

Le juge congolais et la fraude fiscale,

Par Amégas SEBILO,

Docteur en Droit, Juge au Tribunal administratif de Brazzaville,
Formateur à l'Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature
(République du Congo)

Résumé

La perception de l'impôt correspondant à deux phases : l'assiette et le recouvrement. Ces phases peuvent conduire à un contentieux. Au-delà de ces aspects, le code général des impôts range deux notions distinctes : juridiction contentieuse-juridiction gracieuse. La première permet de résoudre les litiges entre l'administration fiscale et le contribuable alors que la seconde concerne les litiges susceptibles d'être portés devant le juge. C'est ce dernier aspect qui permet au juge congolais tant administratif ou judiciaire de contribuer dans la lutte contre la fraude fiscale. Néanmoins, ces juges ne sont pas toujours saisis car le règlement est souvent à l'amiable. Ce qui justifie la rareté des décisions de justice.

Mots clés : administration fiscale-contentieux-fraude-juge-recours-répression

Collecté au profit du budget général de l'Etat et des collectivités locales¹ pour satisfaire aux besoins publics, « l'impôt » est un devoir de tout citoyen envers sa nation².

L'acquittement de l'impôt devrait être ainsi une démarche participative et volontaire de tout contribuable aux services de l'intérêt général³.

Toutefois, il est toujours difficile de convaincre le contribuable de s'acquitter de plein gré de son impôt. L'impôt est considéré comme une injustice sociale d'où le comportement du contribuable qui cherche à l'éviter. D'ailleurs, Jèze (1936)⁴ définit l'impôt comme « une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques ». D'après l'auteur, l'impôt est ainsi « une obligation » sous forme de réquisition car c'est un prélèvement définitif et sans contrepartie directe pour celui qui l'acquitte.

Ce sentiment d'obligation pourrait être une des causes de l'évitement fiscal⁵. En effet, le taux de l'imposition est fixé par avance par l'administration fiscale, il est perçu comme un ordre par le contribuable qui ne peut pas négocier sa situation mais qui est contraint de s'exécuter. D'autant plus qu'en cas de manquement à son devoir fiscal, le citoyen est forcé par l'administration à recouvrir le montant éludé. L'impôt en lui-même n'est pas facile à cerner, notre étude portera sur ce fait « d'évitement à l'impôt » que l'on dénomme par « **fraude fiscale** », ce caractère

¹ Articles 208 et 209 de la Constitution du 25 octobre 2005

² RAZAFIMANJATO Liliane ép. RAZAFINDRATSIMA , Contrôle et pilotage de la performance : cas de lutte contre la fraude fiscale malgache, thèse de doctorat en science de gestion , Paris Sorbonne,2015,p.1

³ Idem

⁴ Jèze Gaston [1869-1953] est un juriste financier, « Théories générales sur les phénomènes financiers, théorie générale de l'impôt (1936) » .

⁵ V. DETRAZ (S.), « La procédure pénale applicable à la fraude fiscale », in *Le Lamy droit pénal des affaires*, éd. 2019, n° 3722, p. 1522.

délibéré du contribuable d'échapper à son devoir fiscal au détriment de ceux qui respectent les lois et règlements en vigueur.

Pourtant, ce consentement volontaire du contribuable à payer son impôt est indispensable pour la survie des finances publiques car les principales ressources de l'Etat relèvent des recettes fiscales intérieures. C'est pourquoi le gouvernement doit sensibiliser tout citoyen sur « **la justice fiscale** », car l'équité fiscale est le facteur déterminant du respect volontaire du contribuable à la loi fiscale et enlève tout sentiment d'injustice, tous les contribuables doivent être rassurés de l'engagement de tous sur leur devoir fiscal. En effet, une mauvaise influence des fraudeurs empêche les autres contribuables de s'acquitter librement de leurs impôts. C'est ainsi que la fraude fiscale est devenue pour le contribuable une échappatoire à toute injustice fiscale.

Pour bien spécifier notre étude, il est primordial de définir les notions de « **juge** » et « **de fraude fiscale** » pour éviter les ambiguïtés de définition.

La première difficulté liée à la recherche d'une professionnalisation du Juge découle de l'identification du Juge qui exécute la mission de Justice étatique⁶. Cette question est d'autant plus essentielle que le Droit au juge et le Droit à un juge indépendant sont considérés comme faisant partie des Droits de l'Homme. « *Le juge est celui qui juge* »⁷. Toutefois, l'étude de la composition des juridictions de l'ordre judiciaire laisse apparaître l'existence de plusieurs types de Juges. La définition de la notion de « **Juge** » donnée par le Vocabulaire juridique sous la direction de Gérard CORNU précise au quatrième point que le juge est « *parfois synonyme de magistrat.* »⁸ Au sein des juridictions judiciaires, la plupart des juges

⁶ KOERING-JOULIN(R) ; AFOSSAERT-SABATIER(A), « Notice 3. Les principes fondamentaux ». In *Justice et institutions judiciaires*. Sous la direction de P. TRUCHE.Dalloz,1993,pp.21-23.

⁷ WIEDERKEHR(G), « Qu'est-ce qu'un juge ? ». In *nouveaux juges, nouveaux pouvoirs ? Mélanges en l'honneur de R. PERROT*, LGDJ,1997,p.580.

⁸ Définition du mot « **Juge** ». Vocabulaire juridique : Association Henry Capitant. Sous la direction de G. CORNU, 15^e édition, p. 512

sont des magistrats de l'ordre judiciaire exerçant la mission de Justice à titre professionnel : l'acte de Justice étatique revient aux magistrats appelés des « (...) *juges de carrière (...)* »⁹. Néanmoins, de « (...) nouveaux acteurs sont regroupés au sein de la catégorie des professionnels non juges dans la mesure où la loi ne leur confère pas ce statut pas plus qu'elle ne les inclut, à l'origine au sein de l'institution judiciaire. »¹⁰ Ils exercent une profession autre que celle de magistrats de l'ordre judiciaire et justifient leur présence au sein des juridictions de l'ordre judiciaire en raison des connaissances qu'ils acquièrent dans l'exercice de leur métier. Celles-ci apportent des éléments d'information nouveaux. D'autres juges voient leur présence au sein des juridictions de l'ordre judiciaire justifiées par leur citoyenneté : les Révolutionnaires introduisent dans le système judiciaire des citoyens étrangers aux choses du Droit¹¹. Il en résulte la naissance des juges occasionnels¹².

