



HAL
open science

Esquisse du Droit pénal fiscal congolais

Mike Don José Muanda Nkole Wa Yhave, Zh. V. Dashkevich

► **To cite this version:**

Mike Don José Muanda Nkole Wa Yhave, Zh. V. Dashkevich. Esquisse du Droit pénal fiscal congolais : Les infractions fiscales en RD Congo. 2024. hal-04450954

HAL Id: hal-04450954

<https://hal.science/hal-04450954>

Submitted on 11 Feb 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Public Domain

Don José Muanda Nkole wa Yahvé

Volume I.

- Questions spéciales du droit pénal fiscal d'entreprise

ISBN : 978-5-15-9682515-3

Table des matières

Introduction	Error! Bookmark not defined.
1.1. Droit pénal fiscal : branche du droit pénal des affaires	Error! Bookmark not defined.
1.1. Le rôle préventif.....	Error! Bookmark not defined.
1.2. Le rôle répressif	Error! Bookmark not defined.
1.2.1. Contexte actuel du droit pénal des affaires	Error! Bookmark not defined.
1.2.2. Les arguments en faveur de la légalité criminelle	Error! Bookmark not defined.
1) Argument psychologique.....	Error! Bookmark not defined.
2) Argument politique	Error! Bookmark not defined.
3) Argument institutionnel.....	Error! Bookmark not defined.
2.1. La criminalité fiscale.....	Error! Bookmark not defined.
2.1.1. L'ordre public économique en droit fiscal ou en fiscalité	Error! Bookmark not defined.
2.1.2. Les causes et conséquences de la fraude fiscale	Error! Bookmark not defined.
2.1.3. Les causes endogènes	Error! Bookmark not defined.
2.1.4. Causes exogènes	Error! Bookmark not defined.
a. Causes économiques	Error! Bookmark not defined.
a. Mégestion de la chose publique	Error! Bookmark not defined.
b. Culture d'impunité	Error! Bookmark not defined.
2.2.1. La responsabilité fiscale applicable au chef d'entreprise.....	Error! Bookmark not defined.
A. Quid de l'impôt ?	Error! Bookmark not defined.
B. Quid de la responsabilité fiscale ?.....	Error! Bookmark not defined.
2.2.2. La responsabilité fiscale et le droit pénal fiscal	Error! Bookmark not defined.

- 3.1. La responsabilité solidaire : paiement des impôts dus et des pénalités**Error! Bookmark not defined.**
- 3.1.2. L'exclusion des sanctions pénales ?.....**Error! Bookmark not defined.**
- 3.1.3. Le sort de voies de recours en cas de saisine du TGI**Error! Bookmark not defined.**
- 3.1.4. Les conditions préalables à la solidarité fiscale **Error! Bookmark not defined.**
- 3.1.5. Le cas de la fautes de gestion..... **Error! Bookmark not defined.**
- A. Un regard bref sur les conventions réglementées en droit OHADA**Error! Bookmark not defined.**
- B. Le cas de la société anonyme avec administrateur général.....**Error! Bookmark not defined.**
- 4.1. La notion du dirigeant d'entreprise **Error! Bookmark not defined.**
- 4.1.2. L'inadmissibilité de l'exception de non imputabilité du fait de prête-nom ..**Error! Bookmark not defined.**
- 4.1.3. Une responsabilité fonctionnelle..... **Error! Bookmark not defined.**
- 4.1.5. Les spécificités et la visée de l'action en responsabilité..... **Error! Bookmark not defined.**
- 4.2. Le particularisme de l'action en responsabilité fiscale..... **Error! Bookmark not defined.**
- 4.2.1. L'action en responsabilité fiscale : fruit de la souveraineté fiscale d'un Etat **Error! Bookmark not defined.**
- 4.2.2. L'action en responsabilité : source des sanctions pénales pour le chef d'entreprise..... **Error! Bookmark not defined.**
- 4.2.3. La mise en œuvre de la responsabilité fiscale solidaire en RDC : un silence législatif coupable**Error! Bookmark not defined.**
- 4.2.5. La dette fiscale **Error! Bookmark not defined.**
- 4.3.1. La dette fiscale contestée, le refus de surseoir à statuer **Error! Bookmark not defined.**
- 4.3.2. La dette fiscale contestée et l'accord pour surseoir à statuer **Error! Bookmark not defined.**
- 4.3.3. L'autonomie de poursuite de la dette fiscale à l'égard de la procédure pénale. ... **Error! Bookmark not defined.**
- 4.3.4. Les conditions d'application de l'article L.267 du LPF **Error! Bookmark not defined.**
- 4.3.5. La mise en œuvre de la responsabilité du dirigeant **Error! Bookmark not defined.**
- 4.4. L'impossibilité de recouvrer l'impôt..... **Error! Bookmark not defined.**
- 4.4.1. La difficile exonération de responsabilité du dirigeant **Error! Bookmark not defined.**

19. La tenue de la comptabilité.	Error! Bookmark not defined.
4.4.2. Les difficultés économiques et financières	Error! Bookmark not defined.
4.4.3. Le paiement des dettes sociales	Error! Bookmark not defined.
5.1. La solidarité fiscale dans l’hypothèse d’absence de condamnation pénale	Error! Bookmark not defined.
5.1.1. Le caractère civil attaché à la condamnation : un des leviers de solidarité fiscale	Error! Bookmark not defined.
5.1.2. La constitution en partie civile de l’administration dans l’hypothèse d’une action en solidarité fiscale	Error! Bookmark not defined.
5.2.2. Etendu de la solidarité fiscale en cas de condamnation définitive ..	Error! Bookmark not defined.
5.2.3. Les personnes ciblées par la poursuite judiciaire pénale en solidarité fiscale	Error! Bookmark not defined.
5.2.4. Les conditions d’engagement de l’action : infractions fiscales.....	Error! Bookmark not defined.
5.2.5. Le déclenchement des poursuites pénales : mise en œuvre de l’action publique en matière fiscale	Error! Bookmark not defined.
5.3. Etude comparée.....	Error! Bookmark not defined.
5.3.1. En France : la commission des infractions fiscales (CIF).....	Error! Bookmark not defined.
A. La saisine de la commission des infractions fiscales	Error! Bookmark not defined.
B. L’indispensable avis de la commission des infractions fiscales.....	Error! Bookmark not defined.
5.3.2. La plainte de l’administration fiscale : rôle particulier de l’administration fiscale	Error! Bookmark not defined.
5.3.3. Le contenu de la plainte.....	Error! Bookmark not defined.
5.3.4. Le formalisme obligatoire de la demande de solidarité.....	Error! Bookmark not defined.
5.3.5. Les peines encourues en droit français	Error! Bookmark not defined.
6.1. La mise en œuvre de l’action pénale en droit congolais.....	Error! Bookmark not defined.
6.1.1. Etude de chaque infraction fiscale en droit congolais	Error! Bookmark not defined.
1. L’omission volontaire de déclaration.....	Error! Bookmark not defined.
2. La dissimulation des sommes sujettes à l’impôt.....	Error! Bookmark not defined.
3. La passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables.....	Error! Bookmark not defined.

Introduction

Le souci de protéger le patrimoine social et de le distinguer de celui des dirigeants sociaux ayant reçu mandat d'agir et de représenter la société vis-à-vis des associés ou actionnaires et des tiers, demeure le socle de la protection pénale des investissements dans l'espace OHADA en général et en République Démocratique du Congo en particulier.

Déjà dans notre étude sur le droit pénal des sociétés issu de l'OHADA (disponible sur www.ohadata.com et dans les bibliothèques congolaises), nous affirmions que :

« Concernant les infractions en droit pénal des sociétés, le législateur congolais a longtemps au détriment des intérêts des associés, des actionnaires, des tiers et du fisc, maintenu un vide juridique.

Le décret du 27 février 1887 sur les sociétés commerciales n'a pas prévu d'infractions propres aux sociétés commerciales. L'on retrouve en matière de la responsabilité pénale des dirigeants sociaux en droit congolais, quelques infractions éparses pratiquement inappropriées. Il est déplorable que l'on se contente à appliquer des sanctions civiles en lieu et place des sanctions pénales en cas de violation de la législation sur les sociétés commerciales.

L'inexistence d'un droit pénal congolais des sociétés avait favorisé un accroissement des comportements abusifs dans le chef des dirigeants sociaux en RDC. Les dirigeants insoucieux des masses monétaires qui leur appartient pas, en abusent et vont jusqu'à confondre le patrimoine social en patrimoine personnel... ».

La protection des investissements passe par la sauvegarde de l'esprit d'entreprise, l'esprit d'épargne et la sauvegarde de l'ordre public économique.

Pour Ahmed Haloui (2006, *La responsabilité pénale des dirigeants de l'entreprise*, thèse professionnelle pour l'obtention du diplôme de Mastère en Droit de l'Entreprise, SCAE et Université de Toulouse I), affirme que : « le droit pénal des affaires vise la protection des intérêts patrimoniaux et moraux de la communauté sociale, par la prévention et la répression des agissements portant atteinte au fonctionnement harmonieux et à la transparence du système économique, ce droit contribue, à travers les mêmes mécanismes et principes du droit pénal général, à la protection des intérêts économiques et financiers de la société ».

On parle même de droit pénal économique pour signifier que, de nos jours, la législation relative à la prévention et à la répression des infractions couvre pratiquement tous les domaines de l'activité économique de production, de circulation et de consommation des biens et de services ».

L'auteur précité poursuit en affirmant que « l'entreprise, en tant que partie prenante essentielle dans le processus de production, de circulation et de consommation des richesses, donc des activités humaines liées au bien être économique et social des individus et des groupes, se trouve en première ligne de l'arsenal diversifié et complexe du droit pénal des affaires.

Dans nos sociétés modernes, l'entreprise est de plus en plus soumise à des exigences du corps social dans toutes ses composantes (Haloui A, 2006).

Ainsi, en tant qu'agent économique et en tant qu'acteur social, l'entreprise, et à travers elle ses « dirigeants » est interpellée par ses composantes internes (associés, salariés..) et ses partenaires externes qu'ils soient contractuels (fournisseurs, clients..), régaliens (Etat-puissance publique..) ou tout simplement « civils » (associations de défense des consommateurs, de l'environnement, etc.) sur les conditions de réalisation de ses missions et des ses activités.

L'exercice de ces missions et activités étant soumis à des lois et règlements, les faits et gestes de l'entreprise sont scrutés par ces différentes composantes du corps social pour vérifier, jauger, soupeser leur adéquation et leur conformité aux règles établies par ces lois et règlements.

Ainsi, et selon la position et les intérêts de chaque acteur du corps social, les actions de l'entreprise vont être appréciées sur divers plans : moral et éthique, social, juridique et administratif (Muanda N, 2016).

L'entreprise se trouve donc investie de responsabilités de nature diverse. Ces responsabilités sont sensées être assumées et exercées au nom de l'entreprise par ses dirigeants qui sont supposés en rendre compte aux différents acteurs de la vie économique et sociale intéressés par ses actions de manière directe ou indirecte.

Le dirigeant ou les dirigeants de l'entreprise exposent donc cette dernière à des risques de condamnation morale, sociale et/ou juridique. Ils ont donc un devoir de protection de l'intégrité morale et patrimoniale de leur entreprise et ce tout au long de l'existence de celle-ci, pour le meilleur et pour le pire ».

1.1. Droit pénal fiscal : branche du droit pénal des affaires

Le Droit Pénal des affaires est le droit des infractions caractéristiques du monde des affaires. Il est difficile de donner une définition plus précise, car il est impossible de donner une définition ni même un critère juridique ou économique des affaires.

Par conséquent, aucune notion ne cerne le cadre spécifique de la délinquance d'affaires, et du droit pénal des affaires. Et le droit pénal fiscal, apparaît comme un droit criminel visant la répression des actes frauduleux ou mieux des pratiques fiscales frauduleuse à ce stade, il est un droit dérivé spécifique.

Il est sujet à une vocation de la théorie dualiste au sens où ses principes spécifiques lui sont propres mais au cas du silence de ces dernières, le droit pénal commun intervient dans ses principes généraux pour combler le silence juridique ainsi créé.

Peut-on en déduire que la fiscalité des entreprises en soit également une branche du droit pénal des affaires ?

Certains des auteurs les plus avertis douteraient mais il est clair que la dimension assez large comme l'affirme Constantin L (1968) du droit pénal des affaires, « engloberait sans nul doute la fiscalité des entreprises car celle-ci est un scénario de crimes presque parfaits dans le domaine de la criminalité économique et financière ». Le droit pénal des affaires s'efforce d'imposer la loyauté dans le monde des affaires, pour assurer la sécurité des transactions et dans l'intérêt des affaires en général. Le droit pénal des affaires a un double rôle. (Muanda N, 2015).

1.1. Le rôle préventif

Le législateur de l'OHADA a réglementé l'accès aux professions commerciales et industrielles, afin d'enfermer l'accès aux gens « douteux ». Il a érigé, à cette fin, un certain nombre d'interdictions professionnelles, qui évincent tous ceux qui ne présenteraient pas les qualités requises pour devenir commerçant ou homme d'affaires. Cependant, ces mesures sont au même titre dans l'appréhension de pénalistes fiscalistes.

Le non-respect de ces interdictions des pratiques fiscales frauduleuses constitue une infraction.

1.2. Le rôle répressif

Sont érigés en infractions et sanctionnés, certains comportements intolérables pratiqués par certains hommes d'affaires. Le droit pénal des affaires est une branche du droit pénal particulièrement rigoureuse. L'élément matériel se réduit parfois à une simple omission, le droit pénal imposant alors une véritable règle de conduite.

L'élément moral n'exige pas toujours l'intention coupable et le droit pénal réprime sévèrement de simples faits d'imprudence. Mais le contraste est que les peines applicables sont souvent plus sévères, même si elles sont parfois moins appliquées.

On peut donc définir le Droit pénal des affaires comme l'ensemble des règles pénales particulières à la vie des affaires. En sont exclues:

- Les infractions de droit commun qui n'ont aucun lien avec le monde des affaires..., véritable lapalissade ;
- Les infractions de droit commun qui viennent à s'appliquer à la vie des affaires, mais n'en sont pas caractéristiques, et relèvent de ce fait du Droit pénal spécial.

