

LA DECLARATION DES REVENUS IMPOSABLES

UNITED ZAIRE BUSINESS COMPANY c/ DIRECTION GENERALE DES CONTRIBUTIONS

R.A.A. 056

NOTES D'OBSERVATION

L'arrêt de la Cours d'Appel de Kinshasa/Gombe ci-dessus soulève un débat quant à la nature juridique du recours reconnu aux contribuables par l'article 143 al 1^{er} de l'ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969 relative aux contributions cédulaires sur les revenus telle que modifiée à ce jour et à l'interprétation des articles 96 et 98 de ce même texte légal.

1. Nature juridique du recours du contribuable : incompétence de la Section administrative de la Cour d'Appel

L'article 139 de l'ordonnance-loi fiscale susmentionnée reconnaît au contribuable le droit de contester le montant de l'impôt en introduisant une réclamation auprès du Directeur Général des Contributions. D'après l'article 142 de l'Ordonnance-Loi fiscale susindiquée, ce dernier statue par une décision motivée.

Aux termes de l'article 143 al 1^{er} de la même ordonnance-loi fiscale : "Les décisions visées à l'article 142 peuvent faire l'objet d'un recours devant la Cour d'Appel".

Par cette disposition le législateur entend-il laisser un libre choix au contribuable d'agir à son aise soit en matière administrative soit en matière judiciaire?

Il semble qu'il faille répondre par la négative eu égard aux raisons ci-après:

A) De par sa nature, le recours en annulation porte sur la forme; c'est-à-dire sur la compétence de l'auteur de l'acte attaqué et sur la procédure suivie en vue de l'édiction dudit acte administratif ou l'on dira mieux sur la légalité de l'acte, encore qu'en cas de recours de pleine juridiction le demandeur peut postuler aussi une réparation.

Le recours prévu par l'article 143 al 1^{er} de l'Ordonnance-Loi fiscale susmentionnée porte surtout sur le fond, en ce que le débat porte sur l'objet de la réclamation, tel qu'il ressort de l'alinéa 2 de cette disposition qui dispose qu'"aucune demande nouvelle ne peut être présentée à l'occasion de ce recours";

Or, d'après l'article 139 la réclamation porte sur le fond, d'autant plus qu'il est libellé comme suit: "Les redevables (...), peuvent se pourvoir par écrit en réclamation contre le montant de leur cotisation auprès du Directeur des Contributions...";

Il est clair que le recours prévu par l'ordonnance-loi fiscale déborde le cadre du simple contrôle de légalité de l'acte et glisse dans l'examen du fond au point qu'il peut viser seulement une erreur de calcul;

B) L'évolution de la jurisprudence et de la doctrine congolaise en la matière renseigne qu'à l'époque coloniale la Cour d'Appel ne siégeait pas en matière administrative mais plutôt "en matière fiscale"¹, et que le pourvoi en cassation contre les arrêts de la Cour était formé devant la Cour de Cassation².

C) Etant donné que la loi congolaise n'organise pas la procédure de cassation en matière administrative et que l'article 146 de l'Ordonnance-Loi fiscale susmentionnée reconnaît au contribuable le droit de se pourvoir en cassation contre les arrêts de la Cour d'Appel entraîne comme conséquence logique que le recours prévu à l'article 143 al 1^{er} ne relève pas de la compétence du juge administratif.

C'est à tort qu'expliquant la compétence des cours d'Appel en matière d'impôts directs, le professeur RUBBENS a soutenu ce qui suit: "La nature du contentieux fiscal commande cependant de renvoyer ces causes devant la section administrative de la cour.(...) Il y a lieu d'observer que les arrêts rendus par la section administrative ne seraient pas susceptibles de cassation mais bien d'appel devant la Cour Suprême".³

Il se fait malheureusement que c'est le contraire qui est organisé par la loi car les arrêts de la Cour d'Appel en la matière ne sont pas susceptibles d'appel étant donnée que cette juridiction siège en premier et dernier ressort.⁴ Cependant, ces arrêts sont susceptibles de cassation.⁵

D) Les articles 150 à 152 du code d'Organisation et Compétence Judiciaires reconnaissent l'existence dans notre justice d'une matière dite "matière fiscale" différente de la matière administrative dont il est question aux articles 146 et 147 du même code.

