

L'inapplicabilité des infractions fiscales en droit congolais

*Critique des articles 101 à 103 de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003
et propositions pour un droit pénal fiscal effectif*



CÉDRIC MUSIWA KITOKO

Juriste fiscaliste

L'inapplicabilité des infractions fiscales en droit congolais

*Critique des articles 101 à 103 de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003
et propositions pour un droit pénal fiscal effectif*

CÉDRIC MUSIWA KITOKO

Juriste fiscaliste

SOMMAIRE

Introduction	4
Section préliminaire. Les deux sens du mot infraction dans la Loi n° 004/2003	
I. Des incriminations dépourvues d'éléments constitutifs	11
II. Une peine légalement indéterminée	15
III. Une répression privée de ses effets, faute de peine privative de liberté	
IV. Le silence du Code pénal et l'absence d'un droit pénal fiscal autonome	
V. Éléments de droit comparé	29
VI. Propositions	34
Conclusion	38
Note sur les sources et les réserves	40

RÉSUMÉ

La Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales emploie le mot infraction dans deux acceptions qu'elle ne distingue jamais, et il en va de même du procès-verbal, de la constatation et de l'audition. Dans les chapitres consacrés au droit de recherche, au droit d'enquête et aux pénalités fiscales, l'infraction désigne un simple manquement, constaté par l'Administration à des fins de contrôle et sans portée répressive, l'article 56 ter B allant jusqu'à employer les deux mots pour la même chose dans le même alinéa. Dans le Chapitre IV, l'infraction est pénale au sens propre, supposant une intention frauduleuse, des complices et des poursuites exercées par le Procureur de la République. Cette équivoque n'est pas un défaut de vocabulaire : elle explique la construction du dispositif répressif et elle en commande l'échec. L'amende de l'article 101 a été calibrée avec les instruments des pénalités administratives, c'est à dire en pourcentage d'un impôt, alors qu'elle est une peine. Il en résulte une sanction sans assiette pour plusieurs des comportements visés, une récidive empruntée à un régime étranger, et surtout, faute de servitude pénale, une prescription annale de l'action publique, une police judiciaire fiscale dépourvue de tout pouvoir de contrainte et l'impossibilité de toute mesure privative de liberté. Le Code pénal, de son côté, ne connaît aucune infraction fiscale. La démonstration est menée article par article, confrontée aux droits français, belge, tunisien et camerounais, qui montrent que l'article 102 procède d'un démembrement de l'incrimination unique de l'article 1741 du Code général des impôts français, puis prolongée par les termes d'une réécriture.

INTRODUCTION

Le Titre IV de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 s'intitule, depuis la Loi de finances n° 17/014 du 24 décembre 2017, « Sanctions fiscales et pénales ». Son Chapitre I porte sur les dispositions générales relatives aux pénalités fiscales, ses Chapitres II et III sur leur base de calcul et leurs taux, son Chapitre IV sur les sanctions pénales. La distinction est donc inscrite dans l'architecture même du texte.

Elle disparaît pourtant dans la rédaction. Le mot infraction circule d'un

chapitre à l'autre sans changer de forme et en changeant de sens. Tantôt il désigne un simple manquement, c'est à dire une déclaration déposée en retard, incomplète ou inexacte, que l'Administration constate et sanctionne elle-même. Tantôt il désigne un délit, c'est à dire un comportement que seul un tribunal peut punir, après des poursuites engagées par le Procureur de la République. Cette confusion terminologique n'est pas anodine, et je voudrais montrer qu'elle est la clé de lecture des difficultés que soulève le dispositif pénal fiscal congolais.

L'objection formulée dans le débat professionnel mérite d'être prise au sérieux et poussée jusqu'au bout. Comment l'opposition à l'action de l'Administration des Impôts peut-elle être sanctionnée par une amende égale au montant de l'impôt éludé, alors que cette opposition a précisément pour effet d'empêcher la détermination de cet impôt ? La question n'est pas rhétorique. La réponse tient à l'origine du texte : le législateur a écrit une peine avec les outils dont il disposait pour les pénalités, c'est à dire un pourcentage calculé sur un montant d'impôt, et il l'a fait sans mesurer que la matière pénale obéit à des exigences propres de détermination de l'incrimination et de la peine, et que ces exigences commandent ensuite tout le régime procédural applicable.

La thèse défendue ici est simple. En l'état actuel de la législation fiscale, les articles 101 à 103 ne permettent pas de lutter contre la délinquance fiscale, non parce qu'ils seraient trop cléments, mais parce qu'ils sont, pour une large part, juridiquement inapplicables.

SECTION PRÉLIMINAIRE. LES DEUX SENS DU MOT INFRACTION DANS LA LOI N° 004/2003

A. Le manquement fiscal

Dans les chapitres consacrés aux pénalités, le mot infraction désigne un manquement à une obligation fiscale. Le dernier alinéa de l'article 89 en offre l'illustration la plus nette lorsqu'il définit la récidive comme le fait de commettre une même infraction déjà sanctionnée. Le terme y renvoie au défaut de déclaration, à la déclaration inexacte ou au retard de paiement, non à un comportement délictueux.

Le régime de ce manquement est entièrement administratif, en ce sens que l'Administration le constate, le chiffre et le réclame sans qu'aucun juge n'intervienne. La sanction figure sur une liste limitative, c'est à dire fermée, dressée par l'article 83, qui énonce que les pénalités fiscales comprennent les pénalités d'assiette, les pénalités de recouvrement, les amendes administratives et les astreintes. L'article 84 définit chacune de ces catégories. Les montants sont forfaitaires, c'est à dire fixés à l'avance en francs congolais ou en pourcentage, l'article 87 précisant que les amendes administratives sont fixées forfaitairement par la loi ou en vertu de la loi. L'article 99 les fait établir et recouvrer selon les mêmes modalités et sous les mêmes garanties que les droits auxquels elles se rapportent, donc par voie d'avis de mise en recouvrement, qui est le titre par lequel le Receveur réclame une somme au contribuable. L'article 98 ter autorise le Ministre ayant les Finances dans ses attributions à en modifier les montants par arrêté. Elles peuvent enfin faire l'objet d'une remise ou d'une modération par voie de recours gracieux.

L'élément moral, c'est à dire l'état d'esprit de l'intéressé, n'y joue aucun rôle nécessaire. Peu importe que le contribuable ait voulu tricher ou qu'il ait seulement été négligent : le manquement est constitué dans les deux cas. L'article 84 énonce en effet que les majorations sanctionnent le défaut de déclaration au regard des délais légaux ainsi que les déclarations inexactes, incomplètes ou

fausses, sans exiger la démonstration d'une intention. Le manquement est constaté objectivement, par l'Administration seule, et sans intervention du juge.

B. L'infraction pénale

Le Chapitre IV emploie le même mot dans son sens ordinaire de droit pénal. Trois marqueurs le signalent sans ambiguïté. L'article 101 exige une intention frauduleuse, qu'il définit. Il vise les auteurs et « leurs complices », notion qui ne se comprend que par référence aux articles 21 et 22 du Code pénal, lesquels désignent celui qui a donné des instructions, fourni des moyens ou aidé sciemment l'auteur. L'article 103 confie enfin les poursuites au Procureur de la République, ce qui suppose une action publique, c'est à dire l'action exercée au nom de la société pour faire punir l'auteur d'une infraction, un tribunal répressif et une peine prononcée par un juge.

Le test textuel décisif est ailleurs. L'amende de l'article 101 ne figure pas sur la liste limitative de l'article 83. Elle n'est ni une pénalité d'assiette, ni une pénalité de recouvrement, ni une amende administrative, ni une astreinte. Il en résulte, en bonne logique, qu'elle échappe au régime des pénalités fiscales : l'article 87 ne la rend pas forfaitaire, l'article 99 ne permet pas de la réclamer par avis de mise en recouvrement, l'article 98 ter ne permet pas d'en modifier le montant par arrêté ministériel, et le recours gracieux en remise ou modération des pénalités fiscales ne lui est pas ouvert. Autrement dit, aucun des mécanismes qui font vivre les pénalités administratives ne lui est applicable. C'est une peine, prononcée par un juge et soumise au Code pénal et au Code de procédure pénale.

C. Le vocabulaire pénal employé à des fins administratives

L'équivoque ne porte pas sur le seul mot infraction. Elle s'étend au procès-verbal, à la constatation et à l'audition, c'est à dire à tout le lexique de la procédure pénale, que la loi fiscale emploie couramment pour des opérations qui n'ont aucune portée répressive.

L'article 46 bis en fournit la démonstration la plus nette. Il autorise les agents munis d'un ordre de mission à mener des opérations de recherche et

d'investigation, à accéder aux locaux professionnels, à procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation et à entendre le contribuable ou toute personne. Son alinéa 3 dispose ensuite que les constatations d'infractions et les auditions consignées dans des procès-verbaux ne peuvent être opposées au contribuable et aux tiers impliqués que dans le cadre des procédures de contrôle fiscal, et son alinéa 4 que ces opérations ne peuvent en elles mêmes donner lieu à une notification de suppléments d'impôts.

