



Le contrôle fiscal en droit positif congolais : étapes, garanties et recours des contribuables face à la taxation d'office et à la rectification contradictoire

Paulin IBANDA KABAKA

Citer cette version :

P. IBANDA KABAKA, « Le contrôle fiscal en droit positif congolais : étapes, garanties et recours des contribuables face à la taxation d'office et à la rectification contradictoire », in RDU, vol. 2, n° 1/2025, Juin 2025, pp. 53-84.

Édition électronique URL : <https://rdu.cd/article.php?id=1>

DOI : 10.67016 ISSN 3005-7078 (numérique)

ISSN 3005-706X (imprimé)

Dépôt légal : ZR 3.02310-57531

Les articles sont diffusés sous licence :



Vol.2, n° 1/2025



LE CONTROLE FISCAL EN DROIT POSITIF CONGOLAIS : ETAPES, GARANTIES ET RECOURS DES CONTRIBUABLES FACE A LA TAXATION D'OFFICE ET A LA RECTIFICATION CONTRADICTOIRE

Paulin IBANDA KABAKA

Professeur de Droit à l'UPN et ancien élève diplômé de l'ENFIP/France

RESUME

Cet article explore en profondeur les deux principales procédures de contrôle fiscal en République démocratique du Congo : la taxation d'office et la rectification contradictoire. La taxation d'office apparaît comme une mesure unilatérale et coercitive, utilisée dans les situations où le contribuable fait défaut à ses obligations déclaratives ou entrave le contrôle. Elle limite les possibilités de défense du contribuable en raison de son caractère non contradictoire. En revanche, la procédure de rectification contradictoire instaure un véritable dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable, offrant ainsi un cadre plus équilibré où les griefs peuvent être discutés avant l'établissement définitif de l'impôt.

L'article met également en lumière les garanties procédurales attachées à ces contrôles, notamment le droit à l'information, à l'assistance, à la motivation des décisions et au respect des délais. Il détaille les voies de recours ouvertes au contribuable en cas de désaccord, qui incluent d'abord la réclamation préalable et la médiation auprès de l'administration fiscale, puis, si nécessaire, le recours aux juridictions compétentes. Ces mécanismes visent à concilier les pouvoirs de l'administration fiscale avec la protection des droits du contribuable, dans un souci d'équité et de transparence.

Mots-clés : *Contrôle fiscal, impôt, taxation d'office, redressement contradictoire, voies de recours, tribunal administratif, fraude fiscale, évasion fiscale, système déclaratif, droit de communication, délai de prescription, médiation fiscale, contribuable et administration fiscale.*

INTRODUCTION

Le système fiscal constitue un pilier fondamental de la souveraineté financière de l'État, notamment en République Démocratique du Congo (RDC), où l'impôt reste la principale source de financement des politiques publiques¹. Pour garantir l'effectivité de la législation fiscale, l'administration dispose d'un outil central : le contrôle fiscal qui est organisé conformément aux dispositions des articles 25 et suivants de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour. Ce contrôle fiscal peut être défini comme l'outil ou la procédure qui permet à l'Administration fiscale de vérifier la sincérité et la conformité des déclarations fiscales des contribuables aux règles déclaratives et contributives en vigueur². Toutefois, cette mission de contrôle ne saurait se faire au détriment des principes fondamentaux de justice, d'équité et de sécurité juridique. Or, en RDC, deux types de procédures se distinguent quant à leurs effets sur les droits du contribuable : la taxation d'office, d'une part, et la rectification contradictoire, d'autre part. Cette dualité soulève une problématique centrale : comment concilier l'efficacité de l'administration fiscale avec la nécessité de garantir les droits du contribuable dans le cadre des procédures de contrôle, notamment lorsqu'il s'agit de la taxation d'office et de la rectification contradictoire ?

¹ J.-B. TOULOUSE et al., *Finances publiques et politiques publiques*, Paris, Economica, 1987, p.111.

² P. IBANDA KABAKA, *Droit congolais de recettes fiscales et douanières à l'aune du droit français*, Paris, Edilivre, 2024, p. 140.

Avant d'analyser cette problématique, il convient de préciser les termes essentiels du sujet. Le contrôle fiscal³ peut être défini comme l'ensemble des opérations par lesquelles l'administration fiscale vérifie la conformité des déclarations et des paiements des contribuables aux obligations fiscales, notamment déclaratives et contributives, imposées par la loi. Il vise à déceler d'éventuelles irrégularités telles que les omissions, les fraudes ou les erreurs involontaires. Quant à l'impôt, il s'agit d'une prestation pécuniaire requise des personnes physiques ou morales, par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie directe, en vue de financer les charges publiques⁴. Dans ce contexte, deux procédures spécifiques permettent à l'administration de redresser la situation fiscale du contribuable : la procédure de rectification contradictoire, qui instaure un dialogue entre les parties avant toute décision, et la taxation d'office, qui est une décision unilatérale prise en cas de défaillance manifeste du contribuable.

La procédure de rectification contradictoire constitue le mode de redressement de droit commun, applicable lorsque le contribuable a satisfait à ses obligations déclaratives. Elle suppose un échange formel d'observations entre l'administration et le contribuable, permettant à ce dernier de faire valoir ses arguments avant toute imposition définitive. Elle consacre ainsi les droits de la défense et le principe du contradictoire, piliers de l'équité procédurale. À l'inverse, la taxation d'office intervient en l'absence de déclaration, en cas de refus de coopération ou de dissimulation manifeste. Elle prive le contribuable de toute possibilité de discussion préalable sur l'assiette ou le montant de l'impôt dû, ne laissant place qu'à un éventuel recours postérieur. Ce contraste met en évidence la tension entre efficacité de la collecte fiscale et respect des droits fondamentaux.

Dans cette optique, la présente étude se propose d'analyser les mécanismes du contrôle fiscal en RDC à travers les deux procédures susmentionnées. Il s'agira, d'une part, de comparer leurs fondements, déroulements et implications respectives sur les droits du contribuable (I), et d'autre part, d'examiner les garanties procédurales prévues par la législation ainsi que les voies de recours offertes au contribuable en cas de désaccord avec l'administration (II). Cette réflexion vise à contribuer à une meilleure compréhension du droit fiscal congolais et à promouvoir une fiscalité à la fois efficace et équitable.

I. LES PROCEDURES DE CONTROLE FISCAL : ENTRE COERCITION ET DIALOGUE

La procédure de contrôle fiscal apparaît comme le corollaire naturel du système déclaratif⁵, lequel repose sur la confiance accordée au contribuable pour déterminer lui-même, en toute bonne foi, la base de ses obligations fiscales. Dans un tel système, le contribuable déclare ses revenus, chiffre d'affaires ou bénéfices, liquide l'impôt dû et procède à son paiement. Toutefois, cette autonomie fiscale suppose une contrepartie : le pouvoir pour l'administration de vérifier l'exactitude, la sincérité et la complétude des déclarations effectuées. Le contrôle fiscal constitue ainsi un mécanisme de vérification a posteriori, destiné à corriger les erreurs, involontaires ou intentionnelles, et à sanctionner les irrégularités. Il vise aussi à garantir l'égalité devant l'impôt, en assurant que tous les contribuables soient effectivement soumis aux mêmes règles fiscales, sans que certains puissent se soustraire à leurs obligations⁶.

Dans cette optique, le contrôle fiscal poursuit essentiellement deux objectifs fondamentaux : la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale. La fraude fiscale se définit comme l'infraction volontaire et délibérée aux règles fiscales, consistant par exemple à dissimuler une partie de ses revenus, à falsifier des documents comptables ou à omettre intentionnellement une déclaration⁷. Elle constitue une infraction pénale, susceptible de sanctions civiles, fiscales et pénales. À l'inverse, l'évasion fiscale est une stratégie qui, bien que moralement discutable, repose sur l'utilisation des lacunes ou des failles de la législation pour réduire la charge fiscale de manière légale⁸. Il s'agit, par exemple, de structurer ses

³ J. SAYAG, « Contrôle fiscal à distance: évolution ou révolution », in *Revue française de finances publiques*, 2021, vol. 153, no 1, pp. 29-38.

⁴ O. NEGRIN, « Une légende fiscale: la définition de l'impôt de Gaston Jèze », in *Revue du droit public*, 2008, no 1, pp. 139-151.

⁵ J. LE CACHEUX, "Chapitre 6. Le système fiscal français est-il trop complexe ?", in *Débat public*, 2008, pp. 111-122.

⁶ *Idem*.

⁷ C. BAZART, « Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables—administration fiscale », in *Revue française d'économie*, 2002, vol. 16, no 4, pp. 171-212.

⁸ R. PALAN et C. CHAVAGNEUX *et al.*, « Les paradis fiscaux: entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales », in *L'économie politique*, 2009, vol. 42, no 2, pp. 22-40.

activités de manière à profiter d'un régime fiscal avantageux ou de recourir à des montages juridiques qui, sans être frauduleux, visent à minimiser l'imposition. Ainsi, si la fraude constitue une violation manifeste de la loi fiscale, l'évasion s'inscrit dans une zone grise, où la légalité formelle coexiste souvent avec une volonté de contournement des objectifs du législateur. Le contrôle fiscal permet dès lors à l'État de détecter, de redresser et de décourager ces pratiques, tout en renforçant l'intégrité du système fiscal.

Le contrôle fiscal en République Démocratique du Congo repose sur deux grandes procédures, reflétant deux logiques opposées : l'une de coercition, à travers la taxation d'office, et l'autre de dialogue, à travers la rectification contradictoire. Si toutes deux visent à assurer la régularité fiscale et à lutter contre la fraude, elles diffèrent fondamentalement quant à leurs modalités et leurs effets sur les droits du contribuable. Tandis que la taxation d'office s'impose sans discussion préalable, la procédure contradictoire, quant à elle, permet une véritable interaction entre l'administration fiscale et le contribuable. Il est donc essentiel d'en cerner les contours pour mieux apprécier leur portée juridique et pratique.

1.1. La taxation d'office : une mesure unilatérale et exceptionnelle

La taxation d'office constitue un mode exceptionnel de détermination de l'impôt par lequel l'administration fiscale établit unilatéralement l'assiette et le montant de l'imposition, sans consultation préalable du contribuable⁹. Cette procédure est généralement réservée aux situations de carence déclarative ou de comportement obstructionniste, où le dialogue est rendu impossible. Bien qu'elle réponde à un impératif d'efficacité, elle doit être strictement encadrée pour ne pas compromettre les droits fondamentaux du contribuable. Il convient dès lors d'examiner, d'une part, les conditions légales qui justifient le recours à cette procédure exceptionnelle, et d'autre part, les implications procédurales qui en découlent tant pour l'administration que pour le contribuable.

1.1.1. Les conditions légales de recours à la taxation d'office

La taxation d'office constitue une mesure exceptionnelle par laquelle l'administration fiscale détermine unilatéralement l'impôt dû en l'absence de déclaration régulière du contribuable ou en cas d'entrave manifeste au contrôle¹⁰. Loin d'être une procédure de droit commun, elle ne peut être mise en œuvre que dans des conditions strictement encadrées par la loi, notamment lorsque le contribuable ne souscrit pas ses obligations déclaratives dans les délais, dépose des déclarations incomplètes ou manifestement erronées, ou encore fait obstacle à l'action de vérification de l'administration. Ces cas de figure traduisent soit un manquement grave à l'obligation de collaboration fiscale, soit une volonté de dissimulation, ce qui justifie alors la présomption légale d'inexactitude permettant la mise en œuvre de la taxation d'office.

1.1.1.1. L'absence ou l'irrégularité de déclaration

1.1.1.1.1. Défaut de souscription aux obligations déclaratives dans les délais prescrits

L'une des principales hypothèses justifiant le recours à la taxation d'office en RDC est le défaut de souscription aux obligations déclaratives dans les délais légaux¹¹. Le système fiscal repose sur la déclaration spontanée du contribuable, qui est tenu de transmettre à l'administration, dans les délais prévus par la loi, les informations nécessaires à l'établissement de son imposition. Ces déclarations concernent notamment les revenus, les bénéfices, le chiffre d'affaires, ou toute autre base imposable selon le type d'impôt (impôt sur les bénéfices, TVA, impôt professionnel, etc.). Le respect de ces délais constitue une obligation essentielle, permettant à l'administration d'identifier la créance fiscale et de procéder à son recouvrement.

