

La problématique de la fraude fiscale sur le développement de la république démocratique du congo

par Ghislain Kavula Mwanangana

Université de kinshasa

Traductions: Original: [fr](#) Source:

[Disponible en mode multipage](#)

INTRODUCTION

1. PROBLEMATIQUE

Depuis le temps immémoriaux, les groupes sociaux ont été confrontés au lancinant problème des dépenses à effectuer pour la survie et la continuité du groupe. Pour fonctionner, toute société a besoin d'avoir des ressources susceptibles de couvrir les besoins collectifs (^{1(*)}).

Par ailleurs, parmi les moyens d'avoir financier de l'Etat, nous avons les dépenses publiques et les ressources publiques. Dans ces dernières, nous retrouvons les ressources définitives, celles de trésorerie et celles extraordinaires (^{2(*)}).

Mais nous attirons toute notre attention aux ressources définitives parce qu'elles comprennent les ressources fiscales et les ressources non fiscales.

Comme l'impôt est la principale source de revenu dans un Etat, on part de l'idée que seule l'autorité politique peut satisfaire la demande de biens publics comme la sécurité publique et la défense nationale, extension du concept de tout ce que l'on appelle aujourd'hui « services publiques ». L'Etat produit les biens publics demandés par ses membres. Le coût de cette production détermine le niveau nécessaire des prélèvements obligatoires. Tous profitant des biens publics, tous doivent contribuer à leur financement (^{3(*)}).

Si l'Etat cherche à lever des impôts maximum sans égard à la demande de biens publics, s'il exploite les contribuables au profit d'une minorité (ou d'une majorité) qui reçoit plus qu'elle ne paie, alors les contribuables se réfugient dans l'économie souterraine (fraude fiscale) (^{4(*)}).

A cet effet, il faut souligner qu'aux inégalités mises en place par la loi fiscale s'ajoutent les inégalités découlant des conditions d'applications de la législation fiscale. Certains impôts peuvent être plus facilement fraudés que d'autres, et les moyens de prévention et de contrôle sont très inégalement efficaces. Il en résulte que les différentes catégories sociales et professionnelles ne sont pas dans une situation identique à l'égard de la fraude fiscale et ceci résulte assez souvent de choix politiques délibérés. Les salariés et les retraités sont facilement contrôlés à, partir des déclarations faites par leurs employeurs et les caisses de retraites. Par contre de nombreuses professions libérales, commerciales et industrielles disposent de nombreuses possibilités de soustraire une partie de leurs activités à l'impôt (majoration de frais, dissimulation de recette, etc.) et les mesures nécessaires pour leur contrôle ne sont délibérément pas mises en place (^{5(*)}).

Mais les questions que nous nous posons sont celles de savoir pourquoi le gouvernement, le législateur ne fournissent pas assez d'effort pour lutter contre la

[Connaissances et Savoirs](#)

éditez vos travaux universitaires : Mémoire, Thèse... Contactez-nous ! www.connaissances-savoirs.com

[SAP pour les PME](#)

Infos précises - bonnes décisions: Téléchargez le démo ici. www.sap.com/belux/processus

[Chercher Entreprise](#)

Les Plans, Adresses, et Itinéraires Désormais disponible en Belgique maps.google.be/maps

[Développez votre Mémoire](#)

Vous avez des problèmes de mémoire? Comment entraînez votre mémoire ... www.developpement-memoire.ws/

[10 leçons gratuites](#)

Chaque matin un email d'anglais Personnalisé, corrigé et ludique www.gymglish.com

fraude fiscale généralisée en RDC ? comment la RDC peut-elle se développer si elle ne met pas d'effort pour lutter pour ce manque à gagner qui est la fraude fiscale ? il y a-t-il un contrôle efficace en RDC ?

2. INTERET DU SUJET

Dans ce deuxième millénaire commençant, tous les pays aspirent au développement ; ce dernier est un idéal et en tant que tel, il est comme une limite asymptotique. On le poursuit sans jamais s'assurer de l'avoir atteint une fois pour toute (^{6(*)}).

Mais au moment où l'Etat a besoin de l'argent pour mener à bien son devoir qui est celui de satisfaire le besoin collectif, il y a des personnes (morales ou physiques) qui font tout pour échapper au paiement de l'impôt.

C'est ainsi, ce travail présente un intérêt pratique en ce sens qu'il constitue une source précieuse d'information de la manière dont les personnes (morales ou physiques) échappent au fisc de notre pays et sur les raisons qui font que l'effort pourtant attendu au développement de notre pays, la RDC, soit dérisoire. Il constituera une sorte de cri d'alarme qui pourra amener l'administration fiscale à revoir leurs méthodes de perception des impôts ou mieux de les renforcer pour que le trésor public puisse être mieux servi.

3. METHODOLOGIE

Dans le cadre de ce travail, nous ferons recours à deux méthodes. Il s'agit de la méthode juridique et celle dite sociologique.

La première nous permettra d'examiner les textes juridiques se rapportant à la pratique de la fiscalité en RDC.

La seconde nous conduira à faire une appréciation de la manière dont les contribuables s'acquittent de leur devoir et elle nous permettra de voir comment ils agissent pour échapper au fisc de la RDC.

4. DELIMITATION DU SUJET

Comme dans tout pays du monde, la RDC aspire au développement. Mais pour y arriver, elle a besoin des ressources financières. Et pourtant, dans le domaine fiscal, nous nous rendons compte que plusieurs millions de dollars échappent chaque année au fisc ; raison pour laquelle, vue l'immensité que représente la notion de la fiscalité, notre travail sera basé essentiellement à l'étude de la problématique de la fraude fiscale sur le développement de la RDC.

5. PLAN SOMMAIRE

Notre travail comprendra deux chapitres :

Le premier sera consacré à l'étude de l'aspect théorique sur la fraude fiscale. Ici il sera question de définir et de donner les causes de la fraude fiscale d'abord ensuite de citer les différentes formes de fraude fiscale ainsi les conséquences.

Le second chapitre sera basé sur l'analyse critique des moyens de lutte contre la fraude fiscale en RDC. Nous ferons un aperçu général des impôts les plus exposés à la fraude en RDC et ensuite nous analyserons les problèmes de la fiscalité congolaise face à la lutte contre la fraude fiscale.

Enfin, une conclusion suivra pour reprendre nos suggestions et recommandations.

CHAPITRE I : ASPECT THEORIQUE SUR LA FRAUDE

FISCALE

Dans ce chapitre, nous commencerons tout d'abord par définir la fraude fiscale ainsi qu'à donner les causes (section 1) ; ensuite nous étudierons les différentes formes de la fraude fiscale et leurs conséquences (section 2).

SECTION 1 : DEFINITIONS ET LES CAUSES DE LA FRAUDE

FISCALE

§1. Définition de la fraude fiscale

A. En droit congolais (R.D.C.)

Le législateur congolais n'a pas défini expressément la fraude fiscale. L'article 101 de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales parle seulement de l'intention frauduleuse. Cet article dispose que l'intention frauduleuse consiste à poser des actes en vue de se soustraire ou de soustraire un tiers à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt dû.

Nous verrons très loin que cette définition de l'intention frauduleuse correspond avec celle que d'autres droits et doctrines donnent de la fraude fiscale.

B. En droit comparé

En droit français, la fraude fiscale est définie par l'article 1741 du code général des impôts qui dispose : « Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt ; soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits ; soit qu'il ait volontairement dissimulé une partie des sommes sujettes à l'impôt ; soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manoeuvres au recouvrement de l'impôt ; soit en agissant de toute autre manoeuvre frauduleuse... »^(7*).

En droit suisse, l'article 186 du livre d'impôts fédéraux directs la définit comme le fait que le contribuable, ou le tiers, ait agi dans le but de commettre une soustraction d'impôt.

C. En doctrine

Pour MARC DASSESSE et PASCAL MINNE, la fraude fiscale implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, voire en vue d'obtenir des remboursements d'impôts auxquels on n'a pas droit ^(8*).

Dans le même ordre d'idée, BELTRAME aborde aussi dans le même sens que les deux auteurs précités en disant que la fraude fiscale peut être définie comme une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant^(9*).

D. Les éléments constitutifs de la fraude fiscale ^(10*)

Le délit de la fraude fiscale est établi par la réunion des éléments suivants :

1° L'élément légal : En RDC bien que le législateur ne parle pas expressément de fraude fiscale, nous pouvons dire que l'élément légal est les articles 101 et 102 de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

En France c'est l'article 1741 du code général des impôts, en droit suisse c'est l'article 186 de livre d'impôt fédéral direct (LIFD).

2° L'élément moral ou intentionnel (^{11(*)}) : c'est l'élément le plus important car le plus difficile à prouver. L'infraction est constituée lorsque le contribuable à qui l'on reproche la fraude l'a fait de manière délibérée, de manière intentionnelle. Pour être punissable, la fraude fiscale doit ainsi être commise avec conscience et volonté et dans le dessein de tromper l'administration fiscale.

3° L'élément matériel peut prendre les formes suivantes selon l'article 102 de la loi précitée :

- soit l'omission volontaire de déclaration dans le délai prescrit ;
- soit de la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ;
- soit de la passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables ;
- soit de l'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ;
- soit l'émission de fausses factures ;
- soit de l'opposition à l'action de l'Administration des impôts ;
- soit de l'agression ou de l'outrage envers un agent de l'Administration des impôts.

4° Les personnes punissables (^{12(*)}).

La fraude fiscale est un délit qui peut avoir pour auteur toute personne physique (y compris l'organe ou le représentant d'une personne morale, ou le représentant du contribuable). Néanmoins, l'auteur principal de la fraude fiscale est en principe le contribuable lui-même.

Le tiers qui participe à une soustraction ou à une tentative de soustraction comme instigateur ou complice, y compris celui qui commet la soustraction en qualité de représentant de contribuable, peut être auteur, co-auteur, complice ou instigateur de la fraude fiscale.

Il faut remarquer la complicité, c'est-à-dire les personnes qui ont aidé ou participé à la fraude fiscale, s'étend ici aux professionnels de la comptabilité (qu'ils soient salariés ou non) dans la mesure où ils ont utilisé leurs compétences techniques pour échapper à l'imposition par des irrégularités comptables.

En cas d'omission volontaire de déclaration ou de signature de la déclaration, c'est la personne qui devait légalement souscrire ou signer la déclaration qui est pénalement responsable. Si le contribuable légal est une personne morale (cas d'impôt sur les sociétés par exemple), ce sont ses représentants légaux qui sont pénalement responsables.

5° Les sanctions

5°.1. En droit congolais

En droit congolais, elles reposent sur la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales à son article 101 al. 1 qui dispose que sans préjudice des peines prévues aux articles 123 et 127 du code pénal, les auteurs d'infraction fiscale qui procèdent manifestement d'une intention frauduleuse sont passibles des peines ci-dessous :

a) pour la première infraction :

- un emprisonnement d'un à 30 jours ;
- une amende égale au montant de l'impôt élué ou non payé dans le délai ;
- ou une de ces peines seulement.

b) En cas de récidive :

- un emprisonnement de 40 à 60 jours ;
- une amende égale au double au montant de l'impôt élué ou non payé dans le délai ;
- ou l'une de ces peines seulement.

5°.2. En droit comparé

En droit français (^{13(*)}), il faut distinguer les peines principales des peines complémentaires et des peines accessoires.

a) Les peines principales

L'article 1741 du code général d'impôt français prévoit : emprisonnement d'un à 5 ans, amende de 750 à 37.500 Euro.

Ces peines sont aggravées lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achat et de vente sans facture, soit des factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés.

L'auteur encourt alors les peines suivantes :

- emprisonnement de 5 ans ;
- amende de 75.000 Euro

En cas de récidive :

- emprisonnement de 4 à 10 ans ;
- amende de 2.200 à 100.000 Euro.

Il n'y a pas de circonstances atténuantes. Les peines d'amende et d'emprisonnement sont cumulatives.

b) Les peines complémentaires

Pour être appliquées, ces peines doivent avoir été prononcées par le tribunal en complément de la peine principale infligée.

Il s'agit pour l'essentiel :

- de la publication et de l'affichage du jugement (peine obligatoirement prononcée par le juge). La charge correspondante est supportée par la personne condamnée. L'affichage ne peut être d'une durée inférieure à trois mois ;
- de l'interdiction d'exercer une profession industrielle, commerciale ou libérale ;
- de la suspension du permis de conduire ;
- de la privatisation des droits civiques.

c) Les peines accessoires

Ces peines sont automatiquement appliquées en accompagnement des peines principales sanctionnant le délit de fraude fiscale. Le juge n'a pas à les prononcer.

Il s'agit :

- de l'interdiction de participer aux travaux de certaines commissions (commission communale, départementale et centrale des impôts directs par exemple) ;
- de l'interdiction relative à la direction (ou à la création) de centres de gestion agréés ;
- de la radiation des listes électorales.

