préjudice causé par un acte, un règlement ou une décision illégale peut être portée, à titre principal et en même temps que la demande en annulation, devant la même juridiction, lorsque le préjudice subi ne peut être entièrement réparé par la décision d'annulation »⁴⁵.

Considérant que la juridiction saisie va statuer sur soit la décision de rejet total ou partiel ou de confirmation rendue par le Directeur Général de l'administration fiscale contentieuse, soit en l'absence de la décision de celui-ci, si le délai légal est dépassé ; étant donné que la législation fiscale congolaise a institué la mixité du contentieux fiscal, c'est-à-dire que le contentieux fiscal est mi- administratif, mi- judiciaire.

Il faut noter que le juge judiciaire saisi en contentieux fiscal de fond ou en annulation statue en premier et dernier ressort et aux termes de la loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif, ce sont les juridictions de l'ordre administratif qui sont compétentes pour connaître dudit contentieux⁴⁶.

⁴⁴ LAMBERT, (T.), *Procédures fiscales*, 2^{ème} édition, Paris, LGDJ, 2015, p.589.

⁴⁵ Lire l'article 80 la loi-organique de 2016 sur les juridictions de l'ordre administratif.

⁴⁶ L'alinéa 4 de la loi-organique donne compétence à la section contentieuse de Cour administrative d'appel.

Dans le contexte de la décentralisation fiscale, les compétences fiscales sont réparties entre le pouvoir central et les provinces. Il va donc être question de déterminer la juridiction administrative compétente de connaître du recours en annulation des décisions prises par l'administration fiscale contentieuse de la province ainsi que la procédure tenant à sécuriser le patrimoine du contribuable en attendant l'issue du recours juridictionnel.

II.2.1 La Cour administrative d'appel comme juge du contentieux fiscal de premier et dernier ressort

Pour arriver à cerner l'essentiel des contours de la question, nous partirons de la compétence du juge administratif, avant d'analyser les conditions de recevabilité du recours juridictionnel en contentieux fiscal.

II.2.1.1. Les compétences reconnues à la Cour Administrative d'Appel

Par sa plume, Noël BOTAKILE enseigne que les compétences du juge administratif congolais sont d'attribution. Elles lui sont essentiellement dévolues par la Constitution et la loi. Elles sont d'ordre public »⁴⁷.

Le contentieux fiscal étant le contentieux administratif spécial, la loi confère à la Cour Administrative d'Appel les compétences de connaître ledit contentieux en premier et dernier ressort. L'alinéa 4 de l'article 96 de la loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif dispose que : « Elle (la section du contentieux de la Cour administrative d'appel) connaît en outre, en premier et dernier ressort, des recours introduits, sur réclamation du contribuable, contre les décisions prises par l'administration fiscale du pouvoir central qui ne donnent pas entière satisfaction à l'intéressé »⁴⁸.

Il ressort de ces dispositions de la loi-organique que le législateur s'est abstenu de déterminer de manière expresse, la juridiction compétente pour connaître des recours à introduire, sur réclamation des contribuables, contre les décisions prises par l'administration fiscale de la Ville de Kinshasa ou des provinces de la République, étant donné que la gestion des impôts relève à ce jour de la compétence partagée entre le pouvoir central et la province.

La raison qui nous semble indiquée est que les impôts des provinces relèvent de la compétence exclusive des provinces et que donc, seules les provinces peuvent déterminer la juridiction administrative compétente et ce, conformément aux dispositions du point 16 de l'article 204 qui dispose que : « Sans préjudice des autres dispositions de la présente Constitution, les

⁴⁷ BOTAKILE Batanga, *Précis du contentieux administratif congolais*, Tome 1, Bruxelles, Academia, 2014, p. 51.

⁴⁸ Lire l'alinéa 4 de l'article 96 de la loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif.

matières suivantes sont de la compétence exclusive des provinces : (...) 16. Les impôts, taxes, et les droits provinciaux, notamment l'impôt foncier, l'impôt sur les revenus locatifs et l'impôt sur les véhicules automoteurs »⁴⁹.

Partant de ce postulat, il convient de noter que pour les impôts cédés aux provinces en l'occurrence la Ville de Kinshasa, le recours juridictionnel portant sur le contentieux fiscal relève de la compétence de la Cour administrative d'appel. En effet, l'article 130 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 confère la compétence juridictionnelle à la Cour Administrative d'appel quand il dispose que : « la décision de rejet total ou partiel peut faire l'objet d'un recours devant la Cour administrative d'appel. Le recours visé ci-dessus doit, sous peine de déchéance, être introduit dans un délai de trois mois à partir de la notification de la décision à l'assujéti ou au redevable ou en l'absence de décision, à compter de la date d'expiration du délai prévu à l'article 125 ci-dessus. Aucune demande nouvelle ne peut être présentée à l'occasion de ce recours »⁵⁰.

