

Analyse de l'arrêt RAD 141 sur le contentieux fiscal rendu par la Cour d'Appel du Nord-Kivu

Moïse Muyisa Musubao¹ et Nathanaël Kombozi François²

Résumé

L'article analyse le litige qui oppose l'ONG « Agro Action Allemande » (AAA) contre le « Centre des Impôts de Goma » (CIG). L'AAA a sollicité l'annulation d'une décision du CIG qui a partiellement rejeté sa réclamation contre une taxation d'office et le recouvrement de l'impôt sur le revenu professionnel dans le cadre de l'exécution des programmes "Cash for Work" (CFW).

Le CIG soutient que l'activité CFW est exemptée de droits de douane, mais pas fiscaux, et que les rémunérations occasionnelles exonérées sont différentes du CFW. De plus, le CIG affirme que le Premier Ministre a annulé par Décret n°10/16 du 22 avril 2010 les allègements accordés aux ONG et que l'ONG (AAA) n'est pas bénéficiaire de l'exonération, car elle est différente de l'ASBL dénommée « Agro Action Allemande ».

Pendant, la Cour a statué que l'ONG « WELTHUNGERHILFE/Agro Action Allemande » n'est pas différente de l'ONG « Agro Action Allemande », qui est une traduction française de WELTHUNGERHILFE. Elle a également noté que l'ONG « AAA » avait déclaré et payé l'IPR sur le personnel occasionnel pendant la période concernée. La Cour a également observé que le CFW figure parmi les facilités douanières plutôt que fiscales, ce qu'elle considère comme une erreur matérielle qui n'affecte pas les avantages reconnus à l'ONG « AAA ». De plus, elle a noté que le Décret n°10/16 du 22 avril 2010 a annulé les allègements déjà accordés et non ceux à venir.

En conséquence, la Cour a jugé fondée la requête de l'ONG « AAA », a annulé la décision relative à la réclamation et a mis les frais à charge de la défenderesse.

De tout ce qui précède, nous pensons que le juge a dépassé ses limites en accordant des exonérations fiscales aux activités CFW de l'ONG "AAA". Selon nous, la Cour a enfreint plusieurs principes, dont celui du dispositif, de l'interprétation stricte de la loi fiscale, et de l'égalité devant l'impôt. L'arrêt rendu par la Cour peut être attaqué devant la Cour de cassation, car le juge a mal dit le Droit.

Mots-clés : Impôt professionnel sur la rémunération ; Personnel occasionnel ; Contentieux ; Exonération.

Abstract

The article analyses the dispute between the NGO "Agro Action Allemande" (AAA) and the "Goma Tax Center" (CIG). AAA has requested the cancellation of a decision by

¹ Professeur Associé en Faculté de Droit de l'Université Catholique du Graben, Nord-Kivu, RDC : moisemuyisamusubao1976@gmail.com

² Assistant en Faculté de Droit de l'Université Catholique du Graben, Nord-Kivu, RDC

the CIG which partially rejected its claim against an ex-officio taxation and the recovery of income tax in the context of the execution of “Cash for Work” (CFW) programs.

The CIG maintains that the CFW activity is exempt from customs duties, but not taxes, and that the occasional remunerations exempted are different from the CFW. In addition, the CIG asserts that the Prime Minister cancelled by Decree No. 10/16 of April 22, 2010, the relief granted to NGOs and that the NGO (AAA) is not a beneficiary of the exemption because it is different from the ASBL named “Agro Action Allemande”.

However, the Court ruled that the NGO “WELTHUNGERHILFE/Agro Action Allemande” is not different from the NGO “Agro Action Allemande”, which is a French translation of WELTHUNGERHILFE. It also noted that the NGO “AAA” had declared and paid the IPR on occasional staff during the period concerned. The court also observed that the CFW is among customs facilities rather than tax ones, which it considers as a material error that does not affect the benefits recognized to the NGO “AAA”. In addition, it noted that Decree No. 10/16 of April 22, 2010, cancelled the relief already granted and not those to come.

As a result, the court found the request of the NGO “AAA” to be well-founded, cancelled the decision relating to the claim, and charged the costs to the defendant.

From all the above, we believe that the judge overstepped his limits by granting tax exemptions to the CFW activities of the NGO “AAA”. In our opinion, the Court violated several principles, including that of the device, the strict interpretation of tax law, and equality before tax. The judgment rendered by the Court can be attacked before the Court of Cassation, as the judge has misstated the Law.

Key words: Professional tax on remuneration; Casual staff; Litigation; Exemption.

Introduction

Une imposition peut être contestée par les contribuables, c'est-à-dire, ceux-ci peuvent contester la manière dont l'impôt a été calculé, soit le bien fondé des poursuites engagées contre eux sans remettre en cause la créance fiscale elle-même (Kilala Pene-Amuna, 2021).

