

## Présomption du chiffre d'affaires et imposition des bénéfices des entreprises de petite taille

Nelson Kasereka Makirombo<sup>1</sup>

### Résumé

*Le recours aux présomptions en droit est un moyen de preuve. Ainsi, la présomption, en tant qu'une opération d'esprit, consiste à tenir pour vrai un fait probable ou possible. Utilisées en droit fiscal, les présomptions constitueraient une stratégie de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Développées dans le secteur nord de la Province du Nord-Kivu, les présomptions y constituent une stratégie de fuite devant l'impôt. Elles permettent à certaines entreprises d'acquitter un impôt calculé sur base du chiffre d'affaires ou forfaitaire selon qu'elles sont petites entreprises ou micro entreprises. Ceci arrange les entrepreneurs qui veulent rester soumis aux règles assouplies de la comptabilité, appliquées aux entreprises de petite taille s'agissant de l'impôt professionnel sur le bénéfice et profit. L'expression « comptabilité réduite » usitée en droit de l'impôt sur les bénéfices des entreprises de petite taille devait être comprise comme étant une comptabilité allégée tenue dans la logique de l'article 13 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et aux informations financières.*

*Mots-clés : Présomption, Chiffre d'affaires, Bénéfices, Entreprises de petite taille.*

### Abstract

*The recourse to presumptions in law is a means of proof. Thus, the presumption, being an operation of mind, consists of taking as true the probable or possible fact. Used in fiscal law, the presumptions might constitute a strategy of fight against fiscal fraud and evasion. Developed in the Northern Sector of North-Kivu Province, the presumptions constitute a strategy of fleeing before impost. They allow certain companies to acquit calculated impost on basis of income or felony according to how they are small enterprises or micro enterprises. This arranges the entrepreneurs who want to stay submitted to relaxed rules of accountancy, applied to enterprises of small size for professional impost on the craning and profit. The expression "reduced accountancy" used in the impost law on benefits of enterprises of small size should be understood as being lighted accountancy hold in logic of article 13 of uniform Act related to accounting law and to financial information.*

*Key words: Presumption, Income, Benefits, enterprises of small size*

---

<sup>1</sup>Chef de Travaux en Faculté de Droit de l'Université Catholique du Graben au Nord-Kivu /RDC : [makirombo@gmail.com](mailto:makirombo@gmail.com)

## Introduction

D'entrée de jeu, l'apparition du concept de présomption est liée au développement du droit pénal et du droit civil (Jousset, 2016). La classification des présomptions s'opère à la fois selon leur force<sup>2</sup> et selon leur nature<sup>3</sup>. Leur mécanisme repose sur l'identification d'une probabilité élevée de réalisation d'un fait inconnu et prend la forme d'un déplacement de la charge de la preuve sur un fait connexe au fait inconnu. Cependant, au lieu que les présomptions servent de transfert de la charge de la preuve sur le contribuable, elles constituent plutôt une supposition d'un chiffre d'affaires de l'entreprise de petite taille. L'administration fiscale s'en sert non pas pour prouver, mais plutôt pour assoir l'impôt à prélever sur les bénéfices de cette catégorie d'entreprise.

Ainsi, au lieu d'être calculé sur le bénéfice, l'impôt prélevé sur les entreprises de petite taille est plutôt assis sur le chiffre d'affaires<sup>4</sup>. Demeure-t-il un impôt sur le bénéfice ? Il serait mieux que l'impôt prélevé sur les entreprises de petite taille soit qualifié d'impôt sur le chiffre d'affaire ou alors d'impôt forfaitaire, car il passe outre tous les éléments permettant de déterminer le bénéfice au sein d'une entreprise.

Pour répondre à la question posée dans cette analyse, nous avons fait recours à la méthode exégétique. Celle-ci permet d'établir une cohérence interne et formelle des textes juridiques. Concrètement, la méthode exégétique a permis de rassembler et de mieux commenter l'Ordonnance-

---

<sup>2</sup> Selon leur force, les présomptions peuvent être simples ou irréfragables.

<sup>3</sup> Selon la nature, les présomptions sont soit légales soit judiciaires.