Le manquement à cette obligation, sans justification valable, expose le contribuable à une procédure de taxation d'office. En effet, les dispositions fiscales en vigueur en RDC habilite l'administration fiscale à établir l'impôt de manière unilatérale lorsque le contribuable s'abstient de déposer sa

⁹ O. FOUQUET, « Jurisprudence fiscale: Taxation d'après les signes extérieurs de richesse: Le dernier dinosaure vacille », in *La Revue administrative*, 2009, vol. 62, no 367, pp. 44-46.

¹⁰ P. IBANDA KABAKA, *Droit congolais de recettes fiscales et douanières à l'aune du droit français*, Op.cit., p. 139.

¹¹ Articles 27 et 41 à 42 de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, modifiée et complétée.

déclaration dans les délais requis. Ce pouvoir exceptionnel est justifié par la nécessité d'éviter une paralysie du recouvrement fiscal due à l'inaction ou à la mauvaise foi du redevable. En pratique, la DGI (Direction Générale des Impôts) peut, en l'absence de déclaration, déterminer l'assiette de manière forfaitaire ou sur la base des éléments indirects d'imposition dont elle dispose.

La gravité de cette mesure tient au fait qu'elle prive le contribuable de la possibilité de discuter préalablement du fondement ou du montant de l'imposition. L'administration n'est pas tenue, dans cette hypothèse, d'envoyer une proposition de rectification ni de recueillir les observations du contribuable. Elle agit de manière unilatérale et exécutoire, ce qui rompt avec le principe du contradictoire. Le contribuable ne pourra contester l'imposition qu'a posteriori, par voie de réclamation ou de recours contentieux. Cette procédure est donc marquée par un déséquilibre évident entre les parties, qui ne peut être justifié que par une carence manifeste et fautive de la part du contribuable.

Toutefois, la taxation d'office ne saurait être prononcée de manière arbitraire. L'administration doit pouvoir établir la matérialité du défaut déclaratif et respecter les formalités substantielles exigées par la loi. En outre, si le contribuable régularise sa situation de manière spontanée avant l'engagement de la procédure, il peut échapper à la taxation d'office et bénéficier de la voie contradictoire. Ce mécanisme, bien que coercitif, vise in fine à inciter à la conformité fiscale volontaire, en sanctionnant l'inertie mais en laissant ouverte une possibilité de régularisation. Il participe ainsi de la logique duale du contrôle fiscal en RDC : répressif à l'égard de la fraude, mais conciliant envers la bonne foi.

1.1.1.1.2. Dépôt d'une déclaration incomplète ou manifestement erronée

Outre l'absence totale de déclaration, le dépôt d'une déclaration incomplète ou manifestement erronée constitue également une condition légale ouvrant la voie à la taxation d'office¹². En effet, l'obligation déclarative ne se limite pas à la simple transmission d'un formulaire ; elle suppose que le contribuable fournisse des informations exhaustives, sincères et exactes, permettant à l'administration fiscale de déterminer correctement l'assiette de l'impôt. Toute omission volontaire, dissimulation de revenus ou altération substantielle des données constitue une violation grave des obligations fiscales, assimilable à une fraude ou à une tentative de manipulation.

Dans ce contexte, la taxation d'office apparaît comme une réponse corrective et coercitive à un comportement jugé déloyal. Elle permet à l'administration d'écarter les éléments déclarés, qu'elle considère comme inexacts ou dénaturés, pour établir elle-même l'imposition sur la base de données qu'elle estime plus fiables : sources extérieures (banques, fournisseurs, douanes), indices de train de vie, ou encore méthode de reconstitution du chiffre d'affaires. Cette mesure vise à rétablir la transparence fiscale en neutralisant les effets de la déclaration irrégulière, tout en signalant une tolérance zéro face à la fraude.

Cependant, le recours à la taxation d'office dans ce cas ne doit pas être systématique ni arbitraire. L'administration fiscale est tenue d'établir objectivement le caractère incomplet ou erroné de la déclaration, notamment par des éléments probants ou des incohérences manifestes entre les déclarations et les données disponibles. En cas de doute raisonnable, c'est la procédure de rectification contradictoire qui devrait primer, en vertu du principe de la proportionnalité et du respect du contradictoire. La taxation d'office ne peut ainsi être utilisée que lorsqu'il est démontré que la déclaration est entachée de manœuvres frauduleuses ou de graves irrégularités.

Il convient de rappeler que le contribuable peut toujours rétablir le dialogue après la mise en œuvre d'une taxation d'office, notamment par le biais d'une réclamation contentieuse ou d'une demande de révision¹³. S'il parvient à démontrer sa bonne foi ou à produire les pièces justificatives qui faisaient défaut, l'administration peut revoir sa position. Ce recours postérieur, bien qu'encadré, atténue quelque peu la rigueur de la procédure et constitue une soupape de sécurité pour les contribuables de bonne foi confrontés à des erreurs de forme ou à des incompréhensions. Cela confirme que, même dans un cadre unilatéral, le droit fiscal congolais laisse place à une certaine souplesse, à condition que les mécanismes de recours soient activés dans les délais et selon les formes prescrites.

¹² B. RICOU, « Chapitre 2. Les procédures d'imposition d'office », in *100% Droit*, 2022, pp. 236-248.

¹³ Idem.

1.1.1.2. Les situations d'entrave au contrôle fiscal

1.1.1.2.1. Refus de présentation des documents comptables ou falsification manifeste

L'un des fondements les plus sérieux du recours à la taxation d'office en République Démocratique du Congo est le refus par le contribuable de présenter ses documents comptables, ou la découverte d'éléments manifestement falsifiés lors d'un contrôle¹⁴. En vertu de la législation fiscale congolaise, tout contribuable est tenu de conserver et de tenir à disposition de l'administration fiscale l'ensemble des pièces justificatives relatives à son activité : livres comptables, factures, relevés bancaires, contrats, états financiers, etc. Cette obligation vise à garantir la transparence, la vérifiabilité et la sincérité des déclarations fiscales.

Lorsqu'un contribuable s'oppose délibérément à cette exigence, en refusant de coopérer, en dissimulant tout ou partie de ses documents, ou en produisant des pièces visiblement falsifiées ou incohérentes, il entrave le bon déroulement du contrôle fiscal¹⁵. Une telle attitude est considérée comme une obstruction grave à la mission de vérification de l'administration, ce qui justifie pleinement l'engagement d'une taxation d'office. En effet, en l'absence de documents fiables ou exploitables, l'administration est contrainte de procéder à une reconstitution forfaitaire ou indirecte de la base imposable, sans pouvoir engager un débat contradictoire.

Ce type de situation illustre le caractère coercitif mais nécessaire de la taxation d'office, qui permet à l'administration de surmonter les manœuvres dilatoires ou frauduleuses. La loi prévoit d'ailleurs que cette procédure peut être mise en œuvre sans notification préalable dans les cas de falsification avérée, car il y a rupture de confiance. Cependant, l'administration fiscale reste tenue de motiver sa décision par des éléments factuels précis, attestant du caractère mensonger des documents ou du refus de présentation, sous peine de nullité de la procédure. Il ne suffit pas d'alléguer une entrave : encore faut-il la démontrer objectivement.

Il n'en demeure pas moins que la taxation d'office, même dans ces cas graves, peut faire l'objet d'un recours postérieur de la part du contribuable, notamment s'il parvient à prouver que son comportement était justifié (perte involontaire des documents, difficultés matérielles de présentation, etc.) ou si l'accusation de falsification repose sur des éléments discutables. Le recours contentieux ou la médiation fiscale peuvent alors rétablir une certaine équité. Toutefois, cette souplesse ne doit pas être perçue comme une faiblesse : elle renforce au contraire la légitimité de la procédure en offrant un cadre de régularisation pour les contribuables de bonne foi tout en sanctionnant fermement les comportements frauduleux.

1.1.1.2.2. Impossibilité pour l'administration d'accéder aux éléments d'assiette

L'impossibilité pour l'administration fiscale d'accéder aux éléments d'assiette constitue une autre condition majeure qui justifie le recours à la taxation d'office en République Démocratique du Congo. Pour déterminer précisément le montant de l'impôt dû, l'administration doit pouvoir disposer de l'ensemble des données comptables et financières reflétant l'activité réelle du contribuable. Or, lorsque l'accès à ces informations est entravé, volontairement ou non, la tâche de l'administration devient difficile, voire impossible, ce qui peut compromettre l'assiette correcte de l'impôt.

Cette impossibilité peut résulter de plusieurs situations¹⁶ : la non-présentation des documents requis, leur destruction, ou encore l'absence de tenue régulière d'une comptabilité conforme aux prescriptions légales. Dans certains cas, les éléments d'assiette peuvent être conservés par des tiers récalcitrants ou se trouver à l'étranger, rendant leur obtention délicate. Face à ces obstacles, l'administration est en droit d'engager une procédure de taxation d'office, qui lui permet d'établir l'impôt sur la base des informations dont elle dispose, ou par approximation en utilisant des méthodes indirectes d'évaluation.

La procédure de taxation d'office dans ce contexte vise à pallier l'opacité fiscale qui naît de ces entraves à l'accès aux éléments d'assiette. Elle préserve l'intérêt général en empêchant le contribuable

¹⁴ Cf. F. STEVENART MEEUS, *Manuel de procédure fiscale*, Bruxelles, Ed. Anthémis, 2019. Disponible sur <http://hdl.handle.net/2078.1/222270>. Consulté le 24 mai 2025.

¹⁵ B. RICO, « Chapitre 2. Les procédures d'imposition d'office », in *100% Droit*, 2022, pp. 236-248.

¹⁶ F. BIN, « IS et taxation d'office », in *Droit et religions. Annuaire*, 2008, no 3, pp. 494-498.

de tirer profit de son propre manquement à ses obligations déclaratives¹⁷. Toutefois, pour garantir l'équilibre entre l'efficacité fiscale et la protection des droits des contribuables, la taxation d'office doit être fondée sur des éléments suffisamment précis et circonstanciés, et non sur de simples suppositions. L'administration doit justifier sa décision en démontrant l'existence de ces difficultés d'accès.

Malgré cette situation défavorable, le contribuable conserve des voies de recours pour contester la taxation d'office, en particulier s'il apporte par la suite les éléments manquants ou justifie l'impossibilité réelle d'accès aux documents. Cette possibilité de régularisation constitue une garantie essentielle qui tempère le caractère unilatéral de la procédure et invite à une certaine prudence dans la mise en œuvre de la taxation d'office. Elle traduit ainsi la volonté de concilier la lutte contre la fraude et le respect des droits fondamentaux du contribuable.

1.1.2. Les implications procédurales de la taxation d'office

La mise en œuvre de la taxation d'office entraîne des conséquences procédurales significatives pour le contribuable. Cette procédure se distingue par son caractère unilatéral : l'administration fiscale fixe l'impôt sans consultation préalable du redevable, rompant ainsi avec le principe du contradictoire. Cette absence d'échange limite considérablement le droit à la défense, puisque le contribuable ne peut faire valoir ses arguments qu'après notification de l'imposition. Ces restrictions posent d'importants enjeux en matière de garanties procédurales et d'équilibre entre les pouvoirs de l'administration et les droits du contribuable.

1.1.2.1. L'unilatéralité de la décision fiscale

1.1.2.1.1. Absence d'échange préalable avec le contribuable

La taxation d'office se caractérise principalement par son caractère unilatéral, ce qui signifie que l'administration fiscale prend la décision d'imposer sans engager préalablement de dialogue avec le contribuable. Contrairement à la procédure contradictoire où l'échange entre les parties est central, la taxation d'office prive le contribuable de la possibilité de présenter ses observations ou de contester les éléments avant que la décision ne soit arrêtée. Cette absence d'interaction préalable souligne le pouvoir coercitif et autoritaire de l'administration dans ce contexte.

Ce mode d'action répond à une logique d'efficacité destinée à pallier l'inertie ou la mauvaise foi du contribuable, notamment dans les cas où celui-ci refuse de coopérer ou se rend coupable d'omissions manifestes. Toutefois, cette unilatéralité engendre un déséquilibre important dans la relation fiscale, puisque le contribuable ne peut pas défendre ses droits ni influencer le montant de l'impôt avant la prise de décision. Ce traitement d'exception est justifié uniquement par la gravité des manquements constatés, mais il soulève des questions de justice et d'équité.

Sur le plan procédural, cette absence d'échange préalable signifie que l'administration peut directement notifier au contribuable une imposition définitive, sans devoir suivre les étapes classiques de proposition de rectification ou de consultation¹⁸. En conséquence, la décision de taxation d'office a un caractère exécutoire dès sa notification, ce qui accentue la pression sur le contribuable pour qu'il se conforme rapidement¹⁹. Cette procédure rapide limite les possibilités de négociation ou de correction avant l'application de l'impôt.