Le premier type de juges siégeant au sein des juridictions de l'ordre judiciaire correspond aux magistrats appartenant au pouvoir judiciaire. Aux termes de l'article 166 de la Constitution du 25 octobre 2025 : « *Il est institué un pouvoir judiciaire exercé par la Cour suprême, les Cours d'appel et les autres juridictions nationales.* »

La Cour suprême, les Cours d'appel, les Tribunaux de grande instance, les Tribunaux administratifs, les Tribunaux du travail, les Tribunaux de commerce, les Tribunaux d'instance ainsi que toutes autres juridictions nationales sont créés par des lois organiques qui fixent leur ressort, leur composition, leur organisation et leur fonctionnement. » On note au sein de ce pouvoir les magistrats du siège et ceux du parquet. Ces derniers sont chargés de représenter les intérêts de la

⁹ CADIET (L); NORMAND(J) ; AMRANI MEKKI(S), Théorie générale du procès, Collection Thémis, 2020. p.427.

¹⁰ TALEB(A), Les procédures de reconnaissance préalable de culpabilité - Étude comparée des justices pénales française et anglaise. Thèse de doctorat : Droit : Université Lyon III : 2013, tome II p. 568.

¹¹ CADIET(L), Droit judiciaire privé, 1992, 11^{ème} édition, p. 82.

¹² Idem

société et de veiller à l'application de la loi. Ils sont responsables de l'action publique et poursuivent les infractions au nom de l'Etat¹³.

Du latin « *fraus, fraudis* » qui signifie « **ruse** », la fraude est un phénomène très complexe de par sa forme et par son fond. La fraude fiscale est un délit puni par la loi, mais délimiter son paramètre n'est pas facile. Par ailleurs, elle mérite d'être analysée car ses conséquences touchent l'intérêt général.

Il faut dire que dans la littérature, aucune définition concrète n'est donnée pour cerner cette notion. Au niveau international, l'OCDE a popularisé la notion « *d'indiscipline fiscale* » pour caractériser l'attitude d'un contribuable qui fuit ses obligations fiscales. Dans d'autres pays tels que la France, on parle seulement de « *fraude ou évasion fiscale* » pour faire référence à l'ensemble des non respects des obligations fiscales et sociales.

Mais que nous dit la littérature ? Pour Beltrame¹⁴, la fraude est « *une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant* ». Une infraction suppose la réunion d'un **élément légal**, qui par définition est un texte appelé texte d'incrimination (le non-respect du droit en vigueur), qui décrit un comportement, un acte, et prévoit une sanction, d'un **élément matériel** (l'impôt éludé) et d'un **élément moral** (faute intentionnelle ou non intentionnelle). Par ailleurs, l'infraction comporte plusieurs catégories sanctionnées différemment (la contravention, le délit et le crime).

Selon le Conseil des prélèvements obligatoires « *il y a fraude, dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré, consistant notamment à dissimuler une fraction des recettes et à majorer les charges ; c'est la fraude qui fait l'objet de majoration pour mauvaise foi et éventuellement d'une répression pénale. Mais si le contribuable a omis de bonne foi d'appliquer correctement les textes en vigueur, il y aura une simple erreur dont le redressement par les services fiscaux ne comporte généralement pas ou peu de majorations ou de pénalités sous réserve des intérêts de retard* », CPO (2007)¹⁵.

¹³ Article 19 et s du code de procédure pénale

¹⁴ Beltrame(P), L'impôt, Paris, 1987, p.10.

¹⁵ Le CPO ou Conseil des prélèvements obligatoires est chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi

Ou encore, selon Cosson (1981)¹⁶ « *la fraude fiscale réside dans le fait pour un citoyen-contribuable, de se soustraire à l'impôt par des moyens illicites ou frauduleux, notamment et principalement en ne faisant pas les déclarations obligatoires ou en en faisant de fausses* ».

Ainsi délimiter le périmètre de « **fraude fiscale** » n'est pas chose facile, vu qu'il n'y a pas de définition complète et universelle de ce terme. Parfois, on confond la fraude fiscale avec d'autres types de comportements tels que « **l'optimisation** » ou « **l'évasion** ».

Si la fraude fiscale se différencie d'embrée de l'optimisation qui respecte scrupuleusement la loi, on peut toutefois remarquer une sensible porosité des frontières entre ces deux procédés d'évitement de l'impôt¹⁷. À la frontière de la fraude fiscale avec l'optimisation on peut observer des zones grises à l'intérieur desquelles règnent des incertitudes quant au caractère licite ou illicite de certains actes du contribuable. Lorsqu'ils se situent dans ces zones grises, des agissements relevant de l'habileté fiscale par voie d'optimisation sont susceptibles de tomber sous le coup de la loi pénale. Ces zones grises renferment des comportements qualifiés d'évasion fiscale que la Cour des comptes définit comme « *l'ensemble des opérations destinées à réduire le montant des prélèvements dont le contribuable doit normalement s'acquitter, et dont la régularité est incertaine* »¹⁸. Une telle incertitude est observée par M. BARILARI qui souligne que « *L'évasion conduit à s'arranger, sur les failles de la législation, pour payer moins en côtoyant l'illicite sans, si possible, y verser. En effet, dès que l'on rentre dans la zone de l'évasion on*

que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires (loi n° 2005-358 du 20 avril 2005).