Le texte parle donc de constatations d'infractions, d'auditions et de procès-verbaux, et il assigne à ces actes une destination exclusivement administrative. Ce ne sont ni les auditions des articles 41 et 42 de l'Ordonnance n° 78-289, qui obéissent à des règles propres, ni les procès-verbaux que cette ordonnance impose de transmettre à l'officier du ministère public. Les infractions ainsi constatées sont des manquements, appelés à alimenter une procédure de contrôle et la prise en charge du contribuable par les services opérationnels, non une poursuite.

L'article 56 ter B va plus loin encore et rend la démonstration difficilement contestable. Traitant du droit d'enquête, il énonce qu'à l'issue de l'enquête un procès-verbal consignait les manquements constatés ou l'absence de tels manquements est établi, puis, dans la phrase suivante, que la liste des pièces ayant permis la constatation des infractions est le cas échéant annexée au procès-verbal. Deux mots, manquement et infraction, désignent la même chose dans le même alinéa. L'article 56 ter C confirme la portée de ces actes en précisant que le droit d'enquête ne peut en lui même donner lieu à une notification de redressement et que les constatations du procès-verbal ne peuvent être opposées que dans le cadre des procédures de contrôle fiscal.

Le contraste avec l'article 56 quarto A achève de fixer la ligne de partage. Cette disposition, qui organise le droit de visite et de saisie, exige la saisine du Procureur de la République territorialement compétent, et elle décrit les comportements en cause dans des termes qui recoupent ceux de l'article 102, à savoir les achats et ventes sans facture, l'utilisation ou la délivrance de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, et le fait d'omettre sciemment de passer

des écritures ou de passer sciemment des écritures inexactes ou fictives. Elle reprend surtout la formule même qui définit l'intention frauduleuse à l'article 101, celle du contribuable qui se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts.

C'est donc dans le droit de visite et de saisie, et non dans le droit de recherche ni dans le droit d'enquête, que les deux ordres se rencontrent réellement. Encore faut-il observer qu'aucun texte ne dit si une visite autorisée par le Procureur peut fonder des poursuites, ni comment elle s'articule avec la requête exigée par l'article 103. Le seul point de jonction identifiable entre les deux ordres n'est pas organisé.

L'enseignement pratique est simple et il vaut d'être retenu par ceux qui appliquent la loi : la présence des mots infraction, constatation ou procès-verbal dans un texte fiscal ne signifie jamais, à elle seule, qu'une qualification pénale soit en cause. Un agent qui consigne des infractions dans un procès-verbal de recherche ne constate pas un délit et ne saisit personne. Il documente un dossier de contrôle.

D. Six conséquences

Cette distinction, une fois posée, commande le reste de l'analyse.

Premièrement, elle disqualifie la tentative, fréquente en pratique, de traiter l'amende de l'article 101 comme une pénalité de plus, établie par le service et réclamée par avis de mise en recouvrement. Une telle pratique serait dépourvue de base légale et empiéterait sur la compétence du juge répressif.

Deuxièmement, elle explique le vice de construction de la peine. En indexant l'amende sur le montant de l'impôt éludé ou non payé dans le délai, le législateur a reproduit la technique des majorations de l'article 89. Cette technique fonctionne pour un manquement déclaratif, qui suppose par hypothèse un impôt chiffrable. Elle ne fonctionne pas pour des comportements qui, précisément, empêchent ce chiffrage.

Troisièmement, elle rend inutilisable, au pénal, la définition de la récidive de l'article 89, comme on le verra.

Quatrièmement, elle transforme la nature du rapport entre l'article 97 ter et

l'article 102. Il ne s'agit pas d'un concours de qualifications pénales, mais d'un même fait saisi par deux ordres de répression distincts, ce qui déplace la difficulté vers la question du cumul des sanctions.

Cinquièmement, elle laisse sans statut le procès-verbal de constat d'infraction fiscale, que l'article 43 mentionne parmi les actes interruptifs du droit de rappel. Cet effet est administratif, comme l'est celui des procès-verbaux des articles 46 bis et 56 ter B. Aucun texte ne dit si un acte de cette nature vaut constatation de l'infraction pénale, quelles mentions il doit alors comporter, ni quelle force probante s'y attache devant le juge répressif. L'instrument qui devrait faire la charnière entre les deux ordres n'est organisé par aucun d'eux.

Sixièmement, elle impose une règle de lecture. Chaque fois que le mot infraction apparaît dans la Loi n° 004/2003, il faut déterminer, par l'emplacement de la disposition et par le régime qu'elle organise, laquelle des deux acceptions est en cause. Le présent article s'y astreint, et il tient cette exigence pour le premier des correctifs à apporter au texte.

I. DES INCRIMINATIONS DÉPOURVUES D'ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS

A. Une énumération de dénominations, non de comportements définis

L'article 102 énumère sept infractions fiscales : l'omission volontaire de déclaration d'impôt, la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt, la passation délibérée d'écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables, l'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt, l'opposition à l'action de l'Administration des Impôts, l'organisation d'insolvabilité et autres manœuvres tendant à faire obstacle au recouvrement de l'impôt, enfin le non reversement de tout impôt dont le contribuable n'est que redevable légal.

Aucune de ces expressions n'est définie. Le texte se borne à les nommer, alors qu'une incrimination doit dire ce que l'on reproche exactement à la personne poursuivie, c'est à dire décrire les gestes ou les abstentions qui la constituent. Or l'article 122, point 6, de la Constitution du 18 février 2006 réserve à la loi la détermination des infractions et des peines qui leur sont applicables, et l'article 17 subordonne toute poursuite et toute condamnation à l'existence préalable d'une infraction légalement définie. L'article 61 range d'ailleurs le principe de la légalité des infractions et des peines parmi ceux auxquels il ne peut être dérogé même sous l'état de siège ou l'état d'urgence, ce qui indique le rang que le constituant lui a assigné.

Le degré de précision exigible n'est pas le même selon l'ordre concerné. Une amende administrative peut se contenter d'un énoncé bref, parce qu'elle sanctionne le non respect d'une formalité elle-même définie ailleurs dans la loi : l'article 97 bis se réfère aux mentions obligatoires de la facture, l'article 93 aux annexes de la déclaration, l'article 92 au délai de réponse à une demande de renseignements. L'incrimination pénale ne bénéficie d'aucun renvoi de ce type. Faute d'obligation précise à laquelle se rattacher, elle doit décrire elle-même le comportement qu'elle punit.

La comparaison avec le Code pénal est instructive. Lorsque le législateur de 1940 a voulu réprimer la résistance à l'autorité, il n'a pas écrit « est punie la

rébellion » : il a écrit, à l'article 133, que la rébellion s'entend de toute attaque, toute résistance avec violences ou menaces envers les dépositaires ou agents de l'autorité agissant pour l'exécution des lois. L'élément matériel, c'est à dire le comportement concret exigé pour que l'infraction existe, y est décrit, et le juge sait exactement ce qu'il doit constater avant de condamner.

Rien de tel à l'article 102. Qu'est-ce qu'une opposition à l'action de l'Administration ? Le refus d'ouvrir l'accès aux locaux ? Le refus de communiquer une pièce ? Le recours à des moyens dilatoires ? L'exercice des voies de recours que la loi elle-même organise ? Le juge répressif ne peut pas trancher lui-même. Il est tenu par le principe d'interprétation stricte de la loi pénale, qui lui interdit d'étendre un texte à des situations voisines que le législateur n'a pas visées. Il ne peut donc combler cette lacune ni par analogie, ni par référence à la pratique administrative. Devant une incrimination qui n'a pas de contenu, il relaxe.

Le constat vaut également pour l'organisation d'insolvabilité, notion que le Code pénal congolais ne connaît pas et que la loi fiscale ne définit pas davantage, et pour l'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt, dont on ne sait ni si elle suppose la publicité, ni si elle suppose que l'incitation ait été suivie d'effet, ni comment elle s'articule avec la provocation directe par discours, écrits ou emblèmes visée à l'article 21, point 4, du Code pénal. Cette dernière incrimination touche par ailleurs à la liberté d'expression garantie par l'article 23 de la Constitution, ce qui rendait la précision d'autant plus nécessaire.

B. Un dol spécial calibré sur la seule fraude

L'article 101 ne vise que les infractions commises avec une intention frauduleuse, qu'il définit comme le fait de poser des actes en vue de se soustraire ou de soustraire des tiers à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt dû. Il ne suffit donc pas d'avoir commis l'un des sept comportements : il faut encore avoir agi dans ce but précis. Cette définition est celle de la fraude fiscale au sens strict. Elle convient à l'omission volontaire de déclaration, à la dissimulation, aux écritures fictives et au non reversement.