Ainsi, le contribuable sollicite le plus souvent la réparation d'erreurs commises à son détriment lorsque l'erreur incriminée affecte un prélèvement ayant donné lieu à l'établissement de rôle. À cet effet, il a la possibilité de formuler une demande en décharge s'il estime l'imposition injustifiée ou réclamer une déduction s'il juge simplement exagérée¹ (Kola Gonze, 2018).

¹ La complexité croissante du droit fiscal entraîne des litiges entre l'administration fiscale et le contribuable. Ils peuvent être causés par divers facteurs, tels que l'élargissement de l'assiette fiscale, l'extension de la portée de la fiscalité, le paiement tardif de la dette fiscale, la fraude fiscale, et la violation des droits et libertés des contribuables lors du recouvrement de la dette fiscale.

Le contentieux fiscal est généralement résolu au stade du précontentieux, soit au stade juridictionnel. Cependant, les contribuables ont tendance à ne pas recourir à l'administration fiscale pour une résolution à l'amiable des litiges fiscaux, et peu de litiges sont portés devant la Cour d'appel². Cette situation est due à la perception négative de l'administration fiscale par les contribuables et à son inaction ainsi qu'à l'évolution de son rôle qui est devenu moins souverain qu'auparavant (Bouvier, 2020).

La méthodologie juridique comprend toutes les méthodes et techniques liées au droit. L'analyse d'un arrêt ne fait pas l'exception. Le commentaire d'un arrêt juridique comprend trois étapes principales. Premièrement, il faut présenter l'arrêt, c'est-à-dire donner un aperçu de l'affaire et des décisions prises. Deuxièmement, il est nécessaire d'expliquer l'arrêt en détaillant les raisons des décisions et en soulignant les aspects juridiques pertinents. Enfin, il faut critiquer l'arrêt en évaluant son efficacité et en discutant de ses implications à la lumière des connaissances juridiques existantes. C'est une analyse approfondie qui nécessite une solide compréhension du droit³ (Lammaret, 2018).

L'article porte sur l'analyse juridique de l'Arrêt 141 rendu par la chambre administrative de la Cour d'Appel du Nord-Kivu qui oppose l'ONG « AAA » au « CIG ». Il analyse l'arrêt en vue d'en dégager le sens, la valeur et la portée. Avant cela, une présentation du contenu et de la portée du contentieux fiscal se révèle nécessaire.

1. Contenu et portée du contentieux fiscal

L'interprétation et l'application des lois et règlements, en particulier en matière fiscale, peuvent parfois conduire à des contestations de la part des contribuables lors des contrôles fiscaux, ou des actions de recouvrement (DGI, 2004). Selon Wambine Ndombala (2018), les individus ont la possibilité de contester soit le calcul de l'impôt (la créance fiscale), soit la

² Selon les informations obtenues du Greffé de la Cour d'Appel du Nord-Kivu entre 1989 et 2023, la Cour a prononcé moins de cinq Arrêts en matière fiscale.

³ Le but principal d'un commentaire d'Arrêt est d'expliquer, de commenter et surtout de comprendre une décision prise par une autorité juridique.

validité des poursuites engagées contre eux sans nécessairement remettre en question la créance fiscale elle-même.

Les impositions peuvent inclure l'impôt principal et/ou les pénalités associées. Il existe deux types de litiges fiscaux : le litige d'assiette ou d'imposition et le litige de recouvrement⁴ (Wambine Ndombala, 2018). Le premier concerne la justification de l'impôt et le second se concentre sur les procédures mises en œuvre pour son recouvrement (Bouvier, 2020).

Nous référant à la Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, il va de soi que cette option est offerte aux contribuables qui souhaitent contester les poursuites engagées par l'Administration des Impôts. Au lieu de contester l'imposition elle-même, le contribuable conteste la validité de son obligation de payer. Cela peut prendre la forme d'une contestation de la régularité de l'acte de poursuite (opposition à poursuite) ou d'une contestation de l'existence de l'obligation de payer ou des causes de poursuite (opposition à contrainte). Mais ces deux catégories n'épuisent pas la totalité des litiges se rapportant au contentieux fiscal. Et l'on doit y inclure également, dans une conception élargie, le contentieux de l'excès de pouvoir et celui de la responsabilité (Bouvier, 2020).

Le contentieux fiscal, au sens large, a, au regard des règles générales du contentieux, un contenu vaste puisqu'il couvre, notamment la possibilité de recours pour excès de pouvoir lorsque les conditions en sont réunies et, en particulier, lorsque la procédure de pleine juridiction ne peut aboutir au même résultat (annulation d'actes réglementaires illégaux, annulation des décisions présentant un caractère de généralité ou de permanence dépassant une procédure individuelle, annulation de décisions individuelles présentant des caractères particuliers, etc.) (Deruel et al., 2002).