Cependant, malgré ce caractère unilatéral, le contribuable conserve la faculté d'exercer ultérieurement des recours contentieux ou administratifs pour contester la taxation d'office. Ces voies de recours constituent les seuls moyens pour lui de rétablir ses droits et d'obtenir une révision de la décision. Ainsi, bien que la phase initiale soit marquée par une absence d'échange, le droit fiscal congolais prévoit néanmoins des mécanismes pour garantir une certaine forme de protection juridique postérieure.

1.1.2.1.2. Fixation de la base imposable par l'administration

¹⁷ L. ENGEL, « Le contribuable face à la taxation des bases d'imposition: le conte le lièvre et le hérisson, version fiscale », in *Revue de droit fiscal*, 2020, vol. 6, no 1, pp. 42-49.

¹⁸ Voy. J. BUBLOT et C. LENOIR, « Les procédures de rectification et d'imposition d'office », in *Cahiers de fiscalité pratique*, 10, 2006.

¹⁹ Idem.

La fixation de la base imposable lors d'une taxation d'office peut souvent apparaître comme arbitraire, car elle repose sur des méthodes indirectes que l'administration fiscale utilise en l'absence de données déclaratives fiables fournies par le contribuable. Lorsque celui-ci omet de déclarer ses revenus ou présente des documents incomplets ou falsifiés, l'administration est amenée à recourir à des techniques d'estimation basées sur des indices externes. Cette approche vise à pallier le silence ou la dissimulation du contribuable, mais elle suscite fréquemment des contestations du fait de son caractère approximatif.

L'une des méthodes les plus couramment utilisées est la prise en compte des signes extérieurs²⁰ de richesse du contribuable. Il s'agit d'analyser son train de vie à travers des éléments tels que le patrimoine immobilier, les véhicules possédés, les dépenses de consommation, ou encore les investissements apparents. Ces indices matériels permettent à l'administration de reconstituer, de manière indirecte, une assiette fiscale présumée en corrélant ces signes à des revenus théoriques. Cette méthode, dite indiciaire, s'appuie sur une logique d'appréciation économique plutôt que comptable, mais elle demeure délicate à mettre en œuvre avec rigueur.

Par ailleurs, l'administration peut aussi procéder à une comparaison avec d'autres contribuables évoluant dans le même secteur d'activités et partageant des caractéristiques similaires. Cette technique dite de comparaison sectorielle permet d'établir une base d'imposition en se référant aux performances moyennes observées dans un secteur donné, en tenant compte de critères tels que la taille de l'entreprise, la nature de l'activité, ou la zone géographique. Cette méthode vise à éviter que certains contribuables ne bénéficient d'un traitement fiscal dérogatoire en se soustrayant injustement à leurs obligations.

Cependant, ces méthodes comportent des risques d'arbitraire et d'imprécision, car elles reposent sur des appréciations souvent subjectives et peuvent ne pas refléter fidèlement la réalité économique du contribuable. En effet, les signes extérieurs de richesse ne traduisent pas toujours la capacité contributive réelle, tandis que la comparaison sectorielle peut occulter des spécificités individuelles. Cette situation souligne la nécessité pour l'administration d'étayer ses estimations par des preuves solides et d'adopter une approche prudente afin de limiter les contestations et d'assurer l'équité fiscale.

Face à ces évaluations, le contribuable dispose de moyens de défense pour contester la fixation arbitraire de sa base imposable. Il peut notamment apporter des justificatifs démontrant que les signes extérieurs de richesse ne correspondent pas à des revenus imposables, ou que ses résultats diffèrent légitimement de la moyenne sectorielle pour des raisons économiques spécifiques. Ces contestations s'inscrivent dans le cadre des recours contradictoires ou contentieux, soulignant l'importance d'un contrôle équilibré entre le pouvoir fiscal et la protection des droits du contribuable.

1.1.2.2. Les limites du droit à la défense

1.1.2.2.1. Possibilités restreintes de contestation en amont

Dans le cadre de la taxation d'office (TO) en République Démocratique du Congo, le droit à la défense du contribuable se trouve fortement restreint, en particulier en amont de la décision fiscale²¹. En effet, cette procédure se distingue par l'absence de débat contradictoire préalable : l'administration n'est pas tenue de notifier une proposition de redressement ni d'engager un échange avec le contribuable avant de procéder à l'établissement de l'impôt. Ce silence procédural prive le contribuable de toute possibilité immédiate d'explication ou de justification, le plaçant dans une situation d'infériorité juridique dès l'ouverture du contentieux fiscal.

²⁰ Cf. Article 41 bis de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, modifiée et complétée, reprise dans le code congolais des impôts, mis à jour en 2023, qui dispose : « l'évaluation de la base imposable peut être faite pour les sociétés comme pour les personnes physiques, soit d'après les signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés, soit eu égard aux bénéfices normaux d'un ou plusieurs redevables similaires et compte tenu, suivant le cas, du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre d'établissements, d'employés, d'ouvriers ainsi que de tous les autres renseignements utiles. (Créé par la L.F. n° 14/027 du 31 décembre 2014). Disponible sur <https://dgi.gouv.cd/wp-content/uploads/2023/03/code-des-impots.pdf>. Consulté le 21 mai 2025.

²¹ J.-P. MAUBLANC, « Pas de violation des droits de la défense en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration excluant la procédure contradictoire », in *AJDI. Actualité juridique du Droit immobilier*, 2008, n° 06, p. 498.

Cette configuration entraîne une restriction significative des garanties procédurales traditionnellement reconnues en matière fiscale, notamment le droit d'être entendu avant toute décision défavorable. Alors que la procédure de rectification contradictoire permet au contribuable de discuter des griefs formulés par l'administration et de faire valoir ses observations, la TO se caractérise par une imposition immédiate et unilatérale. Cela signifie que le contribuable ne peut faire valoir ses arguments qu'après la notification de l'imposition, souvent dans un contexte d'urgence et sous la pression d'éventuelles poursuites.

À cette limitation s'ajoute le renversement de la charge de la preuve, qui incombe entièrement au contribuable dans le cadre de la TO. Il revient à ce dernier de démontrer que l'administration s'est trompée dans ses évaluations, que les éléments pris en compte sont inexacts ou exagérés, ou encore que la méthode utilisée ne reflète pas la réalité de son activité économique. Cette exigence probatoire est d'autant plus lourde que le contribuable n'a souvent pas été en mesure de participer à la phase initiale du contrôle, et que la reconstitution de la vérité fiscale repose désormais sur ses seuls moyens de défense.

Dans ce contexte, les voies de recours ouvertes au contribuable (réclamation administrative, recours contentieux, médiation fiscale) apparaissent comme des garde-fous essentiels, mais insuffisants pour compenser l'asymétrie procédurale inhérente à la TO. Il en résulte une tension entre la nécessité pour l'État de lutter efficacement contre la fraude fiscale et l'impératif de respecter les droits fondamentaux du contribuable, en particulier son droit à un procès équitable et à une procédure contradictoire. Cette situation appelle à un encadrement plus rigoureux de la TO, afin de renforcer les garanties procédurales sans compromettre l'efficacité du recouvrement fiscal.

1.1.2.2.2. Recours ouverts uniquement après notification de la taxation

Dans la procédure de taxation d'office (TO) en République Démocratique du Congo, l'un des aspects les plus problématiques du point de vue des droits du contribuable réside dans le fait que les voies de recours ne sont accessibles qu'après la notification de l'imposition. En d'autres termes, le contribuable ne peut exercer son droit à la contestation ou à la défense qu'une fois que la décision fiscale a déjà été prise et lui a été formellement communiquée. Cela signifie qu'il ne participe à aucune étape de détermination de l'impôt et ne peut intervenir que rétrospectivement, dans un cadre contentieux.

Cette situation crée une forme d'asymétrie procédurale particulièrement défavorable au contribuable²². Contrairement à la procédure de rectification contradictoire qui permet une discussion préalable sur les griefs et les montants à rectifier, la TO ne prévoit aucun échange d'informations avant que l'impôt ne devienne exigible. Ainsi, le contribuable est directement confronté à une décision exécutoire, et ne peut réagir que dans les délais restreints fixés pour l'introduction d'un recours administratif ou juridictionnel, sous peine de forclusion.

Parmi les recours disponibles après notification de la TO, le contribuable peut former une réclamation administrative auprès de la direction des impôts compétente, en exposant les motifs de sa contestation et en produisant les justificatifs nécessaires. Si cette voie est rejetée ou reste sans suite dans les délais légaux, il peut ensuite saisir les juridictions fiscales compétentes. Ces recours, bien que prévus par la législation, supposent que le contribuable dispose d'une connaissance suffisante du droit fiscal et des capacités techniques pour contester efficacement une décision souvent fondée sur des évaluations indiciaires ou comparatives.

En définitive, cette logique « d'abord frapper, ensuite entendre » porte atteinte à la dimension préventive du droit à la défense, en le transformant en un simple droit de réaction postérieure à une décision déjà opposable. Cela renforce le déséquilibre entre le pouvoir d'imposition de l'administration et la protection des droits du contribuable, en particulier dans un système où l'accès à l'information et à l'assistance juridique reste limité. Il en découle une nécessité urgente de réformer la procédure de TO pour y intégrer, dans certains cas, un minimum d'échange préalable ou d'information contradictoire, afin de mieux concilier efficacité fiscale et respect des garanties fondamentales.

²² H. EL ARAFI et R. MOAD EL ALAOUI, « Discriminations fiscales à l'épreuve des droits du contribuable », in *Revue d'Études en finances publiques*, 2021, vol. 1, no 1, pp. 145-156.

1.2. La rectification contradictoire : une procédure encadrée et équitable

Contrairement à la taxation d'office, la procédure de rectification contradictoire²³ repose sur un cadre légal structuré qui place le dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable au cœur du processus de contrôle. Elle se veut plus respectueuse des droits de la défense, en offrant la possibilité à ce dernier d'être informé des griefs retenus contre lui, d'y répondre, et de présenter ses observations avant toute mise en recouvrement. Cette procédure incarne ainsi une approche équilibrée de la gestion fiscale, fondée sur la transparence et le respect du contradictoire²⁴. Dans ce cadre, il est essentiel d'examiner d'une part le déroulement normé de cette procédure, de la notification des redressements jusqu'à l'établissement définitif de l'impôt, et d'autre part les garanties procédurales prévues pour protéger le contribuable, notamment en matière de délai, d'accès aux documents et de charge de la preuve.

Dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire en République Démocratique du Congo, deux types de contrôles fiscaux peuvent être mis en œuvre : le contrôle sur pièces (CSP) et le contrôle fiscal externe (CFE), encore appelé contrôle sur place. Le CSP est un contrôle effectué au bureau, à partir des documents fiscaux déjà transmis par le contribuable. Il vise essentiellement à corriger des erreurs matérielles ou des incohérences relevées dans les déclarations. Le contribuable n'est informé de ce contrôle qu'au moment de la notification de l'avis de redressement, l'informant du montant supplémentaire d'impôt à payer. Par exemple, dans le cas d'une déclaration de TVA à 16 %, si un redevable déclare un chiffre d'affaires de 1 000 000 francs congolais, mais liquide et paie seulement 16 000 FC au lieu de 160 000 FC, l'administration procédera à une rectification dans le cadre du CSP. Ce type de vérification est donc limité à des rectifications simples et ne nécessite pas la présence physique du contribuable.

En revanche, le CFE consiste en un contrôle effectué dans les locaux mêmes du contribuable. Il est plus approfondi et permet une vérification directe des documents comptables, fiscaux et juridiques. Ce contrôle est strictement encadré : seuls les vérificateurs et les inspecteurs des impôts ou les inspecteurs des finances, dûment habilités, peuvent l'effectuer. Ils doivent être munis d'un ordre de mission, appelé ordre de vérification (OV), qui légitime leur intervention. En outre, ils sont tenus de déposer un avis de passage précisant la date et l'objet du contrôle, afin de permettre à l'entreprise de se préparer à la consultation de ses états comptables et de ses déclarations fiscales. Ce formalisme vise à garantir la transparence de l'intervention et à instaurer un cadre de dialogue avec le contribuable avant toute mesure de redressement.