Ex: Vol, escroquerie, abus de confiance, faux et usage de faux, émission de chèque sans provision. En effet, les auteurs de ces infractions seront poursuivis et punis conformément aux règles du droit pénal, comme tout un chacun. Il est toutefois indispensable de bien connaître ces infractions qui trouvent souvent matière à s'appliquer dans le monde des affaires.

1.2.1. Contexte actuel du droit pénal des affaires

Le droit des affaires connaît depuis quelques années un chamboulement extraordinaire résultant de la réforme législative réalisée dans le cadre de l'OHADA, avec pour corollaire la lutte contre l'insécurité juridique et judiciaire nuisible aux investissements attendus notamment des pays étrangers en vue du développement tant souhaité de l'Afrique.

Toutefois, force est de constater, non sans regret, que plusieurs réalisations relèvent encore du rêve. C'est le cas, en matière du droit pénal des affaires OHADA ayant consacré la méthode du renvoi législatif, de la possibilité laissée aux Etats-parties de déterminer les peines en matière pénale par l'entremise des parlements nationaux, au regard des dispositions de l'article 5 dudit traité qui dispose que «les actes uniformes peuvent inclure des dispositions d'incrimination pénale. Les Etats parties s'engagent à déterminer les sanctions pénales encourues ».

La dégradation du climat d'investissement, notamment en raison d'une insécurité juridique et judiciaire décriée depuis deux décennies au moins, a conduit les autorités congolaises à envisager la réforme du droit des affaires et la réhabilitation de la justice.

D'une part, les règles applicables aux affaires sont éparses, peu accessibles, parfois fragmentaires, voire lacunaires, souvent archaïques, comme peuvent en témoigner le droit des sociétés par actions à responsabilité limitée (embryonnaire et obsolète) ou encore le droit de la faillite (largement dépassé par la pensée juridique moderne qui privilégie autant que possible le sauvetage des entreprises en difficulté), sans oublier le droit des contrats commerciaux (qui se réfugie souvent hasardeusement derrière le droit civil des contrats usuels et des contrats spéciaux) et le droit commercial général (bail commercial non réglementé, registre du commerce insuffisamment organisé).

D'autre part, notre droit ignore encore diverses techniques juridiques répandues à travers le monde : la société unipersonnelle (qui contribuerait à structurer le secteur informel), le groupement d'intérêt économique, le droit pénal des sociétés (apte à réprimer les abus de biens sociaux, par exemple), les procédures d'alerte (pour renforcer la prévention des risques dans les sociétés), l'optimisation du rôle et de l'autonomie des commissaires aux comptes, le mécanisme de la lettre de garantie en droit des sûretés, entre autres.

En outre, le droit processuel des affaires s'illustre par la pratique de jugements iniques, à cause de divers maux dont souffre l'appareil judiciaire (démotivation des magistrats, absence de formation permanente et de spécialisation, corruption) ainsi que de l'ignorance des procédures de recouvrement accéléré des créances et de la stagnation des règles organisant les voies d'exécution (dont certains procédés, comme la saisie-attribution, par exemple, sont encore ignorés par notre droit).

Enfin, le souci de réformer notre droit des affaires a suscité moult tentatives depuis une vingtaine d'années. En vain. Certes, quelques succès ont été enregistrés dans des matières que

l'ordre juridique congolais pourra jalousement conserver et expérimenter personnellement, ce qui pourrait hisser notre pays au rang de modèle à cet égard :

Code des investissements, Code minier, Code forestier, Code fiscal en projet, Code douanier en projet, Code de l'énergie en projet. Hormis ces performances, le tableau du droit substantiel et processuel des affaires est largement sombre en ce vingt-et-unième siècle. Et dans le contexte de mondialisation, la réforme doit autant que possible se dessiner dans un cadre régional en termes d'harmonisation des règles juridiques, voire d'uniformisation.

A propos, le droit OHADA établit donc un concours de compétence normative qui fait fondamentalement fi du sacro-saint principe de la légalité. Le constat fait à ce jour révèle que sur les dix sept (17) pays qui constituent actuellement l'espace OHADA, 6 (six) seulement ont déjà répondu à l'appel, consacrant du coup l'insécurité économique dans laquelle ces pays se retrouvent en la matière, sachant pertinemment que le principe de la légalité des délits et des peines commande que l'infraction ne soit réprimée que dans la mesure et à la condition que cette incrimination soit suivie de la peine également prévue par la loi.

Ces six pays qui font office de pionniers sont le Sénégal ; le Cameroun ; la République Centrafricaine ; le Bénin ; le Congo Brazzaville et le Congo Kinshasa dont le Parlement discute la loi répressive en application des actes uniformes. (Il est encore en processus).

L'introduction du pénal dans le droit des affaires s'explique par la nécessité d'assainir le monde des affaires afin de discipliner tant soit peu les opérateurs économiques dont les moyens usités pour réaliser les bénéfices ne sont pas toujours les plus recommandés. Pour contrer la délinquance économique en expansion continue, le législateur OHADA a mis en place des incriminations nouvelles afin de mieux sanctionner les auteurs de pratiques déshonorantes pour la vie des affaires et des comportements prohibés par la loi. (Muanda N, 2014).

La volonté affichée des Etats signataires du Traité OHADA a été d'améliorer l'environnement juridique des entreprises en essayant d'éradiquer l'insécurité juridique constatée à travers la vétusté et la disparité des textes, mais également l'insécurité judiciaire résultant de la faiblesse des systèmes de justice de ces différents pays.

L'incrimination s'analyse comme l'acte législatif ou réglementaire par lequel une autorité compétente détermine les éléments constitutifs d'une infraction. En effet, pour qu'une infraction soit constituée, il faut que le comportement répréhensible soit défini et que le quantum de la peine applicable soit fixé.

L'infraction est l'action ou l'omission définie par la loi pénale et punie de certaines peines également fixées strictement par la loi ou le règlement. En droit pénal, on connaît le principe bien affirmé selon lequel il n'y a pas «pas d'infraction, pas de peine sans texte». Le principe de la légalité est un principe contenu dans l'adage latin «*nullum crimen sine lege, nulla poena sine*

lege» qui suppose que les crimes et les délits doivent être légalement définis avec clarté et précision, ainsi que les peines qui leur sont applicables.

Une action ou une abstention, si préjudiciable qu'elle soit à l'ordre social, ne peut être sanctionnée par le juge que lorsque le législateur l'a visée dans un texte et interdite sous la menace d'une peine. De toutes les règles qui sont consacrées par le droit pénal, le principe de légalité est la plus importante. Il n'y a pas d'infraction, ni de peine sans un texte légal.

1.2.2. Les arguments en faveur de la légalité criminelle

On avance souvent en faveur de la légalité criminelle trois arguments :

1) Argument psychologique

- il faut que la loi avertisse avant de frapper, afin que le citoyen sache avant d'agir ce qui est interdit et puni.

2) Argument politique

- c'est le contrat social. Vivant en société, les individus ne doivent cependant pas être brimés par la collectivité, sous peine de perdre toute liberté, et ce conflit ne peut être réglé que par la loi, expression d'un consensus général.

3) Argument institutionnel

- le principe de la séparation des pouvoirs confié au pouvoir législatif, expression de la volonté populaire, une compétence exclusive en la matière. C'est le législateur qui a le pouvoir d'établir les normes pénales et procédurales. Il a alors le devoir d'élaborer des textes clairs et précis.

2.1. La criminalité fiscale

Les infractions économiques relèvent soit du droit commun soit des textes particuliers. Dans la première catégorie, on peut citer la banqueroute, la contrefaçon, la falsification, la tromperie sur la quantité et sur la qualité en matière commerciale.

Quant à la deuxième catégorie, elle comprend entre autres, les infractions spécifiques à la législation de prix, de change, fiscale, douanière, des télécommunications, minière. La répression de ces infractions requiert l'établissement des faits infractionnels. Les sanctions sont

pénales, administratives ou civiles. Les tribunaux compétents étant ceux du droit commun en attendant la mise en place effective des juridictions consulaires dont la compétence matérielle s'étend exceptionnellement aux infractions à la législation économique.

Ainsi, la criminalité fiscale s'analyse en des actes contraires à la législation fiscale et consiste en une activité organisée ou individuelle tendant exclusivement la soustraction totale ou partielle à l'impôt.

2.1.1. L'ordre public économique en droit fiscal ou en fiscalité

L'ordre public économique est au cœur de la régulation. Assurer l'ordre public économique c'est assurer le bon fonctionnement du marché. Sa sauvegarde est l'objet même de la régulation économique. De même que l'ordre public est indissociable de la police, l'ordre public économique fait le lien entre la notion de police appliquée à l'économie et la notion juridique de régulation.

L'ordre public est présenté comme appartenant à ces notions juridiques dont l'indétermination ne semble avoir d'égal que leur place centrale dans le fonctionnement du système juridique. L'ordre public *économique* n'échapperait pas à ce constat. Il s'agirait d'une notion juridique aussi floue qu'indispensable.

Le rapport avec l'ordre public économique avec le droit fiscal est très important au point que nous nous sommes intéressés car c'est grâce à la protection pénale qu'accorde le législateur congolais au Trésor public pour autant que c'est lui qui est chargé de recevoir des recettes publiques or, les recettes fiscales sont les plus importantes.

Les recettes fiscales contribuent énormément au Trésor public et demandent dès lors un encadrement pénal dans le but de réprimer les fraudeurs qui se soustraient au paiement de l'impôt.

Ainsi, apparaît la notion de l'ordre public économique qui de manière générale régit les activités des opérateurs économiques et de manière particulière protège le Fisc contre les contribuables de mauvaise foi qui causent des pertes énormes au détriment de l'administration. Autrement dans le cadre de la présente étude, nous avons considéré le volet pénal de la fiscalité, c'est-à-dire la répression fiscale qui paraît efficacement comme l'un des moyens de lutte contre la fraude fiscale.

L'ordre public économique à ce niveau ne fournit que des règles pénales dans cette lutte contre la fraude fiscale.

2.1.2. Les causes et conséquences de la fraude fiscale

Les causes génératrices de la fraude et de l'évasion fiscales sont multiples et varient des réalités fiscales d'un pays à l'autre, à l'intérieur d'un même pays en fonction de plusieurs facteurs. A l'issu d'un sondage effectué auprès des contribuables et des régies financières, il se dégage deux grandes catégories de causes pour la République Démocratique du Congo.

2.1.3. Les causes endogènes

Dans ce sens que pour le contribuable, l'impôt n'est qu'une contribution dans les charges communes de l'Etat mais plutôt un sacrifice lui imposé unilatéralement par la puissance publique décent qu'il est astreint de s'incliner. Par conséquent, il trouve qu'il y a une diminution involontaire de ses revenus disponibles au profit de l'Etat, et subsidiairement au profit d'autres personnes. Face à cette crise psychologique, le contribuable est tenté de rechercher les moyens d'échapper à l'impôt, tromper le fisc car pour lui, frauder constitue une bonne façon de protéger sa richesse contre les assauts de cette administration fiscale. (Kola G, 2015-=-.

La perception de l'Etat de lieux dans les régies financières révèle cet Etat des choses. Les structures qui gèrent les domaines laissent présager certaines faiblesses dans leur façon de fonctionner.

Compte tenu du dysfonctionnement de notre administration fiscale, les structures mises en place ne peuvent aucunement occasionner un encadrement sérieux et serein, permettant une protection juridique des recettes fiscales. Pourtant, l'administration apparaît comme un axe principal dans cette gestion sans laquelle nombreuses conséquences ne peuvent que s'en suivre et porter atteinte à la rentabilité des recettes. L'on peut cependant considérer entre autre les conséquences suivantes :

- L'inexistence de la politique de formation ou le recyclage des agents ;
- Le recrutement des agents sans base des critères objectifs.

En effet, le système fiscal congolais comprend une majorité des cotisations établies au vu des déclarations souscrites par les assujettis. Ces cotisations sont présumés exactes et sincères et sont contrôlés par l'administration afin de vérifier cette exactitude. D'où multiples vérifications et approfondies pour déceler certaines erreurs éventuelles qu'auraient commis les assujettis. A priori, le contribuable est considéré comme étant de bonne foi, la preuve peut être apportée par l'administration. Il se peut que les éléments ci-dessous fassent que l'administration ne soit à même de remplir correctement ce travail.

En effet, le personnel affecté au contrôle de comptabilité des contribuables est largement insuffisant et certains d'entre eux brillent par une incompétence notoire ; les vérificateurs des contributions étant mal rémunérés et travaillant dans des conditions qui laissent à désirer,

quelque puisse être le degré de leur conscience professionnelle sont une proie facile à appâter ; le classement des dossiers mérite beaucoup plus d'attention.

N'ayant pas un fichier des renseignements sur les contribuables, les vérificateurs ne connaissent pas en fond les contribuables étant mal armé sur ce plan ; l'impunité dont jouissent des contribuables malhonnêtes. En effet, lorsque l'administration n'applique pas les sanctions prévues par ses textes, le contribuable a l'impression que le fisc lui-même se désintéresse de la fraude.

Cette situation ne satisfait pas l'équité fiscale entre les contribuables et assombrit les rapports entre le fisc et les contribuables honnêtes qui inévitablement recourent à des pratiques frauduleuses prétendant ainsi rétablir la justice fiscale en lieu et place du fisc défaillant.

A ce titre, nous affirmons qu'on se trouve ainsi devant une certaine privation de l'intérêt général par ceux-là même dont la mission est d'en assumer une bonne gestion. Cette situation se justifie par le fait que l'Etat ne se préoccupe pas de l'amélioration des conditions de vie de ceux-là qui constituent le pilier de la mobilisation des recettes fiscales à savoir, les agents du fis .Pour tout dire, si l'Etat veut combattre la fraude, il doit bien motiver ses agents, il doit instaure une équité concernant la politique salariale en vue d'éliminer toute insatisfaction et tout mécontentement au travail qui se solde entre autre par des grèves. (Semete O'nkol M.F, 2006).

Des meilleures conditions de travail peuvent mettre l'agent du fisc à l'abri de toute tentative de corruption à laquelle il fait face. Au lieu d'une rémunération symbolique, l'Etat doit tenir compte du coût réel de la vie, une prime régulièrement allouée et consistante. On peut par d'un côté démotiver l'agent et de l'autre côté attendre de lui une rentabilité en terme de mobilisation des recettes.