Il faut distinguer ici deux phases, à savoir la phase administrative et la phase juridictionnelle. La première phase découle de l'article 104 alinéa 1 de la Loi du 23 février 2003 portant réforme des procédures fiscales, qui dispose que « les redevables ainsi que leurs mandataires qui justifient d'un mandat général ou spécial en vertu duquel ils agissent, peuvent se pourvoir

par écrit en réclamation contre le montant de leur imposition auprès du Directeur des impôts compétent sans justifier du paiement de l'impôt ».

L'article 105 de l'Ordonnance-loi du 23 février 2013 modifiant et complétant de la Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales ajoute : « La décision de l'Administration des Impôts doit être notifiée dans les six (6) mois qui suivent la date de la réception de la réclamation. L'absence de décision dans le délai est considérée comme une décision de rejet de la réclamation ».

Avant la dernière modification de cette disposition, également la phase administrative était tout simplement une faculté reconnue au contribuable et non une obligation, à s'adresser au Receveur des impôts pour le règlement du contentieux de recouvrement. Cela découle de l'art. 108 de l'Ordonnance-loi n°13/005 du 23 février 2013 modifiant et complétant certaines dispositions de la Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

Ainsi, le contribuable pouvait légalement introduire directement son recours à la juridiction beaucoup plus compétente sans saisir préalablement l'Administration des Impôts pour le litige se rapportant au recouvrement des impôts.

C'est à partir de la promulgation de la Loi des Finances n°15/021 du 31 décembre 2015 pour l'exercice 2016 que le contribuable est contraint, sous peine d'irrecevabilité, à exercer son action en réclamation préalablement auprès de l'Administration des Impôts.

C'est seulement lorsqu'il n'est pas satisfait de la décision du fisc que le contribuable peut alors saisir la juridiction. Cela résulte de l'article 108 alinéa 1 de l'Ordonnance-Loi du 23 février 2013 ci-haut citée, prévoyant que « la décision de rejet total ou partiel peut faire l'objet d'un recours devant la Cour d'Appel ».

Pour sa recevabilité, l'alinéa 2 de cet article prévoit que le contribuable est tenu de s'acquitter du montant de l'imposition contestée au titre du principal. Le recours en appel doit, stipule l'alinéa 3, sous peine de déchéance, être introduit dans un délai de 3 mois à partir de la notification de la décision au redevable ou, en l'absence de décision, à compter de la date d'expiration du délai de 6 mois prévu à l'article 105 ci-dessus.

Il importe de matérialiser ces différentes phases par l'analyse juridique de l'Arrêt 141 rendu par la chambre administrative de de la Cour d'Appel du Nord-Kivu du 13 novembre 2018.

2. Analyse de l'Arrêt 141 : le sens, la valeur et la portée

L'analyse juridique d'un arrêt en appelle à la présentation succincte des faits de la cause (1), des prétentions des parties (2), de la position de la Cour (3) ainsi qu'à commenter l'œuvre du juge (4).

2.1. Les faits de la cause

Par sa requête n°067/CAB/GM/A11/2018 du 13 novembre 2018 introduite au greffe de la Cour d'Appel du Nord-Kivu, Maître G M, Avocat au barreau du Nord-Kivu et porteur d'une procuration spéciale du 15 novembre 2018 lui remise par l'ONG WELTHUNGERHILFE/Agro Action Allemande, poursuites et diligences de Mr L D, son Directeur pays, sollicite, pour excès de pouvoir, l'annulation de la Décision n°23.8/700/DGI/DPI-NK/CD/GM/BAC/HLB/2018 du 31 octobre 2018 du Centre des Impôts de Goma.

2.2. Prétentions des parties

Nous présentons d'abord les prétentions de la partie demanderesse (2.1) avant de nous atteler sur celles de la partie défenderesse (2.2) et donner la position de la Cour (2.3).

2.2.1. Prétention de la demanderesse

Dans ses prétentions, l'Organisation Non Gouvernementale « AAA » demande à la Cour d'annuler la décision de l'Administration fiscale, décision avec le n°23.8/700/DGI/DPI-NK/CD/GM/BAC/HLB/2018 du 31 octobre 2018 de la DIG, à son avis, épiloué largement une simple lettre du Ministre des Finances au lieu de l'Arrêté interministériel n°0216/CAB/MIN/PLRM/2016 et n°220/CAB/MIN/FINANCES/2016 du 13 octobre 2016 qui lui accorde, entre autres les exonérations à travers les programmes CFW.

En outre, elle sollicite de la Cour la surséance de l'exigibilité de l'impôt jusqu'au prononcé de l'Arrêt pour faute matérielle d'interprétation dans le

chef de l'Administration fiscale, conformément à l'article 110 de la Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour qui dispose que : « sauf en cas d'erreur matérielle ou de double emploi, l'introduction d'une réclamation, d'un recours en appel ou d'un pourvoi en cassation ne suspend pas l'exigibilité de l'impôt et autres droits dus ainsi que des pénalités et frais y afférents »⁵.

Le défendeur, quant à lui, rejeta en bloc les sollicitations de la demanderesse.