En effet, l'agent de l'Administration des Impôts adresse un avis de vérification au redevable, au moins huit jours avant la date de la première intervention. L'avis de vérification informe le redevable notamment de son droit de se faire assister d'un conseil de son choix et précise la nature des impôts ou autres droits ainsi que la période soumise au contrôle. Le redevable peut solliciter le report de la date de la première intervention, en formulant par écrit et en motivant sa demande dans les quarante-huit heures de la réception de l'avis. Ce report, qui ne peut dépasser quinze jours, doit être expressément accepté par l'Agent public susmentionné²⁵.

1.2.1. Le déroulement normé de la procédure contradictoire

La procédure de rectification contradictoire obéit à un formalisme rigoureux, garantissant un équilibre entre le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale et les droits du contribuable²⁶. Ce déroulement encadré vise à éviter les abus et à permettre à chaque partie de faire valoir ses arguments dans un climat de transparence. L'objectif est de parvenir à une imposition juste, fondée sur des échanges structurés plutôt que sur des décisions unilatérales. Dans cette perspective, deux étapes majeures structurent cette procédure : d'une part, l'ouverture de la procédure, matérialisée par l'envoi d'un avis de vérification suivi, le cas échéant, d'une proposition de rectification, à laquelle le contribuable peut répondre dans un délai légalement fixé ; d'autre part, le rôle du contradictoire dans la

²³ X. CABANNES, « À propos de la procédure de rectification contradictoire en matière de contributions indirectes prévue à l'article L. 80 M du LPF », in *Revue des Sociétés [Journal des Sociétés]*, 2020, no 09, p. 503.

²⁴ Idem.

²⁵ Code des impôts de la RDC, p.388. Disponible sur <https://dgi.gouv.cd/wp-content/uploads/2023/03/code-des-impots.pdf>. Consulté le 24 mai 2025.

²⁶ T. DOGAN, « Chapitre 6. Le contrôle fiscal », in *Le droit en cartes mentales*, 2023, pp. 175-201.

discussion et la négociation des griefs fiscaux, pouvant aboutir à des modifications, des abandons ou des confirmations des redressements envisagés par l'administration.

1.2.1.1. L'ouverture de la procédure par l'administration

1.2.1.1.1. Envoi d'un avis de vérification et d'une proposition de rectification

L'ouverture de la procédure de rectification contradictoire en République Démocratique du Congo obéit à des exigences formelles précises. Elle commence généralement par l'envoi d'un avis de vérification, document par lequel l'administration fiscale informe le contribuable de son intention de procéder à un contrôle de ses déclarations et documents comptables. Cet avis précise l'objet du contrôle, la période concernée, ainsi que l'identité et la qualité des agents en charge de la mission. Il constitue une garantie fondamentale du principe du contradictoire²⁷, car il permet au contribuable de se préparer en amont à la vérification et d'organiser ses pièces justificatives.

Après la réalisation du contrôle, si des anomalies ou insuffisances sont relevées, l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification, document central dans le cadre de cette procédure. Cette proposition expose les griefs retenus, les éléments redressés, les bases de calcul, et les textes fiscaux sur lesquels se fonde l'administration. Elle permet au contribuable d'avoir une vue claire et motivée des modifications envisagées sur sa situation fiscale. La notification de cette proposition ouvre une phase de dialogue durant laquelle le contribuable peut formuler ses observations écrites, produire des justificatifs ou solliciter un entretien.

La législation fiscale congolaise prévoit un délai de réponse au profit du contribuable, généralement de vingt jours à compter de la réception de la proposition de rectification²⁸. Ce délai est impératif : si le contribuable ne réagit pas dans le temps imparti, les rectifications sont réputées acceptées. En revanche, s'il présente des arguments pertinents ou démontre une erreur de l'administration, cette dernière peut soit abandonner le redressement, soit le modifier partiellement. L'ouverture formelle de la procédure, à travers l'avis de vérification et la proposition de rectification, constitue donc une phase décisive où s'initie la mise en œuvre concrète du principe du contradictoire dans le processus fiscal.

1.2.1.1.2. Délais impartis pour la réponse du contribuable

La procédure de rectification contradictoire consacre un droit fondamental du contribuable : celui de répondre dans un délai raisonnable aux griefs formulés par l'administration fiscale. En pratique, une fois la proposition de rectification notifiée, le contribuable dispose d'un délai de vingt jours pour faire valoir ses observations. Ce délai, prévu par les textes fiscaux congolais, court à compter de la date de réception effective de la proposition. Durant cette période, le contribuable peut produire des pièces justificatives, présenter des arguments juridiques ou comptables, voire solliciter un entretien avec le vérificateur pour mieux faire comprendre sa position²⁹. L'objectif est d'assurer un échange loyal entre les parties, fondé sur la transparence et l'équité.

Le respect de ce délai est impératif, tant pour le contribuable que pour l'administration. Si le contribuable ne répond pas dans le délai imparti, l'administration est en droit de considérer qu'il ne conteste pas les redressements proposés, ce qui entraîne la validation automatique des rectifications. À l'inverse, une réponse motivée et documentée peut amener l'administration à abandonner partiellement ou totalement les rectifications initialement envisagées. Ce délai de réponse constitue donc un enjeu crucial pour la défense du contribuable : il ne s'agit pas seulement d'une formalité, mais d'une véritable opportunité de se défendre et d'éviter une imposition injustifiée.

1.2.1.2. La place du contradictoire dans l'établissement de l'impôt

1.2.1.2.1. Échanges entre les parties sur les griefs fiscaux

Le principe du contradictoire constitue un fondement essentiel du droit fiscal moderne, en particulier dans le cadre de la procédure de rectification. Il impose que le contribuable soit mis en mesure de

²⁷ B. RICOU, *Droit des procédures fiscales*. Editions Ellipses, 2022.

²⁸ Article 37, alinéa 3, de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales modifiée.

²⁹ D.L. SOMBOLA et al., « La problématique du contrôle fiscal dans les petites entreprises en République Démocratique du Congo », in *Revue Congolaise des Sciences et Technologies*, Vol. 4, n° 1, 2025, pp.80-86.

connaître les griefs formulés à son encontre par l'administration fiscale, d'y répondre de manière utile, et d'apporter tous les éléments de preuve susceptibles d'éclairer ou de modifier l'analyse de l'administration. Ce dialogue structuré, qui se déploie après la notification de la proposition de rectification, vise à garantir une imposition juste et conforme à la réalité économique et comptable du contribuable.

Au cours de cette phase, les échanges entre l'administration et le contribuable peuvent être écrits ou oraux, selon la nature des rectifications envisagées. Le contribuable peut présenter ses observations, produire des justificatifs ou demander une audition. L'agent vérificateur est tenu d'examiner ces éléments de bonne foi et de motiver toute décision de maintien ou de retrait des redressements. Cette phase de discussion permet non seulement de corriger des erreurs éventuelles, mais aussi de désamorcer des litiges potentiels, dans un esprit de coopération et de respect mutuel³⁰.

Par ailleurs, l'administration dispose, dans le cadre du contradictoire, d'un droit de communication prévu par la législation fiscale congolaise³¹. Ce droit lui permet de solliciter des informations, documents ou pièces justificatives non seulement auprès du contribuable lui-même, mais également auprès de tiers, tels que les banques, les notaires, les clients ou les fournisseurs. L'objectif est de reconstituer la réalité des opérations économiques lorsqu'elle est contestée ou insuffisamment documentée par le contribuable. Ce droit de communication est un levier fondamental du contrôle fiscal, qui étend la portée des investigations au-delà des seules déclarations fiscales.

Il convient de noter qu'en cas de résistance ou de non-collaboration du contribuable ou des tiers, la loi prévoit même la possibilité d'imposer une astreinte fiscale³². Cette mesure vise à contraindre à la communication des documents demandés, sous peine de sanctions financières. L'astreinte peut s'avérer dissuasive, tout en préservant l'intégrité de la procédure contradictoire³³. Ainsi, la place accordée au contradictoire dans l'établissement de l'impôt, enrichie par les mécanismes de communication et d'enquête, reflète une volonté d'équilibrer la recherche de l'impôt juste avec le respect des droits procéduraux du contribuable.

1.2.1.2.2. Possibilité de modification ou d'annulation des redressements

Le principe du contradictoire constitue un fondement essentiel du droit fiscal moderne, en particulier dans le cadre de la procédure de rectification. Il impose que le contribuable soit mis en mesure de connaître les griefs formulés à son encontre par l'administration fiscale, d'y répondre de manière utile, et d'apporter tous les éléments de preuve susceptibles d'éclairer ou de modifier l'analyse de l'administration. Ce dialogue structuré, qui se déploie après la notification de la proposition de rectification, vise à garantir une imposition juste et conforme à la réalité économique et comptable du contribuable.

Au cours de cette phase, les échanges entre l'administration et le contribuable peuvent être écrits ou oraux, selon la nature des rectifications envisagées. Le contribuable peut présenter ses observations, produire des justificatifs ou demander une audition. L'agent vérificateur est tenu d'examiner ces éléments de bonne foi et de motiver toute décision de maintien ou de retrait des redressements. Cette phase de discussion permet non seulement de corriger des erreurs éventuelles, mais aussi de désamorcer des litiges potentiels, dans un esprit de coopération et de respect mutuel.

Par ailleurs, l'administration dispose, dans le cadre du contradictoire, d'un droit de communication prévu par la législation fiscale congolaise. Ce droit lui permet de solliciter des informations, documents ou pièces justificatives non seulement auprès du contribuable lui-même, mais également auprès de tiers,

³⁰ Cf. A. MATENDA KYELU, *L'introduction de la TVA en République démocratique du Congo: critique de la transition fiscale en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2015.

³¹ B. KABANDA MATANDA, *Les exonérations fiscales des investissements en RDC*, Paris, L'Harmattan, 2016, p.53.

³² LUKOMBE NGHENDA, *Le règlement du contentieux commercial: Les tribunaux de commerce*, Kinshasa, Publications de Facultés de Droit des Universités du Congo, 2005, p. 690.

³³ Article 92 de la loi congolaise portant réforme des procédures fiscales modifiée : « En dehors de toute procédure de contrôle, le refus de répondre, dans le délai légal, à une demande de renseignements, est sanctionné d'une astreinte fiscale égale à 100.000,00 Francs congolais pour les personnes morales et 25.000,00 Francs congolais pour les personnes physiques, par jour de retard, jusqu'au jour où les informations demandées seront communiquées. L'astreinte visée à l'alinéa précédent est établie par le service ayant demandé les renseignements et réclamée par voie d'Avis de mise en recouvrement ».

tels que les banques, les notaires, les clients ou les fournisseurs. L'objectif est de reconstituer la réalité des opérations économiques lorsqu'elle est contestée ou insuffisamment documentée par le contribuable. Ce droit de communication est un levier fondamental du contrôle fiscal, qui étend la portée des investigations au-delà des seules déclarations fiscales.

En cas de résistance ou de non-collaboration du contribuable ou des tiers, la loi prévoit même la possibilité d'imposer une astreinte fiscale. Cette mesure vise à contraindre à la communication des documents demandés, sous peine de sanctions financières. L'astreinte peut s'avérer dissuasive, tout en préservant l'intégrité de la procédure contradictoire. Ainsi, la place accordée au contradictoire dans l'établissement de l'impôt, enrichie par les mécanismes de communication et d'enquête, reflète une volonté d'équilibrer la recherche de l'impôt juste avec le respect des droits procéduraux du contribuable.

1.2.2. Les garanties procédurales offertes au contribuable

Dans le cadre du contrôle fiscal, la législation congolaise prévoit un ensemble de garanties destinées à protéger les droits du contribuable et à assurer l'équité de la procédure³⁴. Ces garanties jouent un rôle crucial pour éviter les abus de pouvoir de l'administration fiscale et instaurer un climat de confiance indispensable au bon fonctionnement du système fiscal. Parmi elles, le droit à l'information et à l'assistance constitue un pilier essentiel, tout comme le respect strict des délais et des formes tout au long de la procédure. Le droit à l'information permet au contribuable d'accéder à l'intégralité des pièces et documents constituant le dossier fiscal le concernant, et de se faire accompagner, le cas échéant, par un professionnel qualifié. Par ailleurs, l'administration est tenue à une obligation de motivation claire et précise de ses décisions, afin que le contribuable comprenne parfaitement les fondements des redressements envisagés. En parallèle, le respect des délais impartis et des formes prévues par la loi garantit la régularité de la procédure et offre au contribuable un cadre sécurisé pour préparer sa défense.