En droit belge^(14*), il existe également les peines principales prévues à l'article 449 du code d'impôt et les peines accessoires prévues à l'article 455 du même code.

a) Peine principales

L'article 449 dispose : « sans préjudice des sanctions administratives, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à 2 ans et d'une amende de 10.000 à 500.000 FB ou de l'une des peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire... ».

b) Les peines accessoires (articles 455 à 459) :

- L'interdiction professionnelle. Il s'agit de titulaire des professions suivantes : « conseil fiscal, agent d'affaires, expert en matière fiscale ou comptable ou toute autre profession qui a pour objet de tenir ou d'aider à tenir les écritures comptables d'un ou de plusieurs contribuables, que ce soit pour compte propre ou comme dirigeant, comme membre ou comme employé de société, association, groupement ou entreprise quelconque, ou plus généralement de la profession consistant à conseiller ou à aider un ou plusieurs contribuables dans l'exécution des obligations définies par le présent code ou par des arrêtés pris pour son exécution, du chef de l'une des infractions visées aux articles 449 à 453, le jugement pourra lui interdire, pour une durée de 3 mois à 5 ans d'exercer directement ou indirectement à quelque titre que ce soit, les professions susvisées » (article 455).

- La fermeture des établissements et la confiscation (article 455 §1 dernier alinéa) : « Le juge pourra, en outre, en motivant sa décision sur ce point, ordonner la fermeture, pour une durée de 3 mois à 5 ans, des établissements, de la société, association, groupement ou entreprise dont le condamné est dirigeant ou employé ».

- La publication des condamnations (article 459 : « Le juge pourra ordonner que tout jugement ou arrêt portant condamnation ... soit affiché dans le lieu qu'il détermine et soit publié... »

- Obligation solidaire des co-auteurs ou complices au paiement de l'impôt (article 455 alinéas 1).

- Responsabilité civile des commettants (article 458 alinéa 2) : « Les personnes physiques ou morales seront civilement et solidairement responsables des amendes et frais résultant des condamnations prononcées... contre leurs préposés ou administrateurs, gérants ou liquidateurs ».

En droit Suisse^(15*), pour les articles 186 LIFD et 59 LIHD, la fraude fiscale est un délit punissable de l'emprisonnement ou de l'amende jusqu'à 30.000 Frs, qui relève de la compétence du juge pénal, qui dispose dans la poursuite de l'infraction de toutes les

mesures prévues par le code de procédure pénale.

Signalons par ailleurs que en matière fiscale, il existe deux types de sanctions :

a) Les sanctions fiscales qui sont des sanctions pécuniaires (pénalités, majoration de droits, intérêt de retard par exemple) et qui sont infligées directement par l'administration fiscale sous le contrôle du juge de l'impôt. Ces sanctions sont définies par la loi ; elles sont prévues par le code général des impôts et sont susceptibles d'être contestées devant les tribunaux.

b) Les sanctions pénales, qui sont infligées par les tribunaux de l'ordre judiciaire uniquement à la suite d'infractions pénales. Les sanctions pénales ont la particularité d'être répertoriées non pas dans le code pénal mais dans le code général des impôts. Ces sanctions sont prononcées par les juridictions, à la demande de l'administration fiscale, contre les auteurs d'infractions fiscales graves considérées comme délits (comme la fraude fiscale par exemple) en complément des sanctions fiscales appliquées par l'administration.

Par ailleurs, en France, le principe de cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales, en cas de fraude fiscale particulièrement, est admis tant par le conseil d'Etat que par la Cour de Cassation, qui considèrent que ni le pacte international de New York relatif aux droits civils et politiques ni la convention européenne des droits de l'homme n'y font obstacle. Cependant, le conseil constitutionnel a précisé que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues (^{16(*)}).

6° Le juge compétent en cas de fraude fiscale

Il faut savoir que, en droit commun, l'initiative des poursuites appartient au parquet. En droit fiscal, cette initiative appartient à l'administration des impôts, dans la mesure où le parquet ne peut pas engager de poursuite sans une plainte préalable déposée par l'administration fiscale. L'administration se retrouve en fait seule juge de l'opportunité de l'exercice des poursuites et sélectionne les affaires qu'elle va soumettre au juge pénal sans autre arbitre qu'elle-même (^{17(*)}).

Le juge de la légalité en matière fiscale est le juge de l'impôt. Dans la généralité des cas, le juge de l'impôt est un magistrat de l'ordre administratif (^{18(*)}).

Il y a donc indépendance des instances pénales et fiscales. Selon un principe bien établi, les poursuites pénales pour fraude fiscale et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont par leur nature différentes et indépendantes l'une de l'autre. Il en résulte que le juge répressif n'a pas à surseoir, à statuer jusqu'à ce que le juge de l'impôt se soit prononcé. Cette indépendance se justifie par l'éventail plus large des preuves admises devant le juge pénal qui doit statuer selon son intime conviction (^{19(*)}).

§2. Les causes de la fraude fiscale (20(*)

Les causes de la fraude fiscale sont multiples et extrêmement variées. Il serait hasardeux de se risquer à les citer ou à déterminer laquelle des causes est la plus pratiquée ou la plus déterminante. Nous pouvons cependant citer pêle mêle et sans que cela ne soit exhaustif les causes suivantes :

A. L'inadaptation du système fiscal

Il est souvent reconnu que le système fiscal congolais demeure très fortement inégalitaire comme celui de la France (^{21(*)}) :

1° par le poids déterminant des impôts sur les consommations (ICA) ;

2° par la faible part des impôts progressifs, les seuls qui puissent réduire effectivement les inégalités de revenus et de fortunes ;

3° par la surtaxation générale du travail et des revenus du travail alors que nous savons tous que les travailleurs ne sont pas bien rémunérés.

Il faut aussi souligner qu'aux inégalités mises en place par la loi fiscale s'ajoutent les inégalités découlant des conditions d'application de cette législation fiscale. Certains impôts peuvent être plus facilement fraudés que d'autres, et les moyens de prévention et de contrôle ne sont délibérément pas mises en place ^(22*).

B. Les mentalités

Les contribuables n'ont pas ce qu'on appelle « la culture fiscale ». Rares sont ceux qui payent réellement l'impôt sauf certaines catégories professionnelles comme les salariés, les sociétés commerciales, etc. Cela se traduit par l'absence l'exemplarité des autorités politiques et administratives en matière fiscale en s'octroyant des exemptions et exonérations indues ^(23*).

C. La pression fiscale

On dit souvent que trop d'impôts tue l'impôt. Les fraudeurs potentiels frauderaient d'autant plus que le poids de leur impôt leur serait insupportable.

De ce fait, l'excessive pression fiscale favorise les comportements frauduleux. Une partie des fraudeurs considère même comme légitime cette forme d'incivisme lorsqu'il calculent ce qu'ils doivent chaque année à l'Etat. Et cette position a été réconfortée par ADAM SMITH qui dit que « il ne fait pas de doute qu'un impôt exorbitant de l'ordre de la moitié ou même du cinquième de la richesse de la nation justifierait, comme tout abus flagrant de pouvoir, la résistance de la part du peuple » ^(24*).

D. La conjoncture économique

La majeure partie des contribuables vit dans la pauvreté ; c'est ce qui fait que les congolais ont du mal à payer l'impôt pour le peu qu'ils gagnent. Raison pour laquelle ils ont choisi la fraude fiscale.

E. L'appât du gain

Certains commerçants (personnes physiques ou morales) se lancent dans la fraude fiscale pour que une partie de leurs bénéfices ne soit pas imposée (en majorant les frais, en dissimulant les recettes, etc). Et les mesures nécessaires pour leur contrôle ne sont délibérément pas mises en place.

C'est aussi le cas de nombreuses professions libérales qui disposent de nombreuses possibilités de soustraire une partie de leurs activités à l'impôt.

F. L'idéologie et l'étatisme ^(25*)

Cela dépend du modèle de l'Etat que l'on utilise pour comprendre les relations politiques entre les individus. On peut distinguer deux grands modèles : le modèle orthodoxe de l'Etat, héritier de la philosophie politique de Hobbes et Rousseau ainsi que de la tradition économique classique, et le modèle du Léviathan, apparenté à la philosophie de Locke et à l'analyse économique contemporaine des choix publics.

Le modèle orthodoxe de l'Etat domine la théorie économique des finances publiques

depuis plus de deux siècles. On part de l'idée que seule l'autorité peut satisfaire la demande de « biens publics » comme la sécurité et la défense nationale et de tout ce que l'on appelle aujourd'hui « services publics ». Comme, par hypothèse, tout le monde profite automatiquement de ces services, chacun sera tenté de jouer le passager clandestin en refusant de payer sa part.

En effet, le modèle orthodoxe de l'Etat ne rend pas bien compte de plusieurs observations empiriques, notamment : la croissance phénoménale de l'Etat moderne, notamment au cours du 20^{ème} siècle, le niveau actuel des impôts, qui équivalent globalement à 50% de ce que les gens produisent et gagnent ; l'inégalité des impôts parmi les contribuables et le découplage entre les impôts payés et les avantages reçus ; l'insatisfaction montante des gens qu'il faut mesurer à mesure que l'Etat agrandit son domaine prétendument pour répondre à des demandes générales.

Concernant le modèle Léviathan, Thomas Hobbes avait assimilé l'Etat souverain à Léviathan, le monstre redoutable du livre de Job. On rattachera quand même le modèle hobbesien à la tradition orthodoxe puisque l'Etat, malgré son omnipotence, demeure mystérieusement au service de ses sujets. C'est à des économistes et des politologues de notre époque que l'on doit un modèle plus réaliste de l'Etat Léviathan.

C'est dans leur ouvrage *The Power of Tax* que James Buchanan et Jeffrey Brennan, deux têtes d'affiche de l'école des choix publics, modélisent l'Etat comme une institution qui cherche à maximiser ses revenus. Au nom de la justice sociale ou pour le compte de ceux qui sont du bon côté du guichet, le Léviathan ira chercher chez les contribuables le maximum qu'il peut en tirer sans risquer de tarir la poule aux œufs d'or ou de provoquer une révolution.

Mais, si l'Etat cherche à lever des impôts maximum sans égard à la demande de biens publics, s'il exploite les contribuables au profit d'une minorité (ou d'une majorité) qui reçoit plus qu'elle ne paie, alors la fraude fiscale (et l'évasion) trouvera une justification non seulement morale mais aussi économique.

G. Les refus des contraintes

C'est dans le sens du caractère obligatoire ou contraignant de l'impôt. Pour Nozick, qui se réfère explicitement à KANT, il est mal de forcer un individu à payer un impôt pour financer des biens ou services auxquels il n'a pas consenti. Il est alors légitime de résister à l'impôt par la fraude fiscale, l'évasion fiscale ou la révolte fiscale. Pour lui, la fraude fiscale, la compétition fiscale, l'évasion fiscale, les révoltes fiscales sont bonnes car elles contraignent les gouvernants à choisir des moyens respectueux des droits individuels pour arriver à leurs fins^(26*).

H. Le goût du risque

En effet, certains contribuables veulent souvent défier l'Administration fiscale. Ils veulent s'assurer si son contrôle est efficace.

SECTION 2 : FORMES ET CONSEQUENCES DE LA FRAUDE FISCALE

§1. Formes de la fraude fiscale

Selon l'article 102 de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, la fraude fiscale (ou l'intention frauduleuse) se présente sous les formes suivantes :

A. L'omission volontaire de déclaration

Comme c'est bien dit l'omission de déclaration doit être volontaire, ce qui implique nécessairement la mauvaise foi du contribuable. Et cela doit se passer dans le délai prescrit par la loi pour la déclaration (^{27(*)}).

Parmi les obligations du contribuable, il y a celle de souscrire toutes les déclarations (déclaration mensuelle pour l'IPR, relevé mensuel pour déclaration hebdomadaire de précompte BIC, déclaration récapitulative IPR, relevé des opérations exonérées, relevé des ventes pour fabricants en annexe à la déclaration annuelle sur le bénéfice, etc), auprès de l'Administration fiscale compétente tout en respectant les délais légaux. Les formulaires de déclaration sont conçus par l'Administration et doivent être remplis et déposés par le contribuable, même si il a réalisé une perte ou bénéfice d'un régime d'exception (^{28(*)}).

B. La dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt (ou soustraction d'impôt)

C'est lorsque le contribuable ne déclare pas tous les revenus ou ne déclare rien du tout. La tentation est grande ici car nous savons que le système fiscal congolais, comme ceux de la plupart des pays francophones, est du type déclaratif et les moyens mis à la disposition des agents pour le contrôle fiscal restent encore insuffisants(^{29(*)}).

