M.E.S., Numéro 115 Vol. 2, octobre-novembre 2020
https://www.mesrids.org
Dépôt légal : MR 3.02103.57117
Mise en ligne le 11 janvier 2022

GOUVERNANCE FISCALE EN RD.CONGO : ENJEUX, DEFIS ET PERSPECTIVES

par

Landry MAVILA MALAMBU
Prince KIFWANISU LEPRINCE
Assistants,
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion
Université de Kinshasa

Résumé

Afin d'améliorer davantage l'efficacité des programmes sociaux, politiques et économiques, la gouvernance préconise des réformes institutionnelles alliées aux programmes économiques néo-libéraux pour se maintenir dans la trajectoire de l'expansion économique et poursuivre ainsi, le processus du développement. La gouvernance fiscale comme modalités d'implémentation d'une politique fiscale est fortement influencée par des contraintes économiques, culturelles et institutionnelles, notamment : la fraude, l'évasion et l'optimisation fiscale, le coût d'administration de l'impôt et la concurrence fiscale. Sous l'impulsion des organismes internationaux (Banque Mondiale, FMI, OCDE, etc.), les Etats se mobilisent pour améliorer leur gouvernance fiscale et obtenir ainsi de bons classements à l'international. De même, les administrations fiscales essaient d'engager multiples réformes, entre autres pour lutter contre la fraude internationale des grands groupes qui contribuent, à la grande proportion, aux recettes fiscales. Un nombre élevé de petites entreprises en R.D.C. se concentrent dans le secteur informel. Elles ne font pas partie de l'informalité formelle : ce sont des entreprises qui ne sont pas dans le filet fiscal et se trouvent la plupart du temps composées de survivants qui luttent pour leurs moyens de subsistance dans une économie informelle à jamais enracinée.

Mots clés : Gouvernance/Fiscalité/RD. Congo

Abstract

In the order to further improve the efficiency of social, politic and economic programs, governance advocates institutional reforms combined with neo-liberal economic programs to stay on the path of economic expansion and thus constrained the development process. Tax governance as a method of implementing a tax policy is strongly influenced by economic, cultural and institutional constraints, in particular: fraud, tax avoidance and optimization, the cost of tax competition at the instigation of international organizations (word bank, IMF, OECD, etc.) , states are mobilizing to improve their tax governance and thus obtain good international rankings similarly, the tax administrations, are trying to initiate multiples reforms, among others to fight against international fraud by large groups which contribute, to the promotion, to tax revenues a large number of small business in the DRC, are concentrated in the formal sector they are not point of forms informality, they are businesses that are not in the tax net and are mostly mode up of survivors who struggle for their livelihoods in an informal economy forever entrenched.

INTRODUCTION

Les Etats capables et responsables sont des facteurs clés pour faire face et surmonter les défis mondiaux actuels de développement. La création d'institutions publiques capables d'un Etat démocratique est un processus continu, un objectif à long terme. Une plus grande mobilisation des ressources publiques est au cœur de cet objectif et des ambitions des Etats pour réaliser les objectifs du millénaire pour le développement. La nécessité d'accroitre l'efficience de la mobilisation des recettes afin de financer nos ambitions consignées dans les programmes de développement économique et d'atteindre les OMD est devenue de plus en plus impérieuse. La bonne gouvernance fiscale et des systèmes fiscaux plus efficaces sont essentiels pour un développement durable car ils peuvent :[197]

- stimuler la base d'imposition comme élément clé pour les pays en développement afin d'échapper à la dépendance de l'aide ou d'une seule ressource ;
- renforcer la légitimité du gouvernement par la promotion de la responsabilité du gouvernement vis-à- vis des contribuables, d'une administration publique efficace et de la bonne gestion des finances publiques, et
- parvenir à un partage plus équitable des couts et des avantages de la mondialisation. L'augmentation de la production des recettes nationales conduira, toutefois, à l'amélioration des résultats du développement si les recettes sont utilisées pour des dépenses publiques productives. Alors que les gouvernements ont généralement traité le double objectif de génération de revenus et d'amélioration des dépenses publiques séparément, un programme axé sur la réforme de la gouvernance fiscale est fondé sur la conviction que les deux objectifs sont fondamentalement interdépendants, et devraient être traités en tandem.[198] Plus concrètement, si la réforme fiscale est entreprise d'une manière qui favorise une plus grande réactivité et la responsabilité, avec l'amélioration de la capacité institutionnelle de l'Etat, alors la réforme fiscale peut devenir un catalyseur pour de grandes améliorations des performances du gouvernement.