Autrement dit, la mauvaise gestion de la chose publique a provoqué à cet effet des troubles dans l'ordre social entraînant la démotivation des agents publics et conduisant au processus de dysfonctionnement avec comme conséquence, la corruption, le pillage, etc. Il convient de signaler également qu'au regard de cette situation, certains agents du fisc sont devenus des conseillers fiscaux auprès des contribuables qui leur allouent un salaire dont l'Etat est incapable de payer.

D'autres qui n'ont pas la possibilité de pratiquer la fraude payante demeurent dans la misère et se contentent du modique salaire. Pour éradiquer la fraude fiscale et pallier à cette pratique, il est opportun de moderniser l'administration fiscale, l'humanisation de la dite administration et la franche collaboration de l'administration avec les contribuables (TALA NGAI F, 2001).

2.1.4. Causes exogènes

Semete O'nkol M.F (2006) nous explique qu'outre les facteurs endogènes (intérieurs liés à l'administration fiscale) il y a lieu de dire aussi un mot sur les facteurs exogènes (extérieurs) ceux-ci sont liés au contribuable. Il convient de relever ici que les causes de la fraude fiscale

sont multiples et complexes. Parmi elles, nous citerons les causes économiques, politiques et morales.

a. Causes économiques

D'une façon générale, la mauvaise conjoncture économique d'un pays peut être à la base de la fraude car les biens et les services étant devenus rares, le paiement de l'impôt devient difficile, voire impossible. Les maigres recettes ou revenus ont tendance à devenir indisponibles pour le faire, d'où l'on tombe dans l'égoïsme et l'intérêt personnel qui empêche de payer l'impôt. (LAUTIER B, 1994).

Pour beaucoup des contribuables, l'impôt n'est pas forcément une honorable obligation de contribuer aux charges publiques. Le contribuable calcule du point de vue économique, le bénéfice qu'il pourrait tirer en payant l'impôt ; il entrevoit aussi des risques de ne pas payer l'impôt. Si pour lui, le paiement de l'impôt entraînera un manque à gagner, il va donc fuir l'impôt. Il va de même, s'il se trouve dans une situation économique difficile où il est incapable de payer ses impôts. (LAUTIER B, 1994).

D'autres par contre ont une conception erronée de la notion de l'Etat et du rôle de l'impôt. En dépit de l'importance du rôle que joue l'Etat, le rôle d'interventionnisme dans la vie socioéconomique, les citoyens, considère l'Etat comme un néant. Pour eux les notions de l'Etat et de l'impôt restent imprécises.

Et, il n'est pas facile que ces notions arrivent à le pénétrer de façon définitive au point de les mener à l'impôt sans murmurer. C'est la catégorie des citoyens qui ont comme conception que « tout le monde doit vivre aux dépens de l'Etat et ignorent que c'est l'Etat qui vit aux dépens de tout le monde ».

b. Causes politiques

Plusieurs situations contribuent à l'émergence de la fraude fiscale en République Démocratique du Congo. Voici quelques-unes d'elles : la mauvaise gestion des affaires étatiques ; l'échec des politiques appliquées ; le comportement du pouvoir public sur un certain nombre de marchés.

Notons qu'il est aussi de mauvaise gestion des affaires étatiques. Cette gestion est caractérisée par certains nombres de comportements :

- Le manque de vision politique et d'un projet de développement, l'incapacité de répondre aux besoins de la population, le détournement des deniers publics en vue de soutenir le régime politique ;
- L'impunité des acteurs politiques, le refus de poursuivre les politiques macroéconomiques prudentes et transparentes, le découragement des investissements privés et plus particulièrement étrangers et enfin, la méfiance à l'égard des bailleurs des fonds.

a. Mégestion de la chose publique

Cette mégestion de la chose publique a provoqué à cet effet des crises dans l'ordre social entraînant les démotivations des agents du fisc et conduisirent au processus de dysfonctionnement avec comme conséquence la corruption. Dans ce même ordre d'idées, Lautier poursuit en disant que les employeurs entretiennent des relations de corruption avec le pouvoir public, particulièrement dans le secteur fiscal.

Il est très douteux que les administrateurs corrompus se mettent à dénoncer les pratiques frauduleuses de leurs collaborateurs, ils vont plutôt faire l'éloge de ces pratiques. Cet Etat des choses privé à l'état des recettes fiscales pour couvrir ses dépenses et promouvoir la reconstruction du pays. (Lautier B, 1994).

L'échec est principalement dû à la mauvaise application des programmes économiques et l'impunité des gestionnaires de la chose publique. Il faut signaler que le développement de la fraude fiscale tient surtout au manque de réussite de la tentative de modernisation économique et sociale plus précisément l'échec du projet de développement global calqué sur l'expérience de l'occident érigé en modèle ou encore en faillite du mimétisme industriel.

Celui-ci se fait remarquer par des multiples détournements des deniers publics constatés à tous les niveaux commis notamment par des mandataires des services publics. Cela a contribué au délabrement du tissu économique actuel et qui a fait qu'une large partie des agents de l'administration fiscale puissent survivre grâce à la fraude. (Kola G, 2015).

Aussi, dans plusieurs pays en voie de développement, dont le nôtre, il existe un manque de confiance des contribuables envers l'Etat et une absence d'identification avec ses objectifs qui limite la collaboration de la société aux activités financières. En effet, le crédit et l'austérité de l'Etat forment la base psychologique sur laquelle et assis le pouvoir de taxation. Ils dépendent de la confiance générale du peuple dans l'aptitude des gouvernants à réaliser le bien commun et à remplir leur engagement. (Kola G, 2015).

Aussi, l'honnêteté et l'austérité des dirigeants constituent les moyens nécessaires et préparatoires à l'action des citoyens vis-à-vis du paiement de l'impôt. Elles sont polarisatrices de la sympathie populaire et formatrices d'un capital de confiance pour le pouvoir en place. Elles rendent les projets gouvernementaux crédibles et l'effort fiscal demande légitime.

b. Culture d'impunité

La fraude fiscale, à cause de son impunité apparaît comme une attitude normale et compréhensible. Elle n'est ni condamnée par la conscience du contribuable ni par celle de l'opinion publique. C'est ici d'où est née une fausse idée selon laquelle la fraude ne nuit à personne. L'intensité et la nature des réactions au prélèvement fiscal leur explication dans la psychologie des classes. Les représentants de la classe possédant se considèrent comme la minorité qui fait les frais des dépenses votées au profit de la masse. Ainsi, ils vont chercher à

tourner la loi plutôt qu'à la violée en procédant bien entendu par l'évasion des capitaux. (Kola G, 2015).

Par contre dans la classe moyenne (artisan et paysans), règne la lutte des intérêts entre les représentants. Lorsque les procédés frauduleux sont découvertes par certains, une fois vulgarisés, ils sont utilisés par d'autres jusqu'à se généraliser à tous. D'où les honnêtes, par crainte de payer à l'Etat plus que les concurrents finissent par imiter les fraudeurs. Il y a lieu de signaler que les possibilités de fraude sont multiples dans cette classe où s'exercent les professions libérales.

2.2.1. La responsabilité fiscale applicable au chef d entreprise

A. Quid de l'impôt ?

Il existe une définition juridique de l'impôt, relativement précise, qu'il est possible de décomposer en ses éléments essentiels. Cette définition permet de distinguer l'impôt d'autres types de prélèvements. Il convient, après ces distinctions, d'apporter un certain nombre de précisions terminologiques, notamment sur la notion proprement dite d'imposition. L'impôt peut être défini comme un prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs.

L'impôt ne peut être défini comme un prélèvement sur le patrimoine des personnes privées. Les personnes publiques peuvent être assujetties également à l'impôt : c'est le cas, en particulier, des établissements publics qui sont soumis à l'impôt sur les sociétés sur les bénéfices tirés de l'exploitation de leurs services publics industriels et commerciaux, des communes, qui peuvent être assujetties à la TVA pour certaines activités, de l'Etat lui-même, qui est redevable de la taxe foncière pour les immeubles dont il est propriétaire, etc. L'imposition des personnes publiques, qui relève de régimes assez complexes, est d'ailleurs l'un des secteurs les plus intéressants de l'autonomie du droit fiscal à l'égard du droit administratif.

Notons qu'il ne faille pas confondre la notion d'impôt avec le régime juridique de l'impôt, ni, par conséquent, valoriser la définition qui peut en être donnée par le recours à des principes de valeur constitutionnelle, tels que le principe d'égalité devant l'impôt ou le principe de nécessité de l'impôt, consacrés par les articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Le législateur congolais doit respecter ces principes et le Cour Suprême ne peut censurer les dispositions de la loi fiscale qui n'y sont pas conformes. Mais on ne saurait faire du respect de ces principes constitutionnels un élément de la définition de l'impôt, sans entrer dans des discussions laborieuses et, de toute façon, stériles. Un prélèvement conserve le caractère

d'impôt même si son régime juridique est contraire à un principe constitutionnel, tel que celui de l'égalité devant l'impôt.

Cette solution n'a été retenue que dans l'hypothèse qui vient d'être rappelée, mais on pourrait y voir la conséquence de ce principe fondamental du droit fiscal, de portée très générale, qu'est le principe de légalité de l'impôt, d'où il résulte que l'administration est dans une situation de compétence liée et a l'obligation d'établir l'impôt. Elle évoque aussi la disposition de l'article 101 de la Constitution française du 24 juin 1793 qui affirmait que « nul citoyen n'est dispensé de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques ».

L'idée suivant laquelle la décision d'imposition ne peut être regardée comme « défavorable » est peut-être juridiquement et politiquement correcte. Il n'est pas cependant opportun d'intégrer dans la définition de l'impôt un élément qui pourrait paraître, du reste, comme une véritable provocation en ces temps de forte pression fiscale (..).

La conception et la définition d'un impôt peuvent se modifier dans le temps et évoluer dans l'espace, c'est-à-dire elles peuvent varier suivant qu'on se situe sur le plan juridique, social ou économique et en fonction des paramètres du moment. Il existe donc plusieurs définitions en rapport avec l'impôt, notamment :

Celle du professeur Buabua wa Kayembe (2014) qui définit l'impôt comme : « une constitution annuelle à caractère contributif repris par des personnes physiques ou morales habitant un Etat en vue de la couverture des charges publiques ».

Bouvier Michel de son côté, définit l'impôt comme un prélèvement que la souveraineté exige de l'individu en vertu du principe de la solidarité nationale pour subvenir aux dépenses d'intérêt général et aux charges résultantes de dettes de l'Etat.¹

Le professeur Kola G (2015), soutient et nous pensons la même chose, que cette définition ne peut être acceptée aujourd'hui que, moyennant quelques retouches et, de toutes les définitions par unanimité retiennent, l'impôt comme « une prestation pécuniaire requise des personnes physiques ou morales de droit privé ou de droit public, d'après leurs facultés contributives par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'intervention de la puissance publique ». (Kola G, 2015).

B. Quid de la responsabilité fiscale ?

La responsabilité fiscale est l'obligation relevant de la Constitution (de la République en vigueur) qui incombe à un contribuable de répondre de ses propres actes et dans certains cas,

¹ GASTON Jeze, définit l'impôt comme étant « une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité à titre définitifs et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques.

de ceux d'autrui ou en solidarité avec autrui suivant les principes légalement. (Muanda N, 2012).

La responsabilité fiscale renvoie indubitablement à la répression pénale en matière fiscale et celle-ci, est une réponse à la fraude fiscale. En effet le législateur, en vue de protéger les intérêts du trésor «et surtout l'intérêt social et l'ordre public» prévoit des sanctions à ce qu'il considère comme infractions à sa législation fiscale. L'intérêt du trésor consiste à assurer ses ressources fiscales, celui de la société consiste à réaliser une certaine justice fiscale.

Ainsi, la répression fiscale peut être considérée comme l'expression de la recherche de l'efficacité (assurer les ressources fiscales), ou l'expression d'un souci de justice fiscale (assurer l'intérêt de la société en préservant l'égalité et la justice entre ses composantes) et préserver par là même l'ordre public.

Certains auteurs contestent le bien fondé des arguments avancés et notamment, celui relatif à l'établissement d'une justice fiscale par la répression, ce qui les a poussé à soutenir qu'il «serait dans la logique des choses de ne pas sanctionner pénalement la fraude fiscale, car cela amènerait à la sanction des contribuables qui ont la malchance d'être contrôlés». En revanche, cette répression serait acceptable d'après certains auteurs, si certaines conditions sont réunies, lesquelles conditions vont constituer des garanties au contribuable qui vont permettre d'éviter tout abus de l'administration et vont permettre également de respecter les libertés individuelles.

2.2.2. La responsabilité fiscale et le droit pénal fiscal

Si la responsabilité fiscale paraît être une obligation constitutionnelle de tout citoyen de participer à la contribution du Trésor public, le droit pénal fiscal qui peut être défini de manière sommaire comme l'ensemble des normes juridiques relatives à la définition des infractions fiscales, à leurs sanctions pénales et à la procédure pénale particulière instituée à ces fins, prend en compte la responsabilité fiscale au sens de l'aptitude du contribuable à répondre pénalement de ses actes ou pratiques fiscales illégaux. Ici, se pose la question de la responsabilité pénale individuelle. Est-il logique de soutenir le principe de la solidarité en droit pénal ?

La réponse semble diviser les auteurs mais il suffit de lire attentivement la réalité des pratiques fiscales d'un contribuable pour en arriver à conclure que ce principe est de droit.

En effet, le législateur congolais par la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales ne laisse pas apparaître explicitement la solidarité dans la responsabilité fiscale.

Alors que le législateur français en 2005 avait décidé d'abroger l'article L.266 du LPF et de modifier la rédaction de l'article L.267 du LPF en raison notamment de l'intérêt limité que présentait le régime spécial de responsabilité visant les gérants majoritaires de SARL. Et cette modification législative a abouti à la création d'un régime général de responsabilité fiscale applicable à l'ensemble des dirigeants de sociétés.