Elle convient mal aux autres. Celui qui fait obstacle à un contrôle ne cherche pas nécessairement à échapper à l'impôt : il peut vouloir dissimuler des faits étrangers à la matière fiscale, protéger un tiers, ou simplement gagner du temps. Celui qui organise son insolvabilité ne se soustrait pas à l'établissement de l'impôt, qui est déjà établi, mais à son recouvrement, ce qui n'est pas la même chose et n'entre pas dans la définition légale du dol. Pour ces comportements, le texte exige donc du poursuivant la preuve d'une intention qui leur est étrangère par nature. Le parquet devra établir que celui qui a bloqué un contrôle voulait échapper à l'impôt, alors même que le blocage peut s'expliquer tout autrement. La poursuite se heurte ainsi à une impossibilité de preuve construite par la loi elle-même.

C'est là que l'écart entre les deux ordres se mesure le mieux. L'amende administrative se contente d'un manquement objectif, constaté matériellement ; l'infraction pénale suppose un dol spécial, c'est à dire une intention dirigée vers un but déterminé, ici échapper à l'impôt. En transposant à la seconde une liste de comportements pensés comme des manquements, le législateur a créé des incriminations dont l'élément moral ne correspond pas à l'élément matériel.

C. Le chevauchement avec l'article 97 ter

Le point suivant est décisif, et il se lit dans le même texte. L'article 97 ter de la Loi n° 004/2003, dans sa rédaction issue de la Loi de finances n° 23/056 du 10 décembre 2023, dispose que l'opposition au droit d'enquête est sanctionnée par une amende de 1.000.000,00 de Francs congolais et, en cas de récidive, du double de ce montant, et que l'agent des impôts revêtu de la qualité d'officier de police judiciaire à compétence restreinte procède en outre à la fermeture provisoire des installations du contribuable, la réouverture n'intervenant qu'après soumission à l'enquête.

Cette disposition figure au Chapitre III, parmi les taux des pénalités. Il s'agit donc d'une amende administrative, et l'opposition qu'elle vise est un manquement, non une infraction pénale. Le rapprochement avec l'article 102 ne fait pas naître un concours de qualifications pénales : il met en présence deux

ordres de répression distincts saisisant un même fait.

L'enseignement n'en est pas amoindri, il est déplacé. Le législateur sait réprimer l'opposition. Il l'a fait avec un montant déterminé, exprimé en francs congolais, immédiatement applicable, assorti d'une mesure de contrainte matérielle efficace et confiée au même agent que celui visé à l'article 103. Quand il a voulu ériger le même comportement, décrit plus largement, en infraction pénale, il l'a frappé d'une amende calculée sur un impôt éludé, c'est à dire d'une sanction qui, dans cette hypothèse, n'a pas d'assiette. La sanction qui fonctionne est celle qu'il n'a pas qualifiée de pénale.

Deux difficultés en découlent, qui seront reprises plus loin : l'absence de tout critère de répartition entre les deux voies, et l'absence de toute règle de cumul.

II. UNE PEINE LÉGALEMENT INDÉTERMINÉE

A. Une assiette unique pour sept comportements hétérogènes

L'article 101 ne connaît qu'une seule peine, l'amende, et une seule assiette, c'est à dire une seule base de calcul : le montant de l'impôt éludé ou non payé dans le délai, doublé en cas de récidive. Le montant de la sanction n'est donc jamais fixé par la loi ; il se déduit d'un chiffre qu'il faut d'abord établir.

Pour l'opposition à l'action de l'Administration, cette base de calcul est introuvable. Prenons le cas concret d'un contribuable qui refuse l'accès de ses locaux au vérificateur et bloque la mission. L'opposition empêche la vérification d'aboutir. Tant que le contrôle n'est pas achevé, aucun impôt éludé n'est chiffré, et l'article 37 de la même loi envisage expressément l'hypothèse d'un avis de non lieu, c'est à dire d'un contrôle qui ne dégage aucun supplément. Dans cette hypothèse, l'amende encourue est égale à zéro. Une infraction dont la peine est nulle n'est pas une infraction faiblement punie : c'est une infraction sans peine, et le juge n'a pas le pouvoir de créer la peine que la loi n'a pas fixée. La circularité est complète, puisque la sanction d'un comportement se calcule sur un montant que ce comportement a précisément empêché d'établir.

Pour l'incitation du public, l'assiette est celle de l'impôt de tiers, indéterminée, potentiellement illimitée, et surtout dépendante du comportement de personnes sur lesquelles l'auteur n'exerce aucune maîtrise. Celui qui appelle publiquement à ne pas payer verrait ainsi sa peine varier selon le nombre de personnes qui l'ont écouté et selon les montants qu'elles ont éludés. Cela heurte le principe de la responsabilité pénale individuelle affirmé par l'article 17 de la Constitution, aux termes duquel nul ne peut être condamné pour fait d'autrui, et cela rend la peine imprévisible.

Pour l'organisation d'insolvabilité, l'impôt n'est ni éludé ni, à proprement parler, non payé dans le délai du fait de l'infraction : il est établi, exigible, et rendu irrécouvrable. Si l'on rattache malgré tout ce cas à la seconde branche de la base de calcul, celle de l'impôt non payé dans le délai, l'amende reproduit à

l'identique le montant de la dette fiscale. Le contribuable est alors condamné à payer une seconde fois ce qu'il devait déjà, et la sanction pénale se confond avec une simple réclamation de l'impôt. La répression se dissout dans la réparation.

B. L'absence de clause de repli, alors que le législateur en a prévu une pour les pénalités

On pourrait objecter que toute sanction proportionnelle rencontre, ici ou là, des situations où sa base de calcul fait défaut, et que le reproche adressé à l'article 101 vaudrait pour n'importe quel texte du même genre. Le texte lui-même répond à cette objection, et il y répond à son détriment.

L'article 85 dispose que les majorations et l'intérêt de retard sont assis sur le montant de l'impôt dû, élué, reconstitué ou fixé forfaitairement par la loi ou en vertu de la loi. L'article 87 ajoute que les amendes administratives sont fixées forfaitairement par la loi ou en vertu de la loi. Pour les pénalités fiscales, le législateur a donc prévu à la fois une assiette de substitution et un mode de fixation forfaitaire.

Il n'a rien prévu de tel pour l'amende de l'article 101, et il ne pouvait pas s'en remettre à ces dispositions puisqu'elles ne régissent pas les peines. Aucune base de calcul de remplacement, aucun montant minimum, aucun forfait, aucune fourchette entre un minimum et un maximum. La lacune n'est donc pas une difficulté générale d'écriture des sanctions proportionnelles : c'est une omission propre au Chapitre IV, d'autant plus frappante que la solution figurait quinze articles plus haut, dans l'ordre voisin.

C. La récidive : un dilemme sans issue

L'article 101 double l'amende en cas de récidive sans définir cet état. Le dernier alinéa de l'article 89 énonce en revanche qu'au sens de la présente loi, il faut entendre par récidive le fait de commettre une même infraction déjà sanctionnée, dans un délai de deux ans pour les impôts annuels ou de six mois pour les autres impôts.

La formule « au sens de la présente Loi » paraît couvrir l'ensemble du texte,

article 101 compris. Le contenu de la définition dit pourtant le contraire, puisqu'il repose sur une infraction au sens de manquement et sur une sanction administrative antérieure. De là un dilemme dont aucune branche n'est praticable.

Si l'on applique l'article 89 à l'article 101, l'aggravation de la peine se trouve conditionnée par une sanction prononcée par l'Administration seule, sans jugement. Un contribuable verrait donc son amende pénale doublée parce qu'un service lui a déjà réclamé une majoration, ce qui n'est pas une condamnation. Or la récidive, en droit pénal, suppose une condamnation antérieure devenue irrévocable, c'est à dire définitivement jugée, et l'article 17 de la Constitution exige que la culpabilité soit établie par un jugement définitif. S'y ajoute que les délais de deux ans et de six mois sont indexés sur la périodicité de l'impôt, indexation dépourvue de sens pour l'opposition à l'action de l'Administration, pour l'incitation du public ou pour l'organisation d'insolvabilité, qui ne se rattachent à aucun impôt déterminé.

Si l'on refuse au contraire d'appliquer l'article 89 à l'article 101, en observant qu'il est logé dans le chapitre relatif aux taux des pénalités d'assiette et qu'il emploie le mot infraction dans son acception administrative, alors la récidive de l'article 101 n'est définie nulle part. Le Code pénal ne comble pas la lacune : il ne comporte pas de théorie générale de la récidive, et les mécanismes qui s'en approchent, ceux des articles 14 b) et 14 d), reposent sur des condamnations antérieures à une servitude pénale d'au moins six ou dix mois, seuil que les infractions fiscales ne peuvent jamais atteindre puisqu'elles ne sont punies d'aucune servitude pénale. Le juge répressif ne pouvant pas inventer la définition manquante, le second point de l'article 101 reste sans mode d'emploi.

Dans les deux cas, l'aggravation est inapplicable. Cette impasse est l'illustration la plus pure de la confusion terminologique dénoncée plus haut.