En effet, comme le souligne Kibuey[199] M, « la RDC est réputée le pays à fraude intense au profit des tiers ou des pays étrangers. Il ne fait l'ombre d'aucun doute que la fraude et l'évasion fiscales rongent de plus en plus d'économie congolais et constituent un des facteurs parmi tant d'autres qui seraient à la base de la faible mobilisation des recettes publiques du fait que le système fiscal n'arrive pas à récupérer, de manière satisfaisante, les impôts éludés. Bernard Castagnede[200] a démontré que « l'étude de la gouvernance fiscale peut alors favoriser l'occultation des différences possibles, réelles et légitimes dans l'orientation des décisions touchant à l'impôt » et « qu'une bonne gouvernance peut être mise au service de politiques fiscales diverses ».

Aussi, sommes-nous d'avis que dans la stratégie d'une gouvernance fiscale dans un pays à déficit budgétaire chronique comme la République Démocratique du Congo, il est indiqué d'intégrer le système fiscal comme un outil pour combler ledit déficit. Ce constat soulève des questions particulières parmi lesquelles : la bonne gouvernance fiscale conduit-elle à de meilleurs résultats fiscaux élevés ? Quels sont les principaux défis auxquels la bonne gouvernance fiscale fait face en RDC ?

Pour tenter de répondre ces préoccupations, nous avons triangulé les méthodes historique, comparative et analytique.

Cette étude tente de répondre à la question comment améliorer la mobilisation de recettes fiscales de l'Etat congolais pour le bien-être social de la population. Hormis l'introduction et la conclusion, elle traite successivement chaque point ci-après : une discussion conceptuelle de base, une typologie de procédures fiscales en R.D.C., une meilleure saisie de la

[197] ATAF, *Rapport relatif à une recherche sur la bonne gouvernance fiscale en Afrique,* African tax, Prétoria

[2] KIBUEY. M, *Les finances publiques ; emploi, drainage, circulation des fonds publics,* 1ère édition, Académie U, Kinshasa, 2017, p .48

[3] LCASTAGNEDE B., *La politique fiscale,* PUF, Paris, 2008, p.48.

gouvernance fiscale dans ce pays, de l'apport de la gouvernance fiscale à l'évaluation des systèmes de justice fiscale avec les enjeux de la gouvernance fiscale et trace des perspectives pour une bonne gouvernance fiscale en RDC.