On rappellera que jusqu'à ce jour, à l'exception du Conseil d'Etat, les juridictions de l'ordre administratif de droit commun ne sont pas encore installées. Ce qui nous amener à nous interroger sur la juridiction actuellement compétente de connaître le recours juridictionnel en contentieux fiscal.

Car, il s'observe que certains recours en contentieux fiscal sont portés tantôt devant le Tribunal de Grande Instance, tantôt devant la Cour d'Appel.

A titre illustratif, le Tribunal de Grande Instance de Kinshasa-Gombe s'est déclaré compétent sous RC 114.175 ; dit irréguliers l'avis à tiers détenteurs n°07.1.2/DGRK/PRF/001/OPA/O1/2018 du 10/01/2018 et accorde la main levée de la saisie de la somme de CDF 44.749.635,84 opérée par le Receveur des Recettes fiscales de la DGRK auprès des Banques ; condamne les 3 premiers assignés in solidum à payer l'équivalent en franc congolais de la somme de 2000USD à titre des dommages intérêts »⁵¹.

Cependant, sous RCF 029, la Cour d'Appel de Kinshasa/Gombe s'est aussi déclarée compétente de connaître le contentieux fiscal.

En attendant l'installation effective des juridictions de l'ordre administratif, la loi organique n°13/011-B du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire, a confié de manière transitoire, le ressort des recours en contentieux fiscal. En effet, l'article 155 de ladite organique dispose que : « jusqu'à l'installation effective de la Cour administrative, la Cour d'Appel est compétente pour connaître du

⁴⁹ Lire le point 16 de l'article 204 de la Constitution.

⁵⁰ Lire l'article 130 de l'Edit n°005/2021 du 11 décembre 2021.

⁵¹ Dispositif du jugement RC 114.175 du TGI/Gombe.

contentieux fiscal et applique les règles de compétence définies aux articles 150 à 152 de l'ordonnance-loi n°82-020 du 31 mars 1982 portant Code de l'Organisation et de la Compétence Judiciaire, telle que modifiée à ce jour »⁵².

Il s'ensuit qu'en matière fiscale, il n'existe qu'un seul degré de juridiction⁵³. C'est d'ailleurs, le principe qui est affirmé à l'article 96 de la loi-organique de 2016 ci-dessus énoncée lorsque le législateur dit à l'alinéa 4 que la Cour administrative d'appel connaît, en premier et dernier ressort, des recours introduits, sur réclamation du contribuable, contre les décisions prises par l'administration fiscale.

En pratique et de ce qui précède, il faut noter que c'est la Cour d'Appel qui est compétente. Et le recours est enrôlé au Greffe Administratif et traité par la Section administrative de la Cour d'appel suivant les règles établies par la loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif.

II.2.1.2 Les conditions de recevabilité du contentieux fiscal devant le juge

Afin d'introduire le recours juridictionnel en contentieux fiscal, quatre conditions nous paraissent les plus essentielles, à savoir : la forme de l'acte de saisine du juge fiscal, la qualité du requérant, les décisions fiscales ainsi que la preuve de l'introduction réclamation contentieuse dans les délais légaux (recours administratif préalable à la saisine dudit juge fiscal).

Parlant de la forme de l'acte de saisine du juge fiscal, il faut dire que l'assujetti ou le redevable saisit le juge administratif par voie de requête lorsqu'il n'a pas été satisfait de la décision rendue par le Directeur Général de la DGRK. En effet, l'article 134 de la loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016 dispose que « la juridiction administrative est saisie soit par requête des parties, soit par réquisitoire du Ministère public près la juridiction concernée »⁵⁴.

Par ailleurs, il s'observe que seul l'assujetti ou le redevable (contribuable) ou son représentant a qualité de saisir le juge du contentieux fiscal en introduisant une requête en annulation des impositions et éventuellement, en même temps, en réparation des préjudices subis. En l'espèce, l'alinéa 1 de l'article 124 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 dispose que : « les assujettis ou les redevables ainsi que leurs mandataires qui justifient d'un mandat général ou spécial en vertu duquel ils agissent, doivent avant toute saisine du juge, se pourvoir par écrit en réclamation contre le montant de leur imposition auprès du Directeur Général, sans justifier du paiement de l'impôt »⁵⁵.