2.2.2. Prétention de la défenderesse

Répliquant aux sollicitations de la requérante, le défendeur demande à la Cour de les déclarer non fondées. En effet, il soutient que la requérante entretient une confusion ; à l'analyse de l'article 2 de l'Arrêté interministériel vanté par cette dernière, le *Cash For Work* ne figure pas sur la liste des exonérations fiscales, mais plutôt à l'article 3 de ce texte qui fixe les exonérations douanières, celles liées aux droits et taxes d'importation y compris la redevance administrative. À en croire le défendeur, l'article précité, range le CFW parmi les biens et équipements qui sont concernés par l'exonération douanière en faveur de la requérante.

Tout en affirmant qu'il a, par sa lettre n°23.8/0338/DGI/DPI-NK/2017 du 24 mars 2017, invité la requérante à payer les « impôts sur les rémunérations occasionnelles » qui sont différentes de CFW.

Par ailleurs, le défendeur demande à la Cour de constater la légalité des impôts et de dire non fondée la requête de la demanderesse et, par conséquent, confirmer la décision attaquée et de mettre la masse des frais à charge de la requérante.

De ce qui précède, il revient donc à la Cour de départager les deux parties en conflit.

⁵ Sauf en cas d'erreur matérielle ou de double emploi, l'introduction d'une réclamation, d'un recours en appel ou d'un pourvoi en cassation ne suspend pas l'exigibilité de l'impôt et autres droits dus ainsi que des pénalités et frais y afférents.

2.2.3. La décision de la Cour

À la lumière des faits susmentionnés, la Cour relève que, par sa lettre n°035/WHH/AAA/COC/2018 du 24 juillet 2018, réceptionnée au CIG en la même date, la requérante, faisant suite à celle du défendeur pré rappelé, a expliqué qu'elle avait bel et bien déclaré et payé l'IPR sur le personnel occasionnel sur la période concernée et a, à cette occasion, transmis les preuves de ce paiement et les copies des accords signés entre elle et les communautés locales de Kamango-Nobili ainsi que l'Accord-cadre conclu par elle et le Ministère du Plan et Suivi de la Révolution de la Modernité tout en soulignant qu'elle restait disponible pour les informations complémentaires.

À l'examen de la lettre n°645/DGI/DPI-NK/CDI-GM/BAC/HLB/2018 du 05 octobre 2018 aux termes de laquelle l'Administration fiscale demandait à la requérante de lui fournir des documents dont l'Accord-cadre actualisé, la Cour estime que, par ce fait, la CIG reconnaît l'Accord-cadre antérieur, celui du 14 mars 2014 conclu entre la requérante et le Gouvernement congolais représenté par le Ministère du Plan et Suivi de la Révolution de la Modernité pour lequel fut signé l'Arrêté interministériel n°216/CAB/MIN/PL-RM/2016 et n°220/CAB/MIN/FINANCES/2016 du 13 octobre 2016 qui octroie à l'Association sans but lucratif dénommée « AAA », en sigle certaines facilités administratives et fiscales, dont l'exonération sur le *Cash for Work*.

La Cour a fait observer que le *Cash For Work* figure parmi les facilités douanières et non fiscales. En sus, elle estime que ce fait ne constitue qu'une erreur matérielle qui n'entame pas les avantages fiscaux reconnus à la requérante.

Elle note, en sus, que le défendeur conteste la légalité de cette exonération aux motifs que le Premier Ministre a, par son Décret n°10/16 du 22 avril 2010, annulé les allègements accordés aux ONG ; elle opine que ce Décret a annulé les allègements déjà accordés et non ceux à venir.

Elle constate également que l'Arrêté interministériel susvisé qui a reconnu à la requérante les facilités est postérieur au Décret précité et n'a jamais été attaqué, pour illégalité, en annulation par qui que ce soit ; et c'est à bon droit que la requérante s'en prévaut.

Dès lors, la Cour estime fondée la requête du demandeur et, en conséquence, elle annulera la fameuse Décision n°23.8/700/DGI/DPI-NK/CDI-GM/BAC/HLM/2018 relative à la réclamation n°030/août /CDI-GM/NK/2018 et mettra les frais à charge du défendeur.

Cet Arrêt, tel que rendu par la Cour, mérite d'être commenté juridiquement.

2.3. Commentaires juridiques de l'Arrêt 141 et prise de position

Nos commentaires portent tout d'abord sur l'extension des facilités douanières en « facilités fiscales » qualifiée par le juge d'erreur matérielle (2.3.1), de la légalité des exonérations accordées par l'Arrêté interministériel (2.3.2), de l'effet juridique du Décret n°10/16 du 22 avril 2010 annulant davantage les allègements accordés beaucoup plus aux diverses ONG sur l'Arrêté interministériel n°216/CAB/MIN/PL-RM/2016 et n°220/CAB/MIN/FINANCES/2016 du 13 octobre 2016 (2.3.3) ainsi que le régime d'imposition de *Cash for Work* (2.3.4). (Décret n°10/16 du 22 avril 2010 portant annulation des exonérations et allègements *contra legem* en matière fiscale et douanière, s. d.)