D. Le calcul individuel de l'amende et le concours d'infractions

L'article 11 du Code pénal dispose que l'amende est prononcée individuellement contre chacun des condamnés à raison d'une même infraction. Deux dirigeants poursuivis pour les mêmes faits supporteront donc chacun une amende égale à la

totalité de l'impôt éludé par l'entreprise, soit un total représentant le double de cet impôt. Le montant global de la sanction dépend ainsi du nombre de personnes que le parquet aura choisi de poursuivre, ce qui est difficilement conciliable avec l'exigence de prévisibilité de la peine. La règle est propre à la peine et ne connaît aucun équivalent du côté des pénalités administratives, ce qui montre à nouveau que l'assiette retenue par l'article 101 a été conçue dans un cadre qui n'est pas le sien.

L'article 20, point 2, du même code plafonne par ailleurs, en cas de concours réel d'infractions, la somme des amendes cumulées, et exprime ce plafond en zaires. Appliqué littéralement à un contribuable poursuivi pour plusieurs exercices et plusieurs impôts, ce plafond réduirait la sanction à une somme dérisoire. J'indique plus loin les réserves qui s'attachent à l'expression monétaire des amendes du Code pénal ; il reste que l'incertitude est elle-même un défaut, puisqu'un plaideur pourra s'en prévaloir et qu'aucune réponse textuelle claire ne lui sera opposable.

E. L'article 98 ter ne peut atteindre l'amende de l'article 101

L'article 98 ter autorise le Ministre ayant les Finances dans ses attributions à modifier, par arrêté, les montants des pénalités repris dans la loi. Deux raisons interdisent de l'étendre à l'article 101.

La première est textuelle. Le mot pénalités renvoie à la liste limitative de l'article 83, sur laquelle l'amende de l'article 101 ne figure pas. L'article 98 ter est d'ailleurs placé dans le Chapitre III, immédiatement avant les dispositions sur le recouvrement des pénalités, et fait suite à l'article 87 qui pose le principe du forfait.

La seconde est constitutionnelle. L'article 122, point 6, de la Constitution réserve à la loi la détermination des peines. Une lecture extensive de l'article 98 ter conduirait à faire fixer par arrêté ministériel le quantum d'une sanction pénale, ce qui ne serait pas soutenable. La conclusion est donc ferme, mais une clarification rédactionnelle reste souhaitable, ne serait-ce que pour prévenir une exception d'inconstitutionnalité soulevée en cours de poursuite.

III. UNE RÉPRESSION PRIVÉE DE SES EFFETS, FAUTE DE PEINE PRIVATIVE DE LIBERTÉ

Le choix de ne prévoir qu'une amende n'est pas un simple arbitrage de sévérité. En droit congolais, la durée de la servitude pénale encourue, c'est à dire de la peine de prison prévue par le texte, sert de mesure à tout le reste : elle commande le délai au-delà duquel l'infraction ne peut plus être poursuivie, les pouvoirs de l'enquêteur et les conditions dans lesquelles une personne peut être privée de liberté. En renonçant à la servitude pénale, le législateur fiscal a renoncé, sans le dire, à l'appareil de la répression.

A. Une prescription annale qui neutralise la poursuite

La prescription de l'action publique est le délai au-delà duquel les faits ne peuvent plus être poursuivis, quelle qu'en soit la gravité. L'article 24, point 1, du Code pénal fixe ce délai à un an révolu lorsque l'infraction n'est punie que d'une peine d'amende. L'article 25 le fait courir du jour où l'infraction a été commise. L'article 26 précise que ce délai n'est interrompu, c'est à dire relancé, que par des actes d'instruction ou de poursuite accomplis dans cette même année.

Confrontons ces règles au calendrier réel du contrôle fiscal. L'article 43 de la Loi n° 004/2003 permet à l'Administration de rappeler les impôts dus au titre de l'exercice en cours et des quatre années précédentes. Une omission volontaire de déclaration commise au titre d'un exercice donné est une infraction instantanée, c'est à dire consommée une fois pour toutes le jour où le délai de déclaration expire. Prenons un exercice 2021 : la déclaration aurait dû être déposée en 2022, et le contrôle peut légalement intervenir jusqu'en 2026. Mais l'action publique s'est éteinte dès 2023. Lorsque le vérificateur ouvre le dossier, les faits sont prescrits depuis trois ans, et ils l'étaient avant même qu'il ne commence.

Le résultat est exactement inverse de l'objectif poursuivi. Plus la fraude est habile et dissimulée, plus sa découverte est tardive, et plus la prescription est acquise avec certitude. Seule une fraude grossière, détectée dans l'année de sa commission, resterait théoriquement poursuivable. On peut certes discuter, pour

le non reversement d'un impôt dont le contribuable n'est que redevable légal, du point de départ applicable à une situation qui se prolonge dans le temps. La discussion est réelle, mais elle ne concerne qu'une des sept infractions et laisse le constat d'ensemble intact.

Il faut ajouter que le procès-verbal de constat d'infraction fiscale, auquel l'article 43 attache un effet interruptif, n'a pas nécessairement le même effet en matière pénale. Il ne relance la prescription de l'action publique que s'il constitue un acte d'instruction ou de poursuite au sens de l'article 26 du Code pénal et s'il intervient dans l'année, double condition rarement réunie. L'effet interruptif prévu par l'article 43 est un effet administratif, qui joue sur le délai de reprise et non sur l'action publique. Confondre les deux serait précisément commettre l'erreur que cet article s'attache à dénoncer.

L'ironie du dispositif mérite enfin d'être relevée. L'avant-dernier alinéa de l'article 43 permet à l'Administration d'exercer son droit de vérification sur un exercice déjà prescrit lorsqu'une décision judiciaire a révélé l'existence de fraudes à incidence fiscale, et lui ouvre alors un délai de deux ans à compter de la révélation des faits. Le législateur a donc compté sur la justice répressive pour alimenter le contrôle fiscal, tout en rendant, par le choix de la peine, cette décision judiciaire pratiquement inaccessible.

B. La servitude pénale subsidiaire n'y change rien

On objectera que l'amende peut se convertir en privation de liberté. Les articles 12 et 13 du Code pénal permettent en effet, à défaut de paiement dans la huitaine, de remplacer l'amende par une servitude pénale subsidiaire dont la durée n'excède jamais six mois et dont le condamné se libère en payant.

Cette servitude n'est pas une peine principale, c'est à dire la peine que la loi attache à l'infraction elle-même. Elle sanctionne le non paiement de l'amende et non le comportement frauduleux, elle est fixée par le jugement de condamnation, et le condamné l'efface quand il veut en réglant l'amende. Surtout, elle n'entre pas dans les seuils qui commandent le régime procédural : l'article 24 du Code pénal vise l'infraction punie d'une amende, l'article 72 de l'Ordonnance n° 78-289

l'infraction punissable d'une servitude pénale, l'article 27 du Code de procédure pénale l'infraction que la loi réprime d'une peine de six mois de servitude pénale au moins. Tous ces textes se réfèrent à la peine principale légalement encourue, non à une modalité d'exécution de l'amende.

C. Une police judiciaire fiscale sans pouvoir de contrainte

L'article 103 confie l'initiative des poursuites à l'agent de l'Administration des Impôts revêtu de la qualité d'officier de police judiciaire à compétence restreinte, c'est à dire habilité à constater des infractions, mais dans le seul domaine fiscal. Cette qualité, dans le cadre tracé par l'Ordonnance n° 78-289 du 3 juillet 1978 relative à l'exercice des attributions d'officier et agents de police judiciaire près les juridictions de droit commun, ne produit d'effets utiles que par référence à la durée de la servitude pénale encourue.

L'article 72 de cette ordonnance n'autorise l'arrestation que si l'infraction est punissable de six mois au moins de servitude pénale et, dans un second cas, si elle est punissable de plus de sept jours et de moins de six mois, à la double condition d'un danger de fuite ou d'une identité inconnue ou douteuse. L'article 115 réserve le mandat d'amener à l'infraction flagrante passible de six mois au moins de servitude pénale, et précise qu'en aucun autre cas l'officier de police judiciaire ne peut décerner de mandat.

Une infraction punie d'une amende seulement se situe en deçà de tous ces seuils, puisqu'elle n'atteint même pas les sept jours de servitude pénale exigés dans l'hypothèse la plus basse. L'agent des impôts habilité ne peut donc ni arrêter, ni placer en garde à vue, ni décerner un mandat, quelles que soient la gravité des faits et l'attitude de la personne. En matière d'infractions fiscales, sa qualité d'officier de police judiciaire se réduit au pouvoir de constater et de dresser procès-verbal. Le contraste avec l'ordre administratif est frappant : le même agent dispose, sur le fondement des articles 97 ter et 98, d'un pouvoir de fermeture provisoire immédiatement exécutoire, c'est à dire d'une contrainte réelle que la voie pénale lui refuse.