L'on s'apercevra que le chapitre IV du Code d'Organisation et Compétence Judiciaires est intitulé "De la compétence en matière fiscale" et que le dernier alinéa du dernier article de ce chapitre dispose qu'"elle [la Cour d'Appel] connaît, en premier et dernier ressort, des recours introduits contre les décisions rendues sur les

réclamations du contribuable; lorsque la cotisation d'impôt a été établi d'autorité par le fisc".⁶

Autant dire que la cour doit siéger exclusivement en matière fiscale lorsqu'il examine les recours introduits conformément à l'article 143 al 1^{er} de l'Ordonnance-Loi fiscale susindiquée.

Cette position est d'ailleurs de surcroît soutenue par la troisième section du chapitre premier titre deuxième de l'ordonnance-loi n°82-017 du 31 mars 1982 relative à la procédure devant la Cour Suprême de Justice, intitulée: "Les règles propres à la cassation en matière fiscale" et par son unique article libellé comme suit: "Les règles reprises aux articles 39 et 45 s'appliquent aux pourvois formés contre les décisions statuant en dernier ressort en matière fiscale, sauf les exceptions établies par les dispositions particulières".

Il est on ne peut plus clair et manifeste que la section administrative de la Cour d'Appel de Kinshasa/Gombe devait se déclarer incompétente dans l'espèce en étude.

C'est en bon droit qu'elle vient de créer un nouveau rôle appelé "Rôle du contentieux fiscal" (R.C.F.) et elle mérite des fleurs.

2. La recevabilité de l'action

Il ressort de l'Arrêt sous examen que la demanderesse a placé la Cour dans l'impossibilité d'apprécier la recevabilité du recours pour n'avoir pas produit la lettre du Directeur Général des Contributions rejetant sa réclamation, alors qu'il s'agit d'une matière contentieuse relative à l'impôt. A cette raison, il faut ajouter la violation de normes relatives à la réclamation.

A. Violation des normes légales relatives à la réclamation

La Cour soutient dans son arrêt que la demanderesse avait introduit un recours en date du 5 juillet 1990 contre la décision du Directeur Général des Contributions ayant rejeté sa déclaration fiscale et qu'en réaction à la deuxième lettre de cette autorité confirmant la première, elle l'a saisie.

Il sied d'observer que la procédure suivie est irrégulière en ce que l'article 139 §1 de l'ordonnance-loi fiscale exige que la réclamation soit dirigée contre le montant de l'impôt. Cela veut dire que le contribuable ne peut formuler sa réclamation que lorsque après enrôlement de l'impôt, un avertissement extrait de rôle lui est notifié.

D'où la demanderesse ne devrait introduire sa réclamation auprès du Directeur Général des Contributions qu'après avoir reçu notification d'un avertissement extrait de Rôle comportant les pénalités ou amendes fiscales dues au défaut de déclaration des revenus dans le délai.

Ainsi, il revenait à la Cour de constater l'irrégularité et de déclarer par conséquent le recours irrecevable.

Si la demanderesse soutenait qu'on n'est pas en matière contentieuse, la Cour devrait lui opposer le fait qu'elle a invoqué elle-même l'article 143 de l'Ordonnance-loi fiscale, étant ainsi entendu que l'ordonnance n°88-039 du 10 mars 1988 portant création de la Direction Générale des Contributions ne régit pas la matière de recours juridictionnel et ne contient d'ailleurs pas d'article 143. En invoquant l'article 143 et surtout le fait que le conflit porte sur les sommes qui sont exigées à cause du retard ou absence de déclaration, la demanderesse était tenue de respecter le prescrit de l'article 139 de l'ordonnance-loi fiscale.

B) Absence de preuve de l'existence ou même de la date de la lettre du Directeur Général des Contributions

En vertu de l'article 144 de l'ordonnance-loi fiscale, le recours de la demanderesse devrait être déclaré irrecevable.

D'une part, la Cour relève dans son arrêt que la demanderesse a dirigé son recours contre la décision du Directeur Général des Contributions n°0569/DGC/MV/91 non datée contenue dans la lettre n°06/125/DGC/A9/90 du 12 juin 1990.

D'autre part l'article 144 dispose que "le recours en appel doit, sous peine de déchéance, être introduit dans un délai de six mois à partir de la notification de la décision à l'intéressé".

Or, l'Arrêt ne précise pas la date que la demanderesse a reçu la réponse du Directeur Général des Contributions à sa lettre de réclamation du 5 juillet 1990. Cette situation plaçait la Cour dans l'impossibilité d'apprécier le respect du délai de 6 mois prescrit par l'article 144.