2.3.1. L'extension des facilités douanières « facilités fiscales » qualifiée d'erreur matérielle par la Cour

La Cour considère comme une erreur matérielle le fait que le programme CFW figure parmi les facilités douanières au lieu de celles fiscales. Cet état des choses ne saurait en aucun cas entamer les avantages reconnus à l'ONG « AAA ». De ce qui précède, le problème de la limite des pouvoirs du juge en matière d'interprétation d'une loi ou d'un acte réglementaire en matière fiscale.

En ce qui concerne le pouvoir de juge, il en ressort que la Cour, au lieu de trancher *in petita*, a tranché *ultra-petita* en étendant les exonérations douanières en matière fiscale. Cela viole le principe du dispositif qui veut que le juge ne statue pas *ultra-petita*, ni *infra-petita* et constitue également une atteinte au principe de l'interprétation stricte du droit fiscal. Le principe d'interprétation stricte en matière fiscale est une approche juridique qui stipule que les lois fiscales doivent être interprétées de manière précise et littérale.

Ce principe est basé sur le principe de légalité de l'impôt (Douet, 1997). Cela signifie que le juge n'a pas la possibilité d'adopter une démarche constructive par rapport au texte à interpréter (Douet, 1997). En d'autres termes, « la loi est ce que le législateur a dit et non ce qu'il a voulu dire » (Marchessou, 1980).

Par interprétation stricte, on désigne généralement une pratique menant à restreindre le sens ou la portée d'un texte. Ce terme est parfois entendu au sens d'interprétation rigoureuse, à la lettre (Institut Canadien d'Administration de la Justice, 1987).

C'est à ce juste titre que, comme le souligne Beltrame (2012), « la loi fiscale est dite d'ordre public, c'est-à-dire nul ne peut y déroger et qu'elle doit recevoir pleine et entière application ».

De ce qui précède, il va sans dire que l'extension des avantages fiscaux à l'ONG « AAA » dans le cadre des activités CFW viole l'esprit des Arrêtés n°0216/CAB/MIN/PL-RM/2016 et n°220/CAB/MIN/FINANCES/2016 du 13 octobre 2016.

À en croire Timsit (1993), « l'interprétation peut être définie comme une création de droit intervenant dans le cadre de la loi (*intra legem*) ». Elle ne peut en aucun cas aller au-delà du sens de la norme et du cadre posé par le législateur au risque de déboucher sur une correction de lacune improprement dite qui est par nature proscrite » (Ponce, 2010).

Dans le cas sous examen, le juge ne transcrit pas la logique de la loi. Il s'en sépare. Il propose une logique non seulement distincte, mais aussi antagoniste de celle de l'auteur de la loi.

Il est inadmissible de considérer comme une erreur matérielle l'extension de l'exonération sur les facilités fiscales pour les activités CFW dès lors que l'Arrêté interministériel n'en prévoyait pas expressément⁶.

L'« exonération fiscale » et l'« exonération douanière » ne sont pas synonymes. En effet, l'exonération fiscale est la dispense totale ou partielle d'impôts aux conditions fixées par la loi (Ibanda Kabaka, 2023), tandis que l'exonération douanière désigne la dispense de droits sur l'importation des

⁶ Tout était clair. Nous pensons que la Cour ne s'était pas conformée au principe général du droit qui postule qu'« *interpretatio cessat in claris* », signifiant que l'« interprétation cesse lorsque les choses sont claires ».

biens et équipements liés à celle-ci⁷. Le juge devrait appliquer l'Arrêté ministériel tel quel. Il revenait à la partie lésée de saisir les Ministères concernés pour une interprétation administrative soit saisir la Cour de Cassation dès lors que le Droit était mal dit.

En vertu de l'article 109 de la Loi n°04/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales telle que modifiée et complétée par l'Ordonnance-loi n°13/005 du 23 février 2013 aux termes de laquelle « le pourvoi en cassation est ouvert contre les arrêts de la Cour d'Appel dans les conditions fixées par les dispositions légales régissant la matière ».

Cette disposition est renchérie par l'article 95 de la Loi organique du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire⁸, selon lequel « la Cour de Cassation connaît des pourvois pour violations des traités internationaux dûment ratifiés, de la loi ou de la coutume formée contre les arrêts et les jugements rendus en dernier ressort par les cours et tribunaux civils et militaires de l'ordre judiciaire ».

Se fondant sur tous les arguments sus évoqués, nous pensons que l'imposition de l'ONG « AAA » sur le revenu professionnel occasionnel dans le cadre des activités CFW par le CIG est fondé. Certes, le CFW ne figure pas sur la liste des facilités fiscales.