6

¹⁶ Cosson (J), « *La fraude et l'évasion fiscale* ». Revue Après-demain, n°230, pp 36-37.

¹⁷ V. Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007 : « *Le Conseil des prélèvements obligatoires est chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires (loi n° 2005-358 du 20 avril 2005)* ».

¹⁸ V. Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007, p. 3.

est confronté au paradigme mouvant de la légalité »¹⁹. Une doctrine historiquement observatrice de la légalité de l'évasion fiscale est confortée par l'absence de norme juridique concernant cet agissement. On peut en effet constater que la fraude fiscale se distingue de l'évasion dès lors que le délit général de fraude fiscale est régi par un texte d'incrimination qui atteste son illégalité, et que l'évasion, pour sa part, n'étant prévue par aucun texte, se situe dans une zone *extra-legem*.

La fraude fiscale ne date pas d'hier et préoccupe toutes les nations surtout les pays en développement à faible revenu et dont la pression fiscale est à un niveau très bas, en particulier la République du Congo (42,15% soit 1075,3 milliards des recettes fiscales du PIB en 2025, taux le plus faible des pays d'Afrique)²⁰ et où les pertes fiscales sont très conséquentes pour son développement car les recettes fiscales intérieures représentent plus de 4/5^{ème} des recettes fiscales totales (plus de 80%, DGID Brazzaville). Par rapport aux autres pays de la région d'Afrique, le cas de la République du Congo n'est pas spécifique. En effet, ces pays peinent à lutter efficacement contre la fraude fiscale car des problèmes tels que la corruption, le secteur informel, l'abus de pouvoir persistent. Comme à Madagascar, les administrations fiscales de ces régions ont des moyens très limités (matériels, humains, juridiques) pour éradiquer la fraude ou performer la gestion du système fiscal.

Dans cette étude, le juge retenu est le juge pénal car il s'agit d'une infraction pénale. En effet, il est chargé de juger les affaires pénales, c'est-à-dire les affaires relatives aux infractions à la loi pénale. Son rôle principal est de déterminer si un individu est coupable d'une infraction et lui appliquer, la peine prévue. En s'inscrivant à cette logique, le Code général des impôts a prévu parmi les infractions fiscales la fraude fiscale.

¹⁹ V. sur ce point BARILARI (A.), « La fraude fiscale : les mots et les chiffres », précité, p.6.

²⁰ Note de conjoncture du premier trimestre 2025, p.42

Seulement, l'on constate que la saisine de ce juge n'est pas aisée car le Ministère Public n'a pas le droit d'engager des poursuites sans être saisi par l'administration fiscale.

Réfléchir sur cette thématique nous amène à examiner de façon irréfutable la contribution du juge congolais dans la lutte contre l'infraction de la fraude fiscale. Autrement dit, il s'agit de montrer la place qu'occupe ce juge afin d'éradiquer cette infraction.

Ce sujet révèle un intérêt à la fois théorique et pratique dans la mesure où il nous permet de comprendre les contours liés à l'infraction de la fraude fiscale et surtout de mettre en exergue la rareté des décisions de justice relatives à ce délit. Ce qui fait perdre beaucoup d'avantages à l'Etat et aux collectivités locales.

Comme une boussole guidant le navigateur, la problématique est la « matrice de pensée »²¹ qui oriente le chercheur. Sa construction s'appuie sur un certain nombre de préceptes qui constituent de préalables nécessaires. Ainsi, nous nous posons la question suivante : Peut -on dire que le juge répressif congolais contribue-t-il à la répression de la fraude fiscale ?

Cette question nous amène à orienter notre hypothèse de recherche sur la participation du juge répressif dans la chaîne de la répression de la fraude fiscale.

En ce qui concerne la méthode recherche, elle est définie par Madeleine GRAWITZ comme « *l'ensemble des opérations intellectuelles par lesquelles une discipline cherche à atteindre les vérités qu'elle poursuit, les démontre et les vérifie* »²². Ainsi, dans notre étude, nous avons fait recours à la méthode exégétique, la méthode comparative et la méthode analytique.

La méthode exégétique nous a permis d'analyser et d'interpréter les différents textes, notamment les textes liés à notre étude.

²¹ ONANA (J), « *La construction d'une problématique de recherche* », communication au colloque organisé par le GRAPS, sous l'égide de l'Association Africaine de Science Politique à Yaoundé, Janvier 2002.

²² Madeleine Grawitz, *Méthodes des sciences sociales*, Paris, Dalloz, 9^e édition, 1993, p. 402.

La méthode comparative a consisté en l'étude comparative de l'administration fiscale française.

Enfin, la méthode analytique qui nous a permis d'évaluer les faits et des informations relatifs à notre étude.

Comme toute étude, nous avons examiné l'intervention limitée du juge dans la lutte contre la fraude fiscale (**I**) et la recherche accrue de son intervention (**II**).

I-L 'intervention limitée du juge

La fraude fiscale est réprimée par des sanctions administratives²³. En effet, certains manquements qui dépassent les seuils fixés par les textes ayant un caractère de gravité sont sanctionnées par les juridictions répressives. Ces juridictions peuvent infliger les peines d'emprisonnement et des amendes. A cet effet, il est de bon aloi de dire que les sanctions fiscales sont plus lourdes financièrement que les amendes pénales²⁴. C'est ce qui justifie d'ailleurs le recours à la juridiction gracieuse (**A**). De même, le juge répressif est rarement saisi (**B**) par l'administration fiscale.

A-Le recours à la juridiction gracieuse

Les sanctions pénales sont considérées comme humiliantes par le délinquant²⁵. C'est ainsi que la nature même de ces sanctions nous amène à distinguer les rôles du juge administratif (juge fiscal) et celui du juge pénal²⁶ en matière de fraude

²³ V. notamment BOUVIER (M.), « Quelle légitimité de la dépense publique ? », *RFFP* mai 2019, n° 146, p. 5.