<sup>4</sup> Le concept de chiffre d'affaires peut être compris de différentes façons. Oumar Sambe & Mamadou Ibra Dialo, en parlant des produits des activités ordinaires, notent que l'essentiel des produits de l'entité est constitué par son chiffre d'affaires. Celui-ci correspond au montant hors taxes récupérables des ventes des produits et services liés aux activités ordinaires de l'entité. Ainsi, le chiffre d'affaires regroupe le montant des ventes, de la production vendue et des produits accessoires. Ne sont pas compris dans le chiffre d'affaires la production immobilière, les variations de stocks, les subventions d'exploitation reçues, les produits financiers. Le chiffre d'affaires correspond au compte 70 ventes. Pour Francis LEMEUNIER, dans son Dictionnaire juridique, économique et financier, le chiffre d'affaires représente le montant de tous les encaissements effectués par une entreprise pendant une période donnée et qui représentent des ventes, des services rendus, des intérêts des sommes prêtées, des commissions, etc. Tout en abondant dans le même sens, Gérard CORNU, dans le Vocabulaire juridique, définit le chiffre d'affaires comme l'ensemble de recettes réalisées par une entreprise dans l'exercice de son commerce ou de son industrie. Il ressort de ces différentes définitions que le chiffre d'affaires renvoie aux produits d'une entité économique lequel produit renferme le montant des ventes des articles et services que l'entité a réalisé au cours d'une période déterminée.

Loi n°13/006 du 23 février 2013 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profit ainsi que d'autres textes juridiques applicables à l'impôt sur les bénéfices des entreprises. Nous comptons formuler des critiques de certaines dispositions de l'Ordonnance-Loi n°13/006 précitée afin de proposer de nouvelles orientations pour l'avenir. En plus de la méthode exégétique, nous avons recouru à l'entretien et à l'exploitation de divers ouvrages en rapport avec le thème traité. L'entretien libre nous a permis d'entrer en contact avec les acteurs impliqués dans la gestion des questions fiscales, notamment les agents de l'administration fiscale et certains entrepreneurs.

Cela dit, notons que l'imposition des entreprises de petite taille, bien sûr dérogatoire au droit commun, repose sur une certaine présomption forgeant son fondement au niveau de l'article 4 de l'O-L n°13/006. Selon cet article, « les petites entreprises doivent tenir une comptabilité suivant les dispositions réduites de la législation comptable en vigueur » (1). Les micro-entreprises, par contre, ont la latitude de tenir cette même comptabilité (2).

### **1. Petites entreprises et tenue d'une comptabilité réduite : origine de la présomption du chiffre d'affaires**

Partant de l'article 4 de l'O-L n°13/006, les petites entreprises doivent tenir la comptabilité. C'est donc une obligation fiscale. Cependant, le même article ouvre la voie aux mêmes différentes petites entreprises qu'elles tiennent leur comptabilité selon les dispositions réduites de la législation comptable en vigueur.

Curieusement, le législateur congolais n'a pas précisé ce qu'il faut entendre par disposition réduite de la législation comptable. Face à ce dilemme, la pratique se forge les voies de sortie. Il est vrai que la pratique doit respecter un des principes de droit fiscal qui postule que les règles des impôts sont de stricte interprétation du fait qu'elles sont d'ordre public. La pratique locale range du côté de petites entreprises, les institutions sous contrôle des Centre des Impôts Synthétique ayant un numéro RCCM et réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 80 000 000 FC<sup>5</sup>. Toutes les

---

<sup>5</sup> Chiffre d'affaires jusque que là retenu comme seuil supérieur d'assujettissement de petites entreprises.

autres entreprises du secteur du Centre des Impôts Synthétique n'ayant pas de numéro RCCM sont rangées du côté des micro-entreprises.

Pour bien comprendre le développement ou alors l'émergence de diverses pratiques locales, il sied de comprendre le sens de ce que le législateur qualifie de disposition réduite de la comptabilité, avant de rattacher l'immatriculation au RCCM des entreprises de petite taille aux seules petites entreprises.

### **1.1. Comptabilité réduite : rempart d'une présomption du chiffre d'affaires**

La conséquence logique tirée de l'article 4 de l'O-L n°13/006 est que toutes les petites entreprises doivent tenir une comptabilité. C'est donc une obligation pour les petites entreprises de tenir une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage (Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises., 2017, art.1).

Ne pas tenir une comptabilité constitue un manquement entraînant des pénalités fiscales dans le chef de l'entreprise coupable. Aux termes de l'article 84 de la loi relative aux procédures fiscales, les amendes administratives, qui sont une catégorie des pénalités, répriment le non-respect des formalités comptables et fiscales.