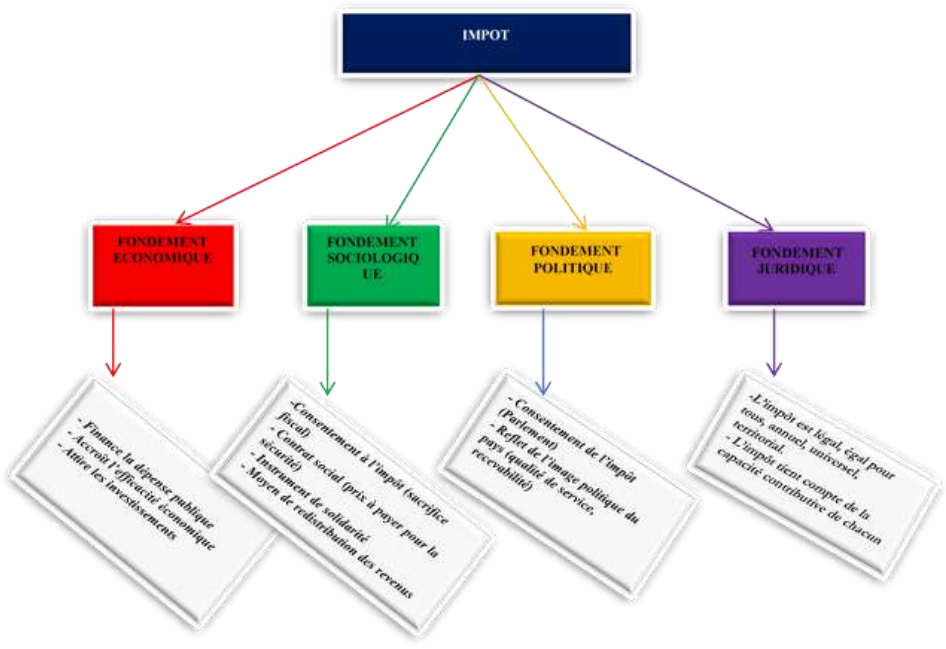
I. DISCUSSIONS TERMINOLOGIQUES

A ce premier point, sont circonscrites les significations de la légitimité de l'impôt, des caractères généraux de l'impôt, de la différence entre l'impôt et d'autres ressources ainsi que présentation du système fiscal congolais.

1.1. Fondements de la légitimité de l'impôt

L'une des définitions classiques devenues célèbres est celle de Gaston Jeze qui définit l'impôt comme " une prestation pécuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques". D'après Lamarque, l'impôt s'identifie à « tout prélèvement pécuniaire de caractère obligatoire, effectué en vertu des prérogatives de puissance publique, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat et des collectivités territoriales »[201]. Dans cette optique, le Professeur Kibuey M. estime que cette définition gagne à être complétée et précisée. Il considère l'impôt comme "un prélèvement pécuniaire direct assuré par la puissance publique, par voie de contrainte, à titre définitif et sans contrepartie, ni affectation préalable en vue de la couverture des charges publiques et/ou de l'intervention socio-économique et culturelle et de sa répartition en fonction des facultés contributives des assujettis[202]". La légitimité de l'impôt repose sur une représentation bien admise qui pose la fiscalité comme la concrétisation d'un lien social, d'une solidarité entre citoyens, d'une participation matérielle à une même communauté. Autrement dit, l'état de contribuable constitue un élément essentiel de la citoyenneté et c'est une image communautaire de l'impôt qui fonde une alliance déjà ancienne.[203]

Figure n°1 : présentation de fondement de la légitimité de l'impôt



1.2. Les caractères généraux de l'impôt

De ces différentes définitions, il ressort des caractères communs reconnus à l'impôt, notamment :

1.2.1. L'impôt est une prestation pécuniaire

De ce point de vue, il se distingue des autres prestations comme les réquisitions que l'Etat peut exiger des citoyens ou un prélèvement en nature.

1.2.2. Le caractère obligatoire

Il s'agit d'un prélèvement imposé par l'Etat au moyen de son pouvoir régalien, de contrainte.

1.2.3. L'absence de contrepartie

L'impôt ne comporte aucune contrepartie directe de la part de l'Etat même si le contribuable bénéficie de la sécurité et d'autres avantages que lui procure l'existence de l'Etat ;

1.2.4. Le caractère définitif

Le contribuable ne se verra, en principe, pas restitué l'argent de l'impôt à l'opposé de la souscription de l'emprunt (bon de trésor).

1.2.5. L'absence d'affectation de l'impôt

L'ensemble des recettes perçues est consacré à la couverture de l'ensemble des dépenses publiques, sans qu'il y ait d'affectation spéciale déterminée d'avance.

1.3. La différence entre impôt, redevance, taxe et cotisation sociales

1.3.1. Impôt et taxe

L'impôt est un prélèvement obligatoire dépourvu de contrepartie directe et perçu au profit d'une ou plusieurs personnes morales de droit public. Il est institué par la loi. La taxe est la somme perçue lors de la fourniture d'un service. Autrement dit, elle est perçue à l'occasion de la de prestation d'un service. La taxe se distingue de l'impôt sous deux aspects : l'aspect obligatoire et l'aspect proportionnalité.[204] La taxe rémunère également un service mais son montant n'est pas proportionnel au service rendu, la taxe se distingue de l'impôt sous l'aspect proportionnalité, la taxe administrative implique une certaine proportionnalité entre le prix payé par l'usager et la satisfaction qu'il titre du service rendu.