3.1. La responsabilité solidaire : paiement des impôts dus et des pénalités

3.1.2. L'exclusion des sanctions pénales ?

Il semble évident affirme Julien B (2015) que la solidarité fiscale n'en demeure qu'au stade de la responsabilité fiscale, autrement dit sur les sanctions qui frappent uniquement le patrimoine du chef d'entreprise sans infliger à ce dernier une sanction pénale en termes de privation de liberté. (Julien B, 2015). Cette appréhension ne rencontre pas notre avis car la solidarité fiscale touchant le patrimoine du chef d'entreprise est comprise comme une coresponsabilité basée sur la faute de gestion et lorsque celle-ci est constitutive d'infraction ; elle peut bien conduire à des sanctions pénales de privation de libertés considérant les principes de co-activité ou complicité criminelle.

A propos, lorsqu'un dirigeant d'une entreprise (société), d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance.

A cette fin, le cas français est éloquent car, le comptable public compétent assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social. Cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement.

3.1.3. Le sort de voies de recours en cas de saisine du TGI

Le Président du Tribunal de Grande Instance jouant un rôle indispensable en la matière, les voies de recours qui peuvent être exercées devant lui, par le chef d'entreprise ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de leur créance. Cette mesure légale est d'ordre public.

3.1.4. Les conditions préalables à la solidarité fiscale

La jurisprudence française exige que les diligences d'assiette et de recouvrement soient effectuées avant l'engagement de la responsabilité du dirigeant et que cette action soit menée dans un délai raisonnable. Le délai raisonnable pouvant être soulevée comme exception par le chef d'entreprise, l'administration fiscale est tenue à agir avec diligence mais il appartient au juge

d'apprécier ce que l'on entend par « délai raisonnable » qui tire sa substance de la Constitution premièrement et deuxièmement des principes de la justice fiscale.²

3.1.5. Le cas de la fautes de gestion

Dans cette hypothèse, seule la société, au travers d'une décision de son assemblée générale des actionnaires, peut mettre en cause la responsabilité du dirigeant, qui a ainsi nuit à l'intérêt de l'entreprise. Ces fautes peuvent être multiples, et peuvent résulter de la dissimulation d'informations sur la situation de l'entreprise à l'égard de l'assemblée générale, ou encore de décisions de gestion ou d'investissements déraisonnés, effectués en toute connaissance de cause (par exemple pour des raisons personnelles). Et ici, il sied de rappeler que les conventions réglementées ne peuvent servir au chef d'entreprise de parapluie pour des actes contraires à l'intérêt de la société d'où Les conventions soumises à la procédure de contrôle dans la société anonyme sont celles qui interviennent directement entre la société et ses dirigeants. La procédure s'applique également lorsque la société contracte avec lesdites personnes indirectement ou par personne interposées.

A. Un regard bref sur les conventions réglementées en droit OHADA

L'acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique énumère limitativement la liste des personnes concernées. Ainsi, dans les sociétés anonyme de type classique, le législateur de l'OHADA, soumet à la procédure de contrôle, les conventions intervenant directement entre la société et un ou plusieurs de ses administrateurs, directeurs généraux, et directeurs généraux adjoints. De même sont concernées par la procédure des conventions réglementées les conventions intervenant entre la SA et une entreprise ou une personne morale, si l'une des personnes susmentionnées est propriétaire de l'entreprise, associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, administrateur général, administrateur général adjoint, directeur général, directeur général adjoint de la personne moral contractante. En effet l'administrateur peut avoir intérêt à désavantager sa société au profit d'une entreprise dans laquelle sa participation est plus importante.

Cette disposition élargit considérablement le champ d'application de la procédure qui joue fréquemment dans les groupes de sociétés ayant des dirigeants communs. L'analyse des rapports de commissaire aux comptes en annexe permet d'affirmer que ces conventions sont très courantes dans les sociétés anonymes ayant des dirigeants communs. Il faut préciser que les représentants permanents des personnes morales administrateurs sont soumis au même régime que les administrateurs en leur nom propre.

² Les conséquences dommageables d'actions d'un dirigeant qui agirait par exemple en dehors de l'objet social de la société peuvent faire l'objet d'une action en réparation tant de la part des associés que des tiers.

B. Le cas de la société anonyme avec administrateur général

Dans la SA avec administrateur général, la personne principalement visée est l'administrateur général. Le législateur de l'OHADA soumet, en effet, à la procédure de contrôle les conventions intervenues directement ou indirectement ou par personne interposée entre l'administrateur général et la société.

Sont également soumis à la procédure les conventions conclues avec une personne morale dont l'administrateur général est propriétaire, associé indéfiniment responsable ou plus généralement dirigeant. Si une telle société anonyme comporte un administrateur général adjoint, ce dernier sera soumis aux mêmes dispositions. (pour approfondir cette question, lire Muanda N, 2015, *Droit des sociétés*, Module II, Master en Droit

4.1. La notion du dirigeant d'entreprise

Principalement le dirigeant d'entreprise est la « personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement ».

4.1.1. Le dirigeant de droit

L'identification du dirigeant de droit s'avère peu complexe lorsqu'il s'agit d'une société commerciale. En effet, cette identification résulte, le plus souvent, des indications portées sur l'extrait. Ainsi, est considéré comme dirigeant de droit d'une SARL, le gérant « désigné dès l'immatriculation de la SARL au registre du commerce et du crédit immobilier ».

4.1.2. L'inadmissibilité de l'exception de non imputabilité du fait de prête-nom

Les cours et tribunaux de l'Union européenne a retenu que : « est inadmissible que le dirigeant de droit puisse se réfugier derrière la théorie du prête-nom telle que développé en droit des sociétés.

Par conséquent, le dirigeant d'entreprise de droit, ne peut pas échapper à ses responsabilités en invoquant le fait qu'il n'est qu'un prête-nom derrière lequel se cachait le véritable dirigeant de fait. La Cour d'appel de Paris, dans un arrêt qui a considéré que « (...) les attestations et documents communiqués par Catherine P. (...) établissent qu'elle n'était qu'un dirigeant de paille et qu'elle n'a pas exercé les responsabilités dont elle était investie par son statut de président de société ».

4.1.3. Une responsabilité fonctionnelle

Nous affirmons avec le doyen Colbert M (2016) que la responsabilité fiscale du chef d'entreprise est une responsabilité liée à ses fonctions car, il ne pourra s'en délier au motif que son assistant ou son délégué dans certains cas, aurait agi sans lui donner une précision ni obtenir

son aval. Du simple fait qu'il est dirigeant social, il est appelé à la diligence et à la surveillance de toutes les fonctions ainsi que les rôles assumés par tous les organes placés sous sa hiérarchie.

4.1.4. Le dirigeant de fait.

L'identification du dirigeant de fait, à l'inverse, peut poser quelques difficultés. Rappelons, cependant, que cette notion de dirigeant de fait est appréciée souverainement par les juges du fonds.

Dans une telle situation, les juges se livrent à une appréciation in concreto des circonstances. Pour apprécier la réalité des faits, ils disposent de plusieurs critères qui sont ceux du droit des sociétés, en général, les fonctions exercées, les pouvoirs détenus (soit par un mandat, soit par une délégation) ou encore l'importance de la rémunération par rapport au dirigeant de droit et ceux du droit des procédures collectives.

Ainsi, une gestion de fait est considérée comme suffisamment établie lorsque l'un des époux a été mandaté par l'autre pour toutes les relations avec l'administration fiscale, qu'en outre, cet époux n'a pas contesté cette situation et a même contresigné tous les comptes rendus rédigés au cours de la vérification de comptabilité de la société et qu'il dispose, enfin, d'un salaire plus élevé que celui de son conjoint, gérant de droit

4.1.5. Les spécificités et la visée de l'action en responsabilité

La mise en cause des dirigeants s'analyse comme une action patrimoniale à caractère civil qui vise à obtenir une décision de justice à l'encontre du dirigeant dans le seul but de poursuivre le recouvrement des impositions impayées dues par la société.

En cas de réussite de l'action engagée, le dirigeant devient débiteur de l'impôt au même titre que la société, qui en reste le redevable légal. La visée de cette action en responsabilité reste d'exploiter la solvabilité du dirigeant et ce pour deux raisons indispensables:

- Première raison : l'action en responsabilité tend à recouvrer une partie de la dette fiscale, si ce n'est la totalité sur son patrimoine du dirigeant d'entreprise reconnu coupable;
- Deuxième raison : l'action en responsabilité tend à un recouvrement de la dette fiscale le plus rapidement possible après que la condamnation ait acquis un caractère définitif.

4.2. Le particularisme de l'action en responsabilité fiscale

L'action en responsabilité envers les dirigeants n'apparaît pas être une règle propre au droit fiscal. Le législateur congolais, permet de rechercher la responsabilité civile respectivement des gérants de SARL ; des administrateurs ou du directeur général de la SA et des présidents de SA en cas d'infraction aux dispositions pénales issues de l'OHADA ; mais aussi législatives (nationales) applicables à la vie des entreprises (sociétés commerciales) ou de fautes commises dans leur gestion.

4.2.1. L'action en responsabilité fiscale : fruit de la souveraineté fiscale d'un Etat

Tout système fiscal est le fruit de la conjonction de divers éléments qui doivent être pris en considération, lors de son élaboration et dès lors que l'on souhaite y apporter des modifications. Tout système fiscal est destiné à remplir certaines fonctions qu'il est important de préserver et ces fonctions sont déterminantes lors de l'élaboration du système fiscal. En effet, chaque impôt composant le système fiscal va être mis en œuvre pour remplir une fonction préalablement définie.

Ainsi il en existe essentiellement deux : la fonction financière consiste à couvrir les charges publiques découlant de l'exercice de fonctions indispensables à l'organisation de la vie en société et au maintien de l'ordre dans cette société. Le système fiscal conçu pour remplir cette fonction, doit assurer un niveau de ressources suffisant à cette couverture. Sa protection est alors nécessaire pour maintenir le niveau des recettes fiscales, tout en stabilisant celui de la pression fiscale.

La protection du niveau des recettes fiscales nécessite une protection corrélative du système fiscal dans son ensemble. La fonction économique et social consiste à influencer les choix des contribuables et de les orienter dans un sens prédéterminé par les autorités fiscales.

4.2.2. L'action en responsabilité : source des sanctions pénales pour le chef d'entreprise

En s'inspirant des auteurs qui ont cogité sur la question avant nous, et en considérant les principes fondés sur notre droit positif, nous reconnaissons qu'il est accordé une très large place à la loi en matière pénale. Certes la loi fixe les règles concernant « la détermination des infractions ainsi que les peines qui leur sont applicables et prévoit la procédure pénale, les infractions fiscales dérogent souvent tout comme les autres infractions économiques, au droit pénal commun.

Cependant, le règlement n'est toutefois pas exclu des sources du droit pénal dans l'optique du droit positif congolais. Le législateur congolais rappelle souvent de manière explicite ou implicite la ligne de partage entre la loi et le règlement. Cela ne paraît pas trop clair, mais reste un fait incontestable pour le juriste.

De toute évidence, le législateur est seul compétent pour prévoir une peine privative de liberté et cette compétence relève de la matière pénale. Il appartient exclusivement à la loi de définir les infractions et de prévoir les sanctions pénales en matière criminelle d'affaires.

Le droit pénal comparé démontre que s'il appartient exclusivement à la loi de prévoir des sanctions pénales en matière criminelle et correctionnelle et au règlement de prévoir des sanctions en matière contraventionnelle (comme sous d'autres cieux, en France par exemple, il est possible de renvoyer à une norme inférieure, par délégation de la loi ou du règlement, la définition de certains éléments constitutifs d'une incrimination.

Ainsi, la loi peut se borner à fixer le cadre général de la répression ainsi que les peines applicables et renvoyer au règlement le soin de préciser le champ d'application et certains éléments de l'infraction. Il ne faut toutefois pas mésestimer les risques d'une telle répartition des tâches entre le législateur et le pouvoir réglementaire. L'établissement d'une sanction pénale doit respecter plusieurs principes de valeur constitutionnelle : ceux de légalité des délits et des peines, de non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère et d'application immédiate de la loi pénale plus douce, de personnalité des peines, de nécessité et de proportionnalité, d'individualisation des peines, ainsi que le principe d'égalité devant la loi pénale.

Ainsi, il n'est plus nécessaire d'insérer une mention expresse dans les dispositions propres à chaque infraction pour que les personnes morales puissent en être jugées pénalement responsables. Il n'en reste pas moins qu'il convient, à l'occasion de la création ou de la modification d'une sanction pénale, de s'interroger sur les conditions de son application aux personnes morales.

4.2.3. La mise en œuvre de la responsabilité fiscale solidaire en RDC : un silence législatif coupable

La lecture de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, laquelle loi consacre les infractions fiscales, ne laisse pas apparaître explicitement la responsabilité pénale solidaire d'entreprise contrairement à la loi française comme nous l'avons annoncé au point 2.2.2.

L'examen d'une telle étude ne peut se faire que grâce à la comparaison des législations étrangères d'autant plus qu'il n'y pas du mal à imiter ce qui est mieux chez le voisin. Ainsi, avons-nous considéré la législation française et par la suite la législation belge qui aurait dû influencer ou dont la législation congolaise aurait pu sans en être constitutionnellement encouragée ou conseillée en vertu de la souveraineté fiscale congolaise.

Cependant, pour le chercheur que nous sommes, une raison des plus incontestables réside dans les objectifs du droit comparé. En conséquence, notre étude se limitera à étudier, la mise en œuvre de la responsabilité fiscale des dirigeants de société résidants en droit comparé et l'espace considéré est constitué de deux pays que nous venons de citer, notamment la France et la Belgique.

Nous porterons notre regard d'une part, sur les dispositions légales françaises contenues dans l'article L.267 du LPF et d'autre part, sur les conditions d'application de l'article L.267 du LPF.

4.2.4. L'article L.267 du LPF : champ d'application

A priori cet article connaît un champ d'application restreint. L'article L.267 du LPF est assorti de lourdes conséquences et mêmes très graves et immédiates sur le patrimoine du dirigeant d'entreprise mise en cause.