Soulumane Sere (2018) note que la nouvelle réglementation OHADA impose une obligation de mise en place d'une comptabilité à toute entité économique. Parlant de l'entrepreneur de droit OHADA, presque équivalent de l'entreprise de petite taille en droit fiscal congolais, les articles 13, 31 et 32 de l'Acte Uniforme relatif à la comptabilité en droit OHADA devaient s'appliquer aux entreprises de petite taille. Ces articles imposent une comptabilité allégée laquelle doit reposer sur les livres de commerce (Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière en droit OHADA., 2017, art. 13), la tenue d'un livre mentionnant chronologiquement l'origine et donc le montant des ressources de la petite entreprise tout en indiquant la destination et le montant des emplois (Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière en droit OHADA., 2017, art. 31); enfin, la comptabilité allégée suppose la tenue d'un registre, récapitulé par année, présentant le détail des achats et précisant leur mode de règlement et les références des pièces justificatives

à conserver (Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière en droit OHADA., 2017, art. 32).

Le législateur congolais, en faisant de la tenue d'une comptabilité une obligation de la part de la petite entreprise, laisse alors perplexe les parties prenantes au Code des impôts en ne clarifiant pas la notion de dispositions réduites de la législation comptable en vigueur. D'après certains praticiens, la comptabilité doit être adaptée à la taille de l'entreprise. Ainsi, la petite entreprise doit tenir une comptabilité de trésorerie, celle qui se penche aux entrées et aux sorties. Il serait élégant aux législateur de préciser la notion de disposition réduite de la comptabilité. Sinon, nous pensons qu'il serait intéressant que le législateur congolais intègre les prescrits de l'article 32 de l'Acte Uniforme relatif à la comptabilité en droit OHADA. Selon cet article, l'entrepreneur, surtout qui se livre aux activités de vente, doit tenir un registre chaque année, renseignant en détail sur les achats et précisant leur mode de règlement ainsi que les références des pièces justificatives qui sont à conserver au sein de l'entreprise.

Les contribuables craignant souvent l'impôt, trouvent dans l'usage de l'expression « disposition réduite de la législation comptable » une ouverture du recours à la présomption pour justifier leur position fiscale. Pour corroborer la crainte de l'impôt par le contribuable, Jean Rivero (1965) note qu'il n'est pas agréable d'avoir à faire des déclarations, de subir interrogatoires et contrôle, bref d'entretenir des rapports avec cette administration fiscale, pleine de bonne intentions, mais soupçonneuse, peu compréhensive, et au demeurant assez incompréhensible.

Pour certains contribuables, dispositions réduites les placent dans le non-accomplissement de certaines obligations. Les petites entreprises n'ont presque pas d'intérêt à faire dégager le compte résultat d'autant plus que cela ne sert à rien dans leur traitement fiscal. Or, dans chaque entreprise, petite, moyenne ou grande, notent certains auteurs, les résultats sont mesurés en termes de progrès financiers (Musenga Tshimpangila & Mukalalirya Kambale, 2005).

Ainsi, la tenue d'une comptabilité exigée par l'administration fiscale n'est parfois pas le problème de petites entreprises. Le chiffre d'affaires d'origine ou alors déclaré la première fois constituent le fondement ou la base de l'impôt à payer pendant des décennies.

L'impôt des petites entreprises, en tant qu'impôt sur les bénéfiques, peut donner lieu à des paiements arbitraires. Le chiffre d'affaires peut augmenter

sans pour autant qu'il y ait augmentation du résultat. Il devient ainsi un impôt sur une présomption des bénéfices. Il conviendrait que cet impôt soit requalifié et être appelé autrement que de l'appeler impôt sur les bénéfices. La loi elle-même considère que le chiffre d'affaires suffit pour présumer qu'il y a eu bénéfice. Il s'agit là d'une imposition par présomption légale qui fonde l'impôt sur le bénéfice à l'existence du chiffre d'affaires.

### **1.2. Immatriculation de l'entreprise de petite taille au RCCM : présomption de statut de petite entreprise**

Le régime d'imposition d'une entreprise de petite taille varie selon qu'on est en présence de la petite entreprise ou de la micro-entreprise. Les avantages fiscaux (Ordonnance-loi n°13/006 du 23 février 2013 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profit, 2013, art. 11) liés, par exemple, au taux d'imposition et à d'autres obligations fiscales s'apprécient également selon le type d'entreprise de petite taille en présence. Ainsi, un contribuable peut souhaiter demeurer micro-entreprise que d'être petite entreprise en fonction des intérêts en présence.