Tout argument tendant à soutenir que le recours est dirigé contre la décision contenue dans la lettre du 12 juin 1990 est irrelevante en ce que cette lettre bien qu'émanant du Directeur Général des Contributions, elle n'est pas ou ne contient pas une décision prise en réponse à une réclamation de la demanderesse. Soutenir cette thèse c'est admettre la violation de l'article 143.

3. Interprétation de l'article 98 de l'ordonnance-loi fiscale n°69-009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour

Il pèse sur tout contribuable des impôts sur les revenus l'obligation de déclarer ses revenus imposables.

A. La déclaration des revenus constitue une obligation

Aux termes de l'article 96 de l'ordonnance-loi fiscale relative aux contributions sur les revenus ci-dessous, "Tout redevable passible des contributions établies par la

présente ordonnance-loi est tenu de souscrire chaque année une déclaration de ses revenus imposables en double exemplaire et de l'adresser à la Direction Générale des Contributions à Kinshasa".

Cette déclaration doit être absolument souscrite même si le redevable n'a pas réalisé de revenus imposables.⁷

B. Nécessité de modifier la rédaction de l'article 98

Il est des termes de l'article 98 al^{1er} que "La déclaration doit être souscrite sur un formulaire adressé au redevable par le Vérificateur des Contributions..."

Toutefois, l'article 102 de l'Ordonnance-Loi fiscale souligne que le contribuable qui n'aurait pas reçu le formulaire de déclaration est tenu d'en faire la demande au vérificateur des Contributions et non se prévaloir de l'omission de l'Administration fiscale pour se soustraire à l'obligation de la déclaration.

Dans l'espèce sous examen, tout porte à croire que la demanderesse a reçu le formulaire à temps de sorte que la notion de violation de l'article 98 de l'Ordonnance-Loi fiscale invoquée doit concerner autre chose.

Effectivement l'Arrêt renseigne que la demanderesse reproche au Directeur Général des Contributions d'avoir exigé que la déclaration parvienne à la Direction Générale des Contributions au plus tard le 17 avril 1989 alors que selon elle, l'article 98 de l'Ordonnance-Loi susmentionnée ne requiert que l'acte de renvoi de la déclaration. D'où, pour elle, le dépôt de la déclaration à la poste de Bukavu le 17 avril 1989 satisfait à l'exigence de la loi fiscale.

Lorsqu'on s'en tient à la lettre de la loi, on est tenté de souscrire à cette interprétation surtout en prenant en compte l'évolution de la rédaction de cette disposition de l'article 98.

Sous l'égide du décret du 10 septembre 1951, l'article 25 apparenté à l'article 98 en discussion, était conçu comme suit: "Les redevables de l'impôt complémentaire sont tenus de déposer chaque année au siège du Ministère des Colonies une déclaration remplie, datée et signée, conforme au modèle arrêté par l'Administration". De son côté l'article 26, également proche de l'actuel article 98 précisait que: "la déclaration prévue à l'article 25 doit être remise au plus tard...".

Pareille rédaction n'entraîne aucun débat car les Verbes déposer et remettre exigent que la déclaration parvienne à l'Administration fiscale avant l'expiration du délai.

Le fait pour le législateur de changer la rédaction dans l'ordonnance-loi fiscale n°69-009 du 10 février 1969 inspire la conclusion selon laquelle l'article 98 n'exige pas que le contribuable dépose ou remette la déclaration plus tôt, il lui est demandé de renvoyer sa déclaration avant l'expiration du délai légal, peu importe que ladite déclaration parvienne à temps à

l'Administration fiscale.

Cette interprétation est proche de la lettre de la loi mais, à notre humble avis, elle ne reflète pas la volonté du législateur. D'où, malgré cela et avant la modification de l'article 98 tendant à remplacer le verbe *renvoyer* par *déposer, remettre* ou tout autre de *même* résonnance, il est fondé de reprocher l'interprétation faite par la demanderesse.

Apparemment, c'est par mégarde que le législateur a utilisé le verbe renvoyer car l'esprit de la loi milite pour une interprétation contraire exigeant que la déclaration parvienne à l'Administration fiscale au plus tard en avril. Il en va de même de la jurisprudence de la cour suprême de Justice sur les actes envoyés par courrier postal.

Le *Ratio legis* de l'obligation de faire la déclaration fiscale est de permettre au Fisc de déterminer et d'exiger l'impôt.

A ce sujet l'article 105 de l'ordonnance-loi fiscale dispose: "La déclaration est vérifiée et la cotisation est établie par le Vérificateur des Contributions..."