En effet, lorsque le comptable public fait délivrer l'assignation au dirigeant poursuivi, il est en droit de faire inscrire des sûretés provisoires sur les biens appartenant à ce dernier afin de s'assurer du paiement de la dette fiscale en cas de condamnation solidaire. Pour cette raison, la jurisprudence française fait une application rigoureuse du texte dont le champ d'application nous venons de le dire est restreint au sujet de la personne concernée : le dirigeant d'entreprise, et au sujet de l'objet du litige, notamment la dette fiscale.

4.2.5. La dette fiscale

Le principe est que le chef d'entreprise (ou dirigeant d'entreprise) ne peut être déclaré solidairement responsable que du paiement des impositions et pénalités dues par la société dont il a matériellement la direction ou la gérance. Le juge étant également autorisé de faire valoir la théorie de l'apparence, c'est-à-dire considérer que le dirigeant d'entreprise est celui qui pose aux yeux des tiers les actes de gestion d'une évidence irréfutable à notre avis.

Il en résulte que l'article L.267 du LPF peut être invoqué par le comptable public dès lors que l'inobservation des obligations fiscales touche soit les impôts directs tels que l'impôt sur les sociétés (IS), soit les impôts indirects comme la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ou encore des taxes diverses telles que la taxe d'apprentissage et la taxe sur la formation professionnelle continue.

Notons pour précision que les pénalités visées par l'article L.267 du LPF sont essentiellement les intérêts de retard.

4.3.1. La dette fiscale contestée, le refus de surseoir à statuer

Le dirigeant est en droit, dès lors qu'il est poursuivi pour être déclaré personnellement tenu au paiement de la dette fiscale de la société, d'en contester l'existence et le montant. Dans ce cas, le dirigeant poursuivi va demander au juge judiciaire de surseoir à statuer pour saisir la juridiction compétente à savoir la juridiction administrative.

Le juge, auquel est présentée la demande de sursis, n'est tenu de surseoir à statuer que si cette exception de procédure présente un caractère sérieux et porte sur une question dont la solution peut avoir une influence sur le litige.

Il a été considéré que ne présentait pas un caractère sérieux la demande de sursis à statuer présentée par le dirigeant dès lors que « ni lui, ni la société, ou son liquidateur n'ont saisi le juge de l'impôt » ou dès lors que le dirigeant a introduit une demande devant la juridiction administrative pour en suite y renoncer ultérieurement. (... 17 et 18).

Ne présente pas non plus un caractère sérieux la demande de sursis à statuer formulée par le dirigeant ; le fait que la contestation de la dette fiscale a été rejetée en première instance et confirmée en appel par les juridictions administratives comme irrecevable en raison de sa tardiveté.

4.3.2. La dette fiscale contestée et l'accord pour surseoir à statuer

A l'inverse, le juge va surseoir à statuer lorsque le juge administratif est saisi d'une contestation du montant de l'impôt mis à la charge de la société. En effet, l'éventuelle condamnation solidaire des dirigeants d'une société ne peut se faire en toute sécurité que sur la base d'une créance fixée en son quantum.

Ainsi, a été considérée par la Cour d'appel de Paris comme présentant un caractère sérieux la demande de sursis à statuer à laquelle était joint « l'accusé de réception de la requête déposée devant le tribunal administratif ».

4.3.3. L'autonomie de poursuite de la dette fiscale à l'égard de la procédure pénale.

La procédure fondée sur les dispositions de l'article L.267 du LPF est autonome au regard des poursuites pénales fondées sur la fraude fiscale. Ainsi, la décision de classement sans suite de la plainte pour fraude fiscale déposée à l'encontre du dirigeant pour absence de démonstration du caractère intentionnel des manquements reprochés est sans incidence sur le litige concernant l'application de l'article L.267 du LPF.

4.3.4. Les conditions d'application de l'article L.267 du LPF

L'exclusion des manœuvres frauduleuses : l'article L.267 du LPF rend fiscalement responsable le dirigeant qui a commis des manœuvres frauduleuses ou une inobservation grave et répétée des obligations fiscales.

Ces deux conditions sont alternatives. Ainsi, l'administration fiscale n'a pas à établir l'existence de manœuvres frauduleuses dès lors qu'elle établit l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales.

Les manœuvres frauduleuses s'entendent comme « la mise en œuvre de procédés ayant pour finalité d'éluder la déclaration ou le paiement de l'impôt, accomplis en toute connaissance de cause et ne pouvant être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires ». Cette notion repose sur deux éléments d'appréciation :

1. Un élément intentionnel qui est la base de toute infraction fiscale commise de mauvaise foi et qui consiste dans l'accomplissement conscient de cette infraction,
2. Un élément matériel qui est destiné à masquer l'existence de l'infraction ou à la présenter sous la forme d'une opération parfaitement régulière.

Il appartient à l'administration fiscale de démontrer ces éléments ce qui explique pourquoi elle n'invoque que rarement ce motif.

Ainsi, la mise en œuvre de la responsabilité fiscale du dirigeant résulte, le plus souvent de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le

recouvrement des impositions et pénalités dues par la société. Parfois, le dirigeant tente de s'exonérer de sa responsabilité au moyen de diverses excuses qui restent, généralement sans influence.

4.3.5. La mise en œuvre de la responsabilité du dirigeant

A. Quid de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales

La gravité de l'inobservation des obligations fiscales est examinée souverainement par les juges du fond d'après le contexte de vie de la société au moment des faits incriminés.

En matière de TVA par exemple, les manquements sont toujours considérés comme graves dans la mesure où « l'entreprise est l'agent collecteur et ne saurait confisquer sans conséquences lourdes ce dont il n'est qu'un dépositaire ». En effet, le non paiement de la TVA équivaut à un détournement des fonds acquis au Trésor public.

En matière d'impôt sur les sociétés, la gravité pourra résulter de « la contrainte dans laquelle s'est trouvée l'administration de vérifier la comptabilité de l'entreprise ». La répétition de l'inobservation des obligations fiscales s'appréhende, quant à elle, par le biais d'un critère strictement matériel : le renouvellement des manquements.

En principe, « le caractère répétitif est suffisamment établi lorsque plusieurs exercices ont comporté des périodes de fraudes » car, l'absence de recherche d'un intérêt personnel ou du caractère intentionnel des agissements. Il a été admis en France, que la recherche d'un intérêt personnel ou le caractère intentionnel des agissements ne sont pas nécessaires à la mise en œuvre de l'article L.267 du LPF.

Ainsi, le dirigeant peut être responsable de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales « sans qu'il y ait lieu de vérifier si son comportement traduisait la recherche d'un intérêt personnel ». De même, le caractère de manquements graves et renouvelés aux obligations fiscales de la société, imputables au dirigeant, « n'implique pas que soient établis à la charge du chef de l'entreprise des agissements intentionnels ».

4.4. L'impossibilité de recouvrer l'impôt.

Les manquements graves et répétés du chef d'entreprise doivent avoir rendu impossible une action en recouvrement de l'impôt. En conséquence, le juge doit établir l'existence d'un lien de causalité entre les fautes commises par le dirigeant de la société et l'impossibilité pour le Trésor public de recouvrer sa créance. Ainsi, il doit rechercher « les circonstances en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales a rendu impossible le recouvrement » et rechercher « si le comptable poursuivant a utilisé en vain tous les actes de poursuites à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société ».

De manière claire, les auteurs soutiennent que l'action envisagée contre le dirigeant n'est susceptible d'aboutir qu'à la condition que le comptable public se soit montré diligent, c'est-à-dire qu'il ait agi avec célérité, dans l'accomplissement des poursuites et que ces dernières se soient révélées inefficaces ou insuffisantes.

Les auteurs spécialistes de la question considèrent que le lien de causalité entre l'inobservation des obligations fiscales de la société et l'impossibilité de recouvrement des impositions est suffisamment établi « lorsque par cette inobservation, le dirigeant a laissé s'accumuler une dette fiscale excessive de sorte que l'administration a dû procéder à des avis de mise en recouvrement, des mises en demeure et des avis à tiers détenteur, délivrés en temps utile et restés sans effet ». (Kola, G, 2015).

Cependant les autres estiment que le lien de causalité entre les manquements reprochés au dirigeant et le non recouvrement de l'imposition n'était pas établi dès lors que l'administration fiscale « ne justifie ni d'une quelconque démarche auprès des liquidateurs, pas même de la notification de ses avis d'imposition, ni de l'issue de cette procédure ».

4.4.1. La difficile exonération de responsabilité du dirigeant

19. La tenue de la comptabilité.

Le dirigeant ne peut s'exonérer de sa responsabilité « en invoquant le comportement du comptable qu'il dirigeait et qu'il avait l'obligation de surveiller »[33].

De même, la production par le dirigeant poursuivi d'une attestation délivrée par un cabinet d'expertise comptable, qui fait état de « la constatation d'anomalies comptables prouvant l'incompétence [du précédent comptable] et mentionnant le fait que ce dernier avait été mis en cause dans une affaire d'escroquerie à l'emprunt », n'est pas de nature à l'exonérer de sa responsabilité[34].

4.4.2. Les difficultés économiques et financières

Les cours et tribunaux refusent d'admettre que le chef d'entreprise puisse s'exonérer de sa responsabilité en soutenant que l'impossibilité de recouvrement des impôts résultait de la seule situation financière de la société. Ainsi, en la matière, la Cour d'appel de Paris a pu juger que « les difficultés financières rencontrées par la société à l'époque des redressements de TVA, notamment à la suite de la remise en cause de l'exonération d'IS ne sont pas de nature à dégager le dirigeant de sa responsabilité ».

Il est clair que si cette circonstance était exonératoire, la force légale perdrait de son utilité ; c'est le cas où la société est en difficulté par exemple.

4.4.3. Le paiement des dettes sociales

Le dirigeant ne peut s'exonérer de sa responsabilité en soutenant qu'il est « également tenu du paiement des dettes sociales en application du code de commerce »[36].

En effet, les dispositions du code de commerce invoquées par le dirigeant d'une société mise en liquidation judiciaire ne sauraient faire obstacle à l'application de l'action engagée par l'administration fiscale sur le fondement de l'article L.267 du LPF.

La procédure fondée sur les dispositions de l'article L.267 du LPF est autonome à l'égard de la procédure collective.

5.1. La solidarité fiscale dans l'hypothèse d'absence de condamnation pénale

Il a été démontré en droit comparé que les personnes qui sont condamnées comme auteurs ou complices de certaines infractions fiscales sont tenues solidairement au paiement de l'impôt élué. La Cour de cassation a récemment confirmé un arrêt antérieur, en décidant que cette solidarité s'applique également lorsque le juge pénal déclare les faits établis, sans prononcer de condamnation pénale pour cause de prescription.

Il ressort que la cause soit la prescription qui empêche le juge de prononcer la condamnation pénale car l'action publique serait prescrite dès lors le coupable n'échappe pas car le juge lui inflige quand même une peine administrative ou civile.

Les législations belges et françaises disposent que les personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices de certaines infractions fiscales, seront solidairement tenues au paiement de l'impôt élué. Il s'agit notamment de la condamnation pour violation de certains articles desdits codes, commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire. La solidarité permet à l'administration fiscale de recouvrer le montant intégral de l'impôt élué auprès de chaque personne condamnée par le juge pénal dans une affaire déterminée. Il est clair qu'une telle disposition peut avoir des conséquences importantes. L'administration pourrait par exemple s'adresser pour la totalité de l'impôt élué, à chaque intermédiaire condamné dans le cadre d'un carrousel TVA.

5.1.1. Le caractère civil attaché à la condamnation : un des leviers de solidarité fiscale

Le texte du Code des impôts sur les revenus paraît méconnu des praticiens, qui considèrent très souvent son application pratique peu probable. Il s'agit de l'article 458 de ce Code. Ce texte dispose pourtant clairement : « Les personnes, qui auront été condamnées, comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 449 à 452, [c'est-à-dire, en substance, ceux qui auront été convaincus de fraude fiscale, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire], seront tenues solidairement au paiement de l'impôt élué. Les personnes physiques ou morales seront civilement et solidairement responsables des

amendes et frais résultant des condamnations prononcées en vertu des articles 449 à 456 contre leurs préposés ou dirigeants d'entreprise ».

La question demeurait de savoir à quoi correspond la notion de « condamnation ». Autrement dit, dans l'hypothèse où un juge répressif constate que les faits constitutifs de la fraude fiscale sont avérés mais ne prononce aucune sanction effective, pour un motif tiré, par exemple, de la prescription de l'action publique, peut-on encore considérer qu'il y a « condamnation », pénale, au sens de l'article 458, en manière que celui qui échappe à son sort pénal peut, malgré tout, être condamné solidairement à apurer la dette d'impôt ? Par son arrêt du 14 mai 2014, la Cour de cassation a répondu à cette question par l'affirmative.

D'après la Cour, le principe de solidarité fiscale qu'édicte l'article 458 « attache une conséquence civile à la condamnation ou à la déclaration de culpabilité du chef d'une infraction fiscale ».

En d'autres mots, décide la Cour, « la condamnation (...) s'entend également de la décision se bornant, comme en l'espèce, en raison de la prescription de l'action publique, à déclarer établis les faits constitutifs des préventions ».

Voici qui est évidemment capital pour les praticiens du droit pénal fiscal, qui ne peuvent, sans conséquences fiscales, se dispenser, dans le procès répressif, de plaider sur l'existence des préventions, pour se limiter à faire valoir une éventuelle prescription.

5.1.2. La constitution en partie civile de l'administration dans l'hypothèse d'une action en solidarité fiscale

Il est des cas où lorsque l'information ouverte du chef de fraude fiscale, l'administration dispose de la faculté de se constituer partie civile. L'exercice de cette prérogative permet à l'administration d'être présente à tous les stades de la procédure, mais aussi, d'obtenir du juge pénal des moyens supplémentaires de recouvrement.

En vertu de l'article 1745 du CGI (Code Général des Impôts), en effet, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en application des articles 1741 et suivants du CGI, peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

Les articles 1741 et suivants du CGI définissent la plupart des délits fiscaux. Parmi ces textes répressifs, les plus fréquemment utilisés sont l'article 1741 du CGI, réprimant le délit général de fraude fiscale et l'article 1743-1° du CGI qui punit l'omission d'écritures comptables et la passation d'écritures inexactes ou fictives. Certaines infractions fiscales, telles, par exemple, que le délit d'escroquerie en matière de TVA, sont visées directement par une disposition spécifique du Code pénal (article 313-1) .