Au secteur nord de la Province du Nord-Kivu, il s'observe une pratique de la part de l'Administration fiscale selon laquelle toute entreprise de petite taille immatriculée au RCCM acquiert du coup le statut de Petite entreprise. Or, au lieu de servir d'élément justifiant l'imposition, le RCCM joue une mission technique (Akueti Santos et al., 2020).

Loin de faire peur aux entreprises, le RCCM serait à encourager, car servant à la collecte, à la conservation et la diffusion des informations économique, de déclaration d'activité de contribuable. Il est aujourd'hui un instrument confirmant le statut de certains assujettis en tant que Petites entreprises. Ceci crée des conséquences telles qu'on paie un impôt plus cher assis sur la présomption du chiffre d'affaires annuel plus élevé que cela est vrai. La petite entreprise est obligée de tenir une comptabilité. La micro-entreprise, elle, a la latitude de la tenir ou pas.

## **2. Micro-entreprise et faculté de tenue d'une comptabilité**

La loi congolaise, dans les réformes de 2013, soumet la micro-entreprise au système d'imposition forfaitaire (Ordonnance-Loi n°13/006 du 23 février 2013 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profit, 2013, art. 11). Cette imposition est assise sur le chiffre d'affaires annuel que la micro-entreprise réalise. Ainsi, l'article 4 de l'O-L n°13/006 précitée n'oblige pas les micro-entreprises à tenir une comptabilité rigoureuse. Aux termes de cet article, les micro-entreprises peuvent tenir une comptabilité suivant les dispositions réduites de la législation en vigueur.

La même O-L, qui organise l'imposition des entreprises de petite taille, dispose que les micro-entreprises ne sont pas soumises à la vérification de la comptabilité. Les activités de l'Administration des impôts se limitent au recensement, à l'immatriculation, à l'éducation, à l'évaluation du chiffre d'affaires et à la facilitation en vue du paiement de l'impôt forfaitaire (Ordonnance-loi n°13/006 du 23 février 2013 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profit, 2013, art. 12).

Si la loi dit que les micro-entreprises ne sont pas soumises à la vérification de la comptabilité, comment alors l'Administration fiscale appréciera-t-elle les performances de la micro-entreprise dès lors qu'elle n'est pas obligée de tenir une comptabilité? Or, la comptabilité de l'entreprise est à la fois un système d'information sur le passé et un outil de gestion ou de prévision. Elle enregistre systématiquement les différentes données passées et actuelles qui sont analysées et interprétées par les responsables gestionnaires en vue de connaître les réalisations passées, contrôler les diverses réalisations actuelles et planifier le futur, ou par les autres parties extérieures intéressées à la vie de l'entreprise qui cherche à prendre mieux leurs décisions fiscales ou encore d'investissements (Musenga Tshimpangila & Mukalalirya Kambale, 2005).

De cet état de traitement des micro-entreprises, il s'est développé une pratique de l'imposition, laquelle est assise sur une présomption du chiffre d'affaires selon le secteur d'activités pour les unes ou alors selon la taille de l'entreprise pour les autres.

## **2.1. Imposition des micro-entreprises selon une présomption du chiffre d'affaires du secteur d'activités**

Les micro-entreprises sont bien entièrement soumises, au regard de la législation congolaises (Ordonnance-loi n°13/006 du 23 février 2013 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profit, 2013, art. 11), à un impôt forfaitaire. Elles ne sont pas soumises à la vérification de comptabilité. Aux termes de la loi, les diverses activités de l'Administration des impôts se limitent au recensement, à l'immatriculation et à l'évaluation du chiffre d'affaires. Le contenu de l'article 12 de l'O-L n°16/006 fait l'objet de plusieurs interprétations et est à l'origine de développement de certaines pratiques lors du recouvrement de l'impôt sur les bénéficiaires<sup>6</sup> des micro-entreprises.

Deux aspects au niveau du régime fiscal des micro-entreprises paraissent contradictoires. Il s'agit d'un côté de la non-soumission à la vérification de comptabilité et, de l'autre, de l'évaluation du chiffre d'affaires. L'O-L n°13/006 organisant le régime d'imposition ne fait plus une catégorisation des micro-entreprises en leur sein au sujet de leur imposition sur les bénéficiaires. Il suffit qu'elle soit évaluée pour entrer dans la catégorie de diverses micro-entreprises.