Même si Augustine Mbouli note que « le contentieux fiscal n'a pas pour vocation essentielle d'analyser la légalité d'un acte, mais plutôt celle de l'impôt bien que l'acte dans la majeure partie des cas, soit irrémédiablement lié à l'imposition contestée »⁹, il importe d'analyser la légalité ou non de l'arrêté vanté par le demandeur, dont le défendeur a estimé contraire au

⁷ Article 39 point 2 de la Loi n° 004/2001 portant dispositions générales applicables aux Associations sans but lucratif et aux groupements d'utilité publique

⁸ Loi organique n°13/011-B du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire

⁹ Cass., com., (2000), n°1883 F-D, Pellegrini : RJF 5/01, n°699. Le juge judiciaire a notamment appliqué une ordonnance qui avait été prise par l'autorité réglementaire dans un domaine réservé à la loi. Cette ordonnance était donc illégale, mais a été appliquée par le juge judiciaire bien que cette illégalité ait été soulignée par le juge administratif. Dans cet arrêt qui illustre ce type d'errements, le juge judiciaire rappelle, cependant, l'étendue du recours pour excès de pouvoir en précisant le fait qu'un tel acte ne peut plus être appliqué si le juge du REP l'a déclaré illégal.

Décret qui lui est antérieur et qui annule toutes facilités fiscales accordées aux ONG.

2.3.2. De la légalité des exonérations accordées par l'Arrêté interministériel

En s'appuyant sur les conclusions du rapport préliminaires de l'Inspection Générale des Finances, le Président de la République, Son Excellence Félix Antoine Tshisekedi a abordé, le 4 septembre 2020, le sujet en Conseil des Ministres. Le Gouvernement a indiqué qu'il « [annulerait] sans délai, toutes exonérations et allègements fiscaux en cas de violation de la loi, notamment ceux octroyés par voie de simple lettre ou en l'absence d'Arrêté interministériel intervenant dans le respect de la procédure légale» (GEC, 2022).

Dans le même sens, l'article 39 de la Loi n°004/2001 du 20 juillet 2001 portant dispositions générales applicables aux Associations sans but lucratif et aux groupements d'utilité publique dispose : « L'Etat accorde aux organisations non-gouvernementales certaines facilités fiscales et administratives, notamment :

1. les exemptions fiscales prévues par la législation en vigueur ;
2. l'exonération de droits sur l'importation des biens et équipements liés à leurs missions ;
3. l'assistance en matière d'obtention du permis de séjour pour étranger et leurs familles ;
4. le droit d'utilisation d'équipement et de fréquences-radio ;
5. l'application de procédures simplifiées à l'Office Congolais de Contrôle ».

L'alinéa 2 de cet article renchérit que « les facilités seront expressément déterminées par le Ministre ayant le plan dans ses attributions, après l'octroi de la personnalité juridique. L'octroi des facilités à caractères administratif, technique, financier est largement constaté par un Arrêté interministériel des Ministres du Plan et Finances après l'avis préalable des Ministres compétents concernés ».

Partant de ceci, l'Arrêté interministériel n°0216/CABMIN/PLRM/2016 et n°220/CAB/MIN/FINANCES/2016 du 13 octobre 2016 accordant des facilités administratives et fiscales à l'ONG « AAA » est conforme à la Loi.

L'article 174 *in fine* de la Constitution du 18 février 2006 telle que révisée par la Loi n°11/002 du 20 janvier 2011 dispose *in claris* qu'« il ne peut être établi d'exemption ou d'allègement fiscal qu'en vertu de la loi ».

Boubay-Pagès (2019) aborde dans cette perspective lorsqu'il note que « les incitations fiscales sont d'origine législative ». Elles doivent résulter d'une loi, non du règlement ou de conventions, car seule la loi peut garantir la transparence et l'impartialité des dispositifs et la cohérence nécessaire à l'efficacité de la politique menée au moyen des incitations fiscales qui, pour être efficaces, doivent reposer sur une stratégie et ne pas se composer de mesures dispersées.

C'est en ce sens que Muhindo Malonga (2010) écrit : « L'ordre juridique est organisé juridiquement : la Constitution au sommet, viennent ensuite les lois organiques (votées par le Parlement pour compléter et préciser la Constitution), les lois ordinaires, (actes pris par l'Exécutif dans une matière législative sur habilitation du Parlement qui doit ensuite les ratifier), les règlements ou décrets et enfin les arrêtés ».

Pour qu'une norme soit juridiquement valide au sein de cette hiérarchie, précise-t-il, elle doit donc obéir dans son contenu et sa forme d'édition au principe de juridicité ».

De ceci, l'Arrêté interministériel n°0216/CABMIN/PLRM/2016 et n°220/CAB/MIN/FINANCES/2016 du 13 octobre 2016 accordant des facilités administratives et fiscales à l'ONG «AAA» s'impose à l'administration fiscale et lie le juge.