Les peines sanctionnant le délit de fraude fiscale comportent, le cas échéant, à côté de peines principales, des peines dites complémentaires et accessoires, mais la solidarité de l'article 1745 du CGI est une mesure distincte, sur laquelle le juge est appelé à statuer, à condition qu'elle soit expressément demandée par l'administration.

Le juge répressif en effet, apprécie souverainement s'il y a lieu de mettre à la charge de la personne condamnée l'obligation solidaire pour le paiement des droits fraudés et des pénalités. Cette mesure est donc à la fois distincte et indissociable de la procédure réprimant la fraude fiscale.

5.2.2. Etendu de la solidarité fiscale en cas de condamnation définitive

Aux termes de l'article 1745 du CGI, toute personne qui a fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 du CGI peut être solidairement tenue, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

L'article 1741 du CGI vise quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt.

5.2.3. Les personnes ciblées par la poursuite judiciaire pénale en solidarité fiscale

Conformément aux dispositions de l'article 1741 du CGI, c'est en principe le contribuable lui-même, débiteur des impôts auxquels il s'est soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement, qui doit être considéré comme l'auteur principal du délit de fraude fiscale.

Si le débiteur de l'impôt est une personne morale, ce sont ses représentants légaux qui sont personnellement passibles des peines édictées par l'article 1741 du CGI dès lors que ce texte ne prévoit pas l'engagement de la responsabilité des personnes morales elles-mêmes.

En vertu de l'article 1742 du CGI et conformément aux dispositions des articles 121-6 et 121-7 du Code pénal auxquels il renvoie, les complices du délit prévu à l'article 1741 du CGI sont passibles des mêmes peines que l'auteur de l'infraction. En se référant aux articles 121-6 et 121-7 du Code pénal, ce texte confirme qu'il s'agit de l'application pure et simple des principes généraux du droit pénal existant en la matière.

Les personnes susceptibles d'être tenues par la solidarité pénale de l'article 1745 du CGI sont tous les auteurs, coauteurs ou complices d'une même infraction, qui ne sont pas le redevable légal de l'impôt fraudé. En effet, la solidarité ne peut affecter la situation du redevable légal, qui par application des règles propres au droit fiscal, demeure tenu au paiement total des impôts fraudés.

Lorsque le redevable légal de l'impôt fraudé est une personne morale, la solidarité n'est encourue par le dirigeant poursuivi pénalement que dans la mesure où ce dernier avait la

direction de la société au sein de laquelle la fraude fiscale a été perpétrée. Cette mesure ne saurait être prononcée lorsque le prévenu a cessé ses fonctions à la date des faits pénalement poursuivis.

5.2.4. Les conditions d'engagement de l'action : infractions fiscales

Pour le législateur français Les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale doivent réunir :

1. d'une part, l'existence de faits matériels qui ont mis le contribuable en état de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ;
2. d'autre part, une intention délibérée de fraude.

Ces deux éléments, l'un matériel, l'autre intentionnel, contribuent donc à caractériser le délit de fraude fiscale. Le délit général de fraude fiscale est une infraction unique qui peut revêtir de nombreuses formes. L'article 1741 du CGI en énumère une liste d'ailleurs non limitative :

1. l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits ;
2. la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt ;
3. l'organisation d'insolvabilité ;
4. ou, enfin, tout autre moyen frauduleux.

Alors que le législateur congolais à travers l'article 102 de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, énumère 7 actes qualifiés d'infractions fiscales (lesquels actes constituent de manière générique la fraude fiscale). Ainsi, sont qualifiées d'infractions fiscales selon la loi précitée, les faits suivants:

- 1) l'omission volontaire de déclaration ;
- 2) la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ;
- 3) la passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables ;
- 4) l'invitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ;
- 5) l'émission des fausses factures ;
- 6) l'opposition à l'action de l'Administration des impôts ;
- 7) l'agression ou l'outrage envers un agent de l'administration des impôts.

5.2.5. Le déclenchement des poursuites pénales : mise en œuvre de l'action publique en matière fiscale

5.3. Etude comparée

5.3.1. En France : la commission des infractions fiscales (CIF)

A. La saisine de la commission des infractions fiscales

Tout comme en droit congolais, en droit français, la procédure pénale en matière fiscale déroge au droit commun.

En effet, à la différence des autres délits, le délit de fraude fiscale n'est pas poursuivi d'office par l'autorité normalement compétente, à savoir le procureur de la République. Celui-ci, en effet, ne peut mettre en mouvement l'action publique que dans la mesure où l'administration a préalablement déposé une plainte. Il s'agit d'une formalité substantielle dont le respect est d'ordre public ; il s'ensuit que les juges du fond seraient en droit de déclarer d'office l'irrecevabilité découlant de son inobservation.

Intégrées dans un dispositif législatif ayant pour objet général d'accorder des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, ces dispositions prévoient que, sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

En matière de fraude fiscale, la commission n'a pas de pouvoir d'auto-saisine et examine les propositions de poursuites correctionnelles que le ministre chargé du Budget lui soumet.

Notons que la prescription est suspendue entre la date de la saisine de la commission des infractions fiscales et la date à laquelle ladite commission rend son avis, et ce pour un délai maximum de six mois (article L 230 du L P F). Formalité substantielle, la saisine de la commission est importante à un double point de vue : outre qu'elle détermine le point de départ du délai de suspension de la prescription pénale, elle fixe les limites de saisine de la commission et, par suite, le cadre strict dans lequel pourront s'engager les poursuites correctionnelles envisagées.

B. L'indispensable avis de la commission des infractions fiscales

Le ministre chargé du Budget est lié par l'avis de la commission qui lui est notifié. Cet avis n'est pas motivé. Le contribuable est informé de la suite donnée à son affaire en cas d'avis favorable à l'engagement de poursuites correctionnelles par l'administration (en pratique, par le Directeur départemental des finances publiques territorialement compétent), lors du dépôt de plainte, et, dans le cas contraire, par le secrétariat de la commission.

Cette formalité est prévue par l'article R* 228-6 du LPF . Toutefois, la Cour de cassation a estimé que son omission n'est pas de nature à porter atteinte aux droits de la défense (Cass. crim., 16 novembre 1992 pourvoi n° 91-86669).

5.3.2. La plainte de l'administration fiscale : rôle particulier de l'administration fiscale

L'article L 232 du LPF prévoit que « lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'administration des impôts... cette administration peut se constituer partie civile ».

En cette qualité, l'administration exerce devant la juridiction répressive une action civile d'une nature particulière. Cette action ne tend pas, comme en droit commun, à obtenir des juridictions la fixation du préjudice subi et l'allocation d'une réparation pécuniaire. L'administration tient

en effet des dispositions du CGI, le pouvoir de déterminer et de mettre elle-même -sous le contrôle du juge de l'impôt- à la charge du redevable, les droits auxquels le contribuable a entendu se soustraire par des procédés frauduleux ainsi que les pénalités fiscales destinées à assurer cette réparation (Cass. Crim, 17 avril 1989, n°88-81189).

Fondée sur les dispositions de l' article L 232 du LPF , l'intervention de l'administration en qualité de partie civile a pour principal intérêt de lui permettre d'être présente à tous les stades de la procédure, de fournir tous documents et renseignements de nature à éclairer les magistrats, de répondre aux arguments des personnes mises en examen, de s'opposer à leurs manœuvres dilatoires et, d'une façon générale, de provoquer les mesures les plus efficaces pour la répression du délit. Son rôle s'apparente, en fait à celui d'une partie jointe au Ministère public.

5.3.3. Le contenu de la plainte

Le tribunal est saisi soit par citation directe, quand il n'y a pas d'instruction, soit par l'ordonnance de renvoi et dans les termes de celle-ci. Le parquet fixe la date à laquelle l'affaire sera inscrite au rôle du tribunal et qui fait délivrer les citations à comparaître. La présence de la partie civile à l'audience est nécessaire.

Devant la juridiction pénale, la charge de la preuve incombe dans tous les cas à l'accusation, c'est-à-dire au Ministère public auquel se joint, le cas échéant, l'administration partie civile. C'est à eux qu'il appartient d'établir la matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle de l'inculpé, qui bénéficie toujours de la présomption d'innocence.

L'article L 227 du LPF prévoit qu'en cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du CGI , le ministère public et l'administration doivent rapporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement ou au paiement des impôts visés par ces articles.

5.3.4. Le formalisme obligatoire de la demande de solidarité

La solidarité du condamné avec le redevable légal de l'impôt fraudé prévue à l'article 1745 du CGI, ne peut être prononcée par les juridictions répressives qu'à la requête de l'administration des impôts (Cass .c rim . 18 septembre 2002 , n°01-87824).

La demande visant la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI doit être expresse. Dans son dépôt de plainte auprès du Procureur de la République, le directeur départemental des finances publiques doit, outre les faits relatés, mentionner sa constitution de partie civile soit à l'audience soit en cours de l'instruction et préciser que l'administration demandera que tous ceux qui feront l'objet d'une condamnation soient solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt et des pénalités fiscales y afférentes.

5.3.5. Les peines encourues en droit français

En France, les peines principales prévues à l'article 1741 du CGI sont des peines d'emprisonnement et d'amende. Les peines accessoires s'appliquent automatiquement ; les personnes condamnées pour des délits fiscaux encourent les sanctions qui sont prévues par l'alinéa 3 de l'article 1741 du CGI et la privation des droits civiques, civils et de famille.

Les peines complémentaires doivent être expressément prononcées par le tribunal : (publication et affichage du jugement, interdiction d'exercer une profession indépendante et retrait du permis de conduire, exclusion des marchés publics).

6.1. La mise en œuvre de l'action pénale en droit congolais

En République Démocratique du Congo, le droit pénal fiscal et la théorie de la solidarité fiscale semblent donner une apparence moins élaborée. C'est avec timidité que le législateur a instauré des infractions fiscales au travers de l'article 102 de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

L'on se demande si le législateur a été tenté de privilégier le volet du contentieux administratif à raison de ne pas paraître oppressif à l'égard du contribuable ou est ce que le laconisme dénoté dans les dispositions relatives à la solidarité fiscale que ce soit en phase pénale ou administrative est l'effet d'une politique qui s'est avérée unique face la sévérité de la répression de la fraude fiscale.

Toutefois, il n'est point question de nier que le législateur a prévu un droit pénal fiscal qui est appliqué et qui d'ailleurs semble prendre de l'ampleur.

En effet, avons dit que sont qualifiées d'infractions fiscales selon la loi précitée, les faits suivants:

- 1) l'omission volontaire de déclaration ;
- 2) la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ;
- 3) la passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables ;
- 4) l'invitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ;
- 5) l'émission des fausses factures ;
- 6) l'opposition à l'action de l'Administration des impôts ;
- 7) l'agression ou l'outrage envers un agent de l'administration des impôts.

6.1.1. Etude de chaque infraction fiscale en droit congolais

Peu d'ouvrages ont abordé le sujet. Parmi les quelques ouvrages congolais, nous avons consulté celui du professeur MUANDA N, (2011), qui a tenté de brosse un droit pénal fiscal congolais.

1. L'omission volontaire de déclaration

L'élément matériel de cette infraction consiste dans le fait de ne pas déclarer une matière légalement imposable. Le contribuable omet de manière volontaire ou s'abstient de déclarer au fisc la matière qui est imposable. Violant ainsi l'obligation lui incombant de payer ce qui est dû légalement au fisc du fait de son activité lucrative, de son bien ou de son profit. (Muanda N, 2011).

Le contribuable agit donc par négligence, de telle sorte qu'une taxation ne soit dûment pas effectuée.

2. La dissimulation des sommes sujettes à l'impôt

A la différence de l'omission volontaire de déclaration, la dissimulation est le fait de cacher les sommes qui légalement sont imposables au fisc. Le contribuable soustrait à la vue et à la connaissance du fisc, les sommes concernées, de sorte que ce dernier est ignorant des sommes imposées. Cette infraction est souvent pratiquée en recourant à la thésaurisation des sommes détenues par le contribuable. D'autant plus qu'il est facile de cacher ce que l'on possède.

3. La passation délibérée des écritures fictives ou inexacts dans les livres comptables

Cette infraction est à caractère purement comptable dans la mesure où elle consiste à tracer les opérations comptables qui ne sont pas réelles ou dans le cas où elles seraient réelles, elle est néanmoins non-conforme à la réalité. Les opérations comptables ainsi enregistrées soit dans le livre-journal, dans le bilan ou dans l'inventaire sont entachées d'inexactitude. Les livres comptables peuvent être assimilés au certificat de salaire ou autres attestations délivrées par des tiers. A condition que cela cadre avec l'information comptable ou financière du contribuable.

Il est donc naturel que l'on conclure que le contribuable fait fallacieusement usage des titres faux, falsifiés, inexacts dans le but de commettre une fraude fiscale.

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

Ici, le contribuable que nous pouvons appeler « provocateur » n'agit ni s'abstient de payer l'impôt, mais par contre, fomente dans l'esprit d'autre contribuable que nous appelons « provoqué » la détermination de se soustraire au paiement de l'impôt par un refus caractérisé, catégorique ou téméraire. Non seulement le provocateur commet l'infraction si le provoqué refuse de payer l'impôt, l'infraction est retenue dans son chef même si le provoqué, décide de payer l'impôt, mais le fait en retard du fait de l'incitation du provocateur

Peut-on retenir l'infraction si un opposant politique critiquant l'action du Gouvernement provincial ou central, dans son discours convainc ses partisans de la mauvaise politique fiscale ou de la mauvaise gestion des recettes fiscales et que ces derniers s'abstiennent à payer désormais un impôt ou exige avant de le payer que le gouvernement leur donne des justificatifs ?

La réponse est oui, car, l'on ne saurait permettre un discours quel que soit sa nature et quel que soit son auteur, qui puisse inciter à la non-exécution de l'obligation citoyenne de payer l'impôt.

5. L'émission des fausses factures

Les factures étant des pièces justificatives des opérations comptables, elles sont indispensables à l'information comptable et financière, qui permet au fisc de mieux procéder au contrôle fiscal sur pièce, en cas de doute ou d'inexactitude. Leur caractère faux ou falsifié est réprimé en toute raison. Le caractère faux peut consister dans le fait des données inexacts ou falsifiées.