Les éléments constitutifs de la soustraction d'impôt comprennent tout d'abord trois éléments objectifs : une perte financière pour la collectivité publique (l'Etat par exemple), par suite d'une taxation incomplète ou de l'absence de taxation en matière d'impôt direct ; l'illicéité du comportement du contribuable : il n'y a soustraction que s'il y a eu violation d'obligations imposées par la loi fiscale ; enfin une relation de causalité entre la violation d'obligations par le contribuable et de perte financière pour la collectivité. En outre, il y a un élément subjectif : il faut qu'une faute (intention ou négligence) puisse être reprochée au contribuable (^{30(*)}).

1° Perte financière pour la collectivité publique.

La soustraction d'impôt suppose tout d'abord, objectivement, une insuffisance, totale ou partielle, dans le montant d'impôt qui résulte d'une taxation. Il y a là une atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique concernée, et le dommage correspondant est égal à la différence entre le montant de l'impôt qui a été fixé dans la décision arrêtant définitivement la taxation, et le montant qui aurait été dû dans le cas où le contribuable n'avait pas violé ses obligations. L'élément objectif à la base de la soustraction d'impôt est en fait très proche de la notion de dommage en matière de droit des obligations, c'est-à-dire qu'elle correspond à une diminution de patrimoine. Par exemple, en matière d'impôt direct, le contribuable qui se met au bénéfice de l'imposition globale expressément réservée aux personnes qui n'exercent pas d'activité à but lucratif, alors qu'il exerce en fait une telle activité, commet une soustraction d'impôt dans la mesure où cela a entraîné une insuffisance de taxation.

Pour que l'élément objectif de l'atteinte portée aux intérêts financiers de la collectivité soit réalisé, il faut bien entendu qu'il y ait une personne assujettie et un élément imposable au pays (au Congo par exemple). La soustraction d'impôt renvoie donc à l'ensemble des dispositions qui déterminent les personnes assujetties et les éléments imposables ; ces dispositions doivent être examinées, à titre de question préalable, pour savoir s'il y a effectivement une atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique concernée.

Compte tenu de ce lien entre élément imposable et infraction fiscale, on classe généralement le cas de soustraction en fonction de l'élément imposable qui n'a pas été déclaré correctement. Pour les personnes physiques, les cas de soustraction fiscale les plus fréquents selon la jurisprudence concernent les revenus accessoires, en particulier

lorsqu'il y a activité indépendante accessoire, alors que la soustraction fiscale est moins fréquente pour les salariés, compte tenu du certificat de salaire à annexer à la déclaration. En revanche, en matière de revenu de la fortune mobilière, la jurisprudence donne quantité d'exemples de cas de soustraction, pour revenus provenant des intérêts sur créances ainsi que les cas de prestations appréciables en argent.

2° Illicéité du comportement du contribuable

Pour qu'il ait soustraction fiscale, il ne suffit pas qu'il y ait insuffisance ou absence de taxation ; il faut encore que le contribuable, par son activité ou par son inaction, ait violé une obligation que la loi lui impose.

Parmi les obligations violées par le contribuable qui commet une soustraction, on peut notamment mentionner l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt de « manière conforme à la vérité et complète », l'obligation de faire « tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte », etc.

3° La faute du contribuable

La soustraction est punissable lorsqu'elle est commise intentionnellement. Le contribuable commet intentionnellement une soustraction d'impôt lorsqu'il la commet avec conscience et volonté.

a) En cas de déclaration préparée par un représentant contractuel

Des problèmes analogues en matière d'intention se posent lorsque c'est le représentant du contribuable qui a porté dans la déclaration d'impôt de ce dernier des indications inexactes et, de ce fait, il y a eu taxation insuffisante du contribuable. Suivant un arrêt du tribunal fédéral suisse de 1986, le contribuable doit se laisser imputer à faute cet acte dans la mesure où il aurait été en mesure de reconnaître les erreurs de son représentant en faisant preuve de la diligence nécessaire.

Il existe en outre certaines décisions dans lesquelles le tribunal fédéral a considéré que le comportement du contribuable, dans le contexte d'une déclaration inexacte ou incomplète remise à l'administration à la suite d'une intervention de la fiduciaire (soit que la fiduciaire adresse directement la déclaration à l'administration après qu'elle ait été signée par un employé de la fiduciaire, soit que le contribuable la signe, mais affirme ensuite qu'il ne l'a pas vraiment lue), relève du dol éventuel, c'est-à-dire que sa faute est intentionnelle.

b) Lorsque le contribuable est une personne morale

S'agissant de la faute lorsque le contribuable est une personne morale, la circulaire n°21 de l'administration fédérale suisse a indiqué lorsque l'auteur de la soustraction est une personne morale, l'intention ou la négligence ne peuvent exister que vis-à-vis des organes ou des représentants des personnes morales.

4° Le lien de causalité entre le comportement du contribuable et l'atteinte aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique

Pour qu'il ait soustraction, il faut que l'atteinte aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique soit imputable au contribuable, c'est-à-dire qu'il y ait un lien de causalité entre le comportement du contribuable, et l'insuffisance de la taxation.

C. La passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables

Le contribuable a l'obligation de tenir les livres comptables suivant les prescrits du plan comptable général congolais, principalement le journal, la balance, le bilan, le tableau de formation de résultat, le tableau économique, fiscal et financier, ainsi que les pièces

justificatives en appui à cette comptabilité^(31*).

L'élément matériel de ce délit est constitué par l'action de passer ou de faire passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal et au livre d'inventaire prévus dans le code de commerce ou dans les documents qui en tiennent lieu^(32*). Le caractère volontaire du manquement est expressément exigé d'après l'article 227 du livre de procédure pénale français.

La passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables se fait dans le but de minorer les recettes ou les revenus.

Par ailleurs, il faut signaler que même si le résultat fiscal est différent du résultat comptable (du fait de l'indépendance du droit comptable et du droit fiscal), il faut savoir que c'est le second résultat (à savoir le résultat comptable) qui détermine le premier résultat (fiscal). On détermine tout d'abord le résultat comptable, puis on applique ensuite les règles propres à la fiscalité pour parvenir au résultat fiscal. Cela a pour conséquence, si en comptabilité toutes les écritures ne sont pas passées, il y a le risque de fraude fiscale^(33*).

Quelques problèmes liés au concept de bilans et comptes de résultats « inexact quant à leur contenu »^(34*) :

1° L'inexactitude du contenu des comptes

Une comptabilité est inexacte quant à son contenu lorsqu'elle fait apparaître les événements de la vie des affaires de manière incorrecte ou incomplète. Dans un tel cas, le bilan et le compte de résultats sont également inexacts quant à leur contenu. Souvent la difficulté est de déterminer s'il y a véritablement inexactitude de la comptabilité et non conformité des documents comptables avec les règles comptables, ou si, au contraire il s'agit d'un domaine qui relève du libre exercice du pouvoir d'appréciation du chef d'entreprise.

S'il y a en plus inexactitude sur le plan formel, alors le délit de passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables entre en considération. Par exemple en cas d'actifs non comptabilisés, de passifs fictifs, de comptabilisation sous une rubrique ou une date, ou dans un compte inexacts,etc.

2° Distribution de bénéfices dissimulés (prestations appréciables en argent), créance en restitution et inexactitude des comptes

Sont des distributions de bénéfice toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation, et qui ne constitue pas un remboursement de parts au capital existant. Ces prestations peuvent être ouvertes ou dissimulées. Les prestations ouvertes sont faites au début du compte bénéfice reporté, ou du compte de réserves. Elles n'affectent pas le compte de pertes et profits et n'ont aucune conséquence sur le résultat imposable de la société. Les distributions de bénéfices dissimulés affectant en revanche le compte de pertes et profits.

Les notions de distributions de bénéfices sont des notions économiques, si bien que les autorités fiscales n'ont pas à tenir compte des conditions de l'évasion fiscale pour déterminer le traitement fiscal d'une transaction sur la base de la réalité économique. La prise en compte de la réalité économique de la transaction soulève toutefois des questions d'appréciation et d'évaluation.

Parfois, la distribution d'un bénéfice dissimulé ne dépend pas d'une question d'appréciation ou d'évaluation ; c'est par exemple le cas chaque fois que les distributions de bénéfice dissimulé se fait sous la forme de la renonciation par la société à un produit, par exemple lorsqu'en cas des ristournes versées parles

fournisseurs, la société ne comptabilise pas les montants ristournés à son avantage, mais les remets directement à ses actionnaires. Dans ce cas, il est manifeste qu'il y a non seulement soustraction (la société n'a pas indiqué dans la déclaration d'impôt les « prestations fournis gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société »), mais également la passation délibérée des écritures inexactes, dans la mesure où la comptabilité de la société est inexacte (elle fait état d'un produit). Ces situations où la prestation appréciable en argent s'accompagne d'une inexactitude des comptes peuvent se produire également dans les autres catégories de prestations appréciables en argent ; Ainsi, par exemple, en cas d'achat d'un actif fictif entraîne une inexactitude formelle de la comptabilité. De même, en cas de simulation, par exemple, dans le cas où un contrat de travail entre la société et l'actionnaire, où une personne proche de l'actionnaire, est simulé. Dans ces cas, en effet, la comptabilisation ne doit pas se faire sur la base du contrat simulé, mais sur la base de « la réelle et commune intention des parties, sans arrêter aux expressions ou dénominations inexactes dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention.

D. L'émission de fausses factures

Quelqu'un qui fournit intentionnellement de fausse donnée ou qui fournit des indications erronées et qui joint des justificatifs falsifiés commet une infraction de fraude fiscale. Il fait parti de ce qu'on appelle sous d'autres cieux d'organisation par le contribuable de son insolvabilité. Il s'agit pour le contribuable de montrer à l'Administration fiscale que la matière imposable n'existe plus, suite à des mauvaises affaires ou de faillite de son entreprise ^(35*).

E. L'opposition à l'action de l'Administration des impôts

En droit congolais, le fait de s'opposer à l'action de l'Administration des impôts constitue une infraction ; cela constitue une intention frauduleuse. L'action de l'Administration des impôts peut être soit le contrôle, la demande des documents auprès du contribuable.

F. L'incitation du public à refuser ou à retarder le paiement de l'impôt

En droit congolais, le fait seulement d'inciter le public à refuser ou à retarder le paiement de l'impôt constitue une infraction.

G. Les formes de fraude fiscale spécifiquement internationales ^(36*)

1° La majoration du prix d'achat à l'étranger

La fraude est plus nettement caractérisée lorsque l'achat à l'importation avec un prix majoré est effectué par l'intermédiaire d'une société établie dans un paradis fiscal.

2° La minoration des prix de vente à l'exportation

Il y a plusieurs manoeuvres pour minorer le prix du point de vue international.

L'exemple suivant peut bien l'illustrer : un exportateur du pays A vend des marchandises à un importateur du pays B, puis à la suite d'une dévaluation (clause d'indexation), il émet une note de débit représentant un supplément de prix. Ce dernier n'est pas comptabilisé mais donne lieu à un versement de montant donné dans un paradis fiscal. La Banque de l'importateur dans le paradis fiscal prêtera alors une partie de ce montant versé aux dirigeants de l'entreprise du pays A. Le solde est employé pour un placement ou un investissement en faveur des dirigeants de l'entreprise du pays A.

3. Le transfert de bénéfices par majoration ou diminution du chiffre d'affaire ou

des charges

Cela permet de diminution du bénéfice imposable d'un groupe international par la majoration ou la minoration artificielle des charges ou du chiffre d'affaires, c'est-à-dire par relations directes entre des variétés d'un même groupe. En effet, dans un groupe important, les filiales ont des liens de dépendance et des mouvements de biens et de marchandises sont nombreux. Le transfert de bénéfices pourra s'effectuer par la vente de biens par une entité située dans un pays à forte imposition à une filiale située dans un paradis fiscal à bas prix, suivie d'une vente par la filiale à un prix élevé. Un bénéfice important sera ainsi localisé dans le paradis fiscal. Les transferts de bénéfices se réalisent également en minorant ou majorant artificiellement les charges d'une société comme les rémunérations de service, les intérêts et les redevances^(37*).

4° La rémunération des services fictifs (38*)

La fraude peut être décelée à l'occasion de versement d'une redevance issue d'une étude effectuée au profit d'une personne morale ou privée. Elle peut être constatée lors de versement d'une redevance pour l'exploitation d'une marque commerciale.

Dans la première hypothèse, il s'agit par exemple d'une société qui paie très cher un mémoire à une société d'étude installée dans un paradis fiscal (plus on a une charge moins on paie l'impôt).

Dans la deuxième hypothèse, il s'agit d'une concession fictive de marque commerciale autrement dit la société A cède une marque dont elle est propriétaire à une société étrangère dans des considérations irrégulières.

§2. Conséquences de la fraude fiscale

Les conséquences sont néfastes à bien des niveaux :

A. Sur le plan national (39*)

Ici nous avons :

1° La diminution de rendement

En effet, le gouvernement subit des pertes de revenus énormes. Ces pertes touchent directement son niveau d'endettement et influencent sa capacité d'offrir des services et financer des programmes qui répondent aux besoins de notre société, en constante évolution.