1.3.2. Impôt et redevance

Les redevances sont des rémunérations des services rendus et peuvent être instituées par voie réglementaire. Ces redevances, contrairement aux impôts, s'apparentent à un prix et doivent faire l'objet d'une contrepartie, telle que l'utilisation d'un ouvrage ou une prestation fournie par un service public à un usager. L'impôt est différent de la redevance qui est due en contrepartie d'un service rendu et dont le montant doit en principe, être proportionnel à ce service dont le tarif intègre le coût de revient majoré d'une certaine marge repartie sur un nombre estimatif des consommateurs éventuels ; exemple : la redevance audiovisuelle.

1.3.3. Impôt et cotisations sociales

Les cotisations sociales sont des prélèvements obligatoires perçus par des organismes de droit public ou privé dans un intérêt social. Il s'agite des prélèvements qui, bien que non qualifiés d'impôts parce que comportant une contrepartie, représentent une charge financière obligatoire sur les contribuables. Ces prélèvements obligatoires sont effectués par les non-salariés, les employeurs et leurs salaires, pour acquérir des droits à des prestations sociales.[205]

1.4. Présentation du système fiscal congolais[206]

Cliche Pierre définit le système fiscal comme l'ensemble des éléments administratifs, juridiques, sociaux et économiques qui caractérisent les mesures fiscales d'une administration donnée[207]. Eu égard aux définitions ci-dessus, il y a lieu de retenir que le système fiscal congolais comme l'ensemble des impôts et taxes en vigueur en RDC ainsi que leurs modalités de gestion.

[201] LAMARQUE.J, NEGRIN.O, AYRAULT.L, *Droit fiscal général*, 2ème, Paris, Lexis-Nexis, 2011, p.12
[202] KIBUEY M., La fiscalité et la gestion de l'entreprise, ed Académie U, 2017, P.15.
[203] BOUVIER. M, ESCLASSAN. M-C et LASSALE. J-P, Finances publiques, 13è édition, LGDJ, paris, 2013, p.813
[204] OMANDJI L., *Finances publiques*, P.U.C, Kinshasa, 2016, p.114.
[205] CATTEAU D., *21 exercices corrigés des finances publiques,* éd. Lextenso, Paris, p.57.
[206] KIFWANISU L., « La contribution de la TVA à la mobilisation des recettes fiscale en RDC : analyse et perspectives », in IRS, UNIKIN, FASEG, 2018, N°101, p.7.
[207] P. Cliche, *Politique fiscale,* dans L. Coté et J.F. Savard, *Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique*, Canada, 2012, p. 59

Le système fiscal congolais comporte les rubriques suivantes : les impôts réels, Les impôts cédulaires sur les revenus, la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt exceptionnel sur les rémunérations des expatriés.

II. PROCEDURES FISCALES EN RDC

Les procédures fiscales regroupent, d'une part, l'ensemble de règles qui gouvernent les prérogatives de l'administration et les garanties du contribuable tout au long du processus d'imposition, de la détermination de l'assiette au recouvrement de l'impôt, en passant par sa liquidation, et, d'autre part, des techniques précontentieuses et contentieuses instituées pour résoudre les conflits qui ne manqueront pas de subvenir tout au long de ce processus[208]. En d'autres termes, les procédures fiscales codifient les relations qu'entretiennent le contribuable et l'administration. Les procédures fiscales sont édictées par la loi dans le but de résoudre et de prévenir d'éventuels conflits qui pourraient subvenir de cet antagonisme. Elles jouent deux rôles importants : protéger les contribuables et lutter contre la fraude. Généralement, les procédures fiscales regroupent celles relatives à l'investigation, à l'assiette fiscale, au contrôle, au recouvrement et au contentieux fiscal.