²⁴ V. HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, Charles Hingray, Paris, 1846., p. 234 ; V. MANGIN (C.), *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome premier, Nêve Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. 77, n° 41.

²⁵ V. notamment GARÇON (E.), BERGEAUD-WETTERWALD (A.), « Notions fondamentales de procédure pénale », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 9, 24 janvier 2023 ; V. BETCH (M.), « Procédure pénale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 721, 15 décembre 2019.

²⁶ PONCELA (P.), « Par la peine, dissuader ou rétribuer », *Archives de philosophie du droit*, 1981, t. 26, p. 65 ; Rappr. CHAUVEAU (A.), HÉLIE (F.), *Théorie du code pénal*, 2^e éd., Édouard Legrand, 1845, p. 17.

fiscale avec *Jerôme MICHEL* pour qui « la fraude fiscale est une notion pénale. Le juge administratif n'est pas le juge répressif²⁷, mais le juge de la légalité de l'établissement des impôts directs nationaux et locaux et de la taxe sur la valeur ajoutée »²⁸.

La fraude fiscale est prévue clairement à l'article 522 du *Code Général des Impôts* « *Sans préjudice des dispositions particulières relatives dans le présent Code, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt notamment en falsifiant sa comptabilité ou en l'appuyant par des justifications inexactes (entre autres, salaires ou achats inexistant ou majorés), soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des pénalités ou amendes fiscales, d'une amende de 250.000 FCFA à 5.000.000 FCFA et d'un emprisonnement de deux à cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement* ».

Cette incrimination est claire et extensive. Considérée comme une infraction pénale, la fraude fiscale nécessite la réunion de l'élément matériel et l'élément intentionnel²⁹.

²⁷ KANT (E.), *Métaphysique des mœurs. Doctrine du droit*, trad. par A. Philomenko, 2^e éd., 1979, p. 246 ; V. LAZARIDIS (S.), « La rétribution dans la philosophie pénale anglo-saxonne d'aujourd'hui », *Archives de philosophie du droit*, t. 28, 1983, p. 98.

²⁸ MICHEL (J.), « Le juge administratif français et la fraude fiscale », in *Revue Française de Finances Publiques*, n°127, août 2014, p.164.

²⁹ DELMAS-MARTY (M.), *Les grands systèmes de politique criminelle*, Thémis Droit privé, PUF, 1992, p. 128.

En ce qui concerne l'élément matériel, la fraude fiscale peut revêtir au sens de l'article précité plusieurs formes. On peut citer :

- Premièrement, l'omission ou le refus exprès de faire les déclarations dans les délais prescrits ;
- deuxièmement, la dissimulation d'une part des sommes sujettes à l'impôt est visée ; il s'agit ici d'un mensonge écrit ou d'une réticence³⁰ ;
- Troisièmement, le CGI vise les personnes qui organisent leur insolvabilité ou qui mettent obstacle au recouvrement de l'impôt.

En complément, l'article 524 du CGI incrimine la personne :

- qui omet de passer ou de faire passer les écritures ou fait passer des écritures inexactes et fictives.

S'agissant de l'élément intentionnel, on peut dire que la volonté de fraude n'est pas souvent difficile à établir. En effet, elle se déduit du caractère volontaire du défaut de déclaration ou de la dissimulation. Cette volonté est a fortiori inhérente à des manœuvres frauduleuses³¹.

A titre du droit comparé, la chambre criminelle de la Cour de cassation française a jugé que : « la seule constatation d'une dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt suffit à caractériser en tous ses éléments constitutifs le délit de fraude fiscale, sans qu'il soit nécessaire d'établir l'existence des manœuvres frauduleuses ». Ce caractère volontaire d'une dissimulation se déduisait de la fréquence et de l'importance des dissimulations affectant les déclarations ou qu'il se déduisait encore du recours à des manœuvres frauduleuses. La même instance

³⁰ V. PECH (T.), « Neutraliser la peine », in GARAPON (A.), GROS (F.), PECH (T.), *Et ce sera justice. Punir en démocratie*, Odile Jacob, 2001, p. 160.

³¹ V. notamment DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 21 Février 2022

a encore jugé que « le caractère volontaire d'un défunt de déclaration se déduisait suffisamment de la persistance du contribuable à ne pas effectuer ses déclarations, malgré les mises en demeure de l'administration »³².

En outre, la procédure de la répression pénale des infractions pénales présente une particularité qui fragilise l'intervention du juge³³. Aux termes de l'article 522 alinéa 2 du CGI « *Les poursuites sont engagées sur plainte du service intéressé, qu'il y ait lieu, au préalable, de mettre l'intéressé en demeure de faire ou de compléter sa déclaration. Elles sont portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi ou acquitté sans préjudice de l'application des articles 227 et 228 du Code d'instruction criminelle. Cette plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise* ».

Le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale s'articule autour de deux voies permettant à l'administration de saisir l'autorité judiciaire, la dénonciation ou la plainte³⁴. En tout état de cause, la décision de permettre la mise en mouvement de l'action publique relève d'un pouvoir discrétionnaire de l'administration qui choisit de prolonger la procédure fiscale par un instrument pénal³⁵.

³² Arrêts cités par BRIEUC DE MORDANT DE MASSIAC, « La répression de la fraude fiscale par les juridictions correctionnelles », *Revue française des finances publiques*, n°65, mars 1999, p.39

³³ SALOMON (R.), « Le verrou de Bercy », in « Droit pénal », *Dr. fisc. n° 6-7*, 6 février 2021, 131.

³⁴ V. CABON (S.-M.), « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc. n° 46*, 13 Novembre 2014, 620 ; V. DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; V. SALOMON (R.), « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc. n° 6-7*, 6 Février 2020, 131.