Que renferme alors la notion d'activité d'évaluation du chiffre d'affaires que la loi reconnaît à l'Administration fiscale ? C'est elle en fait qui fonde le recours à la pratique de présomption lors de l'évaluation du chiffre d'affaires des micro-entreprises dans la région. Or, dans la genèse des entreprises, l'apparition et le développement des présomptions ont été motivés par la difficulté de faire la preuve qui était uniquement de nature testimoniale, en l'absence d'écrit (Jousset, 2016).

S'agissant de leur finalité, les présomptions diffèrent selon le domaine dans lequel elles sont employées. Le droit congolais, dans certaines de ses disciplines, renferme nombreuses présomptions. Par contre, en droit civil, les présomptions qu'on y trouve, sont à dominance protectrices<sup>7</sup>. Elles sont

---

<sup>6</sup> On peut s'interroger sur la vraie nature de cet impôt, dit impôt sur le bénéfice, mais calculé sur le chiffre d'affaires. Il serait directement qualifié d'impôt sur le chiffre d'affaires des entreprises de petite taille.

<sup>7</sup>Certains articles du code de la famille traitent des présomptions de la destruction irrémédiable de l'union conjugale. Aussi, l'article 255 du code des contrats parle des présomptions s'agissant des obligations, en général ; les articles 602 à 603 du Code de la famille sur la présomption de paternité.

alors la volonté du législateur qui désire alléger le fardeau de la preuve d'une partie vulnérable.

En droit des obligations, certains auteurs (Brun,1993) notent que la volonté de protéger la victime est également toujours motrice dans l'application des présomptions qui ont pour fonction première d'assurer à la victime un dédommagement du préjudice subi, qu'il s'agisse de protéger les victimes d'un préjudice commis par un enfant, un préposé, l'auteur d'un accident de circulation, d'un acte médical ou bien alors l'administration d'un médicament.

Dans ce dernier domaine, le Code civil traite différentes présomptions de responsabilité civile aux articles 260 et 261 du Code des obligations lorsqu'on y trouve les responsabilités des parents pour les faits des enfants et des choses. En droit fiscal, les présomptions servent en principe à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Il convient de rappeler qu'en matière d'imposition des micro-entreprises, la loi fiscale n'instaure pas expressément les présomptions pouvant fonder l'imposition en partant du secteur d'activité. Elles sont une œuvre de la pratique de l'Administration locale des impôts.

Au fait, dans la pratique d'imposition des entreprises de petite taille, l'Administration fiscale ne tarde pas d'imposer les usagers des taxis voitures comme micro-entreprise<sup>8</sup> juste en se basant sur l'activité, sans allusion faite au chiffre d'affaires réel réalisé.

Or, dans la réalité de fait, tous les taximen fréquentant par exemple le tronçon Butembo-Beni-Bunia, n'ont pas la même capacité financière ou alors ne réalisent pas le même chiffre d'affaires. Ce qui est vrai, la loi ne dit pas que pour acquitter l'impôt forfaitaire, les micro-entreprises ne doivent pas réaliser le même chiffre d'affaires, mais plutôt elles doivent réaliser un chiffre d'affaires annuel ne dépassant pas 10 000 000 FC (Ordonnance-Loi n°13/006 du 23 février 2013 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profit, 2013, art. 2).

Pourtant, lors de nos entretiens avec certains usagers des taxis voitures qui se livrent au transport entre Butembo-Beni, il a été révélé qu'un usager de taxi voiture qui voyage chaque jour, encaisse 36 USD juste pour l'allée.

---

L'article 8 de la Loi sur la nationalité congolaise qui prévoit qu'est présumé congolais, « l'enfant nouveau-né trouvé en RDC dont les parents sont inconnus ».

<sup>8</sup> Notre entretien avec le Chef ACCO/Butembo en date du 23 mars 2020.

S'il fait toute une année, il réalisera 255 jours (que compte l'année) x 36 USD, ce qui donne 9 180 USD l'année. En multipliant les 9 180 USD par 2 000 (taux en franc), on a 18 360 000 FC. Pour ne prendre que ce cas, cet usager de taxi voiture est déjà au-delà de 10 000 000 FC. Au lieu de payer l'impôt forfaitaire de 30 000 FC en tant que micro-entreprise, cet usager de taxi voiture paierait plutôt 2 % (Ordonnance-Loi n°13/006 du 23 février 2013 relative au régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôts sur les bénéfices et profit, art. 6)<sup>9</sup> de 18 360 000 FC en tant que petite entreprise.