Par ailleurs, l'Etat pour mener à bien sa mission qui est celle de satisfaire le besoin d'intérêt général a besoin des moyens et la fraude fiscale constitue un frein. Elle compromet l'équilibre budgétaire de nombreux Etats en réduisant les dépenses collectives.

2° Atteinte à la justice sociale

Il y a des citoyens qui paient pour d'autres. En effet, les particuliers qui respectent les lois voient leur charge fiscale injustement alourdie parce que ils doivent compenser pour ceux qui s'adonnent à la fraude.

Et cela a pour une autre conséquence le non respect du principe de l'égalité devant l'impôt. En plus, la fraude fiscale augmente la pression fiscale sur les personnes qui paient effectivement l'impôt.

3° Favorise les méfaits économiques

Dans une économie de marché, la fraude fiscale porte atteinte au libre jeu de la concurrence. En effet, il y a des entreprises subissant une concurrence déloyale parce qu'elles sont respectueuses de la loi et conscientes de leurs responsabilités sociales.

En plus, la fraude fiscale fausse les structures de certaines personnes morales ou physiques tout comme elle contribue à la survie des entreprises marginales.

4° L'institution d'une mentalité d'assistée

La fraude fiscale rend les gens paresseux. Les gens ne veulent fournir aucun effort pour qu'ils savent qu'ils seront aidés demain.

B. Sur le plan international ^(40*)

Dans ce cas, la fraude fiscale peut :

1° Susciter une animosité entre d'une part les Etats bénéficiaires de la fraude et d'autre part ceux qui supportent le poids de ce phénomène.

2° Etre à l'origine des conflits socio- politiques entre plusieurs Etats.

3° Permettre l'installation des structures économiques internationales.

En effet, la diversité des systèmes fiscaux est le reflet de la diversité même des Etats, de leur histoire, de leurs richesses, de leurs rapports sociaux. Progressivement, des entreprises ont cherché à optimiser leur situation face à la fiscalité, en usant de cette diversité des lois, puis de la difficulté des contrôles, varie de leur absence totale.

CHAPITRE II : ANALYSE CRITIQUE DES MOYENS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE EN REPUBLIQUE DEMOCRATIQUE DU CONGO

Il sera question d'étudier ici tout d'abord les impôts les plus exposés à la fraude (section 1) et ensuite les problèmes de la fiscalité congolaise face à la lutte contre la fraude fiscale (section 2).

SECTION 1 : APERCU GENERAL DES IMPOTS LES PLUS EXPOSES A LA FRAUDE EN REPUBLIQUE DEMOCRATIQUE DU CONGO

La législation fiscale congolaise, qui a pour base le code des impôts, subdivise les impôts en deux, à savoir impôts directs (§1) et ceux indirects (§2).

Avant d'entamer l'étude de ces deux impôts, il convient de signaler que la fraude est moindre dans les professions dépendantes que dans celles indépendantes. En effet, les personnes qui exercent une profession dépendante savent que les renseignements nécessaires au contrôle de leurs déclarations peuvent être trouvés par le fisc chez les personnes dont elles dépendent. C'est pourquoi la fraude est faible chez les salariés (IPR) tandis que elle atteint des proportions importantes dans les professions commerciales, libérales. En plus, la fraude est moindre dans les grandes entreprises que dans les petites ^(41*).

§1. Impôt direct

Il comprend l'impôt réel et l'impôt cédulaire sur les revenus.

A. Impôt réel

L'impôt réel est celui qui frappe une opération, un bien ou une somme d'argent uniquement dans sa nature, sa valeur monétaire ou sa quantité, abstraction faite de la personne du contribuable^{42(*)}.

En République Démocratique du Congo, il est régi par l'ordonnance- loi n°69/006 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour. Il comprend trois impôts distincts à savoir l'impôt foncier, l'impôt sur le véhicule ou la vignette et l'impôt sur la superficie des concessions minières et hydrocarbures.

1° Impôt foncier ^{43(*)}

Il frappe la jouissance d'un bien immobilier ou sa propriété. La loi dit que l'impôt foncier est assis sur deux bases : « les propriétés foncières bâties et les propriétés foncières non bâties ».

L'arrêté ministériel n°020 du 8 octobre 1997 modifiant certaines dispositions en matière d'impôt réel, laquelle a été confirmée par le Décret-loi n°111/2000 du 19 juillet 2000 qui est actuellement en vigueur prévoit une imposition mixte : les villas sont imposables par mètre carré de superficie et les autres constructions et terrains restent imposables forfaitairement. Dans les deux cas, les taux sont fixés en fonction de rang de localité.

Sont exemptés de l'impôt foncier :

a) les propriétés appartenant :

- à l'Etat, aux provinces, aux villes, aux communes, aux circonscriptions administratives, ainsi qu'aux offices et autres établissements publics de droit congolais n'ayant d'autres ressources que celles provenant des subventions budgétaires ;

- aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique constitués conformément à la loi n°004/2001 du 20 juillet 2001 ;

- aux Etats étrangers et affectés exclusivement à l'usage de bureaux d'ambassades ou des consulats, ou au logement d'agents diplomatiques ou consulaires sous réserve de réciprocité ;

- aux personnes physiques dont les revenus nets imposables annuels sont égaux ou inférieurs au plafond de la huitième tranche de revenus du barème d'imposition des personnes physiques mais à condition de faire la preuve du paiement de l'impôt professionnel sur la rémunération et de l'impôt personnel minimum.

b) Les immeubles affectés à l'habitation principale des personnes qui au premier janvier de l'année d'imposition sont âgées de plus de 55 ans et les veuves à condition :

- qu'elles occupent ces habitations principales soit seules, soit avec leurs épouses, descendants ou ascendants, soit avec toutes les autres personnes de même condition d'âge ou même situation ;

- que les revenus imposables à l'impôt cédulaire sur les revenus soient égaux ou inférieurs au plafond de la huitième tranche du barème d'imposition des personnes physiques ;

- qu'elles souscrivent une déclaration énonçant tous les éléments imposables ou exemptés.

L'impôt foncier n'est pas établi sur les terrains et les propriétés bâties :

- affectés par le propriétaire, exclusivement à l'agriculture ou à l'élevage y compris les bâtiments ou parties de bâtiments qui servent à la préparation des produits agricoles ou d'élevage, à la condition que ceux-ci proviennent de l'exploitation du contribuable dans une proportion au moins égale à 80% de l'ensemble des produits traités ;
- qu'un propriétaire, ne poursuivant aucun but de lucre, aucun affecté ;
- à l'exercice de culte public, à l'enseignement, à la recherche scientifique, à l'installation des hôpitaux, des hospices des cliniques, des dispensaires, ... ;
- de l'activité normale des chambres de commerce ;
- à l'activité sociale des sociétés mutualistes ;
- appartenant aux bénéficiaires des dispositions exonératoires du code des investissements ou des conventions spéciales.

2° Impôt sur les véhicules ^(44*)

Il donne lieu à l'opposition d'un timbre fiscal sur le véhicule appelé vignette. La vignette ou le signe distinctif doit être fixé sur le véhicule d'une manière permanente à l'abri des intempéries, à un endroit visible de l'extérieur et facilement accessible.

L'impôt sur les véhicules frappe tous les véhicules à moteur sous réserve de certaines exceptions. Le terme véhicule est utilisé ici dans le sens le plus large possible puisqu'il ne désigne pas uniquement le véhicule automobile mais aussi tout moyen de transport par terre et par eaux et ce, quel que soit le mode de propulsion utilisé en République Démocratique du Congo.

Cet impôt est dû par les personnes physiques ou morales utilisant un ou plusieurs véhicules. Mais l'article 39 de l'ordonnance-loi n°69/006 du 10 février 1969 prévoit une série d'exonération à l'impôt sur les véhicules au profit notamment de l'Etat et des collectivités locales, des institutions, associations et établissements à caractère religieux, scientifique, philanthropique et aux associations privées poursuivant les mêmes buts ; aux Etats étrangers et affectés exclusivement à l'usage d'agents ayant le statut d'agents diplomatiques ; aux organismes internationaux et utilisés exclusivement pour leurs besoins ; aux membres du corps diplomatique étranger, aux consuls et agents consulaires sous réserve de réciprocité ; aux dépanneuses ; aux véhicules à deux roues dont le cylindre n'excède pas 50 cm³ ; aux engins spéciaux (machine-outil, auto-ambulance, machine agricole, corbillards, véhicule pour incendie, véhicule de transport dans l'enceinte d'une gare d'un port ou aéroport).

3° Impôt sur la superficie des concessions minières et d'hydrocarbures ^(45*)

Il est dû par tout titulaire d'une concession de recherche ou d'exploitation. La concession est due pour l'année entière si les éléments existent, dès les mois de janvier.

L'assiette de cet impôt est constituée par les superficies des concessions ayant pour objet les concessions servant à la recherche de ces substances.

B. Impôt cédulaire sur les revenus

Etant donné qu'il n'existe pas de définition légale, la doctrine définit le revenu comme la richesse qui provient d'une source susceptible de la créer de façon renouvelée, pendant un temps plus ou moins long ^(46*).

De façon plus explicite, les revenus correspondent soit à l'existence d'un capital productif (revenus fonciers, revenus de valeurs mobilières, etc), soit à l'exercice d'une activité (salaire' rétribuant un travail, bénéfices non commerciaux des professions libérales, etc). Ils peuvent présenter aussi un caractère mixte, c'est-à-dire résulter d'une activité exercée au moyen d'un capital (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, etc)^{(47(*)}).

Précisons immédiatement que la notion de revenu de droit fiscal se situe nettement en dehors du cadre de la théorie du revenu conçu comme un profit susceptible de se renouveler et qu'elle s'inspire beaucoup plus de la théorie dite de « l'enrichissement » ou de « l'accroissement de valeur »^{(48(*)}).

Cet impôt est dit cédulaire parce que le taux d'imposition varie selon l'origine des revenus ^{(49(*)}). A cet effet, l'article 1 de l'ordonnance- loi n°69/006 du 10 février 1969 institue trois catégories d'impôts sur les revenus, à savoir, l'impôt sur les revenus locatifs, impôt cédulaire sur les revenus mobiliers et l'impôt cédulaire sur les revenus professionnels.

1° Impôt sur les revenus locatifs (IPR)^{(50(*)}

L'article 4 de l'ordonnance -loi de 1969 dispose : « sont imposables, les revenus provenant de la location des bâtiments et des terrains situés en République Démocratique du Congo quel que soit le pays du domicile ou de la résidence des bénéficiaires, sont assimilées à des revenus de location, les indemnités de logement accordées à des rémunérés occupant leur propre habitation ou celle de leurs épouses. L'IRL frappe également le profit de la sous-location totale ou partielle ainsi que les loyers des meubles, des matériels, de l'outillage, du cheptel et de tous les objets quelconques situés dans les mêmes propriétés en vertu de la théorie de l'accessoire.

L'article 5 de l'ordonnance- loi précitée ajoute que l'IRL repose par le revenu brut des bâtiments et terrains donnés en location et sur le profit brut de la sous-location totale ou partielle des mêmes propriétés.

Les éléments constitutifs du revenu locatif imposable sont :

- le loyer proprement dit c'est-à-dire celui effectivement encaissé y compris celui des meubles éventuellement rattachés à la propriété ;
- les impôts et taxes de toutes natures payés par le locataire à la décharge du bailleur et non remboursable ;
- les charges autres que les réparations locatives supportées par le locataire pour le compte du bailleur même si elles résultent des conditions mises par le bailleur à la location de sa propriété ;
- les indemnités de réquisition.

Par contre, les éléments non imposables de la location sont : la garantie locative, l'indemnité de relocation, de location « service compris ».

Enfin, le taux de l'IRL est de 22% de revenu brut.

2° Impôt cédulaire sur les revenus mobiliers ^{(51(*)}

Il s'agit d'un impôt qui ne frappe que les revenus produits par des capitaux mobiliers investis en République Démocratique du Congo nous dit l'article 2 de l'ordonnance-loi de 1969.

En plus, l'article 13 de l'ordonnance-loi précitée énumère les différentes sortes de revenus imposables à l'impôt mobilier. Ces revenus sont de quatre ordres :

- les dividendes et les revenus des parts des associés non actifs dans les sociétés autres que par action ;
- les intérêts d'obligations et les intérêts des capitaux empruntés à des fins professionnelles ;
- les tantièmes et
- les redevances.

Les redevables légaux de l'impôt ou encore des débiteurs des revenus visés par l'ordonnance-loi de 1969, c'est-à-dire les sociétés visées à l'article 13 ou encore les sociétés des personnes payant les revenus imposables ont le droit de retenir l'impôt au taux de 20% sur les revenus dont ils sont redevables et faire supporter cet impôt par les contribuables réels.