³⁵ COLLET (M.), « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Échos*, 6 mars 2018, p. 12

Si l'administration détient le pouvoir de déclencher des poursuites pénales, elle dispose pareillement du pouvoir de refuser de prendre une telle décision³⁶. Dans ce contexte, les poursuites pénales sont bloquées alors qu'une fraude fiscale est constituée³⁷. Ce verrouillage contribue au succès de la procédure fiscale de recouvrement puisque l'administration permet au fraudeur fiscal d'éviter des poursuites pénales à condition de régulariser sa situation rapidement par transaction³⁸. La menace du procès pénal incite le fraudeur à payer la dette fiscale. La répression pénale tient lieu d'instrument de recouvrement de l'impôt³⁹.

L'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'administration ressort ainsi des conditions dans lesquelles s'organise le déclenchement de l'action publique au sein du continuum administratif de lutte contre la fraude fiscale⁴⁰.

Avant la saisine de la juridiction répressive, le CGI permet à l'administration fiscale de mettre en demeure le contribuable. En d'autres termes, la mise en demeure est une procédure administrative par laquelle l'administration fiscale rappelle à un contribuable ses obligations fiscales, généralement après un manquement. A cette première étape, le contribuable peut exercer un recours lorsqu'il estime être imposé à tort.

³⁶ DETRAZ (S.), « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, p. 23.

³⁷ M. MANGIN souligne « que quand le procureur du roi dirige lui-même les poursuites, le tribunal doit le déclarer non recevable dans son action ».

³⁸ V. CUTAJAR (C.), « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585 ; V. MATSOPOULOU (H.), « Précisions jurisprudentielles sur le délit de blanchiment de fraude fiscale », *RSC* 2008, p. 607 ; V. CUTAJAR (C.), « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *Recueil Dalloz* 2004, p. 1377 ; V. OTTENHOF (R.), « Le blanchiment, infraction de conséquence, nécessite la preuve préalable de l'infraction d'origine ; toutefois, il n'est pas nécessaire que l'auteur du blanchiment soit distinct de l'auteur de l'infraction d'origine », *RSC* 2004, p. 350.

³⁹ V. LUBIN (J.-J.), « Le nouvel arsenal répressif de la loi relative à la lutte contre la fraude », *La revue fiscale du patrimoine* n° 11, Novembre 2018, act. 176.

⁴⁰ HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, Charles Hingray, Paris, 1846., p. 234.

Seulement, il faut noter que le système fiscal congolais reconnaît la juridiction gracieuse. En effet, elle est saisie comme l'ensemble des procédures administratives, qui permettent de résoudre les litiges opposant l'administration fiscale aux contribuables, en dehors de toute intervention du juge⁴¹. Elle concerne les litiges tendant aux remises, modérations, la transaction et la décharge de responsabilité.

En droit congolais, cette procédure est prévue à l'article 422 du *Code général des impôts*. En effet, après la constatation de l'infraction par l'administration fiscale, le contribuable peut exercer un recours devant elle en vue d'un règlement amiable.

La deuxième étape consiste à la saisine du juge pénal. En effet, la répression pénale de la fraude fiscale ne peut être engagée que par le dépôt préalable d'une plainte par le service concerné de l'administration fiscale. En effet, c'est le service qui constate la fraude de saisir le Procureur de la République ou le Tribunal correctionnel compétent⁴².

B-Un juge répressif rarement saisi

La répression pénale est la réponse de l'État, en vertu de son premier devoir de protection de la société, contre les actes qui mettent en péril son existence, sa cohésion, ses valeurs, son organisation⁴³. L'exercice d'un tel pouvoir est encadré par le droit pénal que le Professeur ROBERT définit comme « *l'ensemble des normes juridiques qui règlementent le recours de l'État à la sanction pénale* »⁴⁴.

Communément connu sous l'appellation de « verrou de Bercy », le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale déroge au droit commun

⁴¹ ATECK ADJAM(F), *Droit du contentieux fiscal camerounais*, L'Harmattan, 2017, p.375

⁴² Voir les articles 61 et s de la loi n°19-99 du 15 août 1999 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n°022-92 du 20 août 1992 portant organisation du pouvoir judiciaire

⁴³ V.notamment DESPORTES (F.), LAZERGUES-COUSQUER (L.), *Traité de procédure pénale*,Economica, 4ème éd., 2016, p. 1.

⁴⁴ ROBERT (J.-H.), *Droit pénal général*, coll. Thémis Droit, Paris, PUF, 1988, p. 53.

en subordonnant la mise en mouvement de l'action publique à une décision de l'administration fiscale⁴⁵. Un tel mécanisme fait obstacle à un libre exercice de l'action publique par le procureur de la République assujetti, dans ce cadre, à une saisine par l'administration. Les dispositions de l'article 422 du CGI qui régissent le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, indiquent deux voies de droit aux fins de saisine du ministère public. La première, la procédure de dénonciation, comme la deuxième, la procédure de dépôt de plainte sont livrées au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale. Par conséquent, l'administration se positionne au début de la chaîne pénale de la fraude fiscale et le parquet se retrouve lié par les choix de celle-ci de permettre la mise en mouvement de l'action publique ou d'y renoncer⁴⁶.

En droit commun, le Procureur de la République « reçoit les plaintes et les dénonciations et apprécie la suite à leur donner », il « décide s'il est opportun : 1^o Soit d'engager des poursuites ; 2^o Soit de mettre en œuvre une procédure alternative aux poursuites ; 3^o Soit de classer sans suite »⁴⁷.

En matière de fraude fiscale, quand bien même il aurait connaissance de faits constitutifs de cette infraction, le ministère public n'est pas en mesure d'apprécier la suite à leur donner tant qu'il n'a pas été saisi par l'administration fiscale⁴⁸.