Le seuil de six mois gouverne également l'accès à la détention préventive,

c'est à dire à l'incarcération d'une personne avant son jugement. L'article 27 du Code de procédure pénale ne permet la mise en détention préventive que si le fait paraît constituer une infraction que la loi réprime d'une peine de six mois de servitude pénale au moins, son second alinéa n'ouvrant une exception que pour les infractions punies de plus de sept jours et de moins de six mois de servitude pénale, en cas de risque de fuite, d'identité douteuse ou de circonstances graves et exceptionnelles. Aucune de ces hypothèses ne peut concerner une infraction dépourvue de servitude pénale. Il en résulte qu'aucune mesure privative de liberté n'est légalement possible contre un délinquant fiscal, quelle que soit l'ampleur de la fraude.

D. Un aboutissement paradoxal : l'amende transactionnelle

Le choix de la peine ouvre en revanche une faculté que les articles 103 et suivants de l'Ordonnance n° 78-289 réservent précisément aux infractions punissables d'amende seule : la proposition, par l'officier de police judiciaire, d'une amende transactionnelle. L'article 104 précise que son montant ne peut dépasser le maximum de l'amende prévue par la loi, soit ici l'impôt éludé, et l'article 106 qu'elle est obligatoirement payée entre les mains d'un comptable du Trésor ou au greffe, jamais entre celles de l'officier de police judiciaire.

La boucle se referme. L'agent qui ne peut ni arrêter ni contraindre peut en revanche proposer au fraudeur de payer une somme pour éviter le procès. Le volet pénal aboutit ainsi au même résultat que le volet administratif, un paiement dont le plafond est l'impôt éludé, mais sans les garanties qui entourent la procédure de redressement et sans la force dissuasive d'un procès.

E. Un verrou administratif sans critères ni contrôle

Aux termes de l'article 103, les poursuites sont exercées par le Procureur de la République à la requête de l'agent revêtu de la qualité d'officier de police judiciaire, du Directeur Général ou du Directeur compétent. L'action publique est ainsi subordonnée à une initiative administrative.

Le principe d'un filtre n'est pas contestable en soi. Plusieurs systèmes l'ont

retenu pour éviter que le juge pénal ne soit saisi de l'ensemble du contentieux fiscal. Ce qui est contestable, c'est l'absence totale d'encadrement : aucun critère de saisine, aucun délai, aucune obligation de motivation, aucune publicité, aucune reddition de comptes. Aucun texte ne dit davantage à quelles conditions un dossier doit quitter l'ordre administratif pour rejoindre l'ordre pénal, alors que la distinction entre les deux commanderait précisément que ce passage soit réglé.

S'y ajoute une anomalie hiérarchique. L'article 1er de l'Ordonnance n° 78-289 énonce que la police judiciaire est exercée sous la direction et la surveillance du ministère public, et son article 3 la place, dans le ressort de chaque tribunal de grande instance, sous la direction du procureur de la République. L'article 103 fait exercer les poursuites par ce même procureur à la requête d'un officier de police judiciaire placé sous son autorité. Le rapport est inversé.

L'alinéa 2 du même article ajoute que la charge de la preuve de l'intention frauduleuse incombe à l'agent ou à l'Administration des Impôts, qui doit établir la matérialité des faits ainsi que la responsabilité du délinquant. Cette règle est la transposition, au pénal, de celle qui gouverne le contentieux du redressement, où l'article 36 fait peser la charge de la preuve sur l'Administration. Elle est déplacée dans son nouveau contexte. En procédure pénale, c'est au ministère public, qui exerce l'action publique, qu'il revient de prouver la culpabilité, et l'Administration n'est présente au procès que si elle se constitue partie civile pour demander réparation. Le texte met donc la preuve à la charge d'une autorité qui n'est pas nécessairement partie au procès, ce qui laisse indécise la question de savoir qui, devant le tribunal, doit établir quoi.

F. Le cumul des sanctions administratives et pénales

Un même fait peut ainsi être frappé deux fois. L'article 89 applique une majoration de 20 % du montant de l'impôt éludé en cas de redressement, portée à 40 % en cas de récidive, une majoration de 50 % du montant reconstitué en cas de taxation d'office, portée à 100 % en cas de récidive, ainsi qu'un intérêt de retard de 2 % par mois plafonné à 50 %. L'article 101 y ajoute une amende égale à 100 % de l'impôt éludé, doublée en cas de récidive. Pour l'opposition, l'article

97 ter et l'article 102 se superposent de la même manière.

On répondra que les deux mesures appartiennent à des ordres distincts et qu'il n'y a donc pas double punition au sens juridique. L'argument ne suffit pas. L'article 84 énonce lui-même que les amendes administratives répriment le non respect des formalités comptables et fiscales ainsi que le mauvais comportement du contribuable. Une mesure que la loi qualifie de répressive et dont le montant peut atteindre plusieurs dizaines de millions de francs congolais est une punition par sa nature, quel que soit le nom qu'on lui donne. Or la République Démocratique du Congo est partie au Pacte international relatif aux droits civils et politiques, dont l'article 14, paragraphe 7, interdit de juger ou de punir deux fois une personne pour les mêmes faits. La question mérite d'être tranchée par le législateur avant de l'être par le juge. Aucune règle d'imputation, de plafonnement global ou de subsidiarité n'est aujourd'hui prévue.

IV. LE SILENCE DU CODE PÉNAL ET L'ABSENCE D'UN DROIT PÉNAL FISCAL AUTONOME

A. Aucune infraction fiscale dans le Code pénal

Le Décret du 30 janvier 1940 portant Code pénal, dans sa mise à jour publiée au Journal officiel numéro spécial du 30 novembre 2004, ne comporte aucune incrimination fiscale. Ni la fraude fiscale, ni l'obstacle au contrôle fiscal, ni l'organisation d'insolvabilité à l'égard du Trésor n'y figurent. La matière repose donc entièrement sur trois articles d'une loi de procédure fiscale, dont on vient de voir la fragilité.

B. Un renvoi mal calibré

L'article 101 réserve l'application des peines portées aux articles 124 et 127 du Code pénal. Cette référence appelle deux observations.

L'article 124 réprime le faux commis en écriture avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire, d'une servitude pénale de six mois à cinq ans et d'une amende. Le renvoi est pertinent et constitue en pratique le seul fondement permettant aujourd'hui d'incarcérer un fraudeur, à condition de qualifier les faits de faux en écritures. On observera toutefois que l'article 126, relatif à l'usage de l'acte faux ou de la pièce fausse, complément naturel de l'article 124 en matière de fausses factures et de fausses attestations, n'est pas visé.

L'article 127, en revanche, réprime le fonctionnaire ou officier public qui, dans l'exercice de ses fonctions, délivre un faux certificat, falsifie un certificat ou fait usage d'un certificat faux. Cette incrimination vise l'agent public, non le contribuable. Sa présence dans un texte consacré aux peines encourues par les auteurs d'infractions fiscales et leurs complices s'explique mal. L'hypothèse la plus vraisemblable est celle d'un renvoi qui aurait dû viser les articles 124 à 127 et qui a été tronqué. Dans tous les cas, la disposition doit être reprise.

Il convient enfin de rappeler que la clause « sans préjudice » ne crée aucune infraction. Elle signifie seulement que les poursuites fiscales n'empêchent pas

d'appliquer, en plus, les textes du Code pénal lorsque leurs conditions sont réunies. Elle ne comble donc pas le silence de ce code.

C. L'expression monétaire des amendes du Code pénal

Les amendes du Code pénal sont exprimées en zaïres, monnaie abandonnée au profit du franc congolais par le Décret-loi n° 080 du 17 juin 1998, l'article 170 de la Constitution consacrant aujourd'hui le franc congolais comme unité monétaire. Leur actualisation repose sur le mécanisme de majoration institué par l'Ordonnance-loi n° 70/080 du 30 novembre 1970, modifiée par l'Ordonnance-loi n° 79/007 du 6 juillet 1979. Cette situation, qui dépasse le champ fiscal, affaiblit tout renvoi au droit commun et appelle une intervention législative propre.

D. L'irresponsabilité pénale des personnes morales

Le Code pénal congolais ne consacre pas la responsabilité pénale des personnes morales, c'est à dire qu'une société ne peut pas, en tant que telle, être condamnée pénalement. Ses dispositions les plus proches, celles relatives à la banqueroute, visent les administrateurs et gérants, donc des personnes physiques. Or la fraude fiscale d'ampleur est majoritairement le fait de sociétés.

Le contraste avec l'ordre administratif est ici encore éclairant. Les amendes des articles 97 et suivants distinguent expressément les personnes morales et les personnes physiques et frappent les premières directement, ce qui ne pose aucune difficulté puisqu'il ne s'agit pas de peines. L'amende de l'article 101, en revanche, calculée sur l'impôt éludé par la société, ne peut être prononcée que contre des personnes physiques, dirigeants ou complices, avec les conséquences déjà signalées quant au calcul individuel de l'amende.

L'obstacle n'est pas conceptuel. Des textes particuliers récents ont admis, en droit congolais, la responsabilité pénale des personnes morales dans leur domaine propre, ce qui montre que la question relève d'un choix de rédaction et non d'un principe indépassable.

E. Une incohérence de système avec la législation douanière

L'article 75 de l'Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée renvoie les infractions à la TVA découlant de l'importation des marchandises à la législation douanière pour leur constatation, leur poursuite et leur sanction.