⁵² Lire l'article 155 la loi organique n°13/011-B du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire.

⁵³ AZAMA LANA, *Droit fiscal zaïrois*, Kinshasa, CADICEC, 1986, p. 330.

⁵⁴ Lire l'article 134 de la loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016.

⁵⁵ Lire l'alinéa 1 de l'article 124 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021

S'agissant du recours préalable introduit dans les délais légaux, l'article 124 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 portant réforme des procédures relatives à la perception des impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa dispose que : « les assujettis ou les redevables ainsi que leurs mandataires qui justifient d'un mandat général ou spécial en vertu duquel ils agissent, doivent avant toute saisine du juge, se pourvoir par écrit en réclamation contre le montant de leur imposition auprès du Directeur Général, sans justifier du paiement de l'impôt. Pour être recevable, la réclamation doit être motivée. Sous peine de déchéance, la réclamation doit être introduite dans les trois mois à partir de la date de la déclaration ou de la réception de l'avis de mise en recouvrement. Il est délivré reçu de sa réclamation à l'assujetti ou au redevable ».

C'est pour autant dire que pour être reçu en justice, le contribuable doit avoir introduit au préalable et dans les délais lui impartis, la réclamation contentieuse. A défaut de l'avoir fait, son recours juridictionnel doit impérativement être déclaré irrecevable.

C'est d'ailleurs pour cela qu'il est recommandé à l'administration fiscale d'examiner toutes les conditions de recevabilité du recours juridictionnel. Thierry LAMBERT conseille à l'administration fiscale de vérifier la recevabilité de l'action du redevable. En effet, l'administration, pour qui le contentieux est aussi un enjeu aux multiples facettes, prépare son mémoire avec méthode. La recevabilité, l'examen au fond et éventuellement l'expertise marquent l'action de l'administration. Tout d'abord, l'administration vérifie la recevabilité de la requête au regard du délai de saisine du tribunal, sachant que sont irrecevables les demandes prématurées ou tardives. Les requêtes ne sont pas soumises au formalisme. Elle s'assure de la désignation du requérant et qu'elle est éventuellement accompagnée d'un mandat, quand la requête est introduite par une personne autre que le contribuable⁵⁶. L'administration procède ensuite à l'examen des faits, moyens et conclusions. La requête est irrecevable quand elle ne comporte aucun exposé des faits ou moyen susceptible de fonder des conclusions à fin de dégrèvement ou encore quand le requérant se borne à se référer aux moyens présentés dans sa réclamation mais, sans joindre ces documents à la requête, ni préciser les points sur lesquels porte sa contestation⁵⁷.

Bien plus, le contentieux fiscal suppose qu'il y a eu au préalable une décision administrative de redressement des impôts, de rehaussement d'impositions antérieures ou même de taxation d'office. C'est contre cette décision que le contentieux fiscal naît. Pour saisir le juge en recours juridictionnel, le requérant

⁵⁶ LAMBERT, (T.), *op. cit.*, p. 590.

⁵⁷ *Idem.*

est obligé d'annexer à sa requête, la copie de la décision administrative contre laquelle il avait introduit le recours préalable à la saisine du juge administratif.

En effet, le législateur parle de l'avis de redressement, l'avis de confirmation ou avis rectificatif et la taxation d'office. L'alinéa 1^{er} de l'article 90 de l'édit n°005-2021 du 11 décembre 2021 dispose : « au terme du contrôle, les redressements effectués sont notifiés à l'assujetti ou au redevable sous forme d'avis de redressement ou de non-lieu, envoyé sous pli recommandé avec accusé de réception ou remis en mains propres sous bordereau de décharge »⁵⁸. Pour sa part, l'article 91 alinéa 1 dispose que lorsque les observations formulées par l'assujetti ou le redevable dans le délai, sont motivées, la Direction Générale des Recettes de Kinshasa peut abandonner tout ou partie des redressements notifiés. Elle en informe, dans un délai de quarante-cinq jours, l'assujetti ou le redevable dans un avis de confirmation des éléments déclarés ou dans un avis rectificatif, envoyé sous pli recommandé avec accusé de réception ou remis en mains propres sous bordereau de décharge »⁵⁹. L'article 94 dispose : « les agents de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa procèdent à la taxation d'office dans les délais fixés par le présent édit : l'absence de déclaration... »⁶⁰.

En revanche, la recevabilité de l'action en contentieux fiscal dans sa phase juridictionnelle tient aussi essentiellement au respect des délais légaux des différents recours dont la finalité crée la compétence du juge administratif.