3° Impôt cédulaire sur les revenus professionnels (52^(*))

Cet impôt frappe les revenus provenant des activités professionnelles exercées sur le territoire national quand bien même le bénéficiaire n'y aurait ni son siège social ou son principal établissement administratif, ni son domicile ou sa résidence permanente.

En droit congolais, il y a 3 catégories des revenus professionnels qui bénéficient chacune d'un régime d'imposition propre : les bénéfices des entreprises, les profits des professions libérales, les rémunérations.

a) Régime d'imposition des sociétés par action congolaises et des sociétés autres que par action

Le régime d'imposition des sociétés par action congolaises et le régime des sociétés autres que par action sont en principe les mêmes mais moyennant quelques réserves. Concernant les bénéfices des entreprises ou sociétés, actuellement le taux est fixé à 40%. Ce taux frappe le bénéfice des sociétés tant étrangères que de droit congolais.

b) Régime fiscal des sociétés coopératives

L'article 62 de la loi n°002/2002 du 2 février 2002 portant dispositions applicables aux coopératives d'Épargne et de crédit dispose que « la coopérative d'Épargne et de crédit est exonérée de tous impôts et taxes afférents à ses opérations de collecte de l'Épargne et de distribution du crédit. Le membre de la coopérative d'Épargne et de crédit est également exonéré de tous impôts et taxes sur les parts sociales et sur les revenus de son épargne.

c) Régime d'imposition des entreprises individuelles, familiales et des PME

- S'agissant de régime fiscal des entreprises individuelles, une entreprise individuelle est celle dont le propriétaire est une personne physique qui n'a pas de personnalité juridique ni de patrimoine propre au regard du droit civil. En République Démocratique du Congo, une entreprise individuelle est souvent considérée comme un simple établissement.

Les entreprises individuelles sont redevables de l'impôt professionnel sur base des bénéfices auxquels on applique des taux progressifs. Depuis le décret-loi n°0109 du 19 juillet 2000 tel que modifié et complété par le décret-loi n°015/2002 du 30 mars 2002, les rémunérations que l'exploitant d'une entreprise s'attribue ou attribue aux membres de sa famille pour leur travail sont imposables à l'impôt professionnel sur les

rémunérations. Signalons par ailleurs que pour les agriculteurs et autres exploitants qui ne peuvent tenir une comptabilité régulière, on leur applique une imposition forfaitaire.

- S'agissant de régime fiscal des exploitations familiales : par exploitation familiale, on entend celle au sein de laquelle oeuvrent les membres d'une même famille autres que le conjoint de l'exploitant. Du point de vue de l'imposition des bénéficiaires, si elle a nécessairement une comptabilité propre, elle est assimilable à une association de fait : dans ce cas le taux d'imposition est proportionnel et fixé à 40%.

- S'agissant de régime fiscal des PME : à partir du 10 juillet 1998, on distingue 4 catégories pour imposition des PME, la première les PME dont le chiffre d'affaires annuel excède 300.000 FC sont soumises à l'impôt professionnel au taux de 40%, c'est-à-dire l'imposition du droit commun ; la deuxième les PME dont le chiffre d'affaires annuel se situe entre 300.000 FC et 150.000 FC sont soumises à l'impôt professionnel au taux progressif des personnes physiques prévues à l'article 84 de l'ordonnance-loi n°69/009 du 10 février 1969 telle que complétée et modifiée à ces jours ; la troisième les PME dont le chiffre d'affaires annuel se situe entre 150.000 FC et 75.000 FC sont soumises à l'impôt professionnel suivant le régime d'imposition forfaitaire ; la quatrième les PME ayant le chiffre d'affaires annuel de moins de 75.000 FC sont soumises à la patente fiscale. Signalons par ailleurs que le décret-loi n°86 du 10 juillet 1998 dans son article 2 relève qu'il faut entendre par PME toute entreprise quelle que soit sa forme juridique qui emploie un personnel de moins de 200 personnes et dont la valeur totale de bilan ne dépasse pas 3.500.000 FC (actuellement 11.200.000 FC).

d) Régime d'imposition des sociétés étrangères ou régime fiscal des établissements permanents en République Démocratique du Congo

L'article 68 de l'ordonnance- loi n°69/009 du 10 février 1969 dispose que « les sociétés étrangères qui exercent une activité en République Démocratique du Congo sont imposables sur les bénéfices réalisés par leurs établissements permanents ou leurs établissements fixes qui y sont situés.

Et l'article 69 ajoute que les établissements permanents visés sont notamment les sièges des directions effectives, succursales, fabriques, usines, ateliers, agences, magasins, bureaux, laboratoires, comptoirs d'achats ou de vente, dépôts, ainsi que toute autre installation fixe ou permanente quelconque. Donc, la notion d'établissement utilisée en droit fiscal congolais suppose trois éléments à savoir la fixité ou la permanence, la productivité et la dépendance.

Du point de vue des charges déductibles, seules sont admises comme charges professionnelles déductibles, les dépenses faites dans ces établissements en vue d'acquiescer et de conserver lesdits bénéfices nous dit l'article 71 de l'ordonnance -loi précitée.

Enfin, sont exonérés à l'impôt professionnel sous réserve de réciprocité les bénéfices qu'une entreprise établie dans un pays étranger, retire de l'exploitation des navires ou d'aéronefs dont elle est propriétaire ou affrèteur et qui font escale au Congo pour y décharger, y charger des marchandises ou des passagers nous signale l'article 38 de même ordonnance-loi. Mais aussi les sommes payées par une entreprise congolaise à celle étrangère en rémunération normale d ses activités d'assistance (article 69).

e) Le régime fiscal des entreprises publiques

Le régime fiscal est déterminé par les statuts propres de chaque entreprise. En cas de silence, c'est le droit commun qui lui sera d'application (SNEL). Il faut noter que ce dernier sera le même que celui des entreprises privées ou mixtes non admises au système dérogatoire. Les entreprises publiques sont réparties en trois catégories du point de vue fiscal à savoir :

- celles qui subissent une imposition totale ;
- celles qui bénéficient d'une exonération générale ;
- celles qui sont assujetties à une fiscalité partielle.

C. Régime fiscal des rémunérations

1° Impôt professionnel sur les rémunérations (IPR)

Cet impôt concerne les rémunérations de toutes personnes rétribuées par un tiers sans être liées par un autre contrat que celui de la subordination.

a) Les éléments de la rémunération imposables sont :

- les indemnités sauf celles compensatoires de logement (dans la mesure où elle ne dépasse pas 30% du traitement brut), celle de transport, allocation familiale, les frais de mission, les frais de représentation ;
- les pensions sauf celles liées aux remboursements des frais engagés par les salariés ;
- avantages en nature sauf ceux concernant le logement, le transport, les frais médicaux (dans la mesure où ils ne revêtent pas un caractère exagéré).

b) Taux de l'impôt sur les rémunérations

Ces taux sont progressifs et varient entre 3 et 50% suivant les tranches des revenus annuels. A travers ces taux de progressivité, l'on prend également en compte la réduction pour charge de famille au taux de 0,5 Franc fiscal par mois pour chacun des membres de la famille à charge avec un minimum de 9 personnes. Aucune réduction d'impôts n'est accordée pour la partie imposable à partir de 8^{ème} tranche du barème progressif. Le décret-loi n°119/2000 du 19 juillet 2000 tel que modifié et complété par le décret-loi n°015/2002 du 30 mars 2002 introduit un taux forfaitaire en matière d'impôt professionnel sur la rémunération pour le personnel domestique et les salariés patentés.

c) Exemptions et exonérations

Sont exemptés de l'impôt sur les rémunérations les employés des organisations internationales, du chef de rémunérations touchées par eux et payées par lesdits organismes ; les diplomates et les agents consulaires sous réserve de réciprocité.

Par contre, sont exonérées les personnes versées en cas d'invalidité prématurées ou des décès ou aux veuves, aux orphelins, aux descendants des anciens combattants, aux victimes d'accident de travail ou maladie professionnelle ou pension alimentaire.

2°. Impôt exceptionnel sur la rémunération du personnel expatrié

Cet impôt a été introduit en République Démocratique du Congo par l'ordonnance-loi n°69 du 10 février 1969 afin de protéger la main d'oeuvre locale contre les risques d'envahissement du marché de l'emploi par la main d'oeuvre étrangère. Il a comme spécificité de ne pas être à la charge du bénéficiaire de rémunération. Il doit être supporté par l'employeur lui-même, personne physique ou morale.

Mais l'arrêté ministériel n°4 du 24 juin 1997 dans son article 9 dispose que les travailleurs originaires des pays limitrophes sont assimilés aux nationaux en matière d'imposition sur les rémunérations et ne sont par conséquent pas soumis à l'impôt exceptionnel sur la rémunération professionnelle des expatriés. Le taux de cet impôt est proportionnel et fixé à 25%.

D. Régime fiscal des professions libérales, charges, offices et autres occupations lucratives

A la différence des entreprises, l'article 53 de l'ordonnance- loi de 1969 dispose que les professions libérales, charges, offices et autres occupations lucratives sont imposables non pas sur la base des résultats comptables mais sur celle de la différence entre les recettes totales effectives et les dépenses effectives inhérentes à l'exercice de la profession. Autrement dit, dans la détermination des profits imposables des professions libérales, les créances et les dettes n'entrent pas en ligne de compte.

1° Professions libérales

Une profession libérale est celle où l'activité intellectuelle joue le rôle principal qui consiste en la pratique personnelle d'une science ou d'un art et dans laquelle il y a absence d'un lien de subordination à un supérieur hiérarchique. Tels sont notamment les cas des professions d'avocats, de médecins, de vétérinaires, d'architectes, d'écrivains, d'artistes peintres, etc.

L'arrêté ministériel n°002 du 08 octobre 1997 a fixé les bases forfaitaires minima des professions libérales que l'administration peut redresser à la suite d'une vérification.

A titre d'exemple, les bases sont fixées de la manière suivante :

- a) pour les avocats inscrits au barreau depuis 2 ans, l'équivalent en FC de 300 \$US ;
- b) pour les avocats inscrits au barreau depuis plus de 2 ans, l'équivalent en FC de 500 \$US ;
- c) la loi prévoit des abattements de l'ordre de 25-50% lorsque la profession est exercée en province.

Mais par contre l'exercice des professions libérales sous- forme sociétaire n'est pas interdit. Dans ce cas, les impositions devraient être établies dans les mêmes conditions et le taux applicable aux sociétés commerciales devrait être de 40% (impôt professionnel sur le bénéfice).

2° Charges et offices

Il s'agit des professions comme celles de notaire, huissier, ... ailleurs, notamment en France et en Belgique ; ces professions sont exercées à titre libéral. Par contre, en R.D.C., les notaires et les huissiers sont des fonctionnaires. Ils sont donc soumis à l'impôt professionnel sur les rémunérations.

3° Autres occupations lucratives

Une occupation lucrative suppose l'existence de 2 éléments :

- a) une activité personnelle à caractère permanent et professionnel se détachant d'une simple gestion du patrimoine ;
- b) la poursuite d'un profit.

A titre d'exemple : le courtier, le commissionnaire ou agent d'affaires.

§2. Impôt indirect (53(*))

L'impôt indirect ou impôt sur la dépense vise les revenus mais ne les frappe pas en tant que tels. Il les saisit dans leur emploi lors des achats des biens ou des services ou même de la consommation. Il est destiné à être supporté en définitive par le consommateur

dans la mesure où il est systématiquement intégré dans le prix des marchandises. Le contribuable le paie souvent sans s'en rendre compte.

L'impôt indirect en R.D.C. comprend essentiellement l'impôt sur les chiffres d'affaires (ICA) qui est une modalité d'imposition en cascade.

L'ICA a été institué en R.D.C. par l'ordonnance-loi n°69/058 du 5 décembre 1969 telle que modifiée et complétée à ces jours.

C'est un impôt général qui frappe certaines opérations à l'intérieur et certaines importations. Il comprend l'ICA à l'intérieur et l'ICA à l'importation. L'ICA à l'exportation est supprimé par l'article 3 de la loi n°04/013 du 15 juillet 2004 modifiant et complétant certaines dispositions de l'ordonnance- loi n°69/058 du 5 décembre 1969.

Les droits de douane qui relèvent de la compétence de l'office des douanes et accises (OFIDA) font également partie des impôts indirects en R.D.C.

A. ICA à l'intérieur

Cet impôt frappe les opérations de vente, de prestation des services rendus et utilisés en R.D.C. et les travaux immobiliers.

1° ICA des opérations de vente des produits de fabrication locale

Sont imposable, les opérations de vente faites au Congo pour la mise en consommation sur le marché local des produits de fabrication locale (principe de territorialité). Sont exclus, les biens destinés à l'exportation.