2.3.3. Effet juridique du Décret n°10/16 du 22 avril 2010 sur l'Arrêté interministériel

La Cour note que le Premier Ministre a, par son Décret n°10/16 du 22 avril 2010, annulé les allègements accordés aux ONG. Elle estime que ce Décret a annulé les allègements déjà accordés et non ceux à venir. Le juge constate que les Arrêtés interministériels n°0216/CAB/MIN/PL-RM/2016 et n°220/CAB/MIN/FINANCES/2016 du 13 octobre 2016 qui ont reconnu à la requérante les facilités sont postérieurs au Décret précité et n'ont jamais été attaqués, pour illégalité, en annulation par qui que ce soit ; et c'est à bon droit que l'ONG « AAA » s'en prévale.

En plus du moyen soulevé d'office par la Cour, nous pensons que le juge devrait aussi rappeler dans son Arrêt que le Décret n°10/16 du 22 avril 2010 annule uniquement les exonérations, allègements fiscaux et douaniers qui sont *contra legem* (contre la loi).

2.3.4. Du régime d'imposition des activités « *Cash for Work* »

Dans sa lettre n°23.8/0338/DGI/DPI-NK/2017 du 24 mars 2017, l'Administration fiscale a invité l'ONG «AAA » à payer les impôts sur les rémunérations occasionnelles qui, selon elle, sont différentes de CFW.

En effet, l'article 47 de la Loi n°69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus telle que modifiée et complétée à ce jour souligne « les rémunérations des personnes rétribuées par un tiers, de droit public ou de droit privé, sans être liées par un contrat d'entreprise, etc.»

L'article 87 de la loi précitée ajoute : « Lorsqu'un employeur a recours occasionnellement aux services d'une personne, la contribution à percevoir à la source est fixée à 15 % du montant des sommes payées ou attribuées ».

Se fondant sur les dispositions des articles précités, le CIG soutient que les rémunérations occasionnelles qui font l'objet d'exonération reprise dans l'Arrêté interministériel vanté par l'ONG « AAA » sont différentes du CFW.

Nous ne partageons pas l'argument évoqué par le CIG. En effet, l'alinéa 3 de l'article 27 de la Loi n°69/009 du 10 février 1969 modifié par D-L n°109/2000 du 19 juillet 2000 et l'O-L n°13/008 du 24 février 2013 et par la LF n°21/029 du 31 décembre 2021 énonce que « l'impôt professionnel atteint les rémunérations diverses de toutes personnes rétribuées par un tiers, de droit public soit bien privé, sans être liées par un contrat d'entreprise, etc. »

Par rémunération diverse, le législateur fait référence à l'ensemble de sommes et d'avantages qu'une personne physique ou morale perçoit en contrepartie d'une activité professionnelle fournie. Le législateur a une compréhension très large de ce qu'il convient d'attendre par rémunération. De ce fait, le CFW qui donne lieu à une rémunération occasionnelle, bénéficie de l'exonération.

Conclusion

Cet article examine l'Arrêt RAD 141 de la Cour d'Appel du Nord-Kivu, qui oppose l'ONGI « AAA » au « Centre des Impôts de Goma ». L'ONGI « AAA » demande l'annulation d'une décision du Centre des Impôts, datée du 31 octobre 2018, qui a partiellement rejeté sa réclamation contre un avis d'imposition et un recouvrement d'un montant total de 94.332.0337,44 FC. Ce montant comprend 74.588.122,62 FC en principal et 19.743.914,82 FC en pénalités pour non-paiement de l'impôt sur le revenu professionnel dans le cadre de l'exécution des programmes *Cash For Work*, réalisés dans le Territoire de Beni, agglomérations de Nobili et Kamango.

L'ONGI «AAA» demande à la Cour d'annuler une décision de l'Administration fiscale qu'elle juge basée sur une simple lettre du Ministre des Finances plutôt que sur l'arrêté qui lui accorde des exonérations *via* les programmes CFW.

En réponse, le Centre des Impôts de Goma demande à la Cour de rejeter ces demandes, arguant que l'ONGI «AAA» fait une confusion. Selon ce centre, le CFW n'est pas sur la liste d'exonérations fiscales (article 2 de l'Arrêté interministériel), mais figure dans les exonérations douanières (article 3), qui concernent les droits et taxes d'importation, y compris la redevance administrative.

Dans sa décision, la Cour a jugé que la requête de la demanderesse était justifiée. Par conséquent, elle a annulé la Décision n°23.8/700/DGI/DPI-NK/CDI-GM/BAC/HLM/2018 liée à la réclamation n°030/AOUT/CDI-GM/NK/2018. De plus, elle a décidé que les frais soient à la charge du défendeur.

Le programme CFW n'est pas inclus dans les facilités fiscales, mais plutôt dans les facilités douanières. La Cour considère cela comme une simple erreur matérielle qui n'affecte pas les avantages accordés au demandeur.