En effet, l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021 portant réforme des procédures relatives à la perception des impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa fixe trois délais dans le parcours du contentieux fiscal pour trois procédures particulières, à savoir : le délai d'introduction de la réclamation contentieuse, le délai de la notification de la décision directoriale clôturant la phase administrative ainsi que le délai de la saisine du juge administratif.

Concernant le délai d'introduction de la réclamation contentieuse, l'alinéa 3 de l'article 124 dispose que « sous peine de déchéance, la réclamation doit être introduite dans les trois à partir de la date de la déclaration ou de la réception de l'Avis de mise en recouvrement. Il est délivré reçu de sa réclamation à l'assujetti ou au redevable »⁶¹.

Quant au délai de notification de la décision directoriale clôturant la phase administrative du contentieux fiscal, l'alinéa 1^{er} de l'article 125 dispose que « la décision de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa doit être notifiée dans les trois mois qui suivent la date de réception de la réclamation. L'absence

⁵⁸ Lire l'article 90 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021.

⁵⁹ Lire l'article 91 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021.

⁶⁰ Lire l'article 94 de l'édit n°005/2021 du 11 décembre 2021.

⁶¹ Lire l'alinéa 3 de l'article 124 de l'édit n°005-2021.

de décision dans le délai est considérée comme une décision de rejet de la réclamation »⁶².

Il s'observe malheureusement en pratique que la plupart de fois, l'administration fiscale ne fait pas souvent diligence pour faire connaître sa décision auprès du contribuable. L'intention nous paraît être celle de faire passer inaperçus, les délais légaux lui impartis pour introduire son recours juridictionnel.

En revanche, concernant le délai d'introduction du recours juridictionnel devant la Cour Administrative d'Appel, l'alinéa 2 de l'article 130 dispose que « le recours visé ci-dessus doit, sous peine de déchéance, être introduit dans un délai de trois mois à partir de la notification de la décision à l'assujetti ou au redevable ou en l'absence de décision, à compter de la date d'expiration du délai prévu à l'article 125 ci-dessus »⁶³.

La saisine du juge administratif en contentieux fiscal dessaisit l'administration fiscale. Elle a en réalité pour conséquence, la suspension de toute procédure tendant à poser des actes qui mettent en mouvement les impositions contestées jusqu'à la décision définitive au fonds.

Mais, si au cours de l'instruction de la requête devant le juge administratif, l'administration fiscale arrive à émettre des actes de recouvrement forcé des sommes dont les impositions sont contestées, en vue de protéger son patrimoine, l'assujetti ou le redevable a intérêt à initier la procédure tendant à obtenir du juge administratif, la suspension des effets desdits actes de recouvrement forcé jusqu'au prononcé de la décision sur le fond de l'affaire. Il s'agit du référé fiscal.

II.2.2 Le référé fiscal comme mécanisme de protection du patrimoine du contribuable

Selon le Dictionnaire du vocabulaire juridique de 2017, le référé fiscal est une procédure d'urgence exercée par le contribuable devant le juge administratif en vue d'éviter d'avoir à payer des sommes litigieuses⁶⁴.

En effet, lorsque l'administration tient à tout prix à recouvrer les sommes à devoir au titre des impositions contestées, l'assujetti ou le redevable est en droit de protéger son patrimoine par la saisine du juge de référé afin d'obtenir de celui-ci, agissant par voie d'ordonnance, des mesures provisoires tendant à la suspension des effets négatifs des actes de recouvrement forcé.

⁶² Lire l'alinéa 1 de l'article 125 de l'ordonnance n°005-2021.

⁶³ Lire l'alinéa 2 de l'article 130 de l'ordonnance n°005-2021.

⁶⁴ Sous la direction de Rémy Cabrillac, *Dictionnaire du vocabulaire juridique 2017*, 8^{ème} édition, Paris, LexisNexis, 2016, pp 464-465.

Aux termes de l'article 316 de la loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif, en matière fiscale et parafiscale, lorsque les garanties offertes dans le cadre d'une procédure de contestation des impôts directs et indirects, de la taxe sur la valeur ajoutée, que ces impôts et taxes résultent d'une loi ou d'un édit ou d'une décision d'une autorité territoriale décentralisée, ne sont pas admises au bénéfice du sursis légal de paiement, le juge des référés peut être saisi dans les dix jours ouvrables suivant la décision de rejet par une requête en référé fiscal. Cette requête n'est recevable que si le demandeur a consigné en garantie au profit de l'administration fiscale auprès d'une banque sur un compte séquestre produisant intérêt au taux légal une somme égale au montant des droits contestés »⁶⁵.