Or l'Ordonnance-loi n° 10/002 du 20 août 2010 portant Code des douanes retient une architecture répressive différente. Elle recourt à des amendes proportionnelles modulables : l'article 386, tel que modifié par l'article 19 de la Loi de finances n° 24/011 du 20 décembre 2024 pour l'exercice 2025, prévoit une amende comprise entre une et cinq fois les droits et taxes en cas de fausse déclaration dans l'espèce, la valeur ou l'origine des marchandises. Elle prévoit également, dans certaines hypothèses, de véritables peines privatives de liberté : l'article 43, point 5, punit d'une servitude pénale de dix ans au maximum et d'une amende n'excédant pas 10.000.000,00 de francs congolais le refus de se soumettre aux examens médicaux prescrits par le magistrat.

Une même taxe est donc réprimée selon deux logiques différentes selon qu'elle est perçue à la frontière par la douane ou à l'intérieur du pays par l'Administration des Impôts, alors qu'il s'agit du même impôt et souvent du même contribuable. La comparaison est d'autant plus embarrassante que le législateur fiscal disposait, avec le modèle douanier, d'une technique éprouvée de fourchette d'amende, qui évite l'automatisme sans renoncer à la proportionnalité.

F. Des comportements graves laissés hors du champ pénal

L'énumération de l'article 102 laisse hors du champ pénal plusieurs comportements qui constituent aujourd'hui le cœur de la délinquance fiscale, et qui ne sont saisis que par des amendes administratives.

L'émission et l'utilisation de fausses factures relèvent des articles 74 octies à 74 decies de l'Ordonnance-loi n° 10/001, qui répriment la modification du système de facturation, l'usurpation d'identité aux fins d'émission de factures frauduleuses ou falsifiées, le défaut d'homologation des logiciels de facturation et les manquements non spécifiés à la réglementation des dispositifs électroniques de facturation. Ces textes réservent expressément les poursuites pénales contre

les auteurs et leurs complices, mais aucune incrimination pénale spécifique ne vient les relayer, et le renvoi tombe donc dans le vide.

Le professionnel qui certifie des états financiers non sincères relève de l'article 97 quinquies de la Loi n° 004/2003, inséré par la Loi de finances n° 23/056 du 10 décembre 2023, qui prévoit une amende de 50.000.000,00 ou de 20.000.000,00 de francs congolais selon la taille de l'entreprise. La sanction reste purement administrative, alors que ce comportement est, par excellence, celui d'un complice au sens des articles 21 et 22 du Code pénal.

Ne sont pas davantage incriminés l'altération ou la destruction de pièces comptables en vue de faire échec au contrôle, l'interposition de personnes, l'usage de comptes ouverts à l'étranger, ni les montages circulaires de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.

Reste la question du blanchiment du produit de la fraude fiscale, régie par la Loi n° 22/068 du 27 décembre 2022 relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme et le financement de la prolifération des armes de destruction massive. Je n'en discute pas ici la rédaction, faute d'avoir pu vérifier le texte publié sur ce point précis. Une observation de méthode suffit néanmoins. Le blanchiment suppose une infraction sous jacente, c'est à dire une infraction d'origine qui a produit l'argent que l'on cherche ensuite à dissimuler. Les législations désignent ces infractions d'origine de deux façons, soit par une liste, soit par un seuil de peine de prison. Lorsque le seuil est retenu, une infraction punie d'une amende seule en est mécaniquement exclue. Un manquement administratif, quant à lui, ne peut en aucun cas servir d'infraction sous jacente. L'absence de servitude pénale en matière fiscale a donc une portée qui dépasse le contentieux fiscal, et il en va de même pour l'entraide judiciaire internationale et l'extradition, généralement subordonnées à un seuil de peine.

V. ÉLÉMENTS DE DROIT COMPARÉ

Les difficultés analysées jusqu'ici ne sont pas propres à la République Démocratique du Congo. Les mots y sont les mêmes qu'ailleurs, et les comportements réprimés y sont souvent identiques. Ce qui distingue le droit congolais tient à trois choix que d'autres législations ont faits et que la Loi n° 004/2003 n'a pas faits : discipliner le vocabulaire, doter l'incrimination pénale d'une peine qui lui soit propre, et organiser le passage d'un ordre à l'autre.

A. Un vocabulaire commun, mais ailleurs discipliné

L'équivoque relevée à l'article 56 ter B a une origine identifiable. L'article L. 80 H du Livre des procédures fiscales français, qui organise le droit d'enquête en matière de facturation, dispose qu'à l'issue de l'enquête les agents établissent un procès-verbal consignant les manquements constatés ou l'absence de tels manquements, que ce procès-verbal est établi dans les trente jours suivant la dernière intervention, qu'il est signé par les agents et par l'assujetti, et que ses constatations ne peuvent être opposées à celui-ci ni aux tiers que dans le cadre des procédures de contrôle. La parenté avec l'article 56 ter B congolais est littérale.

Deux différences méritent attention. Le texte français ne parle que de manquements, et la pièce qu'il fait annexer est la liste des documents dont une copie a été délivrée. Les versions congolaise et camerounaise, l'article L 50 du Livre des procédures fiscales du Cameroun étant lui aussi presque mot pour mot identique, ont ajouté une phrase visant la liste des pièces ayant permis la constatation des infractions. Le glissement de vocabulaire s'est donc produit lors de la transposition, dans une phrase absente du modèle. Le texte français prend en outre soin d'énumérer limitativement les amendes que la mise en œuvre du droit d'enquête peut entraîner, précaution que la Loi n° 004/2003 n'a pas reprise.

Sur le versant des sanctions, le droit français maintient deux registres distincts. L'article 1729 du Code général des impôts sanctionne le manquement délibéré par une majoration de 40 %, portée à 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou

d'abus de droit. L'article 1741 réprime le délit de fraude fiscale. Le mot manquement appartient à l'administratif, le mot délit au pénal, et aucun des deux ne circule d'un chapitre à l'autre.

Le Code des droits et procédures fiscaux tunisien, promulgué par la loi n° 2000-82 du 9 août 2000, va plus loin encore en accolant systématiquement l'adjectif. Son Titre III sépare un chapitre premier consacré aux sanctions fiscales administratives et un chapitre II consacré aux sanctions fiscales pénales, ce dernier étant subdivisé par matière, déclaration et paiement de l'impôt, factures et titres de mouvement, comptabilité et communication de renseignements, fraude fiscale, sanctions diverses, avec une section finale sur l'application des sanctions et la charge de la preuve. Le contentieux pénal fait l'objet d'un chapitre propre, dont la première section s'intitule constatation des infractions fiscales pénales. L'adjectif fait tout le travail que la loi congolaise laisse au lecteur.

B. Une incrimination unique plutôt qu'une liste, et une peine autonome

La comparaison avec l'article 1741 du Code général des impôts français est ici décisive, car elle éclaire l'origine de l'article 102 congolais.

Le texte français incrimine quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse. La peine est de cinq ans d'emprisonnement et de 500 000 euros d'amende, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, et elle est encourue indépendamment des sanctions fiscales applicables.

On reconnaît dans cette énumération quatre des sept items de l'article 102 congolais, parfois mot pour mot. Mais la structure diffère du tout au tout. En droit français, il existe une incrimination unique, la soustraction frauduleuse à l'impôt, et les comportements énumérés n'en sont que les manières de la commettre,

introduites par la formule « soit qu'il ait ». L'intention frauduleuse figure dans la phrase d'introduction, ce que l'on appelle le chapeau, de sorte que chaque comportement la porte nécessairement : on ne peut pas omettre sa déclaration au sens de ce texte sans l'avoir fait pour échapper à l'impôt.

Le législateur congolais a détaché ces comportements de la phrase d'introduction qui leur donnait leur sens, les a érigés en sept infractions autonomes à l'article 102, et a renvoyé l'intention frauduleuse à un article distinct, l'article 101. C'est de cette opération que procède le décalage analysé plus haut entre l'élément matériel et l'élément moral : l'opposition et l'incitation, qui ne figurent pas dans le texte français, ont été ajoutées à une liste dont les autres éléments supposaient la soustraction frauduleuse, et se voient appliquer un dol qui ne leur convient pas.

La peine, ensuite, est ailleurs autonome. Nulle part parmi les législations examinées l'amende pénale n'est purement et simplement égale à l'impôt éludé. Le droit français retient un montant fixe, avec un plafond alternatif exprimé en multiple du produit de l'infraction. Le Code des impôts belge, en son article 449, dans la rédaction que lui a donnée la loi du 20 septembre 2012, punit d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 à 500 000 euros celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du code, l'intention étant là encore intégrée à l'incrimination. Le Livre des procédures fiscales du Cameroun, dont les articles L 107 et L 108 énumèrent une liste de comportements très proche de celle de l'article 102 congolais, la soustraction au paiement, le refus de déclarer dans les délais, la dissimulation, l'organisation d'insolvabilité et l'obstacle au recouvrement, l'établissement de faux bilans, l'organisation du refus collectif ou du retard dans le paiement, la production de faux en vue d'obtenir des dégrèvements, y attache une peine d'emprisonnement et une amende exprimée en fourchette.