Selon l'interprétation donnée, nous pensons que le juge a outrepassé ses pouvoirs (*ultra petita*) en étendant les exonérations fiscales aux activités de l'ONG «AAA» qui bénéficiait déjà d'exonérations douanières. Cela viole le principe du dispositif selon lequel un juge ne peut statuer ni au-delà (*ultra petita*), ni en deçà (*infra petita*) de ce qui est demandé, mais uniquement sur

ce qui est demandé (*in petita*). De plus, le principe de stricte interprétation de la norme fiscale n'a pas été respecté.

Pour tout dire, l'exonération est du ressort de la loi. Le juge encore moins le Ministre des Finances n'a pas la compétence de l'octroyer à un contribuable. L'activité CFW exécutée par l'ONG « AAA » bénéficie de l'exonération douanière. Cependant, l'ONG « AAA » peut toujours introduire une requête auprès des Ministères des Finances et du Plan afin de solliciter également l'exonération fiscale.

Le CIG peut également saisir la Cour de Cassation dès lors que le juge a accordé une exonération fiscale à l'ONG « Agro Action Allemande » en violation de l'esprit de l'Arrêté interministériel n°0216/CAB/MIN/PL-RM/2016 et n°220/CAB/MIN/FINANCES/2016 du 13 octobre 2016. La raison en est que l'exonération relève de la loi et non du pouvoir judiciaire. Selon le principe de séparation des pouvoirs et d'égalité des citoyens devant l'impôt, le juge ne peut en aucun cas se substituer au législateur.

Bibliographie

- BELTRAME, P. (2012). *Principes généraux du droit fiscal* (Larcier).
- BOUBAY-PAGÈS, M. (2019). Des exonérations fiscales pour des investissements vertueux. *Quel système fiscal pour le Vanuatu ? Port-Vila Vanuatu*.
- BOUVIER, M. (2020). *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* (LGDJ). <https://www.lgdj.fr/introduction-au-droit-fiscal-general-et-a-la-theorie-de-l-impot-9782275065380.html>
- DÉCRET n°10/16 du 22 avril 2010 portant annulation des exonérations et allègements contra legem en matière fiscale et douanière.
- DERUEL, F., LAUZAINGHEIN, C. de, & MELLIS, L. de. (2002). *Droit fiscal* (12e éd). Dalloz.
- DGI. (2004). *Manuel de procédure fiscale*.
- DOUET. (1997). *La portée de la théorie de l'interprétation stricte des textes fiscaux*. La base Lextenso. <https://www.labase-lextenso.fr/these/9782275135342-171>
- GEC. (2022). *Les exonérations douanières en RDC. Qui gagne ce que perd le Trésor ?* <https://www.congoresearchgroup.org>.

- IBANDA KABAKA, P. (2023). *La problématique des exonérations et des compensations financières en droit fiscal et douanier congolais*. <https://hal.science/hal-03928943>
- INSTITUT CANADIEN D'ADMINISTRATION DE LA JUSTICE. (1987). *Séminaire national sur la rédaction et l'interprétation législative, 19 au 21 août 1987, Interprétation stricte et interprétation libérale*. Ottawa.
- KILALA PENE-AMUNA, G. (2021, mars 16). *Organisation, fonctionnement et compétences des juridictions en Droit positif congolais (by Gabriel KILALA Pene-AMUNA) – Blessing Publishers*. <http://blessingpublishers.com/?book=organisation-fonctionnement-et-competes-des-juridictions-en-droit-positif-congolais-by-gabriel-kilala-pene-amuna>
- KOLA GONZE, M. (2018). *Droit fiscal : Principes et applications* (L'Harmattan).
- LAMMARET, B. (2018). *Analyse des décisions de justice : Méthodes et outils pratiques* (Dalloz).
- Loi n°004/2001 du 20 juillet 2001 portant dispositions générales applicables aux Associations sans but lucratif et aux groupements d'utilité publique. (2001).
- Loi n°11/002 du 20 janvier 2011 portant révision de certains articles de la Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006. (2011).
- Loi organique n°13/011-B du 11 avril 2013 portant organisation, fonctionnement et compétences des juridictions de l'ordre judiciaire. (2013).
- MARCHESSOU, P. (1980). *L'interprétation des textes fiscaux* (Économica).
- MUHINDO MALONGA, T. (2010). *Droit constitutionnel et institution politiques générale de droit constitutionnel congolais, Butembo* (PUG).
- Ordonnance-loi n°13/005 du 23 février 2013 modifiant et complétant certaines dispositions de la Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales. (2013).
- PONCE, P. (2010). L'évasion fiscale en droit interne : États des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la

doctrine. *Revue de droit administratif et de droit fiscal. Revue Genevoise de droit public*, 2.

TIMSIT, G. (1993). *Les voies du droit* (PUF).

WAMBINE NDOMBALA, P. (2018). Le règlement du contentieux fiscal en droit congolais. Cas du contentieux de recouvrement. *Annales de la Faculté de droit, Éditions droits et Sociétés (DES)*.