ICA est du à partir du moment où le fait générateur est réalisé et ce, quelle que soit la forme de la vente. Ainsi, sont considérées comme vente ou assimilées à des ventes passibles à l'ICA à l'intérieur, les opérations suivantes : la vente normale, l'échange des produits, l'utilisation des produits par le fabricant lui-même, la location-vente, la vente à tempérament.

Sont exonérées de l'ICA à l'intérieur, les ventes des produits nationaux identiques ou similaires aux produits importés exonérés de l'ICA par la loi, produits destinés à l'exportation, les ventes d'objets d'art de fabrication locale réalisées par des artisans producteurs, produits locaux vendus aux représentations diplomatiques (ambassades, consulats, missions diplomatiques, ...).

Les redevables de l'ICA à l'intérieur des opérations de vente sont des commerçants qui réalisent des ventes imposables nous dit l'article 11 alinéa 2 de l'ordonnance-loi du 5 décembre 1969. L'article 13 al. 4 tel que modifié par le décret du 22 janvier 1997 ajoute que ils sont tenus d'acquitter l'ICA à l'intérieur au taux de 3% sur les biens d'équipement, sur les intrants agricoles et d'élevage et de 13% pour les autres produits.

2° ICA des prestations de services

Selon l'article 9 al. 3 de l'ordonnance- loi du 5 décembre 1969, sont imposables à l'ICA des prestations des services, des prestations de service de toutes espèces rendues ou utilisées en R.D.C.

Cette disposition de la loi, définit dans des termes généraux ce qu'il convient d'entendre par prestations de services imposables. Elle vise clairement des groupes d'activités répondant à la définition de fourniture des services ; il s'agit des services suivants : les opérations d'entremise (c'est-à-dire celles exercées par les banques, les intermédiaires commerciaux, les agents d'assurance) ; les prestations d'assistance de toute nature fournies par des personnes physiques ou morales étrangères à des entreprises de droit national ; les locations mobilières (c'est-à-dire celles d'automobiles, des machines-outils ainsi que les locations des chambres d'hôtel et des prestations

accessoires) ; les services de toute nature rendus à des particuliers ou à des collectivités lorsqu'ils revêtent le caractère d'une activité commerciale, industrielle ou libérale ; les opérations de transport aérien, fluvial, lacustre, ferroviaire et routier interurbain.

Sont exemptés de l'ICA à l'intérieur, les prestations des services ci-après : les affaires des commissions et courtage portant sur les livres, journaux et publications périodiques ; certaines locations des chambres d'hôtel en faveur des représentants d'administration publique et des membres du corps diplomatique accrédités en R.D.C. ou des représentants des organismes internationaux ; les opérations de transport à l'exception de transport des personnes interurbain ; les activités médicales et paramédicales ; les services funéraires ; les prestations des services en faveur des représentations diplomatiques ; les opérations de sous-traitance générale à condition que l'opération finale soit passible de l'ICA à l'intérieur ; les intérêts relatifs au crédit bancaire, à l'investissement, au crédit agricole et aux découverts bancaires ; les locations des meubles d'immeubles ou des parties d'immeuble à usage d'habitation.

Et sont redevables de l'ICA sur les prestations des services, les personnes physiques ou morales qui effectuent des prestations des services lorsqu'elles possèdent un établissement fixe en R.D.C. et les personnes physiques ou morales qui reçoivent la prestation d'assistance dans le cas contraire nous dit l'article 11.1° de l'ordonnance- loi n°69/009 du 10 février 1969.

Les taux sont fixés de la manière suivante : 6% pour les opérations de transport des personnes à l'intérieur de la R.D.C. et 13% pour les opérations de transport des personnes à l'extérieur du pays ; pour les autres prestations de services 13%.

3° ICA des travaux immobiliers

Selon l'article 9.2 de l'ordonnance- loi du 5 décembre 1969, tous les travaux immobiliers sont imposables à l'ICA.

Sont exemptés de l'ICA à l'intérieur les travaux immobiliers considérés comme étant d'intérêt national par arrêté du ministre ayant les finances dans ses attributions et les travaux immobiliers effectués par une représentation diplomatique.

Sont redevables de l'ICA sur les travaux immobiliers, les entrepreneurs des travaux nous dit l'article 11.3 de l'ordonnance- loi du 5 décembre 1969. En d'autres termes, les travaux immobiliers ne sont imposables que lorsque celui qui les exécute est revêtu de la qualité d'entrepreneur. Ainsi pour le professeur AZAMA LANA, les travaux de construction faits par un particulier ou par un commerçant pour son propre compte ne sont pas imposables de l'ICA à l'intérieur.

Le taux de l'ICA des travaux immobiliers est fixé à 13%.

B. ICA à l'importation.

L'article 2 de l'ordonnance- loi du 5 décembre 1969 dispose que l'ICA à l'importation frappe toutes les marchandises importées en R.D.C. et destinées à la mise en consommation à moins qu'elles ne soient expressément exonérées.

Sont notamment exonérées de l'ICA à l'importation :

1° Les marchandises qui de par leur nature sont destinées à l'agriculture, à l'élevage et à la pêche ;

2° Les produits alimentaires de consommation des masses (les poissons frais réfrigérés et congelés, le riz, farine de manioc, arachide, huile de palme, ...) ;

3° Les pièces de rechange si elles sont destinées à l'entretien du matériel industriel de l'importateur. Lorsque les pièces détachées sont importées pour être revendues à l'état,

elles supportent l'ICA à l'importation puisqu'elles sont exonérées de l'ICA à l'intérieur ;

4° Les camions, les tracteurs, remorques ;

5° Les médicaments.

Le redevable de l'ICA à l'importation est l'importateur, personne physique ou morale. Le taux de l'impôt est variable et fixé comme suit : 3% pour toutes les marchandises d'un droit d'entrée de 5% et de 3% pour les biens d'équipement, les intrants agricoles, vétérinaires et d'élevage, 13% pour les autres marchandises.

C. Droits de douanes (droit d'accises)

Ce sont l'ordonnance- loi n°68/010 du 6 janvier 1968 et l'arrêté ministériel de la même année relatifs aux droits d'accises et au régime des boissons alcooliques qui constituent la base juridique des accises en R.D.C.

Le fait générateur de l'imposition aux droits d'accises est la production sur le territoire de la république des biens désignés ou l'importation de ces mêmes produits sur le territoire national.

Les produits frappés des droits d'accises sont :

1° Alcool et boissons alcooliques ;

2° Eaux de tables et limonades ;

3° Tabacs fabriqués, manufacturés ;

4° Sucres ;

5° Ciments ;

6° Allumettes ;

7° Parfums liquides à base alcoolique.

Par ailleurs, sont ainsi exemptés d'après l'article 12 de l'ordonnance- loi du 6 janvier 1968, les produits ci-après :

1° Les vins dits « de messe » destinées à l'exercice des cultes et dont la destination est attestée par l'organisme utilisateur ;

2° Les boissons fermentées fabriquées selon les méthodes coutumières ;

3° Les jus de fruits et de légumes non fermentés ni additionnés d'alcool ;

4° Les tabacs importés en franchise par les voyageurs par application des dispositions de la législation douanière et du tarif des droits d'entrée ;

5° Les tabacs préparés par toute personne pour son propre usage ;

6° Les quantités d'huiles minérales contenues dans les aéronefs, les automobiles et autres véhicules à moteur au moment de leur entrée dans la république.

7° Moyennant dénaturation au préalable, les sucres destinés soit à des usages industriels non alimentaires, soit à l'alimentation du bétail ;

8° Les alcools et boissons alcooliques, les eaux de table et limonades, les tabacs fabriqués, les huiles minérales, les sucres, les ciments hydrauliques, les allumettes et les parfums liquides alcooliques dont l'avarie est constatée avant leur sortie des

installations du fabricant ou s'il s'agit des produits importés, avant qu'ils aient quitté la surveillance de la douane, pour autant que dans les deux cas ils soient détruits sous le contrôle de deux agents de l'OFIDA ;

9° Les alcools et boissons alcooliques, les allumettes et les parfums alcooliques que les diplomates et les consuls de carrière des puissances étrangères, exerçant dans la république importent pour leur usage personnel, sous réserve que la même exemption soit accordée par ces puissances aux diplomates et agents de carrière congolais qui exercent sur leurs territoires ;

10° Les alcools et boissons alcooliques, les eaux de table et limonade, les tabacs fabriqués, les huiles minérales, les sucres, les ciments hydrauliques, les allumettes et les parfums liquides alcooliques dans la république et destinés à être exportés à condition que soient produit à la satisfaction de l'OFIDA dans les conditions déterminées par le ministre des finances, les justifications reconnues nécessaires en ce qui concerne la nature, les quantités et éventuellement le degré alcoolique d'une part et exportation réelle d'autre part.

La difficulté au Congo est impliquée pour le fait que l'opérateur économique qui fraude est, dans beaucoup de cas, assisté par les services ou les agents publics. La fraude est ainsi favorisée par ceux-là même dont la mission est de la combattre. La fraude douanière, au plan juridique, au sens strict, se constate :

- lorsque la valeur déclarée est minorée ;
- lorsque l'espèce tarifaire est fautive pour permettre à l'importateur de payer des droits inférieurs ;
- lorsque les poids et quantités sont minorés (^{54(*)}).

SECTION 2 : LES PROBLEMES DE LA FISCALITE CONGOLAISE **FACE A LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE**

§1. Les moyens de répression (sanction)(55(*)

L'évolution du système des pénalités fiscales en R.D.C. est caractérisée par trois périodes :

- la période d'avant l'ordonnance- loi du 10 mars 1988 ;
- la période allant du 10 mars 1988 au 4 septembre 1997 ;
- la période allant du 4 septembre 1997 à ces jours.

A. Période d'avant l'ordonnance- loi du 10 mars 1988

Avant la réforme du 10 mars 1988, les sanctions prévues par l'ordonnance- loi de 1969 qui étaient d'application. Ces sanctions étaient de deux ordres :

1° Celles appliquées par l'administration fiscale à savoir la majoration, l'accroissement des impôts, amendes fiscales, y compris les astreintes fiscales.

2° Celles appliquées par les tribunaux notamment l'emprisonnement et les amendes.

Pendant cette période, l'évolution des pénalités s'est caractérisée essentiellement par des simples modifications de taux de majoration et d'accroissement : de 10% à 20% entre 1969 et 1974, de 40% à 100% des droits éludés entre 1976 et 1987.

Les infractions commises passibles de pénalité fiscale sont les suivantes : le retard de

paiement, le défaut ou retard de déclaration entraînant une taxation d'office ; l'insuffisance, l'omission ou l'inexactitude dans les déclarations souscrites, entraînant de redressement avec ou sans présomption de bonne foi du redevable.

Signalons par ailleurs que l'application des différents taux ne tenait pas compte de l'étendu de la durée de retard dans le paiement de l'impôt. En plus cette façon de sanctionner ne tenait pas compte non plus de la justice fiscale, les sacrifices consentis par deux contribuables pour une même infraction au titre de sanction étaient considérés de la même manière malgré la durée ou le comportement du contribuable.

B. Période allant de l'ordonnance- loi du 10 mars 1988 au 4 septembre 1997

L'ordonnance- loi n°88/008 du 10 mars 1988 a profondément modifié les régimes de pénalité applicable en R.D.C. Avec cette ordonnance- loi, on a commencé à tenir compte :

- 1° du caractère fautif du comportement des contribuables ;
- 2° du retard dans le paiement de l'impôt et dans les déclarations ;
- 3° de l'infraction ou de son degré de répétition.

Ces dispositifs se caractérisent par une superposition des sanctions et augmentation de taux suivant la gravité du retard. Ainsi des pénalités de recouvrement étaient constituées des intérêts moratoires (4% à 7%) par mois civil de retard ou pour une période d'un mois civil commencé et d'une amende (de 25% à 36%) par année commencée.

C. Période allant du 4 septembre 1997 à ces jours

L'arrêté ministériel n°015 du 4 septembre 1997 portant régime des pénalités fiscales en R.D.C. a innové en matière des sanctions fiscales.

La grande innovation apportée par cet arrêté est la distinction à établir entre les pénalités d'assiette, les pénalités de recouvrement et les amendes administratives. Les taux fixés étaient dissuasifs en rapport avec l'infraction en vue de préserver la valeur des créances fiscales.

1° Pénalités d'assiette

Il faut entendre par pénalités d'assiette, celles qui sanctionnent le défaut ou le retard des déclarations au regard des délais légaux comme stipule l'article 7 de l'arrêté ministériel n°015 du 4 septembre 1997.

2° Pénalités de recouvrement

Selon le même article 7 de cet arrêté ministériel, ce sont celles qui sanctionnent le défaut ou le retard de paiement des droits dus dans le délai imparti.

3° Amendes administratives

Ce sont celles qui sanctionnent le non-respect des formalités comptables et fiscales ainsi que le mauvais comportement du contribuable, du redevable ou de toute autre personne tendant à faire perdre au trésor public les droits dus soit par les contribuables ou les redevables légaux ou même soit par les tiers.