1.2.2.1. Le droit à l'information et à l'assistance

1.2.2.1.1. Accès aux pièces du dossier et assistance professionnelle

Le droit à l'information est une garantie fondamentale pour le contribuable soumis à un contrôle fiscal. En République Démocratique du Congo, ce droit se traduit par la possibilité pour le contribuable d'accéder à toutes les pièces du dossier constituées par l'administration fiscale durant la procédure de contrôle. Cette transparence permet au contribuable de connaître précisément les éléments retenus par l'administration pour justifier les redressements proposés, ce qui est indispensable pour préparer efficacement sa défense. Sans cet accès, le contribuable serait privé d'une information essentielle et placé dans une situation d'inégalité face au pouvoir fiscal.

En parallèle, la loi reconnaît explicitement au contribuable le droit de se faire assister par un professionnel de son choix tout au long de la procédure de contrôle fiscal³⁵. Qu'il s'agisse d'un avocat fiscaliste, d'un expert-comptable ou d'un conseiller fiscal, cet accompagnement vise à garantir que le contribuable puisse bénéficier d'un appui technique et juridique adapté, notamment lors de l'analyse des pièces du dossier, des échanges avec l'administration, ou de la rédaction des observations. Cette assistance professionnelle contribue à rétablir un équilibre des forces entre l'administration et le contribuable, souvent désavantagé par la complexité des règles fiscales.

Ce droit à l'information et à l'assistance s'inscrit dans une logique plus large de protection des droits de la défense. Il impose à l'administration fiscale de ne pas agir dans l'opacité ou l'arbitraire, mais au contraire de permettre un dialogue transparent et éclairé. Cette garantie facilite la mise en œuvre du principe du contradictoire et contribue à limiter les risques d'erreurs ou d'abus, en assurant que le contribuable puisse pleinement exercer son droit à contester les redressements dans des conditions équitables.

1.2.2.1.2. Obligation de motivation des décisions administratives

³⁴ S. BEN MOHAMMED, « Garanties du contribuable face au contrôle fiscal: le rescrit anti abus de droit ? », in *Revue de droit immobilier*, vol. 3, no 2, 2016, pp. 63-96.

³⁵ R. GOUYET, « Les grands principes du contrôle fiscal des comptabilités informatisées », in *Gestion et finances publiques*, 2018, no 3, pp. 80-85.

L'obligation de motivation des décisions administratives³⁶ est un principe fondamental du droit fiscal en RDC, qui garantit la transparence et la légitimité des actes émanant de l'administration fiscale. Cette exigence impose que toute décision, qu'il s'agisse d'une proposition de rectification contradictoire ou d'une taxation d'office, soit clairement justifiée par des motifs précis et explicites, tant sur le plan des faits que du droit³⁷. La motivation permet ainsi au contribuable de comprendre les raisons qui fondent la décision et d'évaluer la validité des griefs soulevés à son encontre.

Sur le plan factuel, l'administration doit exposer les éléments concrets qui ont conduit à la décision, qu'il s'agisse d'irrégularités détectées, d'éléments manquants ou d'erreurs comptables. Cette transparence factuelle est indispensable pour éviter l'arbitraire et pour que le contribuable puisse vérifier la réalité des faits invoqués. Par exemple, dans le cadre d'un contrôle fiscal, l'administration doit préciser les périodes, montants et documents concernés, afin de permettre une contestation ciblée et efficace.

En droit, la motivation implique également que la décision soit fondée sur une interprétation juridique conforme aux normes en vigueur³⁸. L'administration fiscale doit citer les textes légaux ou réglementaires applicables et expliquer leur application au cas particulier du contribuable. Cette double exigence, en fait et en droit, constitue une garantie essentielle pour le contribuable, qui peut ainsi mieux apprécier la légalité de la décision et préparer ses arguments de contestation.

Cette obligation de motivation s'applique également en cas de taxation d'office (TO), bien que cette procédure soit unilatérale et plus coercitive. Même si le contribuable n'a pas pu participer préalablement au processus, la décision de taxation doit impérativement être motivée pour justifier le recours à cette mesure exceptionnelle. Sans une motivation claire et circonstanciée, la taxation d'office pourrait être facilement contestée pour vice de forme ou d'autorité de la chose jugée, renforçant ainsi la protection des droits du contribuable.

1.2.2.1.3. Interdiction de pratiquer un nouveau contrôle fiscal sur un exercice comptable déjà contrôlé

L'interdiction pour l'administration fiscale de procéder à un nouveau contrôle sur un exercice comptable déjà vérifié constitue l'une des garanties procédurales essentielles reconnues aux contribuables en République Démocratique du Congo. Elle vise à prévenir les abus de pouvoir et à garantir la sécurité juridique des assujettis, en leur assurant qu'un exercice fiscal clôturé à l'issue d'un contrôle ne peut être rouvert de manière arbitraire. Cette règle s'applique tant aux contrôles sur pièces qu'aux contrôles sur place et protège le contribuable contre le harcèlement administratif et la multiplication injustifiée des vérifications sur la même période.

Toutefois, cette interdiction n'est pas absolue. Elle connaît une exception importante : la découverte d'éléments nouveaux³⁹. Ces éléments doivent constituer des faits ou des documents inconnus de l'administration au moment du premier contrôle, qui, s'ils avaient été portés à sa connaissance, auraient pu modifier l'appréciation de la situation fiscale du contribuable⁴⁰. Il peut s'agir, par exemple, de documents comptables falsifiés découverts ultérieurement, de révélations issues d'une autre procédure (douanière, pénale, ou même fiscale relative à un tiers), ou encore d'une dénonciation crédible apportant des éléments tangibles sur une dissimulation de revenus ou une fraude organisée⁴¹. Il ne suffit donc pas d'un simple doute ou d'une réinterprétation des faits déjà connus pour justifier un nouveau contrôle.

L'identification d'un véritable élément nouveau relève d'une appréciation stricte et doit faire l'objet d'une motivation rigoureuse de la part de l'administration. Cette obligation de justification protège le

³⁶ I. PAPADAMAKI, « L'obligation de motivation en droit administratif français sous l'influence du droit de l'Union européenne », in *Revue du droit public*, 2017, no 5, pp. 1245-1272.

³⁷ Idem.

³⁸ C. WIENER, « La motivation des décisions administratives en droit comparé », in *Revue internationale de droit comparé*, 1969, vol. 21, no 4, pp. 779-795.

³⁹ P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », in *Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2014, vol. 43, no 2, pp. 73-82.

⁴⁰ J.-L. ROSSIGNOL, « Comptabilité et fiscalité : chronique d'une relation « impérieuse » », in *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 1999, vol. 5, no 2, pp. 5-24.

⁴¹ P. IBANDA KABAKA, *Droit congolais de recettes fiscales et douanières à l'aune du droit français*, op.cit., p. 142.

contribuable contre la réouverture abusive des dossiers clos et constitue un contrepoids à la puissance de vérification de l'État. En cas de litige sur la légitimité du second contrôle, le contribuable peut d'ailleurs invoquer cette garantie devant les juridictions compétentes, lesquelles vérifieront si les faits invoqués par l'administration constituent effectivement des éléments nouveaux au sens de la loi. Ce mécanisme participe ainsi à l'équilibre entre l'efficacité du contrôle fiscal et la protection des droits fondamentaux du contribuable.

1.2.2.2. Le respect des délais et des formes

1.2.2.2.1. Délai minimal de 20 jours pour répondre à la proposition

En République Démocratique du Congo, la procédure de rectification contradictoire prévoit un délai minimal de 20 jours pour que le contribuable puisse répondre à la proposition de rectification qui lui est notifiée par l'administration fiscale. Ce délai constitue une garantie essentielle, offrant au contribuable un temps raisonnable pour analyser les motifs de redressement, rassembler les documents justificatifs nécessaires, et préparer ses observations ou contestations. Le respect de ce délai permet d'éviter une précipitation préjudiciable à la défense du contribuable, renforçant ainsi l'équilibre entre les parties.

Par ailleurs, ce délai de 20 jours favorise un dialogue constructif et encadré entre l'administration et le contribuable. Il instaure une phase d'échange où ce dernier peut demander des précisions supplémentaires, solliciter l'assistance d'un professionnel ou même engager des négociations visant à trouver un accord amiable. Le respect strict de ce délai est donc un élément clé de la procédure contradictoire, garantissant que toute décision finale d'imposition repose sur un débat équitable et éclairé.

1.2.2.2.2. Nullité des rectifications en cas d'irrégularités formelles

Le respect des formes procédurales dans le cadre d'un redressement fiscal ne constitue pas une simple formalité administrative : il s'agit d'une condition essentielle de la régularité juridique de l'acte d'imposition. En effet, toute irrégularité formelle — qu'il s'agisse de l'absence de motivation, du non-respect du délai de réponse de 20 jours, ou encore de l'omission de l'avis préalable de vérification — est de nature à entraîner la nullité de la procédure de rectification⁴². Le juge administratif congolais, dans un souci de protection des droits du contribuable, considérera que ces vices de procédure affectent la légalité même de la décision prise par l'administration fiscale.

Cette nullité est d'autant plus grave qu'elle ne touche pas uniquement la forme, mais vicie l'ensemble de la procédure, car elle prive le contribuable des garanties essentielles que sont l'information, le contradictoire et la préparation de sa défense. Par exemple, une notification de redressement envoyée sans ordre de mission préalable ou sans mention claire des faits reprochés est réputée irrégulière, et donc annulable sur recours contentieux. La rigueur formelle exigée s'impose à l'administration, non comme une contrainte inutile, mais comme la contrepartie légitime de son pouvoir de contrôle.

En conséquence, il est dans l'intérêt tant du contribuable que de l'administration de veiller scrupuleusement au respect des règles de forme prévues par la loi fiscale congolaise⁴³. Une procédure régulière en apparence mais entachée d'un vice de forme essentiel pourra être invalidée, avec pour effet de remettre en cause le bien-fondé même du redressement. Cette rigueur procédurale permet de garantir une fiscalité juste, transparente et conforme aux principes généraux du droit, en particulier celui du respect des droits de la défense.

Après avoir analysé les différentes modalités du contrôle fiscal en RDC, oscillant entre coercition unilatérale et dialogue contradictoire, il convient désormais d'examiner les garanties dont dispose le contribuable ainsi que les voies de recours qui lui sont ouvertes pour faire valoir ses droits face aux décisions de l'administration fiscale.

II. LES GARANTIES ET VOIES DE RECOURS EN MATIERE DE CONTROLE FISCAL

⁴² A. BOYER, « Chapitre 17. Le contentieux fiscal », in *100% Droit*, 2020, pp. 211-223.

⁴³ P. IBANDA KABAKA, *Droit congolais de recettes fiscales et douanières à l'aune du droit français*, op.cit., p. 152.

Face aux pouvoirs étendus de l'administration fiscale en matière de contrôle, le législateur congolais a prévu un ensemble de garanties juridiques et procédurales destinées à protéger les droits du contribuable. Ces garanties visent à assurer un équilibre entre les impératifs de recouvrement de l'impôt⁴⁴ et le respect du principe de contradictoire, de transparence et de sécurité juridique. Lorsqu'un désaccord persiste à l'issue de la procédure de contrôle, le contribuable dispose également de voies de recours, tant administratives que juridictionnelles, lui permettant de contester les décisions qu'il estime infondées ou irrégulières. Ce second volet de l'analyse met ainsi en lumière les principaux mécanismes de défense du contribuable et les étapes à suivre pour faire valoir ses droits.

2.1. Les garanties légales du contribuable au cours du contrôle

Le déroulement d'un contrôle fiscal en République Démocratique du Congo ne saurait se faire en dehors d'un cadre juridique garantissant les droits fondamentaux du contribuable. En effet, la législation congolaise encadre l'action de l'administration fiscale par une série d'obligations de transparence, d'information et d'impartialité, destinées à prévenir les abus de pouvoir et à renforcer la légitimité de l'impôt. Ces garanties procédurales assurent au contribuable une participation équitable au processus de vérification et permettent un exercice effectif de ses droits de défense tout au long du contrôle.

2.1.1. Les droits procéduraux fondamentaux

Au cœur du contrôle fiscal, les droits procéduraux fondamentaux visent à garantir l'équité entre l'administration et le contribuable. Parmi ces droits, le respect du contradictoire et le droit à la défense occupent une place centrale : ils permettent au contribuable d'être informé des griefs qui lui sont reprochés et de présenter ses observations avant toute décision définitive. Par ailleurs, la protection contre l'arbitraire administratif impose à l'administration de respecter des règles de transparence, de proportionnalité et de motivation dans la conduite des contrôles. Ces principes assurent un encadrement juridique rigoureux de l'action fiscale, fondement essentiel d'une fiscalité juste et équilibrée.