2.1. Procédures d'investigation

L'administration fiscale a le droit de rechercher des renseignements de nature fort diverse en vue de contrôler l'établissement et le paiement de l'impôt. Ce droit est global (concerne toute sorte de renseignements fiscaux), général (tous impôts] et contraignant (application des astreintes fiscales et amendes en cas de refus). Les procédures d'investigation traitent, d'une part, de questions de droit d'enquête et de saisie et de recherche des renseignements fiscaux, notamment le droit de communication**,** et d'autre part, les obligations de l'agent de l'administration en mission dont celle de la protection du secret professionnel.

2.2. Procédures d'assiette

Les procédures d'assiette abordent les questions de l'immatriculation de nouveaux contribuables (obtention du numéro impôt), la constitution et l'actualisation des répertoires, la tenue des dossiers physiques des contribuables, le suivi des obligations déclaratives, la relance des défaillants, l'analyse des déclarations souscrites et l'établissement des notes de calcul. Elles fixent aussi les échéances fiscales en matière de déclaration.

2.3. Procédures de contrôle

Les procédures en matière de contrôle fiscal traitent des questions liées à sa mise en œuvre, de droits et obligations du contribuable vérifié, des documents y relatifs, des pénalités résultant d'une fraude avérée et de modalités de notification fiscale. En effet, dans un système déclaratif, les contribuables dont la bonne foi est présumée, souscrivent des déclarations réputées sincères et complètes, et doivent être en mesure de justifier les éléments déclarés. Aussi, est-il reconnu au Fisc, le pouvoir de procéder à la vérification de la sincérité et de l'exactitude desdites déclarations.

2.4. Procédures de recouvrement

Le recouvrement de l'impôt s'entend comme toutes les opérations conduisant à la perception, par le receveur des impôts, des sommes dues au Trésor par les redevables au titre d'impôts ou autres droits et taxes. Les procédures de recouvrement définissent les modalités d'exercice de deux types de recouvrement : recouvrement à l'amiable et recouvrement forcé. Il y *a* recouvrement à l'amiable lorsque le contribuable s'est acquitté de ses obligations fiscales en matière de paiement d'impôt dans le délai légal et dans le respect des dispositions de la loi fiscale en la matière. Ce paiement effectué spontanément par le contribuable aux échéances fiscales de certains impôts explique l'usage du terme courant *de* « recettes des droits spontanés *»,* tandis que, les *«* recettes des droits émis » sont celles réclamées, par voie d'Avis de Mise en Recouvrement, en sigle AMR, et payées à l'issue de la prise en charge des notifications fiscales adressées aux contribuables. L'avis de mise en recouvrement est un titre par lequel l'administration des impôts rend exigibles les créances dues par le contribuable au titre d'impôt ou autres droits. La procédure de recouvrement forcé est amorcée lorsque le contribuable ne s'est pas acquitté, dans les délais légaux, de ses obligations fiscales de paiement des impôts dus et réclamés par voie d'AMR (c'est-à-dire l'Avis de Mise en Recouvrement).

2.5. Procédures contentieuses

Les procédures contentieuses décrivent les mécanismes d'instruction d'une réclamation ou d'un litige né à la suite des impositions mises à charge du redevable par l'administration des impôts ou à l'occasion de leur recouvrement. On distingue ainsi le contentieux d'assiette et le contentieux de recouvrement. Le contentieux est dit d'assiett***e*** lorsqu'il est né à la suite des impositions mises à charge du contribuable tandis que le contentieux de recouvrement est né à l'occasion du recouvrement de ces impositions. Avant de pouvoir porter un litige devant les tribunaux, le contribuable doit d'abord former une réclamation auprès de l'administration : il s'agit du contentieux fiscal administratif**.** Il se déroule au niveau de l'administration des impôts sur la base de la réclamation introduite par le contribuable.