En plus, l'arrêté n°15 a supprimé l'application des intérêts moratoires au niveau des pénalités d'assiette et a, par la même occasion, ramené le taux qui était fixé à 7% avant 1997 à 1%, 2%, 3% par jour de retard au niveau des pénalités de recouvrement. Par contre, il a augmenté le taux des pénalités d'assiette à 100%, 200%, 10% et 25% en

tenant compte de la nature de l'infraction.

L'arrêté n°053 du 26 mai 1999 est venu apporter des correctifs aux textes de base du 4 septembre 1997. Le taux des pénalités d'assiette est ramené à 20% et celui des intérêts moratoires augmenté à 8%, 16% mais le champ d'application est modifié par mois de retard au lieu de par jour de retard. Le taux d'amende est fixé à 25%, 50%, 100%, 1500 FC et 3000 FC suivant la nature de l'infraction. Une amende également de 5000 FC réclamée par voie de rôle pour le fait de renseignement livré à l'agent du fisc. Cet arrêté a ajouté une astreinte fiscale de 1.000 FC pour les personnes morales et 2.500 FC pour les personnes physiques dans le cas où elles refuseraient de répondre à l'administration fiscale.

Les deux arrêtés précités ont été coulés dans le décret-loi n°98 du 03 juillet 2000. Ce texte ajoute que toutes les pénalités seront désormais payées en franc fiscal.

Le décret-loi n°014/2002 du 30 mars 2002, a à son tour, modifié le décret-loi n°098 du 03 juillet 2000 portant réforme des pénalités fiscales.

L'article 83 de la loi n°004/03 du 13 mars 2003 précitée dispose que : « les pénalités fiscales comprennent les pénalités d'assiette de majoration, les pénalités de recouvrement ou intérêts moratoires, les astreintes, les amendes administratives et les sanctions pénales.

Au sens de l'article 84 de la présente loi, il faut entendre par :

1. Pénalité d'assiette : celles qui sanctionnent le défaut des déclarations au regard des délais légaux, les déclarations inexactes, incomplètes ou fausses.

2. Pénalité de recouvrement : celles qui sanctionnent le retard dans le paiement des impôts et autres droits dus.

3. Amendes administratives : ce sont les sanctions qui répriment le non-respect des formalités comptables et fiscales ainsi que le mauvais comportement du contribuable, du redevable ou toute autre personne, tendant à faire perdre au trésor public les droits dûs, soit par le contribuable ou le redevable légal, soit par les tiers.

Selon l'article 102 de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003, les infractions commises passibles de pénalité fiscale sont les suivantes : l'omission volontaire de déclaration ; la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ; la passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables ; l'invitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ; l'émission de fausses factures ; l'opposition à l'action de l'administration des impôts ; l'agression ou l'outrage envers un agent de l'administration des impôts.

De tout ce qui précède, les pénalités fiscales prévues en R.D.C. sont dans l'ensemble suffisamment sévères et persuasives. Cependant, le fait que la plupart de ces pénalités ont un caractère purement fiscal ; leur efficacité diminue en ce sens que du point de vue juridique, le fraudeur n'a pas le sentiment d'avoir commis une faute répréhensible et grave.

De même, la condamnation de l'assujetti ne semble pas avoir un grand retentissement social. C'est pourquoi l'administration fiscale doit être conduite à rechercher une assimilation très grande de fraude fiscale et des peines comparables. Une telle assimilation pourrait développer une prise de conscience du contribuable.

Il y a également lieu d'envisager d'autres sanctions en rapport avec l'interdiction

provisoire d'exercer directement ou indirectement toute profession commerciale, industrielle ou libérale ; en rapport également avec la publication et l'affichage du jugement ; en rapport avec la fermeture des établissements et la confiscation ; en rapport avec la privatisation des droits civiques comme font les autres Etats tels que la France et la Belgique par exemple. De cette manière, la fraude fiscale dans toutes ses formes pourrait être perçue comme aussi nuisible pour la société et aussi répréhensible que les autres infractions de droit commun.

§2. Analyses des problèmes rencontrés par la fiscalité congolaise dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale

D'une manière générale, selon le ministère des finances^(56*), les inepties qui font considérer le système fiscal congolais comme inadapté aux besoins d'un Etat et d'une économie moderne peuvent être listées comme suit :

- l'inexistence d'une obligation fiscale minimale dans le chef de personnes adultes, traduisent un manque de solidarité pour la participation de chacun aux charges de fonctionnement et développement de sanction ;
- le maintien du principe de la territorialité de l'impôt qui ne permet pas à l'Etat d'imposer des obligations aux nationaux et résidents qui réalisent des revenus à l'étranger, alors qu'ils bénéficient de la protection diplomatique ;
- un régime d'imposition de droit commun anti-économique caractérisé par des taux d'imposition trop élevés et l'absence d'incitants fiscaux à l'investissement, freinant ainsi l'activité économique et donc réduisant l'assiette fiscale ;
- une fiscalité indirecte en cascade, cumulative, qui ne favorise pas l'industrialisation et la compétitivité des entreprises locales ;
- un régime d'imposition inadaptée des PME ;
- un secteur informel développé servant de refuge aux sens emplois, aux épouses des agents de l'Etat et aux opérateurs économiques fuyant l'impôt ;
- l'absence d'une codification suffisante et régulière en matière de taxes administratives, favorisant les irrégularités multiples dans leur création ;
- une fiscalité régionale et locale foisonnante et anarchique, doublée d'une quasi absence de péréquation entre les entités ;
- un code des investissements inefficace, car malgré les exonérations accordées, l'investissement productif est resté à un niveau très bas ;
- une gestion irrationnelle des exonérations, qui ne permet pas d'en évaluer l'impact réel sur les recettes (manque à gagner) ;
- une coopération bilatérale et multilatérale insuffisante, marquée notamment par l'absence totale des conventions préventives de la double imposition des revenus et d'accords de collaboration fiscale ;
- une administration fiscale pléthorique du fait de l'incompétence d'une bonne partie de son personnel et d'une répartition inéquitable à travers le territoire national ;
- un management insuffisant de l'administration fiscale, laissant à l'abandon quasi-total les services plus ou moins éloignés de l'administration centrale ;
- l'insuffisance des moyens de fonctionnement de l'administration fiscale ainsi que la mauvaise allocation des ressources existantes ;

- l'absence de synergie dans le fonctionnement des branches de l'administration fiscale en particulier, et de l'ensemble de l'administration publique en général ;
- la fraude et l'évasion fiscales généralisées, ce qui explique la modicité des recettes par rapport au PIB ;
- un contrôle fiscal de complaisance ou intéressé, sinon totalement absent dans certains secteurs comme l'impôt foncier et l'impôt sur les revenus locatifs ;
- la non identification de tous les contribuables par l'administration fiscale à cause de l'absence de coordination entre les différents services intéressés (Ministère de la Justice, Ministère du Commerce Extérieur, Ministère de l'Economie, BCC, AGI, etc) et de l'existence de plusieurs numéros d'identification, rendant quasiment impossible le recoupement des informations entre les services ;
- l'absence de culture fiscal, se traduisant notamment par l'absence d'exemplarité des autorités politiques et administratives en matière fiscale en s'octroyant des exemptions et exonérations indues ;
- les tracasseries administratives de toute sorte et l'utilisation abusive de la notion d'autorité et de force publique, etc.

Cependant, l'analyse de la fiscalité congolaise conduit aux constat ci-après^{(57(*))} :

1° Au plan organisationnel, la fiscalité congolaise est une fiscalité rampante caractérisée par une course effrénée vers la maximisation quantitative des recettes, avec pour conséquences la prolifération des impôts et taxes et l'a.... de la pression fiscale sur un nombre réduit des contribuables.

2° Au plan de la perception, celle-ci se trouve à plusieurs obstacles notamment :

- laissés pendant longtemps sans payer les impôts et taxes, les contribuables, à qui on demande aujourd'hui de payer les impôts et taxes, crient aux tracasseries ;
- beaucoup de contribuables échappent au paiement des impôts et taxes de par leur position politique, et à cause du trafic d'influence et de la corruption ;
- l'ensemble des impôts et taxes prévus ne sont pas perçus, la pression fiscale ne s'exerce que sur ceux (des impôts) qui le sont effectivement ;
- le mode de recouvrement par contact entre les agents du fisc et les contribuables est à la base de la corruption, la concussion, de faux et usage de faux, la vente illicite et surfacturation des documents officiels.

L'excessive pression fiscale, avons-nous dit, favorise le comportement frauduleux. Le bat blesse lorsque l'on prend conscience que le DGI ne combat pas la fraude avec les moyens appropriés et reste sur ce plan très inefficace. Une série des facteurs contribue à expliquer cet échec^{(58(*))} :

- la DGI manque éventuellement des spécialistes très pointers en informatique. Pourtant de telles compétences s'avèrent indispensables afin de débusquer les combines dans les comptabilités informatisées. Aux Etats-Unis, l'administration fiscale n'hésite pas à utiliser le savoir-faire des spécialistes du secteur privé ;
- les effectifs tournent trop dans les différents services voire dans les différentes directions. Les agents amenés à exercer des métiers très divers n'ont souvent pas le temps de se spécialiser et de devenir parfaitement compétents ;

- les redressements non fondés restent beaucoup trop nombreux. Ils engendrent de la procédure et une perte du temps considérable. Ce temps ainsi gaspillé ne peut donc être utilisé avec profit pour lutter contre la véritable fraude ;
- la ville de Kinshasa, où se concentre la majorité de la fraude, compte bien trop d'agents en première affectation. Ils sont donc, et c'est compréhensible, peu aguerris et pas assez efficaces ;
- les opérateurs économiques qui fraudent sont, dans beaucoup de cas, assistés par les services ou les agents publics. La fraude est ainsi favorisée par ceux -là même dont la mission est de la combattre ^(59*) ;
- donc, un redéploiement des effectifs sur le territoire national un fonction des départements où la fraude apparaît le plus importante non indispensable.

La problématique de la fraude est, à l'image du phénomène, complexe. Elle apparaît comme une limite au pouvoir d'imposer et implique dès lors la confrontation des contribuables et de l'Etat. En contrariant la collecte des ressources étatiques elle constitue un sujet d'inquiétude pour les gouvernements. Cette inquiétude est de plusieurs ordres. Elle revêt d'abord une dimension purement financière car la fraude génère une perte de ressources fiscales. Néanmoins, si la fraude grève les capacités des gouvernements à faire face à leurs dépenses, elle contraint aussi la répartition équitable du fardeau du financement public entre les contribuables en accroissant la charge de ceux qui demeurent honnêtes. En somme, la fraude contrarie à la fois l'efficacité et l'équité de la collecte des ressources publiques. Enfin, elle traduit également les lacunes du contrôle qu'exercent les pouvoirs publics sur les agents privés et témoigne de la méconnaissance des causes et des schémas par lesquels les contribuables éludent l'impôt^(60*).

La première particularité de ce crime de fraude fiscale est alors de s'exercer à l'encontre d'un acteur qui dispose du pouvoir de décision en matière fiscale. Ainsi, l'Etat fixe-t-il les règles fiscales, déterminant par là même, tant la structure que le niveau de l'imposition. Mais il est également l'organisateur de la perception des sommes dues, l'instigateur du contrôle, ainsi que celui qui fixe les sanctions applicables lors de la détection de l'acte de fraude. Il dispose donc du pouvoir et des ressources nécessaires pour lutter contre l'offense faite à son encontre.

De ce fait, le problème de la fraude fiscale est donc lié au problème du contrôle et de ses effets dissuasifs, car l'absence de menace peut justifier des diminutions considérables de la matière imposable. Plusieurs éléments doivent donc être mis en exergue successivement afin d'appréhender le rôle du contrôle fiscal dans la problématique de la fraude : l'organisation du contrôle, le nombre de vérifications menées et leurs résultats et enfin leur fréquence et les sanctions auxquelles elles peuvent donner lieu.

CONCLUSION

Au seuil de cette troisième république qui vient de commencer, la relance économique reste un moyen pour la République Démocratique du Congo dans le concert des nations. Un des préalables économiques est l'assainissement des affaires qui passe avant tout par la mise en place d'une fiscalité qui attire les investissements mais aussi qui permet à l'Etat congolais d'enranger au maximum des recettes issues de ses droits et taxes.

Depuis plus de deux décennies, les finances publiques de la République démocratique du Congo sont caractérisées par un recul profond du niveau des recettes publiques. Celui-ci s'est ressenti de l'amenuisement de l'assiette imposable dû à la baisse de

l'activité productive depuis la première moitié de 1970, conjuguée à bien d'autres facteurs tels que la fraude et l'évasion fiscales, le développement d'un secteur informel non fiscalisé, une administration fiscale peu développée et mal équipée, etc.