Deux constantes se dégagent. La première est l'existence d'une peine de prison, qui commande partout l'accès aux instruments de la procédure. La seconde est le refus de faire de l'amende pénale une simple copie de l'impôt éludé : partout un montant fixe, une fourchette entre un minimum et un

maximum, ou un multiple plafonné, jamais une égalité stricte qui ferait dépendre la peine d'un chiffre que l'infraction elle-même peut avoir empêché d'établir.

C. Un passage organisé d'un ordre à l'autre

Le troisième point est celui où l'écart est le plus net, et il touche à ce que la Loi n° 004/2003 laisse entièrement vide.

L'acte de constatation, d'abord, y est ailleurs qualifié. Le Code tunisien réserve les procès-verbaux relatifs aux infractions fiscales pénales à deux agents assermentés ayant constaté personnellement et directement les faits, leur reconnaît force probante jusqu'à preuve du contraire, énumère limitativement les mentions qu'ils doivent comporter, date, heure et lieu, nature de l'infraction, identité du contrevenant, procédures de saisie, signature du contrevenant ou mention de son refus, cachet du service et signature des agents verbalisateurs, et impose leur inscription sur des registres spéciaux tenus dans un ordre numérique ininterrompu. La doctrine camerounaise décrit un dispositif voisin, le procès-verbal étant réservé aux agents assermentés d'un grade déterminé ayant pris une part personnelle et directe à la constatation. Rien de tel en droit congolais, où le procès-verbal de constat d'infraction fiscale n'est mentionné qu'incidemment à l'article 43.

Le filtre des poursuites, ensuite, y est encadré. La France a longtemps subordonné la plainte à l'avis conforme d'une commission des infractions fiscales, puis a corrigé l'opacité de ce mécanisme en imposant à l'administration, depuis 2018, de dénoncer au procureur de la République les dossiers dépassant un seuil de droits rappelés et assortis de certaines majorations, la commission ne conservant qu'un rôle résiduel. Le critère est chiffré, public et vérifiable. Le Cameroun soumet de même la plainte du ministre chargé des finances à l'avis d'une commission des infractions fiscales. Le Code tunisien consacre une section entière à la poursuite et à la transaction des infractions fiscales pénales, et il a institué une brigade des investigations et de la lutte contre l'évasion fiscale, c'est à dire un corps spécialisé dont le statut est fixé par voie réglementaire.

La question du cumul, enfin, y a été traitée de front. La Belgique a instauré

par la loi du 20 septembre 2012 le principe *una via*, imposant une concertation entre l'administration fiscale et le ministère public sur le choix de la voie, administrative ou pénale, et supprimant la possibilité qui existait auparavant de cumuler les deux séries de sanctions, tout en relevant sensiblement le niveau des amendes pénales pour compenser l'abandon de la voie administrative. Le dispositif a été repris et corrigé par la loi du 5 mai 2019, la concertation demeurant obligatoire pour les cas de fraude grave. Le droit français a suivi une autre voie, celle du cumul assumé, l'article 1741 disposant expressément que la peine est encourue indépendamment des sanctions fiscales applicables, mais sous le contrôle de proportionnalité que la jurisprudence constitutionnelle lui a imposé. Les deux solutions divergent ; ce qui compte est qu'aucune ne laisse la question sans réponse, alors que la Loi n° 004/2003 la laisse entière.

D. Ce que la comparaison enseigne, et ce qu'elle n'enseigne pas

Trois dispositifs reviennent partout et manquent tous les trois en droit congolais. D'abord un acte de constatation qualifié, c'est à dire un procès-verbal réservé à des agents identifiés et dont la loi dit ce qu'il vaut comme preuve devant le tribunal. Ensuite un filtre de poursuite fondé sur des critères connus d'avance, qui indique quels dossiers partent au pénal et lesquels restent à l'administration. Enfin une règle de cumul, qui interdit la seconde voie ou l'autorise en encadrant la sévérité totale.

La comparaison ne fournit pourtant pas un modèle à recopier, et l'histoire de l'article 102 invite à la prudence. Le défaut congolais ne vient pas d'une ignorance des solutions étrangères mais d'une transposition partielle : une liste détachée de son chapeau, un procès-verbal emprunté sans son régime, une peine écrite avec la technique des majorations. Emprunter une règle étrangère suppose que l'on vérifie d'abord comment elle s'articulera avec le droit qui l'accueille, ici le Code pénal de 1940 et l'Ordonnance n° 78-289, avec leurs seuils, leurs délais de prescription et leur absence de définition générale de la récidive.

VI. PROPOSITIONS

Les correctifs ponctuels ne suffiront pas. C'est l'architecture du Chapitre IV qu'il faut reprendre, de préférence par une loi spécifique consacrée aux infractions fiscales, ou par une réécriture complète du titre correspondant de la Loi n° 004/2003.

Séparer nettement les deux ordres et le dire dans le texte. La première mesure est terminologique et elle conditionne toutes les autres. La loi devrait réserver le mot infraction aux comportements relevant du juge répressif et employer celui de manquement partout ailleurs, notamment aux articles 46 bis et 89, l'article 56 ter B fournissant d'ailleurs déjà le bon terme dans sa première phrase. Elle devrait également énoncer expressément que les définitions figurant au Titre IV, Chapitres I à III, notamment celle de la récidive de l'article 89, ne s'appliquent pas aux sanctions pénales.

Définir chaque infraction par son élément matériel. Il faut cesser d'énumérer des dénominations et écrire des incriminations. La solution la plus simple consisterait à revenir à la structure du texte dont l'article 102 est issu, c'est à dire à une incrimination unique de soustraction frauduleuse dont les modalités sont énumérées après un chapeau qui porte l'intention, et à traiter séparément les comportements que cette incrimination ne peut pas absorber. Quatre familles se distinguent alors naturellement : la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt, qui suppose un impôt éludé chiffrable ; l'obstruction, qui regroupe le refus d'accès aux locaux professionnels, le refus de communication, la dissimulation, l'altération ou la destruction de documents comptables ; la mise en péril du recouvrement, qui couvre l'organisation d'insolvabilité et les manœuvres assimilées ; l'entremise, qui vise la fourniture de fausses factures, la certification d'états financiers sciemment non sincères et la conception ou la commercialisation de montages destinés à la fraude. L'incitation collective au refus de l'impôt mérite un traitement à part, en raison de sa proximité avec la liberté d'expression, et devrait être limitée aux appels publics accompagnés de manœuvres ou suivis d'effet.

Doter chaque famille d'une peine adaptée à sa nature. L'assiette de l'impôt éludé ne convient qu'à la première famille, et encore faut-il l'exprimer sous forme de fourchette, par exemple d'une à cinq fois l'impôt éludé sur le modèle douanier, assortie d'un plancher exprimé en francs congolais. Pour les autres familles, l'amende doit être fixe et déconnectée de tout impôt éludé, ce que le législateur pratique déjà couramment dans l'ordre administratif, comme le montrent l'article 97 ter et, pour des montants considérables, l'article 93 bis en matière de prix de transfert. Dans tous les cas, une servitude pénale principale doit être prévue, dont le maximum dépasse cinq années pour la fraude aggravée et atteint au moins un an pour les autres infractions.

Ce dernier point est le pivot de la réforme, et il mérite d'être bien compris. Prévoir une peine de prison ne vise pas d'abord à emprisonner les fraudeurs. Cela vise à franchir les seuils qui commandent tout le reste : un délai de prescription de trois ou dix ans au lieu d'un an, les pouvoirs d'arrestation et de mandat prévus par l'Ordonnance n° 78-289, la détention préventive dans les cas les plus graves, la qualification de la fraude fiscale comme infraction d'origine du blanchiment, et la coopération judiciaire avec les autres États. Sans servitude pénale, aucune de ces conséquences n'est atteignable.

Fixer expressément un régime de prescription dérogatoire. Le délai de prescription de l'action publique doit être aligné sur le droit de rappel de l'article 43, courir du jour de la commission de l'infraction et, en cas de fraude dissimulée, du jour de sa découverte, sous réserve d'un délai butoir. Cette dérogation doit être écrite dans la loi fiscale, faute de quoi l'article 24 du Code pénal continuera de s'appliquer.

Définir la récidive pénale fiscale. La formule proposée est classique : commission d'une nouvelle infraction fiscale dans les cinq ans qui suivent une condamnation devenue irrévocable pour une infraction fiscale. Une sanction administrative antérieure ne peut en aucun cas suffire.