Par ex. une facture qui constate un achat ou une vente de 1000 francs congolais alors que le prix réel est de 1200 francs, est une fausse facture. La minoration est donc un élément falsificateur pour une facture.

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

Il n'est pas facile de définir l'action de l'Administration des impôts, tant est vrai que le législateur ne l'a pas défini comme pour tous les termes de précédentes infractions. A ce égard, l'on peut déduire que cette opposition peut être formulée contre toute démarche de l'Administration ou contre toute opération de cette dernière rentrant dans le cadre de ses fonctions tel que conférées par la Constitution du 18 février 2006 sur la répartition des compétences fiscales entre le Gouvernement central et les gouvernements provinciaux.

L'opposition peut également être formulée contre le contrôle fiscal. Le Professeur Kola Gonze définit le contrôle fiscal comme une opération qui consiste à assumer de la sincérité des déclarations souscrites en les confrontant avec les éléments extérieurs, notamment avec la comptabilité ou, avec la situation du patrimoine, le train de vie et la situation de trésorerie dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale du contribuable.

Il existe trois formes de contrôle fiscal :

- 1) Le contrôle formel ;
- 2) Le contrôle sur pièce ;
- 3) Le contrôle sur place.

Toute opposition à l'une des formes du contrôle fiscal, est susceptible d'être qualifiée d'opposition à l'action de l'Administration fiscale puisque le contribuable refuse le déroulement d'une action dument initiée par le fisc.

7. L'agression ou l'outrage envers un agent de l'Administration des Impôts

Il a paru nécessaire pour le législateur de protéger la personne de l'agent fiscal. Il arrive qu'un agent de l'Administration des Impôts, puisse faire l'objet durant l'exercice de ses fonctions, d'une insulte ou voire même d'une agression physique de la part d'un contribuable.

L'agression doit être physique, c'est-à-dire dirigée contre la personne physique contre un agent en fonction. Un simple coup de poing ou un baffle sur la joue, constitue une agression. De même, laisser attaquer l'agent par ses chiens p ou par ses gardiens, constitue une agression.

L'outrage, par contre, s'exprime par toutes formes de paroles injurieuses, humiliantes ou dégradantes : insultes, mais un simple propos discourtois ne devra pas être retenu. Par ex. fous-moi la paix et fais ton travail !. Tandis que : imbécile ou tu n'es qu'un pauvre agent de rien du tout ! Sera un outrage.

Mais quelqu'un qui dit de manière abstraite : la DGI est inefficace à cause de la corruption, ne commet pas d'outrage. D'abord parce que la loi ne vise pas l'outrage envers l'Administration mais contre son agent en train d'effectuer une mission régulièrement ordonnée. Un agent du fisc, en dehors de sa mission, qui serait outragé par ce qu'il demandait un contrôle, ne pourra pas amener le juge à la condamnation de son agresseur.

Il faut que l'agent soit doté d'un ordre de mission dûment délivrée. Un agent du fisc, qui dans le quartier, se verrait dire : voyez ce corrompu du fisc, voleur des impôts ! Ne peut pas crier à l'infraction fiscale, mais à une infraction du droit commun. Par ce que le décor de l'infraction n'est peint en droit pénal fiscal.

Mais pendant le contrôle fiscal, un tel propos serait constitutif d'outrage selon le droit pénal fiscal.

Somme toute, 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.

6.1.2. L'élément intentionnel ou moral

Il est évident que toutes ces infractions fiscales, à l'exception de l'agression ou de l'outrage envers un agent fiscal, sont commises avec l'intention frauduleuse. L'expression usitée à l'article 102 « ...qui procèdent manifestement de l'intention frauduleuse... », semble superflue puisque les mots : « volontaire et délibéré » démontrent l'intention frauduleuse. (Constatin L, 1968).

D'autant plus que le dernier paragraphe du dit article définit l'intention frauduleuse dans le fait de se soustraire ou de soustraire les tiers au paiement de l'impôt. Cependant, l'infraction ne serait pas établie si le contribuable a omis de déclarer par simple oubli et que son intention n'était point de se soustraire au paiement de l'impôt. La démarche pour le prouver n'est pas simple, car comment savoir que l'on a omis de déclarer avec bonne foi sachant que l'on est bien redevable du fisc dès le début ?

L'élément moral ou intentionnel : 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.

6.1.3. La plainte préalable

Les poursuites pénales en matière fiscale sont spécifiques mais ressemblent à celles de certaines infractions du droit commun sur le point relatif à la plainte préalable. L'article 103 dévolue l'action publique au Procureur de la République sur plainte de certaines personnes bien qualifiées.

Il s'agit de :

- 1) de l'Officier de la police judiciaire à compétence restreinte (un agent du fisc normalement assermenté près le Procureur de la République) ;
- 2) du Directeur Général ou du Directeur compétent.

Doit-on conclure que si ces personnes ne déposent pas plainte, le Ministère Public ne peut pas déclencher l'action publique ?

La réponse paraît affirmative. Il s'agit au fait de récolter les éléments auprès de l'agent mieux qualifié pour constater les infractions fiscales. C'est au fait à l'Administration fiscale d'apprécier de l'opportunité des poursuites. Mais à notre avis, le Ministère Public en vertu du

principe de la plénitude de l'action publique, peut exercer l'action fiscale accessoirement à l'action publique.

6.1.4. Le cas de flagrance de l'infraction fiscale

En cas de flagrance, l'OPJ de l'Administration des Impôts, peut se saisir du délinquant fiscal pour le remettre sans délai au parquet près la République.

Une deuxième modalité consistera à saisir directement le tribunal répressif par une citation directe. Dans tous les cas, l'Administration fiscale se constitue partie civile à l'action publique pour se voir allouer des dommages et intérêts.

Une troisième modalité sera de procéder à une interpellation du délinquant fiscal et le mettre à la disposition du parquet. Dans la pratique on appelle « agents poursuivants » les agents de l'Administration chargés des poursuivre les délinquants fiscaux.

6.1.5. La poursuite par voie transactionnelle

Il est naturel de nous demander si l'OPJ de l'Administration fiscale peut après avoir constaté une infraction, transiger avec le délinquant fiscal ?

Oui, mais une fois l'affaire portée devant le Ministère Public, la transaction peut se faire qu'avec l'autorisation du procureur. En réalité, cela posera certes, des problèmes, car, le Ministère public, tire toujours partie de son fort en qualité de garant de la paix publique. Mais dans la pratique, l'Administration fiscale pèse de son poids pour faire barrage au procureur, lui rappelant ainsi la limitation de la plénitude de l'Action publique.

6.2. La charge de la preuve

La preuve incombe à l'agent du fisc. « Actori incumbit probatio ». On ne peut pas demander au délinquant fiscal de démontrer son innocence. Si le Fisc ne produit pas de preuve, le juge devra conclure à l'innocence du prévenu selon les normes du droit pénal général.

Le professeur Muanda N (2011), affirme que la charge de la preuve qui incombe à l'administration fiscale, en vertu de la présomption d'exactitude de la déclaration, est d'une portée limitée. En effet, « il est formellement inexact de soutenir que l'ensemble de la déclaration se serait vu conférer une présomption d'exactitude. A vrai dire, pour les éléments que le contribuable entendra déduire, c'est lui qui alléguera avoir droit à cette déduction et la preuve lui reviendra sans qu'il puisse exciper d'une prétendue présomption d'exactitude de la déclaration.

Cette charge de la preuve qui incombe au contribuable est qualifiée par la jurisprudence et la doctrine de charge de la preuve « par nature. Il s'agit d'« une attribution de la charge de la preuve fondée sur la nature de l'opération incriminée. La nature de certaines opérations aboutit à obliger

le contribuable à justifier de leur réalité. Il s'agit des déductions effectuées sur la base imposable.

6.2.1. La notion de « charge de la preuve par nature » en matière d'acte anormal de gestion

Kamounf (2003) « L'acte anormal de gestion est celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette, sans être justifié par l'intérêt de l'exploitation. La théorie de l'acte anormal de gestion, construction jurisprudentielle en France⁸, constitue une limite au principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises.

La théorie de l'acte anormal de gestion est une construction jurisprudentielle que le juge de l'impôt en France rattache à l'article 39-1 du code général des impôts. Cet article dispose que le bénéfice net est établi sous déduction de toute charge. La jurisprudence considère que ce texte vise toutes dépenses exposées ou toute illustration des pouvoirs exorbitants dont dispose l'administration, permet à celle-ci de rejeter la déduction de la charge ou imposer un manque à gagner, par la réintégration. (Afschrift TH, 1998).

Les principes de base gouvernant l'attribution de la charge de la preuve, en matière d'acte anormal de gestion¹, ont été dégagés par l'assemblée plénière du C.E. dans le fameux arrêt du 27 juillet 1984, S.A. « Renfort Service ». La question qui s'est posée au C.E. et qu'il a tranchée de façon explicite dans sa formation plénière fiscale, était de savoir « si l'administration doit supporter dans tous les cas la charge de la preuve lorsqu'elle invoque, pour justifier un redressement, la gestion anormale du contribuable ».

En Tunisie, Le C.E. a fait dépendre la charge de la preuve, en matière d'acte anormal de gestion, de « la nature des opérations comptables » auxquelles ont donné lieu les actes de gestion dont l'administration conteste la normalité.

En effet, selon la formule retenue par la Haute Assemblée, dans cet arrêt : « Considérant que, si la détermination du fardeau de la preuve est, pour l'ensemble des contribuables soumis à l'impôt, tributaire de la procédure d'imposition suivie à leur égard, elle n'en découle pas moins, à titre principal, dans le cas des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés, de la nature des opérations comptables auxquelles ont donné lieu les actes de gestion dont l'administration conteste le caractère.

Considérant, en particulier que, si l'acte contesté par l'administration s'est traduit, en comptabilité, par une écriture portant, soit sur des créances de tiers, des amortissements ou des provisions, lesquels doivent, en vertu de l'article 38 du CGI, être retranchés des valeurs d'actif pour obtenir le bénéfice net, soit sur les charges de la nature de celles qui sont visées à l'article 39 du même code, et qui viennent en déduction du bénéfice net défini à l'article 38 du code, l'administration doit être réputée apporter la preuve qui lui incombe si le contribuable n'est pas, lui-même, en mesure de justifier dans son principe comme dans son montant, de l'exactitude de

l'écriture dont il s'agit, quand bien même, en raison de la procédure mise en œuvre, il n'eût pas été, à ce titre, tenu d'apporter pareille justification ; qu'en revanche, si l'acte auquel l'administration attribue un caractère anormal s'est traduit en comptabilité par des écritures autres que celles mentionnées ci-dessus, ce qui est le cas, notamment, des écritures qui retracent l'évolution de l'actif immobilisé, avant la constitution des amortissements ou des provisions, il appartient à l'administration d'établir les faits qui donnent selon elle, un caractère anormal à l'acte, alors même que, à raison de la procédure suivie, le contribuable devrait démontrer l'exagération de l'imposition contestée... ». (Kamoun F, 2003).

Plusieurs justifications peuvent être avancées à l'appui de la charge de la preuve par nature reposant sur le contribuable.

La première raison, généralement avancée, est l'aptitude à la preuve. En effet, le contribuable est « le mieux placé » pour justifier les éléments venant en déduction de la base imposable. « Le fisc n'a jamais en mains toutes les données de la situation exacte du contribuable.

Comme l'a affirmé, très justement, un commissaire du gouvernement, il est dans la nature des choses que le contribuable fournisse a priori les justifications que lui seul peut apporter. En effet, il est logique que le contribuable s'explique, comme lui seul peut le faire, sur l'inscription dans sa comptabilité d'une somme qui a une incidence négative sur la base de l'impôt.

Par ailleurs, on ne doit pas perdre de vue que les faits qui doivent être prouvés sont seulement ceux qui sont allégués⁵. Le fisc n'a aucune raison d'alléguer qu'il y a des éléments déductibles. Il a d'ailleurs intérêt à en nier l'existence. Or, selon le principe « *Ei incumbit probatio qui dicit non qui negat* » : la preuve incombe à celui qui allègue, non à celui qui nie. Donc, le contribuable, qui allègue des éléments entraînant un allègement de l'impôt, assume la charge de la preuve.

Enfin, l'argument de texte s'allie à ces justifications, pour expliquer la charge de la preuve par nature incombant au contribuable. En effet, il y a une obligation légale qui incombe aux contribuables de pouvoir produire à l'appui des chiffres qu'ils déclarent, et en particulier les charges déductibles, des pièces justificatives. Comme l'a affirmé, Cilles Amedee Manesme, « il y a glissement de la charge de la preuve sur le terrain de la justification.

En vertu de ce même principe, la charge de la preuve de revenus incombe à l'administration fiscale. Le contribuable n'a aucune raison d'alléguer qu'il a perçu des revenus : dès le moment où c'est l'administration qui entend procéder à une imposition, il lui revient d'alléguer que des revenus ont été perçus. Si la preuve incombait au contribuable, il devrait alléguer qu'il n'a pas perçu de revenu ou du moins qu'il n'en a pas perçu au-delà d'un certain montant, et quelle que soit la connaissance des faits que le contribuable peut en avoir, il faut bien reconnaître qu'une telle preuve serait impossible.

Si l'on peut comprendre et trouver logique la charge de la preuve par nature incombant au contribuable, il n'en demeure pas moins vrai qu'elle affirme le déséquilibre entre le fisc et le

contribuable. En effet, le législateur tunisien ne s'intéresse à la charge de la preuve que lorsqu'il s'agit du contribuable. Ce dernier se trouve toujours dans l'obligation de se justifier.

Certes, le fait que le contribuable supporte une charge de la preuve par nature ne constitue pas un renversement de la preuve à son détriment. Cette charge lui incombe «d'emblée. Néanmoins, il convient d'avoir présent à l'esprit que cette charge de la preuve par nature constitue une atténuation qui vient « nuancer la rigueur et le caractère automatique des principes d'attribution du risque de la preuve et donc alléger le fardeau de la preuve qui pèse sur l'Etat.