III. QUID DU CONCEPT GOUVERNANCE

D'une manière générale, la gouvernance renvoie au fait de gouverner, au mode d'application par des dirigeants de l'autorité qui leur est conférée. Elle est pertinente à la fois dans le secteur public, par rapport à la manière dont l'Etat exerce sa charge ; et dans le secteur privé, eu égard à la gestion de l'entreprise, qu'elle soit à but lucratif ou non. La notion de gouvernance s'utilise dans divers champs des sciences sociales, adoptant ici et là des sens particuliers. Le travail examine l'approche ayant cours dans le milieu de fiscalité. C'est le concept de « gouvernance fiscale ».

3.1. Définition

Il n'existe pas une définition unique de la gouvernance. Certains auteurs proposent une définition relativement plus large que d'autres. Le terme de gouvernance, jadis utilisé pour signifier piloter un navire ou un char, devient de plus en plus polysémique et emprunté aussi bien dans le secteur public que privé pour évoquer la gouvernance publique et la gouvernance d'entreprises lorsqu'il s'agit d'apprécier l'efficacité et l'efficience de l'action publique et la performance de gestion d'un système et de parler d'un standard de comportement de gestion des dirigeants ou des membres du conseil. D'où l'usage des termes de bonne gouvernance ou mauvaise gouvernance.

Reberioux définit la gouvernance comme la structuration et l'exercice du pouvoir dans les organisations. Dans le même sens, Rajan, G. et Zingales, I. définissent la gouvernance comme l'ensemble des mécanismes d'allocation et d'exercice du pouvoir ou de l'autorité hiérarchique. Critiquant la vision strictement actionnariale de la gouvernance, ils soutiennent que la répartition du pouvoir et de la valeur créée entre les parties actives au sein de la firme sont un mécanisme de gouvernance centré sur la prévention de conflits et donc sur la convergence des fonctions d'utilité.[209]

Définition des organisations Internationales de la gouvernance

Dans une définition simple et large de la gouvernance mondiale, on utilise ce terme pour désigner l'ensemble de règles d'organisation des sociétés humaines à l'échelle de la planète. Le tableau ci-dessous, reprend les définitions des organisations internationales de la gouvernance.

[208]GROSCLAUDE. J, & MARCHESSOU. P, *Procédures fiscales*, 6è éd, Dalloz, paris, 2012, p.1

[209] RAJAN G et ZINGALES I., The influence of the financial revolution on the nature of firm, the American Economic Review, vol 91 n°2, N-Y,2001, P.33.

Tableau I. définitions des organisations internationales de la gouvernance

La Banque Mondiale	La gouvernance comporte des traditions et des institutions par lesquelles l'autorité dans un pays est exercée. Cela inclut le processus par lequel les gouvernements sont choisis, contrôlés et remplacés, la capacité du gouvernement à élaborer et à appliquer d'une façon efficace des politiques saines et le respect des citoyens et de l'État pour les institutions régissant les interactions économiques et sociales entre eux.
OCDE	La gouvernance est l'exercice de l'autorité politique, économique et administrative dans le cadre de la gestion des affaires d'un pays à tous les niveaux. La gouvernance est une notion objective qui comprend les mécanismes, les processus, les relations et les institutions complexes au moyen desquels les citoyens et les groupes articulent leurs intérêts, exercent leurs droits et assument leurs obligations et auxquels ils s'adressent afin de régler leurs différends.
PNUD	La gouvernance est l'exercice d'une autorité publique, économique et administrative dans la gestion des affaires d'un pays à tous les niveaux. Elle repose sur les mécanismes, processus et institutions complexes par le biais desquels les citoyens et les parties prenantes articulent leurs intérêts, aplanissent leurs différences et exercent leurs obligations et leurs droits reconnus par la loi. La gouvernance englobe mais aussi transcende, le gouvernement ; elle s'applique à tous les acteurs concernés, y compris le secteur privé et les organisations de la société civile.
Commission Européenne	La gouvernance désigne les règles, les processus et les comportements qui influent sur l'exercice des pouvoirs au niveau européen, particulièrement du point de vue de l'ouverture, de la participation, de la responsabilité, de l'efficacité et de la cohérence. En dépit de son caractère large et ouvert, la gouvernance est un élément clé des politiques et des réformes en faveur de la réduction de la pauvreté, de la démocratisation et de la sécurité mondiale.
FMI	La gouvernance est une notion vaste qui couvre tous les aspects de la conduite des affaires publiques, y compris les politiques économiques et le cadre réglementaire.