Un autre cas d'activité entrant dans la catégorie des micro-entreprises, selon la pratique locale, c'est l'activité des défenseurs judiciaires. La loi portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profits dispose que « les professions libérales et les professions constituées en charges ou offices dont le chiffre d'affaires est inférieur à 80 000 000 FC sont considérées comme micro-entreprises et Petites entreprises suivant les conditions définies dans la loi ».

Les professions de défenseurs judiciaires rentrent dans la catégorie des professions libérales. Imposer les activités des défenseurs judiciaires comme micro-entreprises trouve son fondement dans la présomption du chiffre d'affaires annuel se basant sur la nature de l'activité.

La réalité est telle que les activités des défenseurs judiciaires ne produisent pas le même chiffre d'affaires. Certains défenseurs judiciaires peuvent se retrouver dans la catégorie des micro-entreprises, d'autres au niveau des petites entreprises et d'autres encore au niveau des moyennes entreprises pouvant être assujettis au taux de droit commun<sup>10</sup> des entreprises.

L'usage des présomptions du chiffre d'affaire basée sur l'activité peut entraîner la fuite devant l'impôt au lieu d'être un instrument de diminution de la fraude. Encore une fois-là, la loi semble n'avoir pas bien concilié deux aspects des choses à savoir la non-vérification de la comptabilité d'une part, et d'autre part, l'évaluation du chiffre d'affaires.

---

<sup>9</sup> Aux termes de cet article, le taux de l'impôt sur les bénéfices et profits à charge des Petites entreprises est de 2 % pour les activités de prestation de service.

<sup>10</sup>Le régime fiscal de droit commun des entreprises est celui sur base duquel l'impôt est prélevé sur un pourcentage du résultat que l'entreprise a réalisé au cours de l'exercice donné. Ce résultat est la différence entre les produits les charges de l'entreprise.

## **2.2. Imposition des micro-entreprises selon une présomption du chiffre d'affaires de la taille physique de l'entreprise**

Certaines micro-entreprises sont soumises à l'imposition sur base de leur taille physique<sup>11</sup>. Il s'agit d'une pratique développée par l'Administration fiscale locale. Au fait, faute de critères comptable clairs, l'Administration fiscale part d'une présomption pour connaître le statut du contribuable. Ngoto Yaga (1999) note que le statut de contribuable ne peut être qu'un ensemble de règles légales. Il poursuit en disant qu'une interprétation souple, admettant d'autres compétences outre celles du législateur, à condition toutefois que celui-ci y consente, valide la définition susmentionnée en même temps qu'elle en souligne l'incomplétude.

Est-ce par adaptation à l'évolution du statut du contribuable que certaines micro-entreprises sont imposées selon la taille physique de leurs installations ? Dans le fait, les services de l'Administration des impôts évalue le chiffre d'affaires en prenant en compte les installations du contribuable. Ainsi, accèdent au statut des micro-entreprises, toutes celles qui œuvrent dans les kiosques, quand bien même elles se trouvent en plein centre-ville. Cette présomption se fonde sur la construction locale selon laquelle les grands exploitants sont installés dans de grandes installations et les petits sont dans des unités réduites. Sont aussi imposées comme micro-entreprises tous les commerçants qui œuvrent sur les différentes artères principales en dehors du centre-ville. Pourtant, parmi les commerçants œuvrant en dehors du centre-ville, on trouve ceux qui peuvent réaliser un chiffre d'affaires reconnu pour accéder au statut de moyennes entreprises<sup>12</sup>.

L'imposition des micro-entreprises selon une présomption du chiffre d'affaires annuel basé sur la taille ou installations des contribuables est une pratique qui frise la fraude. Jean Rivero (1965), en parlant de tactique et stratégie du fraudeur, note qu'au moment de la détermination de la matière imposable, les formes de fraude sont fort variées. Elles peuvent consister à dissimuler purement et simplement la matière imposable tout comme d'autres consistent à grossir ce qui peut être déduit du bénéfice imposable.

---

<sup>11</sup>Taille physique de l'entreprise renvoie au cadre dans lequel l'entreprise exerce ses activités. Il peut s'agir d'un kiosque, d'un conteneur, d'une installation métallique, etc.