Régler le passage d'un ordre à l'autre. Un seuil de montant, combiné à une liste de circonstances aggravantes telles que l'usage de fausses factures, l'interposition de personnes, la détention de comptes à l'étranger, la commission

en bande ou la récidive, permettrait de concentrer la répression pénale sur ce qui la justifie et de laisser le reste à l'ordre administratif, qui le traite mieux et plus vite. Le critère doit être chiffré et publié, sur le modèle de la dénonciation obligatoire adoptée en France en 2018, plutôt que laissé à l'appréciation discrétionnaire du service. La requête prévue à l'article 103 devrait être remplacée par un avis motivé d'une commission des infractions fiscales composée de magistrats et de personnalités indépendantes, statuant dans un délai déterminé et rendant compte annuellement de son activité, formule retenue tant au Cameroun qu'en France. À défaut, il faudrait au moins publier les critères de saisine et prévoir que, dans les hypothèses les plus graves, le ministère public puisse se saisir du procès-verbal sans requête préalable.

Articuler les sanctions des deux ordres. Deux modèles s'offrent au législateur, et il doit en choisir un. Le premier est celui de la voie unique, retenu en Belgique depuis la loi du 20 septembre 2012 : concertation obligatoire entre l'administration et le ministère public, choix exclusif de l'une des deux voies, et relèvement corrélatif des amendes pénales. Le second est celui du cumul assumé mais encadré, retenu en France, où la loi énonce que la peine est encourue indépendamment des sanctions fiscales, sous réserve d'un contrôle de proportionnalité. Une règle d'imputation de l'amende administrative sur l'amende pénale constituerait une variante praticable du second. Le chevauchement entre l'article 97 ter et l'article 102 doit être résolu dans le même mouvement, en réservant la voie pénale à l'obstruction accompagnée de violences, de menaces ou de manœuvres, et en laissant la voie administrative traiter le reste. Il faudrait en outre doter la transaction en matière pénale fiscale d'un régime légal propre, avec extinction de l'action publique après paiement et sous contrôle du ministère public, comme le fait le Code tunisien, plutôt que de laisser subsister l'amende transactionnelle de droit commun, mal adaptée à la matière.

Consacrer la responsabilité pénale des personnes morales en matière fiscale, avec des peines adaptées : amende portée à un multiple de celle encourue par les personnes physiques, exclusion temporaire des marchés publics, interdiction d'exercer certaines activités, publication du jugement, confiscation du

produit de l'infraction. Sur ce dernier point, l'article 14 du Code pénal prévoit déjà que la confiscation spéciale est prononcée pour toute infraction dont l'existence est subordonnée à l'intention délictueuse, ce qui est le cas de l'article 101. Encore faut-il constater que son objet, limité aux choses formant l'objet de l'infraction, à celles qui ont servi à la commettre et à celles qu'elle a produites, s'accommode mal d'une infraction dont le profit consiste en une économie de dépense plutôt qu'en une chose. Un texte spécial de confiscation en valeur serait nécessaire.

Organiser la procédure de constatation. La loi connaît aujourd'hui plusieurs procès-verbaux dont la portée est expressément limitée au contrôle fiscal, ceux des articles 46 bis et 56 ter B, et un procès-verbal de constat d'infraction fiscale mentionné à l'article 43 dont le statut n'est fixé nulle part. Il faut créer un acte distinct, dédié à la constatation de l'infraction pénale. Le Code des droits et procédures fiscaux tunisien fournit un modèle immédiatement transposable : établissement par deux agents assermentés ayant constaté personnellement et directement les faits, énumération limitative des mentions obligatoires, force probante jusqu'à preuve du contraire, inscription sur des registres numérotés de manière ininterrompue. Il faut y ajouter le délai de transmission au parquet et dire à quelles conditions les constatations opérées lors d'une recherche ou d'une enquête peuvent y être reprises. Le régime du droit de visite et de saisie de l'article 56 quarto A, qui suppose déjà l'intervention du Procureur de la République, offre le point d'ancrage le plus naturel. En parallèle, la constitution d'une unité spécialisée d'enquête fiscale, composée d'agents effectivement habilités et assermentés dans les conditions des articles 7 à 11 de l'Ordonnance n° 78-289, et la désignation de magistrats spécialisés au sein des parquets donneraient au dispositif la capacité opérationnelle qui lui manque.

Corriger enfin les renvois. Le renvoi de l'article 101 doit viser les articles 124 à 126 du Code pénal, et non les articles 124 et 127.

CONCLUSION

Le Chapitre IV du Titre IV de la Loi n° 004/2003 donne l'apparence d'une répression pénale de la fraude fiscale. Il n'en produit pas les effets, et la raison en est identifiable. Le législateur a écrit une peine avec les instruments des pénalités administratives, sans prendre garde que le mot infraction ne désigne pas la même chose selon le chapitre où on le lit. Il a de surcroît emprunté à l'étranger des fragments de texte sans leur régime, une liste de comportements détachée du chapeau qui portait l'intention, un procès-verbal privé de la qualification de ses rédacteurs et de sa force probante.

Le résultat est connu. Les incriminations ne sont pas définies, alors que l'amende administrative pouvait se contenter d'un renvoi à une formalité. Le dol exigé ne correspond pas à plusieurs des comportements visés, alors que le manquement se constate objectivement. La peine est parfois sans assiette, alors que le législateur avait su prévoir une assiette de substitution pour les pénalités. La récidive est empruntée à un régime qui n'est pas le sien. La prescription est acquise avant que le contrôle ne commence. L'enquêteur, qui dispose d'un pouvoir de fermeture immédiat dans l'ordre administratif, se retrouve sans aucune contrainte dans l'ordre pénal. Le filtre des poursuites échappe à tout contrôle, et le Code pénal n'offre aucun relais autonome.

Un contribuable qui ferait obstacle à une vérification n'encourt, sur le fondement du Chapitre IV, ni servitude pénale, faute de texte, ni amende chiffrable, faute d'impôt éludé établi, ni poursuite au delà d'une année, faute de délai de prescription utile. Ce qu'il encourt réellement tient à l'article 97 ter, c'est à dire à une pénalité administrative d'un million de francs congolais assortie d'une fermeture provisoire. La démonstration se suffit à elle même : la sanction qui fonctionne est celle que le législateur n'a pas qualifiée de pénale.

La réforme de 2023 et les lois de finances successives ont profondément remanié l'assiette et la procédure. Le volet répressif, lui, est resté en l'état. Il devrait être la prochaine étape, faute de quoi l'Administration continuera de disposer d'un arsenal impressionnant sur le papier et de deux instruments

réellement opérationnels sur le terrain : la pénalité administrative et le faux en écritures.

NOTE SUR LES SOURCES ET LES RÉSERVES

Les dispositions fiscales sont citées d'après le texte de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 tel que consolidé dans le Code des impôts à jour de la Loi de finances n° 25/060 du 29 décembre 2025. Les dispositions pénales sont citées d'après le Code pénal congolais publié au Journal officiel numéro spécial du 30 novembre 2004, et les dispositions de procédure d'après le Décret du 6 août 1959 portant Code de procédure pénale et l'Ordonnance n° 78-289 du 3 juillet 1978.

Trois points appellent une réserve expresse. La rédaction de l'article 386 du Code des douanes issue de l'article 19 de la Loi de finances n° 24/011 du 20 décembre 2024 est reprise d'une source secondaire et n'a pas été confrontée au texte publié au Journal officiel. Le traitement de la fraude fiscale comme infraction sous jacente par la Loi n° 22/068 du 27 décembre 2022 n'a pas été vérifié sur le texte publié, et n'est abordé ici que sous la forme d'une observation de méthode. Les développements de droit comparé reposent sur les textes suivants : pour la France, les articles 1729 et 1741 du Code général des impôts et l'article L. 80 H du Livre des procédures fiscales, consultés dans leur version publiée en ligne par le service public de la diffusion du droit ; pour la Belgique, l'article 449 du Code des impôts sur les revenus dans la rédaction que lui a donnée la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe *una via* ; pour la Tunisie, les articles 70 à 73 et le Titre III du Code des droits et procédures fiscaux promulgué par la loi n° 2000-82 du 9 août 2000 ; pour le Cameroun, l'article L 50 du Livre des procédures fiscales. Le contenu des articles L 107 et L 108 du Livre des procédures fiscales camerounais, ainsi que la description de la procédure de plainte et de la commission des infractions fiscales, sont repris d'une source doctrinale secondaire et n'ont pas été confrontés au texte officiel ; ils sont présentés ici à titre indicatif et mériteraient vérification avant toute citation dans un travail ultérieur.

Enfin, la portée pratique du plafond exprimé en zaires à l'article 20, point 2, du Code pénal dépend du mécanisme de majoration des amendes pénales, dont l'application actuelle mériterait une étude propre.

Une divergence mérite d'être signalée, car elle illustre le propos. Deux consolidations du Code des impôts attribuent la création de l'article 46 bis à deux instruments différents, la Loi de finances n° 18/025 du 13 décembre 2018 pour l'une, la Loi de finances n° 20/020 du 28 décembre 2020 pour l'autre. Je cite ici cet article dans sa rédaction en vigueur, telle qu'issue de la Loi de finances n° 23/056 du 10 décembre 2023, sans trancher la question de son instrument créateur, qui appellerait

une vérification au Journal officiel.