Le contribuable se sent dominé, écrasé par l'administration et dans l'obligation de se justifier. Il doit prouver les éléments déductibles. Mais aussi il doit apporter la preuve qu'il s'est acquitté de son devoir fiscal. Il s'agit là d'une charge de la preuve préliminaire incombant au contribuable, pour pouvoir bénéficier de la présomption d'exactitude de la déclaration.

6.2.3. Base légale d'une infraction fiscale en droit congolais

L'incrimination fiscale doit être légale. Ce principe rencontré au niveau des incriminations de droit pénal commun est aussi essentiel en matière des peines. Le juge ne peut prononcer une peine dont la nature et le taux n'ont pas été préalablement déterminés par la loi « Nulla poena sine lege ». Le souci de légalité fut tel qu'au XVIII^e siècle, le code pénal révolutionnaire, de 1791 avait constitué le système des peines fixes, ne connaissant ni le minimum, ni le maximum et avait supprimé le droit de grâce.

Ces dispositions allaient toutefois être abandonnées par la législation Napoléonienne (Code de 1810). Ce principe exclut les privilèges. Tous les congolais sont égaux devant la loi, et il ne saurait être question pour le juge d'appliquer aux délinquants des peines différentes en fonction des classes sociales auxquelles ils appartiennent.

Sur le plan pratique cependant, ce principe est d'application difficile. Les gens sont inégalement dotés quant à la situation sociale, leur fortune ou leur tempérament. Les peines ne peuvent avoir le même impact sur tous est l'égalité que postule le principe est de droit et non de fait. (...).

Il faut relever que cette égalité des peines est fort entamée par les larges pouvoirs donnés aux juges et à l'administration pénitentiaire dans l'individualisation de la sanction. Un autre aspect de la légalité de la peine est que celle-ci est obligatoire, c'est-à-dire qu'une fois qu'elle est prévue par la loi, le juge n'est pas libre de la prononcer ou de ne pas la prononcer. Il doit condamner à cette peine, à moins que la loi ne dispose autrement de manière expresse. Il en est ainsi lorsqu'elle prévoit une excuse absolue.

6.2.4. LES SANCTIONS PÉNALES APPLICABLES

La lecture de l'article 101 de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme de procédures fiscales, permet de dégager deux sanctions pénales.

La première infraction et la récidive.

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 :

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.

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.

Il s'agit des peines ou de la peine que le juge prononce dans l'hypothèse où le contribuable commet l'infraction pour la première fois de sa vie fiscale. La peine à appliquer en cas de commission de l'une des infractions énumérées, sera de « 1 an à 30 jours, une amende égale au montant de l'impôt élué ou non payé dans le délai imparti ou l'un de ces peines seulement. Le juge peut donc prononcer l'emprisonnement + l'amende ou l'emprisonnement seul ou bien encore l'amende seule. Il est le seul souverain en la matière.

Si le contribuable est un délinquant fiscal invétéré, un récidiviste chevronné, il sera condamné à 40 jours d'emprisonnement ou à une amende égale ou double du montant de l'impôt élué ou non payé dans le délai. Ou au cumul de ces deux peines.

Il faut dire que comparativement au droit français, le législateur congolais se montre plus souple. Le caractère intimidant et infligeant ne ressort pas ses effets à suffisance, c'est notre avis.

6.2.5.. 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.

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.

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 différente et indépendante 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.

Dans la pratique en droit congolais, l'on semble ignorer ou sinon ne pas tenir compte de spécificité juge de l'impôt. Un regard comparé nous permet de comprendre que l'abus de droit peut être défini comme étant « *La volonté d'échapper à l'impôt par des procédés juridiques artificiels, c'est un trucage réalisé par des juristes, une forme de manipulation par ceux qui comprennent trop bien le droit fiscale, c'est-à-dire la fiscalité en tant que science juridique* ». (ABOUDA A, 2001).

En effet, le juge de l'impôt joue un rôle déterminant dans l'appréciation des actes constituant le montage avancé par le contribuable, de même il peut écarter l'abus de droit au motif que ses éléments constitutifs à savoir fictivité de l'acte, ou but exclusif d'éluider l'impôt dû, ne sont pas démontrés. (BRURON J, 1991).

L'administration et le juge ont seulement la faculté d'écarter les formules juridiques lorsque celles-ci ne sont que des apparences qui dissimulent une réalité tout à fait différente. Ils ont seulement le pouvoir de restituer leur véritable caractère à certaines opérations qui sous le couvert de contrats ou d'actes formellement licites, tendent uniquement à faire échec en fait à la loi fiscale. Sur ce plan, l'administration et le juge de l'impôt ont le pouvoir de rechercher quelle est la situation exacte des contribuables, quelles que soient les qualifications données par ceux-ci à leur activité. (BIENVENU J.J et LAMBERT T. (2003).

Par conséquent, une fois démontré, l'abus de droit est sanctionné par le paiement de différence entre l'impôt qu'aurait normalement dû et l'impôt qui a été acquitté lorsque l'existence de l'abus de droit est démontée. L'administration procède à un redressement en restituant à l'opération litigieuse son véritable caractère et le contribuable devra donc acquitter l'impôt correspondant assorti des intérêts de retard et d'une majoration, et la sanction s'applique dans les cas où la minoration ou la majoration excède 30% du chiffre d'affaires ou du crédit d'impôt déclaré.

Le réalisme fiscal traduit donc par le rejet des apparences juridiques lorsque celles-ci s'avèreraient gênantes pour saisir la réalité d'une imposition. (ROBBEZ-MASSON CH, 1990).

Le juge de l'impôt doit également protéger le contribuable. Il est nécessaire de garantir une protection au contribuable de bonne foi. La notion de bonne foi évoque, en premier lieu, la « croyance erronée ». Une croyance erronée mais sincère (ou légitime) en l'existence d'une situation juridique régulière. Elle privilégie donc une attitude passive du sujet de droit en l'occurrence le contribuable qui ignore l'obstacle légal empêchant de donner plein effet à une situation juridique.

La bonne foi évoque en deuxième lieu, un « comportement loyal », une attitude d'intégrité et d'honnêteté et la conscience d'agir sans léser les droits d'autrui. Elle privilégie ainsi une attitude active pouvant s'apprécier eu égard au comportement effectif du contribuable. La protection de la croyance erronée du contribuable est fonction de certains impératifs que le système fiscal en place se doit d'observer. (FARJAT G, 1982).

« En principe, le droit commun doit l'emporter sur toute autre considération car il est seul à même d'assurer le respect du principe d'égalité de tous devant la loi fiscale, et il serait très certainement très utopique de prétendre construire le droit à partir des seules notions de loyauté et de confiance ». Cependant, devant la multiplicité et la complexité des textes fiscaux, l'adage « Nemo censetur ignorare legem ». (Nul n'est censé ignorer la loi) devient chimérique. (BARILARI A. (2000)).

L'accroissement du rythme de production de la loi confirme ce constat. « La cadence des modifications des textes de lois est variable d'un domaine à un autre. Toutefois, le domaine fiscal et le domaine de l'incitation à l'investissement arrivent en tête. ».

Il paraît ainsi légitime de déduire que le principe semble en matière fiscale, plus que dans les autres matières : l'impossibilité de connaître toutes les lois. Ainsi, les contribuables loyaux peuvent faire des erreurs, liées par exemple à la méconnaissance ou à la complexité du droit fiscal. D'où la nécessaire différenciation des erreurs conscientes, qui découlent d'une volonté délibérée d'atténuer le revenu ou le bénéfice imposables au prix d'une irrégularité, des erreurs involontaires.

Le législateur ne distingue donc pas les erreurs volontaires des erreurs involontaires. Or, en droit fiscal, il convient d'apprécier le comportement du contribuable et par là même le caractère volontaire ou non de l'erreur. Car, seule l'erreur involontaire est réparable. Cette erreur peut être constatée lors d'une vérification préliminaire ou encore lors d'une vérification approfondie. (ZIMMEN B et SANDRINE G. (1999)).

6.2.5.1. Sanctions ou peines : régime juridique général

La peine (sanction pénale) est le mal infligé à titre de punition par le juge à celui qui s'est rendu coupable d'une infraction. La notion de la peine est inséparable de l'idée de souffrance ; c'est celui-ci qui permet de distinguer la peine d'autres mesures coercitives. C'est ainsi qu'elle se distingue de la simple mesure administrative de police qui intervient avant la commission de l'infraction en vue de la prévenir. De même, elle se distingue de la réparation civile qui résulte de la condamnation à des dommages et intérêts.

6.2.5.2. Fonctions de la peine

La peine remplit quatre fonctions :

- La fonction morale ou rétributive ;
- La fonction de prévention ;
- La fonction de prévention générale ;
- La fonction éliminatrice

6.2.5.3. Fonction morale ou rétributive

Lorsqu'un délinquant commet une infraction, il contracte une dette en vers la société. Il doit la payer, le crime est une faute que l'agent doit expier ; cela répond à une exigence morale partagée par une société à toute les époques ; les bons actes doivent être récompensés et les mauvais doivent être punis.

Et les sentiments comme l'expression populaire sont que " justice soit faite ", la fonction tribulaire de la sanction mérite d'être affirmée car elle constitue un rappel des valeurs essentielles de la société auxquels aucun individu ne peut porter atteinte sans que des comptes ne lui soient demandés, des valeurs qu'on ne peut mettre en cause impunément.

6.2.5.4. Fonction de prévention individuelle ou spéciale

La peine a pour fonction d'empêcher à celui à qui elle est appliquée de recommencer. Elle atteint ce but soit par l'intimidation pure, soit encore par l'amendement.

6.2.5.5. Intimidation

On espère que le délinquant qui a déjà subi une peine en a pris la mesure. Il connaît les désagréments de les subir à nouveau. C'est la fonction utilitaire au sens benthamien : l'agent doit avoir plus d'intérêt la loi qu'à la vider.

6.2.5.1. Amendement

La peine doit retenir l'ancien délinquant dans la bonne voie en lui inspirant de sentiments honnêtes vis-à-vis de la société.

On peut espérer surtout que, par les peines privatives de liberté on peut soumettre le détenu à un traitement de resocialisation et de relèvement. Cette fonction est jusqu'à ces jours considérée comme importante de la peine.

Toutefois les résultats n'ont pas toujours été à la hauteur des espoirs formulés ; compte tenu notamment de la façon défectueuse dont les établissements pénitentiaires fonctionnent dans des nombreux pays. Bien plus, le rôle nocif des prisons surtout celui de courte peine est de plus en plus dénoncé et leur aménagement a été proposé, lorsque ce n'était purement et simplement leur suppression. (CONSTANT J, 1966).

6.2.5.2. Fonction préventive générale et fonction Eliminatrice

La peine infligée au délinquant constitue un avertissement, une mise en garde adressée à tous les citoyens qui seraient tentés de l'intimider. Cette fonction de peine est appelée « Intimidation collective » ; c'est en vue de réaliser cette fonction d'intimidation collective que les jugements sont publiquement rendus ou que, dans certain cas ils sont publics. C'est cette idée de prévention générale qui fait qu'en cas d'augmentation de la criminalité, lorsque des crimes crapuleux ou spectaculaires se commentent avec tendance à la répétition, l'opinion publique réclame des châtiments exemplaires c'est-à-dire des peines de nature à décourager toute velléité de commettre des infractions semblables. (NGBANDA T, 2010).

Quant à la fonction éliminatrice, elle consiste en ce que, par l'exécution de la peine, le délinquant est mis hors d'état de nuire. La peine qui remplit par excellence ce rôle est la mort. Mais on peut dire aussi que les peines privatives de liberté comportent une dimension éliminatrice en ce sens que pendant leur application, le condamné n'est pas en mesure de recommencer.

De même, la peine ou la mesure de sûreté consistent à déchoir le délinquant routier de son droit de conduire, remplit la fonction éliminatrice dans ce sens que, si elle est effectivement appliquée, elle a pour conséquence d'exclure le mauvais conducteur de la circulation définitive ou pour un temps.

CONCLUSION

La responsabilité fiscale des associés de société civile

Les sociétés civiles, visées à l'article 8 du code général des impôts, échappent à l'impôt sur les sociétés. Ce sont les associés qui paient l'impôt à raison de la quote-part des bénéfices sociaux qui leur revient. Hors le paiement de l'impôt, il est tenu compte de la personnalité juridique et fiscale de la société.

Ainsi, en cas redressement, l'administration fiscale doit effectuer, conformément à l'article 1858 du code civil, des poursuites préalables à l'encontre de la personne morale avant de mettre en cause la responsabilité fiscale des associés à hauteur de leur participation.

Lorsque ces poursuites se révèlent infructueuses, l'administration fiscale est en droit, conformément à l'article 1857 du code civil de mettre en œuvre la responsabilité des associés qui « répondent indéfiniment [à l'égard des tiers] des dettes sociales à proportion de leur part dans le capital social à la date de l'exigibilité ou au jour de la cession des paiements ».

C'est dans ces conditions que la Cour d'appel de Paris a pu retenir qu'un associé de société civile était « tenu, en application de l'article 1857 du code civil, au paiement d'une imposition incombant à cette société ».

L'article L.266 du LPF a été institué par l'article 54 de l'ordonnance n°58-1372 du 29 décembre 1958 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal et douanier dans son chapitre consacré à la « lutte contre la fraude », JORF du 31 décembre 1958, page 12064. L'article L.267 du LPF a été institué par l'article 74 de la loi n°80-30 du 18 janvier 1980, loi de finances pour 1980, JORF du 19 janvier 1980, page 147.

L'article L. 266 du LPF a été abrogé par l'article 15 de la loi n°2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie, JORF du 27 juillet 2005, page 12160.

En droit pénal fiscal comparé, il est à noter également que les auteurs et les complices d'une même fraude sont tenus solidairement au paiement des droits fraudés et des pénalités, dès lors qu'ils ont tous fait l'objet d'une condamnation pénale définitive et que la solidarité a été prononcée par le juge pénal (article 1745 du CGI).

L'article L.223-22 du code de commerce dispose que « Les gérants sont responsables, individuellement ou solidairement, selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés à responsabilité limitée, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion. ».

L'article L.225-251 du code de commerce dispose que « Les administrateurs et le directeur général sont responsables individuellement ou solidairement selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés anonymes, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion. »