Ainsi, étant donné qu'elle est faite au plus tard en avril de l'année qui précède celle de l'exercice d'imposition et qu'elle se rapporte à l'impôt de l'année passée, la déclaration doit logiquement parvenir à l'Administration fiscale dans ce délai pour lui permettre de commencer à établir l'impôt.

Il semble préjudiciable pour la Direction Générale des Contributions de recevoir par exemple la déclaration des revenus imposables de l'exercice 1998 en novembre 1999.

Nonobstant le système de perception des acomptes provisionnels⁸, l'Administration fiscale a, en principe, droit de jouir des impôts dès la fin de l'exercice fiscal qui va du 1er janvier au 31 décembre⁹.

Prenons le cas de la contribution cédulaire sur les revenus locatifs qui n'est pas concernée par le versement des acomptes provisionnels, serait-il conforme à l'esprit de la loi fiscale et à l'orthodoxie du droit fiscal que l'Administration attende d'une façon aléatoire le jour que les déclarations envoyées par les contribuables lui seront parvenues pour exiger l'impôt? Cette interprétation est dangereuse pour les déclarations qui arriveront à la Direction Générale des Contributions en grand retard tel qu'en novembre ou en décembre et surtout pour celles qui ne lui seront jamais parvenues.

Au regard des procédures judiciaires, la jurisprudence penche pour la preuve qui atteste que le courrier est arrivé à destination et non celle qui établit l'envoi. Il a été jugé à la Cour Suprême de Justice que:

- Si l'appel a été formé par lettre recommandée, sa date est celle de sa réception par le Greffier¹⁰ ;

- l'appel du Ministère Public formé par lettre missive est recevable dès lors que cette lettre a été reçue au Greffe dans le délai légal.¹¹

CONCLUSION

Le recours introduit contre les décisions rendues par le Directeur Général des Contributions sur réclamation du contribuable relève de la compétence de la section judiciaire de la Cour d'Appel siégeant en matière fiscale.

C'est dire que la section administrative de la Cour d'Appel de Kinshasa/Gombe devrait se déclarer incompétente.

Cependant, dans l'hypothèse inconcevable où elle allait prétendre à sa compétence, la Cour devrait alors déclarer le recours de la demanderesse irrecevable pour absence de preuve de l'existence ou de la date de la décision du Directeur Général des Contributions ayant répondu à la réclamation de cette dernière et pour violation des normes relatives à la réclamation.

A propos de l'article 98 ci-dessus, il est souhaitable que le législateur modifie sa rédaction dans le sens de dissiper la controverse sur la portée de l'obligation du contribuable. Il lui revient en outre de régler les cas pour lesquels les déclarations déposées en temps arrivent en retard pour faute exclusive des services de la poste.

Par ailleurs, il importe de relever que toutes les observations faites ici sur la nature juridique de l'action concernent les recours introduits devant la Cour d'Appel contre les décisions du Directeur Général des Contributions sur les réclamations des contribuables. Il

s'agit des recours tendant à attaquer les décisions rendues par le Directeur Général des Contributions en matière contentieuse en réponse aux réclamations formulées contre des avertissements extraits de rôle.

C'est autant dire que les autres décisions du Directeur général des Contributions dans la mesure où elles portent grief peuvent faire l'objet d'un recours en annulation devant les juges administratifs.

Lambert OWENGA ODINGA
Avocat

NOTICES BIBLIOGRAPHIQUES

1. Yvan DELHAYE, Le régime fiscal des sociétés coloniales, Clarence Denis, Bruxelles, 1952, pp. 222-223.
2. Yvan Delhay, op. cit., p.228, n°205.
3. RUBBENS A., Le pouvoir, l'organisation et la compétence judiciaires, Larcier, Bruxelles, n°260, p.293.
4. Ordonnance-loi n°82-020 du 31 mars 1982 portant code d'organisation et de la compétence judiciaires, article 152 al.2.
5. Ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour, article 145.
6. Ordonnance-loi n°82-020 du 31 mars 1982 portant code d'OCJ, article 152 al.2.
7. Ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour, article 97.
8. Ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour, article 122.
9. Ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour, article 118§3.
10. DIBUNDA KABUINJI M., Répertoire général de jurisprudence de la cour suprême de justice 1969-1985, C.P.D.Z., Kinshasa, 1990, p.12.
11. DIBUNDA KABUINJI M., op. cit., p.14.