Dans ce cas, Le ministère public se retrouve ainsi lié par le choix de l'administration de renoncer à engager des poursuites pénales, puisque cette autorité judiciaire n'a pas le pouvoir de mettre en mouvement l'action publique tant qu'il n'y a pas été invité

⁴⁵ CABON (S.-M.), « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; V. SALOMON (R.), « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

⁴⁶ COLLET (M.), « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Échos*, 6 mars 2018, p.12

⁴⁷ Article 28 du Code de procédure pénale

⁴⁸ V. DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020

par l'administration⁴⁹. Il s'agit là d'un des principaux effets de la dérogation au droit commun des poursuites pénales pour fraude fiscale⁵⁰.

En raison d'un tel verrouillage des poursuites pénales entre les mains de l'administration fiscale, plus des trois quarts des dossiers en mesure de faire l'objet d'une saisine de l'autorité judiciaire pour fraude fiscale restent aux mains de l'administration. Ce pouvoir de rétention, ou verrou de Bercy n'est pas anodin et semble permettre aux services fiscaux de terminer la procédure de recouvrement en donnant la possibilité aux fraudeurs de régulariser leur situation par la voie d'une transaction⁵¹.

Le procès pénal permet à l'administration de solliciter du juge l'application de la mesure de solidarité qui oblige les auteurs, coauteurs et complices d'une fraude fiscale au paiement de l'impôt fraudé avec ses majorations administratives. Ainsi, lorsqu'elle déclenche des poursuites pénales, l'administration fiscale prolonge la procédure de recouvrement intégral à travers le procès pénal⁵².

Le dispositif dérogatoire du droit commun de mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale⁵³ garantit ainsi le succès de la procédure administrative de recouvrement de la dette fiscale⁵⁴.

⁴⁹ V. CABON (S.-M.), « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620

⁵⁰ V. sur ce point LAPÉROU-SCHNEIDER (B.), « Synthèse - Action publique et action civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, 5 mai 2021.

⁵¹ V. notamment RESTINO (V.), « Plainte et dénonciation automatique, deux clés pour un même verrou ? Interrogations sur la portée des termes « sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative » figurant au premier alinéa du I de l'article L. 228 du LPF », *Dr. fisc.* n° 48, 28 novembre 2019, act. 497.

⁵² V. sur ce point COMMUNIER (J.-M.), « Mise en recouvrement et paiement des impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 525, 31 Mars 2021.

⁵³ V. DETRAZ (S.), « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », préc., p.40.

⁵⁴ COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4ème éd. 2020, p. 26

Le ministère public est également lié par le choix de l'administration d'engager des poursuites pénales puisque celui-ci ne peut poursuivre que les faits de fraude pour lesquels il est saisi par les services fiscaux⁵⁵. Plus encore, cette saisine semble lier le parquet quant à l'appréciation de l'opportunité d'engager des poursuites pénales puisque celui-ci exerce l'action publique des affaires de fraude fiscale qui lui sont transmises par l'administration⁵⁶.

En conséquence, non seulement le ministère public est subordonné aux choix de dossiers de l'administration, aux fins de poursuites pénales, mais il semble, qui plus est, influencé par l'accusation administrative à laquelle il ne s'oppose que très rarement en refusant de donner une suite judiciaire⁵⁷. Ce trait caractéristique de la répression pénale de la fraude fiscale repose sur la qualité, voire l'expertise, de l'accusation⁵⁸. En effet, l'accusation conduite par l'administration s'appuie sur des fondements pertinents en raison du pouvoir d'investigation et de sanction que cette autorité administrative déploie durant la procédure fiscale qui précède la saisine du parquet pour fraude fiscale⁵⁹.

L'action publique peut s'éteindre par transaction fiscale alors même que la loi n'en dispose pas expressément⁶⁰. En effet, après la procédure administrative de

⁵⁵ V. ACARD (C.), GENESTIER (N.), EXERJEAN (G.), « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet) -- Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* n° 10, 10 Mars 2016.

⁵⁶ V. notamment VESTRIS (I.), « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28

⁵⁷ V. notamment GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, Dalloz, 11^e éd., 2022

⁵⁸ V. notamment GARÇON (E.), BERGEAUD-WETTERWALD (A.), « Notions fondamentales de procédure pénale », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 9, 24 Janvier 2023.

⁵⁹ V. notamment VESTRIS (I.), « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28 ; V. EMPTAZ (M.), « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413.

⁶⁰ V. notamment CABON (S.-M.), « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures*

contrôle, les dossiers de fraude fiscale qui ne font pas l'objet d'une saisine de l'autorité judiciaire sont retenus par l'administration afin de terminer la procédure de recouvrement par transaction fiscale⁶¹. Ces dossiers de fraude fiscale ne connaîtront aucune suite judiciaire car seule l'administration dispose du pouvoir de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale. C'est ce pouvoir exclusif qui emporte extinction de l'action publique puisqu'aucune autorité, pas même le Ministère Public, n'est en mesure de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale dès lors que l'administration refuse de mettre en mouvement l'action publique⁶².

La procédure fiscale de recouvrement repose sur l'exigibilité des impositions. Autrement dit, les faits de fraude fiscale, ou de soustraction à l'établissement et au paiement de l'impôt, entravent le recouvrement des impositions exigibles et font naître une dette fiscale constituée de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales infligées par l'administration⁶³. A cet effet, les services fiscaux sont en mesure de recouvrer cette dette fiscale dans son intégralité dès lors que le contribuable indélicat décide de régulariser sa situation⁶⁴. Ils disposent également de la faculté de recouvrer rapidement, mais partiellement, cette dette fiscale par la voie de la transaction⁶⁵. Quand bien même le recouvrement de la dette fiscale par transaction serait partiel, en raison de l'atténuation des pénalités fiscales, cette voie pragmatique garantit le paiement de l'impôt fraudé puisqu'elle est

fiscales, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; V. SALOMON (R.), « Chroniques - Droit pénal fiscal », Dr. fisc. n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

⁶¹ DETRAZ (S.), « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », Dr. pénal N° 10, octobre 2018.