Source : Tableau tiré de Chérif LHOLON C., gouvernance d'entreprise, actionnaire et performance, Revue Française de gestion, Paris 200, P.25.

3.2. Comprendre le concept gouvernance fiscale

La gouvernance fiscale désigne la capacité de l'Etat à mobiliser des ressources de façon efficiente, efficace, transparente, responsable et équitable afin de lui permettre de mettre en œuvre ses politiques et programmes visant à promouvoir le développement[210]. Plus englobant, la gouvernance fiscale vise le contenu des choix relatifs au dispositif d'imposition, désigne les conditions de leur élaboration, ou encore leur qualité formelle et s'intéresse aux conditions de fonctionnement du système fiscal, à l'efficience de l'action des administrations fiscales, aux règles et pratiques conduisant à l'application de l'impôt à chaque contribuable[211]. Comparée à la politique fiscale, il en résulte que si la gouvernance ou la politique est un choix pour un développement par la fiscalité, la gouvernance fiscale est une modalité d'exécution de ce choix.

3.2.1. Contrainte d'une gouvernance fiscale

La gouvernance fiscale est une manière d'appliquer une politique fiscale. Il en résulte que les marges de manœuvre dont disposent les pouvoirs publics pour mener à bien une politique fiscale sont souvent limités par différentes contraintes de nature économique, culturelle et institutionnelle, notamment : la translation, la fraude, l'évasion et l'optimisation fiscales, les coûts d'administration de l'impôt, la mondialisation, la concurrence fiscale et la coordination internationale.

3.2.2. Translation fiscale

Le comportement des agents économiques peut constituer un obstacle à l'efficacité de l'impôt lorsqu'ils manipulent les variables économiques qu'ils contrôlent (prix, salaire) pour reporter sur d'autres la charge fiscale. Il s'agit de ce que MONNIER appelle le phénomène de « la translation » dont l'impact sur les prix ou les revenus se diffuse progressivement et des distorsions apparaissent dans les mécanismes économiques.

3.2.3. Optimisation fiscale

Elle consiste à réduire la charge fiscale d'un contribuable sans commettre d'infraction à l'égard des lois fiscales en vigueur et à tirer un avantage maximal de toutes les déductions, exemptions, crédits, abattements, etc., contenus dans la loi.[212] Lorsqu'un contribuable planifie légalement ses impôts de façon à ce qu'il ait à payer les moins possibles, il pratique de la planification fiscale licite ou l'optimisation fiscale. L'optimisation fiscale peut utiliser les mêmes procédés que l'évasion fiscale, mais ici, le contribuable est de bonne foi.

3.2.4. Coûts d'administration de l'impôt

Le coût d'administration de l'impôt comprend l'ensemble des coûts spécifiques engendrés par le processus taxation d'impôt. Aussi, la lutte contre toute de résistance à l'impôt en vue de positiver une politique fiscale engendre-t-elle un coût d'administration. La gouvernance fiscale doit donc viser la réduction ou l'optimisation des couts et l'amélioration de l'efficience des processus de taxation.

3.3. Gouvernance fiscale et contentieux

Le terme contentieux vient du mot latin « contentiosus » qui signifie querelle, débat, discussion, donc contestation.[213] Le contentieux vise toute procédure engagée, soit après contestation du contribuable, soit à l'initiative de l'administration, et ayant pour objet la réparation d'erreurs dans l'application de la loi, en matière de détermination des bases d'imposition ou de liquidation de l'impôt. Certains préfèrent le rattacher au verbe latin « contendre » qui signifie mettre aux prises pour parler des difficultés que soulèvent les rapports entre des parties défendant des intérêts contradictoires. Or, il faut distinguer le contentieux de l'imposition qui se pose lors de l'imposition ; du contentieux de recouvrement où le contribuable ne discutera que la régularité (notification de l'avis d'imposition par exemple) d'une poursuite engagée à son encontre pour le contraindre à s'acquitter de ses obligations envers le Trésor. Le contentieux fiscal a pour origine soit des erreurs, soit des évaluations forfaitaires, ou encore des problèmes d'interprétation.