2.1.1.1. Le droit à la contradiction et à la défense

2.1.1.1.1. Droit de faire valoir ses arguments et de produire des preuves

Le droit de faire valoir ses arguments constitue l'un des fondements du principe du contradictoire, reconnu comme une garantie essentielle dans toute procédure de contrôle fiscal. En République Démocratique du Congo, ce droit implique que le contribuable soit mis en mesure de prendre connaissance des griefs formulés par l'administration fiscale à son encontre, et d'y répondre de manière argumentée, avant que ne soit prise une décision définitive. Il s'agit d'une exigence de justice procédurale, permettant d'éviter que l'impôt soit établi de manière arbitraire ou unilatérale⁴⁵.

En complément de ce droit d'expression, le contribuable bénéficie également du droit de produire toutes les preuves nécessaires à l'appui de ses contestations. Il peut ainsi présenter ses écritures comptables, ses factures, contrats ou tout autre document susceptible de justifier la régularité de sa situation fiscale⁴⁶. Ce droit à la preuve est d'autant plus important que la charge de la justification peut, dans certains cas, incomber au contribuable, notamment lorsqu'il conteste une rectification opérée à son encontre. La loi fiscale congolaise reconnaît ainsi la valeur probante des pièces fournies et oblige l'administration à en tenir compte de manière objective.

Par ailleurs, l'administration fiscale elle-même est tenue à une obligation d'impartialité dans l'examen des arguments et des preuves apportés par le contribuable. Elle ne peut se contenter de rejeter les explications sans motivation ni contre-analyse rigoureuse. Ce dialogue technique, même s'il oppose des intérêts divergents, doit se dérouler dans un climat de respect mutuel et dans le respect des principes

⁴⁴ S. BILOUNGA THERY, *Finances publiques camerounaises : Budget-Impôts-Douanes et Comptabilité publique*, Paris, L'Harmattan, 2021, pp. 31 et suivantes.

⁴⁵ D. LILANGA SOMBOLA, C. MAVIKA MAKAYA et al., « La problématique du contrôle fiscal dans les petites entreprises en République Démocratique du Congo », in *Revue Congolaise des Sciences et Technologies*, 2025, vol. 4, no 1, pp. 80-86.

⁴⁶ O. FOUQUET, « Jurisprudence fiscale: Comptabilité et fiscalité: les vases communicants? », in *La Revue Administrative*, 2006, vol. 59, no 353, pp. 496-498.

de bonne foi, de transparence et d'équité. En cela, le droit de se défendre pleinement et utilement constitue une pierre angulaire de la légitimité du contrôle fiscal.

2.1.1.1.2. Droit de réponse à toute décision affectant sa situation fiscale

Le droit de réponse à toute décision affectant la situation fiscale du contribuable est une exigence fondamentale du droit à un procès équitable, transposé en matière administrative et fiscale. Il implique que toute mesure envisagée par l'administration, qu'elle concerne une rectification, une taxation d'office ou une sanction fiscale, doit être précédée d'une notification claire et motivée, laissant au contribuable le temps et la possibilité de formuler ses observations⁴⁷. Ce droit s'applique tant dans les procédures contradictoires que, dans une moindre mesure, dans les procédures plus expéditives comme la taxation d'office.

En République Démocratique du Congo, ce principe est affirmé par les textes régissant la procédure fiscale, lesquels imposent à l'administration d'adresser une proposition de rectification ou une notification de taxation, en indiquant les motifs de droit et de fait justifiant la mesure projetée. À compter de cette notification, le contribuable dispose d'un délai légal — généralement de 20 jours — pour faire valoir ses arguments, produire ses observations écrites et fournir les justificatifs nécessaires. Ce dialogue préalable permet, dans bien des cas, de rectifier des erreurs, d'éviter des malentendus ou d'aboutir à une solution amiable.

Ce droit de réponse constitue un rempart contre l'arbitraire fiscal et contribue à renforcer la légitimité de l'action de l'administration. Il consacre l'idée selon laquelle l'établissement de l'impôt ne peut être qu'un acte de droit, fondé sur des éléments objectifs et établi dans le respect des droits de la défense⁴⁸. En permettant au contribuable de se prononcer sur les décisions qui modifient sa situation fiscale, le droit de réponse participe à l'équilibre entre l'autorité de l'État dans le recouvrement de l'impôt et les droits fondamentaux du citoyen-contribuable.

2.1.1.2. La protection contre l'arbitraire administratif

2.1.1.2.1. Encadrement juridique strict des contrôles fiscaux

La lutte contre l'arbitraire administratif constitue un impératif fondamental en matière de fiscalité. Pour ce faire, le législateur congolais a mis en place un cadre juridique rigoureux visant à encadrer les pouvoirs de l'administration fiscale et à limiter les risques d'abus. Cet encadrement concerne aussi bien les modalités du contrôle que les délais dans lesquels l'administration peut intervenir. Il s'agit d'assurer une certaine prévisibilité et une stabilité juridique, deux conditions essentielles à la sécurité des contribuables dans leurs relations avec le fisc.

L'un des éléments centraux de cet encadrement est le délai de prescription du contrôle fiscal⁴⁹, également appelé « délai de reprise ». En République Démocratique du Congo, ce délai est fixé à cinq (5) ans, y compris l'année au cours de laquelle on se trouve⁵⁰. Cela signifie que l'administration fiscale ne peut procéder à des redressements ou à des notifications au-delà de cette période, sauf cas de fraude avérée ou de dissimulation volontaire. Cette règle constitue une garantie temporelle contre les poursuites fiscales intempestives ou indéfinies.

Ce délai de prescription permet non seulement d'éviter l'accumulation excessive de litiges fiscaux dans le temps, mais il oblige également l'administration à agir avec diligence et à ne pas prolonger inutilement les procédures⁵¹. Par comparaison, en France, ce délai est généralement de trois (3) ans, ce qui démontre que le système congolais, tout en étant protecteur, se montre plus permissif pour

⁴⁷ M. DUVERGER, *Eléments de fiscalité*, Paris, PUF, coll. Thémis, 1996, p.92.

⁴⁸ Voy. T.G. MITONGO KALONJI, *Droit congolais des compétences fiscales. Procédures fiscales, douanières et non fiscales de l'État et des collectivités territoriales*, Paris, L'Harmattan, 2024.

⁴⁹ J.L. LABORIE et F. LE BRAS, *Face au contrôle fiscal*, Paris, Éditions du Dauphin, 1999, p.60.

⁵⁰ L'Administration des Impôts dispose du droit de rappeler les impôts ou suppléments d'impôts dus par les redevables au titre de l'exercice en cours et de quatre années précédentes. Cf. Art. 43 de la loi relative aux procédures fiscales modifiée, in *Code congolais des impôts mis à jour en 2023*, p.392.

⁵¹ A. LIEVRE-GRAVEREAUX, *La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédures*, Paris, L'Harmattan, 2007, p. 20.

l'administration. Toutefois, dans les deux pays, des exceptions peuvent exister en cas de manquements graves, comme la fraude fiscale.

Le respect du délai de prescription participe directement à la protection des droits des contribuables⁵², en ce qu'il empêche l'administration d'ouvrir des contrôles sur des périodes trop anciennes, pour lesquelles les preuves et documents pourraient être difficilement disponibles. En cela, le délai de reprise constitue une limite temporelle indispensable à l'exercice du pouvoir fiscal, rappelant que même l'État est tenu de respecter les bornes du droit dans sa relation avec le contribuable.

2.1.1.2.2. Obligation de proportionnalité et de motivation

L'administration fiscale est tenue de respecter le principe de proportionnalité dans l'exercice de ses prérogatives. Ce principe impose que les mesures prises, notamment en matière de redressement ou de taxation, soient adaptées et proportionnées à la gravité des manquements constatés⁵³. Ainsi, l'administration ne peut infliger des sanctions ou corrections excessives par rapport à la nature des erreurs ou omissions relevées. Cette obligation vise à éviter des décisions arbitraires ou démesurées qui porteraient atteinte aux droits des contribuables et garantissent un équilibre entre les intérêts de l'État et ceux des contribuables.

Par ailleurs, toute décision administrative affectant la situation fiscale du contribuable doit faire l'objet d'une motivation claire et précise⁵⁴. Cette exigence de motivation est un corollaire essentiel du droit à un procès équitable, car elle permet au contribuable de comprendre les raisons pour lesquelles l'administration a pris une mesure, qu'il s'agisse d'un redressement, d'une taxation d'office ou d'une sanction. La motivation en fait une décision transparente et contrôlable, facilitant la contestation éventuelle et renforçant la légitimité de l'action fiscale. Cette obligation s'applique aussi bien aux décisions prises dans le cadre de la procédure contradictoire qu'à celles résultant d'une taxation d'office.

2.1.2. Les obligations d'impartialité et de transparence

Les obligations d'impartialité et de transparence imposées à l'administration fiscale sont essentielles pour garantir la légitimité et l'acceptabilité du contrôle fiscal. La transparence de la démarche fiscale se traduit par une information claire du contribuable sur les motifs, les modalités et les conséquences du contrôle, afin d'éviter toute suspicion d'arbitraire ou de traitement discriminatoire⁵⁵. En parallèle, l'obligation de motivation des redressements oblige l'administration à exposer de manière détaillée les faits, les règles de droit applicables et les calculs ayant conduit à la rectification. Cette exigence permet au contribuable de comprendre et, le cas échéant, de contester efficacement les impositions qui lui sont adressées, contribuant ainsi à un équilibre procédural fondé sur la loyauté et la responsabilité.

2.1.2.1. La transparence de la démarche fiscale

2.1.2.1.1. Notification claire des motifs et des montants

La transparence est un principe fondamental qui doit guider l'action de l'administration fiscale tout au long du contrôle. Elle se traduit par l'obligation pour cette dernière de notifier clairement au contribuable les motifs justifiant les redressements ou autres mesures prises à son encontre. Cette notification doit être précise, détaillant les erreurs ou omissions constatées, les bases légales invoquées, ainsi que les éléments factuels sur lesquels se fonde la décision⁵⁶. Une telle clarté permet au contribuable de comprendre pleinement la nature et l'étendue des griefs formulés, condition indispensable pour préparer une défense efficace et éclairée.

De plus, la transparence implique également que les montants réclamés soient explicitement communiqués au contribuable⁵⁷. Ces montants doivent être chiffrés avec rigueur, en indiquant les calculs ou méthodes retenues par l'administration pour déterminer l'impôt supplémentaire ou la pénalité due. Une notification complète et transparente évite les contestations fondées sur l'opacité et contribue à instaurer un climat de confiance entre le fisc et le contribuable. Ainsi, la démarche fiscale, loin d'être

⁵² F. KULBOKAS, *Le contrôle fiscal des entreprises et des particuliers*, Paris, Editions Pothier, 2013, p. 512.

⁵³ P. DI MALTA, *Droit fiscal pénal*, Paris, PUF, 1992, p.128.

⁵⁴ Idem.

⁵⁵ Ibidem.

⁵⁶ Cf. B. RICOU, *Droit des procédures fiscales*, Paris, Ellipses, 2022.

⁵⁷ Idem.

un acte arbitraire, se présente comme un processus clair et lisible, garantissant le respect des droits du contribuable.

2.1.2.1.2. Traçabilité des opérations de contrôle

La traçabilité des opérations de contrôle fiscal est une exigence essentielle pour assurer la transparence et la responsabilité de l'administration fiscale⁵⁸. Elle consiste à documenter de manière précise et exhaustive chacune des étapes du contrôle, depuis l'ouverture de la procédure jusqu'à la décision finale. Cette traçabilité permet de conserver une trace écrite des échanges, des observations du contribuable, des pièces produites, ainsi que des analyses et conclusions des agents fiscaux. En cas de contestation ou de recours, ce dossier complet constitue un élément de preuve déterminant pour démontrer la régularité et la légitimité de la procédure suivie.

En outre, la traçabilité contribue également à la protection des droits des contribuables en garantissant que les opérations menées respectent les règles de procédure et les délais impartis. Elle empêche ainsi les décisions arbitraires et assure une meilleure organisation interne de l'administration fiscale. De plus, elle facilite l'audit et le contrôle interne des services fiscaux eux-mêmes, renforçant ainsi la confiance entre l'administration et les contribuables tout en prévenant les risques de fraude ou d'abus.