Il serait impérieux, pour que l'Etat puisse bien rentabiliser le secteur fiscal de prévoir l'insertion dans le droit commun d'incitants fiscaux à l'investissement, modification du Décret-loi n° 086 du 10 juillet 1998 portant régime d'imposition des petites et moyennes entreprises ; le réaménagement du Code des investissements pour tenir compte de la déductibilité de l'impôt sur le chiffre d'affaires et y insérer des dispositions visant à encourager les prêteurs extérieurs des capitaux ; la modification du décret-loi sur les prix pour tenir compte de la déductibilité de l'impôt sur le chiffre d'affaires ; l'étude sur la politique d'octroi ou de reconnaissance des exonérations et suivi de la gestion des exonérations fiscales.

En plus, il faut renforcer le contrôle de l'administration fiscale parce que sans le contrôle efficace, tout l'effort de lutter contre la fraude fiscale n'aboutira pas.

Par ailleurs, le législateur doit prévoir les sanctions pénales et amendes plus lourdes ainsi que les accompagnées des sanctions complémentaires et accessoires comme en France ou en Belgique pour dissuader les potentiels fraudeurs.

Enfin, il faut aussi sanctionner les agents de l'administration fiscale qui favorisent la pratique de fraude fiscale ; et de ce fait, il faut prévoir un recyclage et une formation de ces agents.

BIBLIOGRAPHIE

I. TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES

A. TEXTES LEGISLATIFS

- Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales in JO numéro spécial du 31 mars 2003.
- Loi n°005/2003 du 13 mars portant restauration du terme « impôt » in JO numéro spécial du 31 mars 2003.
- Décret -loi n°098 du 03 juillet 2000 portant réforme des pénalités.
- Décret-loi n°111/2000 modifiant et complétant l'ordonnance -loi n°69-006 du 10 février 1969 relative à la contribution réelle.
- Ordonnance -loi n°69-009 du 10 février 1969 portant contributions cédulaires sur les revenus in code des contributions mis à jour le 28 février 1989.
- Ordonnance -loi n°69-006 du 10 février 1969 portant contribution réelle

B. TEXTES REGLEMENTAIRES

- Décret n°017/2003 du 02 mars portant création de la Direction Générale des Impôts.
- Arrêté ministériel n°015 du 04 septembre 1997 portant régime des pénalités fiscales en république démocratique du Congo.
- Arrêté ministériel n°082/CAB/MIN/ECO-FIN &BUD/2002 du 26 février 2002 modifiant certaines dispositions en matière de contribution exceptionnelle sur les rémunérations versées par les employeurs à leur personnel expatrié.

II. OUVRAGES

1. AZAMA LANA, Droit Fiscal zairois, CADICEC, Kinshasa, 1986,400 p.
2. BAKANDEJA WA MPUNGU, Droit des finances publiques, Ed. Noraf, Kinshasa, 1997, 270 p.
3. Bernand ZIMMEN et SANDRINE GORRERI, Contrôle fiscal, le piège, comment faire changer l'administration fiscale, Paris, éd. Harmattan, 1999
4. BWABWA KAYEMBE, Traité de droit fiscal zairois, PUZ, Kinshasa, 1993, 278 p.
5. DISLE E. et SARAF J., Manuel et application 2004/2005, Paris, éd. Dunod, 2004
6. Finances et démocratie en république démocratique du Congo, impôt sans le pot, Kinshasa : publication de l'institut pour la démocratie et le leadership politique, 1999
7. JEAN-JACQUES Bienvenue et Thierry LAMBERT, Droit fiscal, Ed. PUF, Paris ,2003
8. LEFEBVRE F., Mémento pratique fiscal 2004, Ed. Francis Lefebvre, Paris, 2004
9. MARC DASSESSE et Pascal MINNE, Droit fiscal : principes généraux et impôts sur les revenus, 4è édition, Bruxelles, Bruyant, 1996.
10. Maurice LAURE, Traité de politique fiscale, PUF, Paris, 1956
11. Pratiques LAMY, Fiscal 1993, éd. Lamy, Paris, 1993
12. TAMBWE MWAMBA A., Droit Douanier Zairois, Kinshasa, PUZ , 1997

III. ARTICLES

1. André Philippe FUTA, incohérences, archaïsmes et autres maux du système fiscal congolais in www.minfinrdc.cd/fiscal/archaisme.htm
2. AMADOU YARO, Fraude et évactions fiscale : les sanctions encourues in www.lefaso.net
3. Bertrand LEMERNICIER, l'évasion fiscale est-elle un devoir moral ? in revue éthique, octobre 2001
4. CHRISTIAN TROUSSIER, la commission des infractions fiscales et dualité entre pénal et administratif, colloque du 20 juin 2003
5. Les paradis fiscaux, la fraude fiscale internationale in Unité n°774 du 22 janvier 2002
6. Pierre LEMIEUX, l'économie de la résistance fiscale selon la manière dont on modélise l'Etat, l'évasion fiscale entraîne des conséquences bien différentes in le Figaro- économie du 30 janvier 1997

IV. COURS ET AUTRES

1. CECILE BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables*, thèse pour le doctorat, université de monpellier1, 2005

2. conférence du 16 mars 2006 pour les stagiaires notaires suisses

3. Jean LAMARQUE, *cours de droit fiscal général*, notes polycopiées, université paris2, 2001

4. KOLA GONZE, *cours de droit fiscal*, notes polycopiées, 2^{ième} licence, UNIKIN, 2005-2006

5. KOLA GONZE, *cours de droit fiscal international*, notes non polycopiées, 2^{ième} licence, UNIKIN, 2005-2006

6. Pierre AUBY, *la suisse et l'Europe : la suisse dans la constellation des paradis fiscaux*, séminaire de science politique, mars 2003

* 1 MOVA SAKANYI, *la science des finances publiques*, Kinshasa, éd. Safari, 2000, p.14

* 2 BAKANDEJA WA MPUNGU, Manuel de droit de finance publique, moyens et plan financier de l'Etat, kinshasa, éd. noraf, 1997, p.54

* 3 Pierre LEMIEUX, *l'économie de la résistance fiscale, selon la manière dont on modelise l'Etat, l'évasion fiscale entraîne des conséquences bien différentes* in *le figarro-Economie* du 30 janvier 1997, p.XI

* 4 Idem

* 5 *Les paradis fiscaux, la fraude fiscale internationale* in www.snui.fr

* 6 MBAMBI MONGA, *cours de civisme et développement*, note polycopiée, 1^{er} graduat, UNIKIN, 1998-1999, p.8

* 7 -Mémento pratique Francis Lefebvre ; *fiscal 2004*, éd. Francis Lefebvre, Levallois, 2004, p. 627.

-Jean-Jacques Bienvenu et Thierry Lambert, *Droit Fiscal*, éd. PUF, Paris, 2003, p. 212.

* 8 Marc DASSESSE et Pascal MINNE, *Droit Fiscal ; principes généraux et impôts sur les revenus*, 4^e éd., Bruxelles, Bruyant, 1996, p. 69.

* 9 Amadou YARO N., *Fraude et évasion fiscales : les sanctions encourues* in www.lefaso.net/article

* 10 Mémento Francis Lefebvre, op. cit. p. 627.

* 11 Amadou YARO N., op. cit.

* 12 Mémento Francis Lefebvre, op. cit., p. 628.

* 13 DISLE E. et SARAF J., *Droit fiscal, Manuel et application 2004/2005*, Paris, éd. Dunod, 2004, pp. 628-629.

* 14 MARC DASSESSE et PASCAL MINNE, op. cit, pp. 351-355.

* 15 Conférence du 16 mars 2006 pour les stagiaires- notaires suisses

* 16 Mémento pratique Francis Lefebvre, op. cit, p. 1094.

* 17 Christian Troussier, *la commission des infractions fiscales et dualité entre pénal et administratif*, colloque, 20 juin 2003.

* 18 Idem.

* 19 Jean-Jacques Bienvenu et Thierry Lambert, *op. cit.*, p. 220.

* 20 Amadou YARO N, *op. cit.*,

* 21 Les Paradis fiscaux, la fraude fiscale internationale in Unité n°774 du 22 janvier 2002.

* 22 Idem.

* 23 André Philippe FUTA, Incohérences, archaïsmes et autres maux du système fiscal congolais in www.minfin.rdc.cd/fiscal/archaisme.htm.

* 24 Bertrand Lemernicier, L'évasion fiscale est-elle un devoir moral ? in revue éthique, octobre 2001.

* 25 Pierre Lemieux, L'économie de la résistance fiscale selon la manière dont on modélise l'Etat, l'évasion fiscale entraîne des conséquences bien différentes in le Figaro-Economie, 30 janvier 1997, p. XI.

* 26 Bertrand Lemernicier, *op. cit.*

* 27 Mémento Francis Lefebvre, *op.cit.*, p. 628.

* 28 BATUMONA KANDE, droits et obligations du contribuable en RDC in Finances et Démocratie en République Démocratique du Congo, impôt sans le impôt, Kinshasa : publication de l'institut pour la démocratie et le leadership politique, 1999, pp. 20-21.

* 29 Amadou YARO N., *op. cit.*,

* 30 Conférence du 16 mars 2006 pour les stagiaires- notaires suisses.

* 31 BATUMONA KANDE, *op. cit.*, p. 20.

* 32 Pratiques Lamy, Fiscal 1993, éd. Lamy, Paris, 1993, p. 1446.

* 33 Amadou YARON N., *op. cit.*

* 34 Conférence du 16 mars 2006, *op.cit.*

* 35 Amadou YARO N, *op. cit.*

* 36 KOLA GONZE, Cours de droit fiscal international, notes non polycopiées, UNIKIN, IIème Licence droit, 2005-2006.

* 37 Pierre Aubry, La Suisse et l'Europe : la Suisse dans la constellation des paradis fiscaux, Séminaire de science politique, mars 2003, p. 10.

* 38 KOLA GONZE, *op. cit.*

* 39 KOLA GONZE, *op. cit.*

* 40 KOLA GONZE, *op. cit.*

* 41 Maurice LAURE, Traité de politique fiscale, PUF, Paris, 1956, p. 365.

* 42 Jean Lamarque, Cours de droit fiscal général, Notes polycopiées, Université Paris 2, 2001, p. 81.

* 43 -KOLA GONZE, Cours de droit fiscal, notes polycopiées, UNIKIN, IIème Licence, 20204-2005, pp. 12-20.

-BAKANDEJA WA MPUNGU, Droit des finances publiques : moyens d'action et plan financiers de l'Etat, Kinshasa, éd. NORAF, 1997, pp. 94-96.

* 44 -KOLA GONZE, *op.cit.*, pp.23-24.

-BAKANDEJA WA MPUNGU, *op.cit.*, p. 101.

* 45 -KOLA GONZE, *op. cit.*, pp. 24-25.

-BAKANDEJA WA MPUNGU, op.cit, p. 101.

* 46 Jean Lamarque, op. cit, p. 82.

* 47 Idem.

* 48 IBIDEM

* 49 BAKAJIKA WA MPUNGU, op. cit, p.103.

* 50 -KOLA GONZE, op.cit, pp. 28-37.

-BAKAJIKA WA MPUNGU, pp. 103-104.

* 51 -IDEM, pp. 37-39

-IDEM, pp. 104-105.

* 52 -KOLA GONZE, op.cit, pp.52-85.

-BAKANDEJA WA MPUNGU, op.cit, pp. 105-106.

* 53 -KOLA GONZE, op.cit, pp. 86-110.

-BAKANDEJA WA MPUNGU, op.cit, pp. 106-107.

* 54 Alexis THAMBWE MWAMBA, Droit douanier zaïrois, puz ;1997,p.27

* 55 KOLA GONZE, op.cit, pp. 133-135.

* 56 André Philippe FUTA, op. cit.

* 57 TSHUNGU BAMESA, Finances et démocratie en République Démocratique du Congo, impôt sans le pôt, op.cit, p. 5.

* 58 Bernard Zimmenn et Sandrine Gorreri, Contrôle fiscal, la piège, comment faire changer l'administration fiscale, Paris, éd. l'Harmattan, p. 120.

* 59 Alexis THAMBWE MWAMBA, op.cit.

* 60 CECILE BAZART, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, thèse pour le doctorat, Université de Montpellier 1, 2005, p. 1.

Offres en IT Belgique

Postulez aux offres d'emploi en IT, systèmes d'information: C++, Java
www.eFinancialCareers.be

Développez une Mémoire

Prodigieuse qui épateras vos amis, collègues... Et Votre Patron
memoire.wwwmpja.com

Compétences & Stratégie

Syriel : Une démarche compétence innovante et opérationnelle
www.tehms.com

Toute La Franchise

+ de 200 franchises se présentent.

© Memoire Online 2007 - Pour tout problème de consultation ou si vous voulez publier un mémoire: webmaster@memoireonline.com