<sup>12</sup>Les moyennes entreprises, au sens de la législation fiscale congolaise, sont celles qui réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur ou égal à 80 000 000 CDF et inférieur ou égal à 3 500 000 000 CDF.

Le prélèvement des impôts sur les bénéfices des micro-entreprises sur base d'une présomption du chiffre d'affaires suivant la taille de l'entreprise est une fraude par dissimulation de la matière.

En Ville de Butembo, par exemple, certains commerçants, pour alléger, entre autres, leurs charges fiscales, vendent dans des kiosques, alors qu'ils sont importateurs. Dans les kiosques, il n'y a que des échantillons, les marchandises en quantité étant dans les dépôts disséminés en ville. Ceci leur permet de payer l'impôt forfaitaire de 30 000 FC et échapper au vrai impôt qu'ils devaient payer s'ils s'installaient dans les boutiques ou magasins proportionnels à leur vraie taille. Il est à souligner, en passant qu'au-delà de la question fiscale, les entrepreneurs préfèrent vendre dans de petites installations pour minimiser certaines charges comme les loyers, les charges du personnel et la question de la fiscalité qui nous intéresse beaucoup dans cette recherche.

Il convient de signaler que cette pratique, qui devient une fraude dans le chef de certains contribuables, forge sa justification dans le fait que les micro-entreprises ne sont pas soumises à la vérification de comptabilité (Ordonnance-Loi n°13/006 du 23 février 2013 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profit, 2013, art. 12). Comme cela a été signalé ci-dessus, l'imposition de certaines entreprises de petite taille sur base d'une présomption du chiffre d'affaires entraîne des failles spécifiques au système.

Partant de sa signification, les présomptions devaient permettre à l'Administration fiscale à traquer les fraudeurs. De ce qui est connu, l'Administration arriverait à percevoir l'impôt caché dans la formule légale de l'article 4 de l'Ordonnance-Loi n°13/006 régissant l'impôt sur les bénéfices des entreprises de petite taille. Les faits sont tels que les contribuables qui se laissent imposer selon le chiffre d'affaires présumé fuient l'impôt de droit commun sur le bénéfice des entreprises.

### **2.3. Présomption du chiffre d'affaires et possibilité de fuite devant l'impôt**

Le contribuable, même le plus sérieux, désire plus vivement utiliser au maximum les tactiques et stratégies du fraudeur. Ceci par souci de maximiser les recettes en réduisant les hypothèses possibles des charges. L'histoire de l'impôt nous renseigne que la fuite devant l'impôt fut présente à toutes les époques, dans tous les pays, contrariant par des manifestations diverses les prélèvements destinés à financer les actions de l'État.

Le fuyard de l'impôt ayant pour objectif d'élucider l'impôt, il y a toujours un lien étroit entre la nature du prélèvement et la stratégie qui vise à s'y soustraire (Bazart, s. d.). Échapper au paiement de l'impôt est différemment qualifié par les auteurs. Pour les uns (Robert & Tixier, 1980), il s'agit largement de la fuite devant l'impôt pour d'autres (Robbez Masson, 1990) considérant utiliser l'acceptation plus large qui est celle de résistance à l'impôt. Fuite devant l'impôt ou résistance à l'impôt, il s'agit bien entendu de l'ensemble de comportements, individuels ou collectifs qui tendent à réduire, voire à supprimer la charge fiscale assignée à une personne ou à un groupe (Mehl, 1998).

La possibilité de fuir l'impôt des micro-entreprises par le fait d'être imposées selon un chiffre d'affaires présumé trouve son soubassement dans la loi elle-même. Lorsqu'au niveau de l'article 12, O-L n°13/006, on y lit que «les micro-entreprises ne sont pas soumises à la vérification de la comptabilité».

Il s'agit là d'une présomption de bonne foi que la loi a reconnue au contribuable. S'agit-il de l'évasion organisée par la loi ou alors de la fraude réalisée par les contribuables profitant de la loi pour cacher les vrais chiffres d'affaires de leurs entreprises ?

Deux catégories des contribuables sont donc à distinguer au sujet de l'imposition des entreprises de petite taille sur base d'un chiffre d'affaires présumé. Certains contribuables, de bonne foi, éludent certains impôts par le fait de ne tenir que la comptabilité de trésorerie. Ceux-ci tombent dans l'évasion fiscale. Il s'agit, dans ce cas, de la fuite relevant du confort, puisque le législateur propose aux contribuables le choix entre plusieurs voies inégalement taxées, du moment qu'une entreprise de petite taille qui devait acquitter l'impôt sur la petite entreprise, paie l'impôt forfaitaire de la micro-entreprise. On ne saurait, dans cette hypothèse, reprocher aux contribuables une fuite organisée par la loi elle-même.