2.1.2.2. L'obligation de motivation des redressements

2.1.2.2.1. Justification détaillée des griefs fiscaux

L'obligation de motivation des redressements fiscaux est un principe clé garantissant la transparence et la légitimité des décisions prises par l'administration fiscale⁵⁹. Cette obligation impose que toute mesure de redressement soit accompagnée d'une justification claire, précise et détaillée des griefs retenus contre le contribuable. En pratique, cela signifie que l'administration doit exposer les faits reprochés, les erreurs ou omissions constatées, ainsi que les dispositions légales et réglementaires sur lesquelles elle fonde son intervention. Cette motivation permet au contribuable de comprendre la nature exacte des contestations et de préparer une défense argumentée et documentée.

De plus, la motivation détaillée est essentielle pour assurer le contrôle juridictionnel des décisions fiscales⁶⁰. Elle permet aux juridictions compétentes d'examiner le bien-fondé du redressement en s'appuyant sur des éléments factuels et juridiques clairement exposés. Sans cette obligation, les décisions pourraient apparaître arbitraires ou infondées, ce qui porterait atteinte aux droits du contribuable et à la confiance dans le système fiscal. Par conséquent, la motivation constitue un gage de justice et d'équité dans le processus de contrôle fiscal, contribuant à un meilleur équilibre entre les prérogatives de l'administration et les droits des contribuables.

2.1.2.2.1. Sanction en cas d'absence de fondement ou de forme

L'absence de fondement juridique ou de motivation suffisante dans une décision fiscale entraîne la nullité de cette décision⁶¹. En effet, lorsque l'administration ne justifie pas clairement les raisons de son redressement ou omet de respecter les formes légales prévues, la mesure prise est susceptible d'être annulée par les juridictions compétentes. Cette sanction vise à protéger le contribuable contre les décisions arbitraires ou irrégulières et à garantir le respect du principe de légalité dans l'exercice du pouvoir fiscal. Ainsi, toute irrégularité de forme ou de fond peut remettre en cause la validité du redressement et entraîner son rejet en cas de recours.

Il sied de relever que cette sanction incite l'administration fiscale à agir avec rigueur et professionnalisme dans la conduite des contrôles. Elle doit veiller à établir des dossiers solides, motivés et conformes aux exigences procédurales, sous peine de voir ses décisions annulées. Ce contrôle strict joue un rôle essentiel dans la sécurisation des relations entre l'administration et les contribuables, en

⁵⁸ M. EL GHIOUAN et M.J. EL ADNANI, « L'impact de la digitalisation sur la performance de l'administration fiscale marocaine », in *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2023, vol. 4, no 3-1, pp. 591-607.

⁵⁹ T. LAMBERT, « Les pouvoirs de l'administration et les garanties du contribuable dans le contrôle fiscal français », in M. LEROY (dir.), *Fiscalité et évitement de l'impôt*, Coll. *Finances Publiques*, Paris, L'Harmattan, 2003, pp. 111-122.

⁶⁰ T. LAMBERT, Loc.cit.

⁶¹ G. PÉQUIGNOT, « La loi française du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs », in *Les Cahiers de droit*, 1980, vol. 21, no 3, pp. 961-984.

assurant que les mesures fiscales sont prises dans le respect des droits et des garanties procédurales. En conséquence, l'absence de fondement ou de forme adéquate constitue un motif sérieux de contestation pour le contribuable.

2.2. Les voies de recours en cas de désaccord fiscal

Lorsqu'un contribuable conteste les résultats d'un contrôle fiscal, il dispose de plusieurs mécanismes juridiques pour faire valoir ses droits. Ces voies de recours, qu'elles soient administratives ou juridictionnelles, permettent d'assurer un équilibre entre les prérogatives de l'administration et les garanties offertes au justiciable fiscal. L'objectif est de garantir une possibilité réelle de contestation des décisions fiscales jugées excessives, infondées ou irrégulières. Il convient ainsi d'examiner successivement les recours non juridictionnels devant l'administration fiscale, puis le contentieux devant les juridictions compétentes.

2.2.1. Les recours non juridictionnels : l'approche administrative

Les recours non juridictionnels constituent la première voie offerte au contribuable pour contester une décision fiscale sans recourir immédiatement aux tribunaux⁶². Cette approche administrative repose sur des mécanismes internes à l'administration fiscale, permettant de résoudre les différends de manière amiable ou hiérarchique⁶³. Deux instruments principaux s'en dégagent : la réclamation préalable, qui est une voie de recours obligatoire en matière d'impôts directs, et la médiation, qui vise à instaurer un dialogue constructif entre le contribuable et l'administration. Ces recours visent à corriger les erreurs éventuelles, éviter l'engorgement des juridictions et préserver les droits du contribuable dans un cadre moins conflictuel.

2.2.1.1. La réclamation préalable devant l'administration fiscale

2.2.1.1.1. Voie obligatoire en matière d'impôts directs

La réclamation préalable constitue une étape incontournable du contentieux fiscal en matière d'impôts directs en République Démocratique du Congo (RDC). Elle est une condition de recevabilité indispensable avant toute saisine des juridictions. En effet, l'article 72 du Code des impôts prévoit expressément que le contribuable ne peut contester devant le juge une imposition directe (comme l'Impôt sur les Bénéfices et Profits ou l'Impôt sur les Revenus Locatifs) sans avoir d'abord adressé une réclamation écrite à l'administration fiscale compétente⁶⁴. Cette exigence vise à permettre un réexamen interne du litige par l'administration, favorisant ainsi une éventuelle résolution amiable avant d'engorger les tribunaux.

La réclamation doit être présentée dans un délai strict, généralement de 30 jours à compter de la notification de l'impôt contesté, sous peine d'irrecevabilité. Elle doit être dûment motivée, c'est-à-dire contenir les arguments de droit et de fait du contribuable, accompagnés de toutes les pièces justificatives pertinentes. Ce formalisme garantit à l'administration une base d'analyse sérieuse et permet une réponse adéquate. Si l'administration donne une suite favorable à la réclamation, elle procède à une décharge ou à une réduction de l'imposition. En revanche, si elle la rejette expressément ou ne répond pas dans le délai légal, le contribuable peut alors saisir les juridictions compétentes.

Cette voie préalable présente un intérêt stratégique pour le contribuable : en plus d'être obligatoire, elle peut avoir un effet suspensif du recouvrement, notamment si le contribuable joint à sa réclamation une demande de sursis de paiement. Toutefois, cet effet n'est pas automatique et reste soumis à l'appréciation de l'administration. Le respect scrupuleux des conditions de forme et de délai de la réclamation est donc essentiel pour préserver les droits du contribuable tout en amorçant une contestation efficace des impositions jugées abusives.

2.2.1.1.2. Effet suspensif sur le recouvrement sous conditions

La présentation d'une réclamation préalable en matière d'impôts directs peut produire un effet suspensif du recouvrement de l'impôt contesté, mais uniquement sous certaines conditions. En RDC,

⁶² T. DOGAN, « Chapitre 7. Le contentieux fiscal », in *Le droit en cartes mentales*, 2023, pp. 203-215.

⁶³ V. COQ, « La notion de juridiction gracieuse en droit fiscal », in *Revue du droit public*, 2015, no 2, pp. 389-408.

⁶⁴ Article 72 de la Loi portant réforme des procédures fiscales modifiée.

cet effet n'est pas automatique : le contribuable doit formuler une demande expresse de sursis de paiement en parallèle à sa réclamation⁶⁵. Cette demande permet de suspendre temporairement l'exécution forcée du paiement jusqu'à la décision de l'administration ou du juge compétent. Elle vise à protéger le contribuable contre les conséquences économiques d'un recouvrement immédiat d'un impôt potentiellement erroné ou excessif, et à garantir l'équité dans le traitement des contestations fiscales.

Toutefois, le sursis légal de paiement n'est accordé que si certaines conditions sont remplies, notamment le caractère sérieux des moyens soulevés par le contribuable et l'absence de mauvaise foi manifeste⁶⁶. En pratique, l'administration fiscale conserve une marge d'appréciation, et peut refuser le sursis si elle estime que la contestation est dilatoire ou infondée. Si le sursis est accordé, le recouvrement est suspendu jusqu'à l'issue de la procédure, sans frais supplémentaires pour le contribuable. En revanche, si le sursis est refusé ou si la réclamation échoue, l'impôt devient immédiatement exigible, avec application des majorations et pénalités de retard prévues par la loi. Le sursis constitue donc une garantie précieuse, mais encadrée, du droit à la défense en matière fiscale.

2.2.1.2. La médiation ou le règlement amiable du différend

2.2.1.2.1. Tentative de résolution extrajudiciaire avec la DGI

La médiation fiscale, également appelée règlement amiable, constitue une voie alternative de résolution des différends entre le contribuable et l'administration fiscale, en l'occurrence la Direction Générale des Impôts (DGI)⁶⁷. Cette démarche vise à désamorcer les conflits avant leur judiciarisation, en privilégiant le dialogue, la compréhension mutuelle et une issue négociée. Bien que cette procédure ne soit pas encore formellement codifiée dans un régime spécifique en RDC, elle s'inscrit dans une logique moderne de gouvernance fiscale, orientée vers l'efficacité administrative et la pacification des relations fiscales⁶⁸. Elle peut être initiée à la demande du contribuable ou sur initiative de la DGI dans un cadre de bonne foi.

Dans la pratique, cette forme de règlement extrajudiciaire intervient souvent après une proposition de rectification ou une taxation contestée, mais avant la phase contentieuse⁶⁹. Les deux parties conviennent alors de se rencontrer, parfois en présence d'un représentant du ministère des Finances ou d'un conseil juridique, pour exposer les griefs, analyser les pièces comptables et rechercher un compromis acceptable. Il ne s'agit pas d'un arbitrage contraignant, mais d'un processus souple fondé sur la volonté des parties de trouver une solution équilibrée, en tenant compte des réalités économiques de l'entreprise et des impératifs budgétaires de l'État.

Malgré son potentiel, la médiation fiscale demeure faiblement développée en RDC, du fait de l'absence d'un cadre juridique formalisé, du manque de formation des agents fiscaux à la culture de la négociation, et de la méfiance persistante entre les parties. Toutefois, elle représente une opportunité stratégique pour les contribuables de bonne foi souhaitant éviter des procédures longues et coûteuses. Sa promotion pourrait renforcer la confiance entre l'administration et les opérateurs économiques, en instaurant un climat de coopération plutôt que de confrontation, et en désengorgeant les juridictions fiscales. Il est donc crucial d'encadrer ce mécanisme à travers une législation claire, en fixant ses conditions de mise en œuvre, ses effets juridiques, et ses garanties de neutralité.

2.2.1.2.2. Faible développement mais intérêt stratégique pour le contribuable

En dépit de son potentiel, la médiation fiscale reste peu développée en République Démocratique du Congo. Cette situation s'explique notamment par l'absence d'un cadre juridique spécifique consacrant

⁶⁵ Articles 109 bis et 110 de la Loi relative aux procédures fiscales modifiée.

⁶⁶ S. DE FONTAINE, « Référé et contentieux de l'urgence des actes de recouvrement de l'impôt en France », in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2019, no 2, pp. 186-199.

⁶⁷ J.-R. PELLAS, « Le médiateur des ministères économiques et financiers a 20 ans », in *Revue française de finances publiques*, 2023, vol. 163, no 3, pp. 55-61.

⁶⁸ H. RABAULT, « Le traitement extra-juridictionnel des litiges en droit fiscal », in *Revue française de finances publiques*, 2025, vol. 169, no 1, pp. 93-109.

⁶⁹ T. LAMBERT et K.S. AHMED, « De l'intérêt des mécanismes de règlement des différends en matière fiscale: le cas de l'arbitrage », in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2021, no 2, pp. 253-260.

formellement cette voie de règlement amiable⁷⁰. La culture administrative dominante demeure encore marquée par une approche verticale et autoritaire de la relation fiscale, peu ouverte aux logiques de négociation ou de compromis. De plus, les agents de l'administration fiscale ne sont généralement pas formés à la résolution alternative des litiges, et les contribuables eux-mêmes ignorent souvent l'existence ou la possibilité d'un tel recours, ce qui contribue à sa marginalisation dans la pratique.