⁶² PERROTIN (F.), « Fraude fiscale aggravée : les modalités de la dénonciation au procureur », LPA 22 nov. 2019, n° 234, p. 7.

⁶³ V. notamment SIERACZEK (M.), « L'indépendance des procédures fiscales et pénales : un principe prétorien contestable », Dr. fisc. n° 50, 13 déc. 2007, 1039.

⁶⁴ EL KAROUI (G.), GUICHARD (M.), OBADIA (E.), « Le déclenchement des poursuites pénales : table ronde sur le maintien du verrou de Bercy », Dr. fisc. n° 46, 13 Novembre 2014, ét. 621.

⁶⁵ V. notamment SALOMON (R.), « Le verrou de Bercy », in « Droit pénal », Dr. fisc. n° 6-7, 6 février 2021, 131.

attractive pour le fraudeur fiscal qui évite ainsi un procès pénal⁶⁶. Les services fiscaux décident de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale lorsque la procédure de recouvrement de la dette fiscale dans son intégralité ou par transaction n'a pas réussi. La répression pénale permet de prolonger la procédure de recouvrement de la dette fiscale dans son intégralité ou par transaction⁶⁷.

A cet stade, l'action publique s'éteint donc par refus de l'administration d'engager des poursuites pénales dès lors qu'elle aura conclu une transaction fiscale⁶⁸.

II-Un renforcement accru de l'instance pénale dans la lutte contre la fraude fiscale

La législation fiscale ne reconnaît pas à la juridiction pénale d'intervenir directement dans la chaîne pénale. C'est ce qui fait que le Procureur de la République en tant qu'organe de poursuite ne peut engager des poursuites contre les auteurs des infractions liées à la fraude fiscale. D'où l'utilité de réformer le code général des impôts en dotant le parquet des véritables pouvoirs (A). Cela va de soi aussi dans le renforcement de l'arsenal pénal (B).

A-La réforme du Code général des impôts : Une reconnaissance des pouvoirs au parquet pénal

L'un des points d'orgue de la moralisation du traitement de la fraude fiscale est le renforcement de la répression pénale. En effet, il est judicieux de doter le parquet des véritables pouvoirs dans la lutte contre la fraude fiscale⁶⁹.

⁶⁶ V. HARDY (C.-H.), *La répression en matière fiscale 1789-2019*, Thèse Paris I, 2019, n° 318.

⁶⁷ V. TIXIER (G.), DEROUIN (P.), *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, p. 1.

⁶⁸ V. notamment DETRAZ (S.), « Validation du régime des poursuites de la fraude fiscale », *Revue de science criminelle et de droit comparé*, juillet-septembre 2016, n° pp. 529-533.

⁶⁹ V. sur ce point VERGÈS (E.), « Le procureur de la République financier : entre projet politique et recherche de l'efficacité », *RSC* 2014, p. 143.

Le procès pénal est la seule instance au cours de laquelle peuvent être prononcées des peines. Ces sanctions pénales sont plus dissuasives que les pénalités fiscales puisqu'elles peuvent priver un fraudeur de sa liberté⁷⁰, lui faire subir des interdictions professionnelles et jeter l'opprobre sur sa personne. Plus encore, le procès pénal permet de recouvrer l'impôt et ses pénalités sur une autre personne que le redevable, ce que ne permet pas la procédure fiscale⁷¹. En effet, seul le juge pénal dispose du pouvoir de prononcer, à la demande de l'administration fiscale, une mesure de solidarité en vertu de laquelle les auteurs, coauteurs et complices d'une fraude fiscale « peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes »⁷². Cette mesure de solidarité fiscale est une garantie de recouvrement pour l'administration fiscale, notamment lorsqu'elle ne parvient pas à atteindre le redevable de l'impôt fraudé⁷³.

Quand bien même les moyens d'enquête administratifs sus-évoqués s'avéreraient efficaces en raison de leur affranchissement des exigences du procès pénal, il n'en demeure pas moins que le recours à la répression pénale palie l'insuffisance de ces leviers de recouvrement de l'impôt⁷⁴. En effet, comme le souligne M. AYRAULT, « Nécessaire, la répression administrative n'est pas suffisante pour permettre de garantir les intérêts du Trésor. L'un des apports de la voie pénale est d'autoriser ce que la répression

⁷⁰ V. notamment COLLET (P.), « L'insaisissable notion de surveillance en droit pénal », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2019, pp. 549-566.

⁷¹ V. sur ce point SAND (C.), DAOUD (E.), « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 11.

⁷² V. COLLET (P.), *L'acte coercitif en procédure pénale*, éd. Panthéon Assas, coll. Thèses, 2018, n° 142 et s. et n° 189 et s.

⁷³ V. MATSOPOULOU (H.), « Le cumul de poursuites et de sanctions administratives et pénales, pour les mêmes faits, n'est pas conforme à la règle *ne bis in idem* », *Revue des sociétés* 2014, p. 675.

⁷⁴ V. sur ce point MICHAUD (P.), « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13

administrative ne permet pas »⁷⁵. La répression pénale permet de soumettre une personne mise en cause pour fraude fiscale à des moyens de recherche et de sanction dont ne dispose pas l'administration dans la conduite de la procédure fiscale⁷⁶.

D'une part, la procédure pénale permet l'emploi de techniques d'investigation plus efficaces que les moyens d'enquête dont disposent les services fiscaux⁷⁷, en considération de la faculté pour la police judiciaire de mettre en œuvre des techniques d'enquête spéciales⁷⁸. Dans le cadre de la procédure pénale, la recherche de la preuve de la fraude fiscale est facilitée par l'emploi de mesures de surveillance. Contrairement aux enquêteurs de l'administration fiscale, la police judiciaire est à même d'infiltrer un réseau criminel, d'intercepter les correspondances émises par la voie des télécommunications de géolocaliser un individu, un téléphone ou un véhicule, de sonoriser et fixer des images dans des lieux précis⁷⁹.