Jean Claude Martinez évoque la théorie de « Trois zones », en présentant les hypothèses dans lesquelles on se retrouve en fuyant l'impôt. Il s'agit de la zone illégale (*contra legem*), la zone légale (*intra legem*) et la zone extra légale (*extra legem*). De ces trois zones, la situation des exploitants du secteur nord et surtout ceux de la Ville de Butembo, semble plus rejoindre la zone illégale ou *contra legem* dès lors qu'ils opèrent tout en sachant que leur comportement est illégal, exploitant la complexité de la loi.

## Conclusion

Si en droit commun, les présomptions consistent à tenir pour vrai un fait probable ou simplement possible dans le but de le dénouer, elles constituent en droit fiscal, surtout dans la région, une pratique pouvant faciliter la fuite devant l'impôt. En droit, de façon générale, les présomptions, qu'elles soient réfragables ou bien alors irréfragables, servent des moyens de preuve. Leur développement dans le secteur nord de la Province du Nord-Kivu apparaît comme une stratégie des contribuables visant à miniaturiser le chiffre d'affaires<sup>13</sup>. Le recours aux présomptions du chiffre d'affaires paraît offrir un avantage aux contribuables qui voient, dans cette pratique, un allègement du processus de leur imposition.

Le chiffre d'affaires présumé est possible pour les entreprises de petite taille. Or, en voulant rester entreprise de petite taille, le contribuable bénéficie soit d'une comptabilité réduite lorsqu'il a le statut de petite entreprise, soit alors d'une comptabilité facultative lorsqu'il a le statut de micro-entreprise. Ce qui apparaît comme avantage pour les entreprises de petite taille lorsque la levée des impôts sur leurs bénéfices n'exige pas une comptabilité rigoureuse et se fonde parfois sur de simples présomptions basées, soit sur la taille physique de l'entreprise, soit encore sur le secteur d'activité, soit enfin, sur la situation de l'entreprise.

Pour l'avenir, du fait que la formule utilisée par le législateur congolais n'est pas clair, il est souhaitable que le droit congolais, au sujet de la comptabilité des entreprises de petite taille rejoigne la logique de l'article 13 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information

---

<sup>13</sup> Le chiffre d'affaires constitue, en droit fiscal, l'élément essentiel fondant la classification des entreprises. Les entreprises sont classées en grandes, en moyennes et petites entreprises selon les chiffres d'affaires qu'elles réalisent alors. Ce qui est l'aspect déterminant dans l'imposition des bénéfices des entreprises.

financière. Selon cet article, les petites entités sont assujetties au système minimal de trésorerie.

### **Bibliographie**

- AKUETI SANTOS et al. (2020). *Droit commercial générale, collection du Précis de droit uniforme africain (OHADA)*. Juriscope.
- BAZART, C. (s.d.). *La fraude fiscale : Modélisation du face à face Etat-contribuable*. Université Montpellier.
- BRUN, Ph. (1993). *Les présomptions dans le droit de la responsabilité civil*.
- JOUSSET, D. (2016). *L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*. Université Panthéon-Sorbonne - Paris I.
- MEHL, L. (1998). *Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires : Mythe et réalité. n°51, 65 à79*.
- MUSENGA TSHIMPANGILA, J. & MUKALALIRYA KAMBALE. (2005). *Comptabilité générale de l'entreprise (CRIGED)*.
- NGOTO YAGA. (1999). *Statut du contribuable au Zaïre*.
- OHADA, Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière en droit OHADA, (2017).
- OHADA, Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière en droit OHADA., (2017).
- RDC, Ordonnance-Loi n°13/006 du 23 février 2013 portant régime fiscal applicable aux entreprises de petite taille en matière d'impôt sur les bénéfices et profit, (2013).
- RIVERO, J. (1965). *Vive l'impôt (Seuil)*.
- ROBBEZ MASSON, C. (1990). *La notion d'évasion fiscale en droit français (LGDJ)*.
- ROBERT, J-M. & TIXIER, G. (1980). *Droit pénal fiscal (Dalloz)*.
- SERE, S. (2018). *Commentaires de l'article 1er de l'acte uniforme relatif à l'organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (CNRS)*.