Pourtant, la médiation présente un intérêt stratégique certain pour les contribuables, en particulier pour les entreprises soucieuses de préserver leur image et d'éviter des contentieux longs, coûteux et incertains⁷¹. Elle permet, dans un cadre informel mais encadré, de défendre ses arguments, de faire valoir sa bonne foi, et parfois d'obtenir une réduction des pénalités ou un étalement du paiement. Elle favorise également une relation apaisée avec l'administration fiscale, fondée sur la confiance plutôt que la suspicion. Dès lors, une meilleure promotion de la médiation fiscale, accompagnée de règles claires et de garanties procédurales, pourrait contribuer à une justice fiscale plus efficace, plus rapide et plus respectueuse des droits des contribuables.

2.2.2. Le contentieux fiscal devant les juridictions compétentes

Lorsque les voies de recours administratives n'aboutissent pas ou s'avèrent insuffisantes, le contribuable peut engager un contentieux fiscal devant les juridictions compétentes. Cette étape marque le passage d'un règlement amiable à une confrontation juridico-contentieuse encadrée par des règles précises. En République Démocratique du Congo, le juge administratif, en particulier le Tribunal administratif, est compétent pour trancher les litiges fiscaux. Toutefois, la recevabilité et l'efficacité de ce recours dépendent du respect strict de certaines conditions, notamment les délais légaux de saisine, la qualité pour agir et la solidité du dossier présenté.

2.2.2.1. La saisine du juge administratif

2.2.2.1.1. Compétence du Tribunal administratif

La saisine du juge administratif constitue une voie de recours contentieuse offerte au contribuable en cas de désaccord persistant avec l'administration fiscale, notamment après une réclamation préalable non satisfaite ou restée sans suite. En République Démocratique du Congo, cette compétence revient au Tribunal administratif, juridiction spécialisée dans le contentieux opposant les particuliers à l'administration⁷². Cette saisine permet au contribuable de faire valoir ses droits face à une imposition qu'il estime illégale, excessive ou irrégulièrement établie, en sollicitant soit l'annulation, soit la réduction de l'impôt mis à sa charge.

Toutefois, l'exercice de ce recours juridictionnel est strictement encadré par les règles de recevabilité, notamment le respect du délai de 1 mois à compter de la notification de la décision contestée⁷³. Le non-respect de ce délai entraîne l'irrecevabilité de la requête, sauf cas de force majeure. Le contribuable doit également constituer un dossier complet et motivé, exposant clairement les moyens de droit et de fait invoqués. En tant que juridiction de pleine juridiction, le Tribunal administratif peut réformer la décision fiscale attaquée ou renvoyer l'administration à mieux se pourvoir. Cette voie de recours renforce l'exigence d'un contrôle juridictionnel effectif des actes de l'administration, conformément au principe de l'État de droit.

2.2.2.1.2. Droit à un procès équitable conformément à l'article 19 de la Constitution

Le contentieux fiscal porté devant le juge administratif ou judiciaire s'inscrit dans le cadre plus large du respect du droit à un procès équitable, consacré par l'article 19 de la Constitution de la République Démocratique du Congo. Cet article dispose, à ses alinéas 2 à 4, que « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue dans un délai raisonnable par le juge compétent. Le droit de la défense est organisé et garanti. Toute personne a le droit de se défendre elle-même ou de se faire assister d'un*

⁷⁰ FMI, *Rapport n° 25/23 portant sur l'évolution économique de la République Démocratique du Congo*, Washington, Avril 2025, p. 132.

⁷¹ K.S. AHMED, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : étude comparative*, Paris, L'Harmattan, 2022, p. 29.

⁷² Article 72 de la loi portant réforme de procédures fiscales modifiée.

⁷³ Idem.

défenseur de son choix et ce, à tous les niveaux de la procédure pénale, y compris l'enquête policière et l'instruction préjudicielle »⁷⁴. En matière fiscale, ce principe impose que le contribuable, en conflit avec l'administration, bénéficie de toutes les garanties d'une justice impartiale, notamment le droit d'être entendu, le droit à l'assistance juridique, le respect du contradictoire, et la motivation des décisions rendues.

Ce droit à un procès équitable implique également que le juge saisi statue en toute indépendance, sans pression de l'administration fiscale, et en tenant compte des arguments des deux parties⁷⁵. Le contribuable doit pouvoir exposer ses griefs, présenter ses moyens de preuve et contester utilement les éléments de l'imposition litigieuse. Le respect de ces garanties est d'autant plus crucial que le pouvoir fiscal est susceptible de porter atteinte aux droits patrimoniaux du contribuable. La consécration constitutionnelle du procès équitable offre ainsi un fondement solide pour encadrer les relations entre l'administration et les citoyens, et pour garantir que la justice fiscale ne soit ni arbitraire, ni inéquitable.

2.2.2.2. Les conditions de recevabilité et d'efficacité du recours

2.2.2.2.1. Respect des délais légaux de saisine

Pour qu'un recours fiscal soit recevable, le respect des délais légaux de saisine constitue une exigence de forme incontournable⁷⁶. En République Démocratique du Congo, le contribuable dispose généralement d'un délai d'un mois à compter de la notification de l'imposition contestée pour saisir le Tribunal administratif, compétent en matière de contentieux de l'assiette des impôts, taxes et redevances. Ce délai, prévu par la législation fiscale congolaise, est impératif : son inobservation entraîne l'irrecevabilité du recours, même si les arguments soulevés sont fondés. En matière de réclamation administrative préalable, qui est obligatoire pour les impôts directs, le délai est souvent plus court, généralement de 20 jours en RDC et de 2 mois en France, variant selon la nature de l'impôt contesté et les textes spécifiques applicables.

Le contribuable doit également veiller à introduire son recours en bonne et due forme, en respectant les conditions de procédure, notamment la motivation de sa réclamation, l'identification précise de l'imposition contestée, ainsi que la production de toutes pièces justificatives permettant de soutenir ses prétentions⁷⁷. Un recours sommaire, vague ou non accompagné de documents probants risque d'être rejeté pour insuffisance de fondement ou de forme. La rigueur dans la constitution du dossier est donc essentielle pour que le juge puisse apprécier objectivement la légitimité de la demande.

En outre, pour que le recours produise un effet utile, le contribuable doit envisager l'efficacité stratégique de son action. Cela suppose une bonne connaissance du droit fiscal applicable, une argumentation juridiquement étayée et, dans l'idéal, l'assistance d'un professionnel du droit (avocat, expert fiscal, etc.). Le juge administratif ou judiciaire statue selon les règles de droit, et non selon l'équité : il est donc crucial de démontrer, dans les délais impartis, les erreurs ou illégalités de l'acte fiscal attaqué. Ainsi, le respect des délais n'est pas seulement une condition de recevabilité, mais aussi un élément de la crédibilité et de la solidité du recours.

2.2.2.2.2. Constitution d'un dossier probant et fondé juridiquement

La constitution d'un dossier solide et bien argumenté est une étape cruciale pour maximiser les chances de succès dans un recours fiscal. Ce dossier doit comporter non seulement les pièces justificatives relatives à la situation fiscale contestée, mais aussi une argumentation juridique claire et rigoureuse qui démontre les erreurs ou les irrégularités de la décision administrative⁷⁸. Le contribuable doit veiller à rassembler tous les documents pertinents : déclarations fiscales, correspondances avec l'administration, preuves de paiement, contrats, factures, ou tout autre élément susceptible d'étayer sa

⁷⁴ Article 19 de la Constitution congolaise de 2006 révisée en 2011.

⁷⁵ J. PRADEL, « La notion de procès équitable en droit pénal européen », in *Revue générale de droit*, 1996, vol. 27, no 4, pp. 505-523.

⁷⁶ J. FERMOSE, « L'office du juge fiscal camerounais », in *Revue Africaine des Finances publiques (RAFIP)*, 2023, vol. 2, no 10, pp. 222-250.

⁷⁷ S.T. BILOUNGA, « Les droits du contribuable au Cameroun », in *Gestion et finances publiques*, 2018, no 1, pp. 109-118.

⁷⁸ M. SAOUDI, « Chapitre 3. Le contentieux fiscal », in *Le Droit en fiches et en tableaux*, 2021, vol. 2, pp. 396-419.

position. Un dossier incomplet ou mal préparé affaiblit la crédibilité du recours et peut conduire à un rejet.

Au-delà des pièces, il est essentiel que le contribuable formule des moyens de droit précis et motivés, s'appuyant sur les textes légaux, la jurisprudence, et les principes généraux du droit fiscal. L'absence de base juridique claire risque de réduire la portée du recours, même si les faits sont favorables au contribuable. Par exemple, il peut s'agir de démontrer un calcul erroné de l'assiette, une violation du droit à la défense, un dépassement du délai de reprise, ou encore un manquement aux formalités légales. Une analyse précise et circonstanciée des griefs fiscaux permet de convaincre le juge de la pertinence du recours.

Par ailleurs, la personne qui engage la procédure doit être celle qui a intérêt à agir⁷⁹. En matière fiscale, ce sont en général le contribuable lui-même, ou son représentant légal dûment mandaté, qui peuvent introduire un recours. Cette qualité pour agir peut aussi être déléguée à un tiers habilité, tel qu'un avocat, un conseil fiscal ou un expert-comptable, à condition que ce dernier soit muni d'un mandat écrit explicite autorisant la représentation. Ce mandat est obligatoire pour garantir la légitimité de l'action, éviter les contestations de recevabilité, et assurer la bonne conduite de la procédure devant les juridictions compétentes.

Enfin, il est fortement recommandé d'accompagner la saisine d'un mémoire ou d'un exposé écrit détaillant les motifs du recours, les éléments de preuve produits, ainsi que les demandes précises formulées au tribunal. Ce document facilite la compréhension de l'affaire par le juge et permet une meilleure appréciation des arguments du contribuable. L'assistance d'un professionnel du droit fiscal, qui connaît les subtilités de la procédure et du contentieux, constitue un atout majeur pour bâtir un dossier convaincant, rigoureux et conforme aux exigences légales.

CONCLUSION

Le contrôle fiscal en République Démocratique du Congo constitue un enjeu majeur pour l'équilibre entre les exigences de l'administration en matière de recouvrement des recettes publiques⁸⁰ et la protection des droits fondamentaux des contribuables. À travers les deux principales procédures que sont la taxation d'office et la rectification contradictoire, la législation congolaise tente de concilier efficacité fiscale et respect des garanties procédurales. Si la taxation d'office reste une mesure coercitive, appliquée dans des cas précis de défaillance ou de fraude manifeste, la rectification contradictoire, quant à elle, instaure un dialogue indispensable entre l'administration et le contribuable.

Cependant, l'exercice de ces procédures impose un strict respect des règles, notamment pour éviter tout arbitraire et garantir une transparence indispensable à la confiance mutuelle. Les garanties offertes, telles que le droit à l'information, la possibilité de présenter des observations, l'obligation de motivation des décisions et le respect des délais, sont des piliers essentiels qui protègent le contribuable contre d'éventuels excès de pouvoir. Ces protections participent également à renforcer la crédibilité et la légitimité de l'action fiscale, facteur clé d'une administration moderne et respectueuse du droit.

Les voies de recours ouvertes au contribuable en cas de litige, qu'elles soient administratives ou juridictionnelles, représentent un mécanisme fondamental pour assurer l'équilibre entre les intérêts publics et privés. La mise en œuvre rigoureuse de ces procédures de recours, avec une attention particulière au respect des délais et à la qualité des arguments produits, conditionne le succès de la contestation fiscale. Par ailleurs, l'accompagnement par des professionnels compétents s'avère souvent déterminant dans la défense efficace des intérêts du contribuable.

En définitive, le contrôle fiscal en RDC doit évoluer vers une pratique toujours plus équilibrée, garantissant à la fois le recouvrement des impôts nécessaires au développement national et la sauvegarde des droits des contribuables. Cet équilibre est la clé d'une fiscalité juste, transparente et socialement acceptée, qui concourt à renforcer l'État de droit et la confiance des citoyens envers les institutions fiscales. Il importe donc de poursuivre les efforts législatifs et pratiques pour affiner ces

⁷⁹ B. DELAUNAY, « Pour un intérêt à agir autonome en matière d'injonction », in *Revue du droit public*, 2007, no 3, pp. 661-681.

⁸⁰ H. LECLERCQ, « Un mode de mobilisation des ressources: le système fiscal: le cas du Congo pendant la période coloniale », in *Cahiers économiques et sociaux*, 1965, vol. 3, no 2, pp. 95-139.

procédures, tout en sensibilisant les contribuables à leurs droits et obligations dans ce domaine complexe.