D'autre part, le procès pénal est la seule instance au cours de laquelle peuvent être prononcées des peines⁸⁰. Ces sanctions pénales sont plus dissuasives que les pénalités fiscales puisqu'elles peuvent priver un fraudeur de sa liberté, lui faire

⁷⁵ AYRAULT (L.), « Non bis in idem : Les enjeux en matière fiscale », *AJ pénal* 2015, 185.

⁷⁶ *Idem*

⁷⁷ COLLET (M.), « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Échos*, 6 mars 2018, p. 12

⁷⁸ V. notamment COLLET (P.), « L'insaisissable notion de surveillance en droit pénal », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2019, pp. 549-566 ; V. VERGÈS (E.), « La preuve pénale transformée ? », in *Les transformations de la preuve pénale*, BEAUV AIS (P.), PARISOT (R.) (dir.), LGDJ, 2018, p. 336 ; V. COLLET (P.), *L'acte coercitif en procédure pénale*, éd. Panthéon Assas, coll. Thèses, 2018, n° 142 et s. et n° 189 et s.

⁷⁹ SIERACZEK (M.), « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gaz. Pal.* n° 221, 8 août 2000, p. 2.

⁸⁰ V. notamment LELIEUR-FISCHER (J.), *La règle ne bis in idem. Du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive. Étude à la lumière des droits français, allemand et européen*, Thèse Paris I, 2005, p. 82, n° 91, selon l'auteure : « Si l'on en croit la doctrine, le principe de l'autorité de la chose jugée et son effet négatif, la règle non bis in idem, contribuent ensemble à la paix sociale en garantissant la sécurité juridique » ; V. CARON (D.), « Autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal », *JurisClasseur Procédure Pénale*, Fasc. 20, 1^{er} Janvier 2020.

subir des interdictions professionnelles et jeter l'opprobre sur sa personne. Plus encore, le procès pénal permet de recouvrer l'impôt et ses pénalités sur une autre personne que le redevable, ce que ne permet pas la procédure fiscale. En effet, seul le juge pénal dispose du pouvoir de prononcer, à la demande de l'administration fiscale, une mesure de solidarité en vertu de laquelle les auteurs, coauteurs et complices d'une fraude fiscale « peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes »⁸¹. Cette mesure de solidarité fiscale est une garantie de recouvrement pour l'administration fiscale, notamment lorsqu'elle ne parvient pas à atteindre le redevable de l'impôt⁸².

Enfin, il faut que le verrou posé par l'article 522 du Code général des Impôts relativement à l'obligation faite à l'administration fiscale de saisir le Procureur de la République soit écarté ; ce qui permettra au Procureur de la République d'engager les poursuites contre les auteurs des infractions fiscales⁸³.

B- Le renforcement de l'arsenal répressif à l'encontre de la fraude fiscale

L'administration fiscale ne devrait pas être placée en amont de la chaîne pénale. En effet, le Procureur de la République doit avoir les pleins pouvoirs dans la poursuite de l'infraction relative à la fraude fiscale.

De même, la création d'officiers fiscaux judiciaires permet à des agents des services fiscaux d'être habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du parquet ou sur commission rogatoire du juge d'instruction⁸⁴. Ces fonctionnaires des impôts se voient ainsi confier des missions de police judiciaire.

⁸¹ On pourra appliquer les dispositions des articles 59 et 60 du code pénal

⁸² La mesure de solidarité permet de recouvrer l'impôt fraudé et les pénalités, d'une personne morale en liquidation, sur les personnes physiques qui ont participé à la fraude fiscale.

⁸³ V. CHARVET (D.), « Réflexions autour du plaider coupable », *Recueil Dalloz* 2004, p. 2517

⁸⁴ RASSAT (M.-L.), « Les officiers du ministère public », Michèle-Laure Rassat éd., *La justice en France*, PUF, 2007, pp. 88-95.

L'expertise fiscale des agents du fisc ainsi que les moyens d'investigation dont dispose l'autorité judiciaire concourent au succès de la procédure fiscale⁸⁵.

Enfin, cette infraction mérite d'être criminalisé car l'Etat perd beaucoup de recettes à travers ces comportements. En effet, que l'impôt permet à l'État d'assurer les dépenses publiques destinées à prendre en charge des besoins collectifs, tels que la santé, l'éducation, la sécurité intérieure et extérieure. Ces dépenses publiques visent pareillement à garantir une plus grande solidarité. En effet, sans financement public, certains services essentiels n'existeraient pas, ou alors ne seraient accessibles qu'aux personnes capables de les payer. Le Conseil constitutionnel français précise à cet égard que découle des dispositions susmentionnées, l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale. Assimiler la fraude fiscale à un délit privé, afin de justifier le dispositif de déclenchement des poursuites pénales en vigueur, serait alors prétendre que la victime est l'administration et non la société tout entière.

⁸⁵ V. notamment MICHAUD (P.), « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13

Conclusion

Au regard de cette étude, on peut relever que la fraude fiscale est une infraction qui fait perdre d'impôt à l'Etat et aux collectivités locales en République du Congo.

Pour lutter contre ce délit prévu par le code général des impôts, le législateur reconnaît que seule l'administration fiscale détient le monopole en cas de constatation de ladite infraction, de saisir le Procureur de la République. Au vu des faits, ce dernier peut soit saisir la formation de jugement soit saisir le juge d'instruction.

Sous un prisme juridique, la fraude fiscale est dénuée de toute poursuite car l'administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire dans la poursuite. Ce qui rend la mise à l'écart de la juridiction répressive.

Pour que la répression soit effective, il fallait que le code général des impôts soit révisé aux fins de doter le Procureur de la République des véritables pouvoirs dans la lutte contre la fraude fiscale et la formation des officiers fiscaux qui aideront le Procureur dans l'accomplissement de ses missions.