Il convient de préciser que c'est le Président du Tribunal administratif ou le Premier Président de la Cour administrative d'appel ou encore le Président de la Section du contentieux du Conseil d'Etat ainsi que les magistrats de leurs juridictions ou la section du contentieux qui sont juges du référé fiscal⁶⁶.

Force est de noter que le juge de référé peut être saisi soit après que le juge administratif en contentieux fiscal ait déjà été saisi, soit après que l'administration fiscale ait été saisie en réclamation contentieuse et que la demande de sursis de recouvrement ait été rejeté.

Ce qui importe est que le juge de référé fiscal doit être celui de la juridiction compétence devant connaître le recours juridictionnel.

En l'espèce, le juge de référé fiscal est le Premier Président de la Cour administrative d'appel ou le magistrat de sa juridiction qu'il désigne à cet effet.

De ce qui précède, il importe de préciser que suivant les prescrits de l'article 155 de la loi-organique n°13/011-B du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire ainsi que ceux de l'article 130 de l'Edit n°005-2021 du 11 décembre 2021 portant réforme des procédures relatives à perception des impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa, la Cour d'appel est seule compétente de connaître à ce jour, du contentieux fiscal, qu'il s'agisse des impôts des provinces ou ceux du pouvoir central.

⁶⁵ Lire l'article 316 de la loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016

⁶⁶ Idem, lire l'article 279.

ÉLÉMENTS BIBLIOGRAPHIQUES

1. TEXTES JURIDIQUES

- Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006 telle que modifiée à ce jour, in *J.O.RDC*, 52^{ème} année, Numéro spécial, Kinshasa 5 février 2011 ;
- Loi-organique n°13/011-B du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétence des juridictions de l'ordre judiciaire, 54^{ème} année, numéro spécial, Kinshasa 04 mai 2013 ;
- Loi-organique n°16/027 du 15 octobre 2016 portant organisation, fonctionnement et compétence des juridictions de l'ordre administratif ;
- Loi-organique n°16-001 du 03 mai 2016 fixant l'organisation et le fonctionnement des services publics du pouvoir central, des provinces et des entités territoriales décentralisées, *J.O.RDC*, 1^{er} juin 2016, n°11, col.11. ;
- Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales
- Loi n°11/011 du 13 juillet 2011 relative aux finances publiques, 52^{ème} année, numéro spécial, 25 juillet 2011 ;
- Loi n°08/012 du 31 juillet 2008 portant principes fondamentaux relatifs à la libre administration des provinces, un journal officiel n° spécial, 49^e année, Kinshasa, 31 juillet 2008 ;
- Edit n°0001/08 du 22 janvier 2008 portant création de la Direction Générale des Recettes de Kinshasa « DGRK » ;
- Edit n°005/2021 du 11 décembre 2021 portant réforme des procédures relatives à la perception des impôts, droits, taxes et redevances dus à la Ville de Kinshasa.

2. OUVRAGES

- AZAMA LANA, *Droit fiscal zaïrois*, Kinshasa, CADICEC, 1986 ;
- BOTAKILE Batanga, *Précis du contentieux administratif congolais*, Tomme 1, Bruxelles, Academia, 2014 ;
- CABRILLAC Rémy, *Dictionnaire du vocabulaire juridique 2017*, 8^{ème} édition, Paris, LexisNexis, 2016 ;
- KABANGE NTABALA, (C.), *Droit administratif*, Tome 1, Kinshasa, Imprimerie VINA, 1997 ;
- KABANGE NTABALA, (C.), *Grands services publics et entreprises publiques*, Kinshasa, Imprimerie Saint Paul ;
- KASHOBABONSHI, (D.), *Protection du contribuable en droit fiscal congolais. Les limites aux pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale en République Démocratique du Congo*, Lubumbashi, PUL, 2018 ;
- LAMBERT, (T.), *Contrôle fiscal. Droit et pratique*, Paris, 2^{ème} édition, P.U.F, 1998 ;
- LAMBERT, (T.), *Procédures fiscales*, 2^{ème} édition, Paris, LGDJ, 2015 ;
- OWENGA ODINGA (E-L.), *Recours administratifs et juridictionnels en matière fiscale*, Kinshasa, publication pour la promotion du droit congolais, 2018 ;
- VUNDUAWE te PEMAKO, (F.), *Traité de droit administratif*, Afrique Editions, Bruxelles, Larcier, 2007.