3.3.1. Organisation du contentieux fiscal

Dans le contentieux fiscal dans notre pays, on distingue la phase administrative et la phase juridictionnelle. La phase administrative désigne le recours devant l'administration fiscale avant de s'adresser aux tribunaux. Dans la phase juridictionnelle, le contribuable ou l'administration dans certains cas peuvent également saisir le tribunal compétent. Le contentieux fiscal se présente comme un observatoire, du fait, d'une part, de l'action de l'administration, de ses méthodes de travail et de la qualité de son personnel, et d'autre part du comportement du contribuable et du degré de sa compréhension et de son adhésion à l'impôt.

3.3.2. Manifestations et l'ampleur du contentieux fiscal

Les manifestations du contentieux et de la mauvaise gouvernance fiscale sont multiples. Les experts citent[214] :

- les erreurs matérielles, le double ou faux emploi ;

[211] CASTAGNEDE B., p.9.
[212] NACIRI A.,
[213] ROSSET M., *Contentieux administratif*, Rabat, Ed la porte, 1992, P.7.
[214] BENSOUDA N., Assises nationales sur la fiscalité,

- la tendance de l'administration fiscale à inverser la préséance des textes de loi sur les circulaires oubliant parfois que, si la circulaire s'impose à l'agent du fisc, elle ne peut pas être opposée au contribuable ;
- l'ambiguïté de certaines dispositions fiscales qui laisse la voie libre aux interprétations abusives, loin de l'esprit des textes ;
- les délais sont jugés trop longs même en cas d'erreurs purement matérielles et reconnues d'autant plus que souvent les poursuites sont vite engagées et les préjudices consommés ;
- l'approche psychologique et de considération du contribuable qui revendique le statut de client.

Ces problèmes vont de la nécessité d'identifier l'interlocuteur compétent (le numéro de téléphone en attendant l'E-mail) aux besoins d'information et de formation : l'absence ou l'insuffisance de structures d'accueil, d'orientation et d'assistance ; l'insuffisance de l'encadrement interne pour prévenir les erreurs, l'insuffisance des ressources humaines, en quantité et en qualité, pour faire face à l'ampleur du travail et à la complexité des tâches.

Comment réduire le contentieux fiscal ? Les assises sur la fiscalité ont avancé une série de recommandations dans le sens de la réduction du contentieux :

- généraliser les dégrèvements d'office dès la constatation de l'erreur, voire sur une simple demande verbale ;
- sursoir au paiement de l'impôt en principal et arrêter de compter les intérêts de retard ;
- envisager le bénéfice automatique de la compensation en cas de trop perçu par l'administration fiscale ;
- s'orienter vers une administration fiscale qui communique, vulgarise, informe, assiste et oriente les contribuables ;
- plus généralement, tendre vers une administration organisée, décloisonnée, informatisée et disposant de moyens humains et matériels adéquats. Les faiblesses constatées au niveau des commissions locales de taxation sont la lenteur, l'absence de délai pour la prise de décision, l'absence de motivation des décisions, le déséquilibre de la composition.

3.3.3. Du gouvernement à la gouvernance fiscale

Les développements épistémologiques de ce concept dans les études opérées par les organisations internationales dans le but d'appréhender les transformations de l'action publique insistent sur la remise en cause du monopole gouvernemental dans la gestion des affaires publiques et la préconisation de nouvelles formes de régulation, de responsabilité et de prise de décision.[215]

Tableau II. Gouvernement et Gouvernance

	Gouvernement	Gouvernance
Objet	Affaires publiques	Affaires collectives
Esprit	Vertical hiérarchique	Démocratique
Décisions	Ordre/instruction	Négociation
Finalités	Maintien de l'ordre	Création et innovation

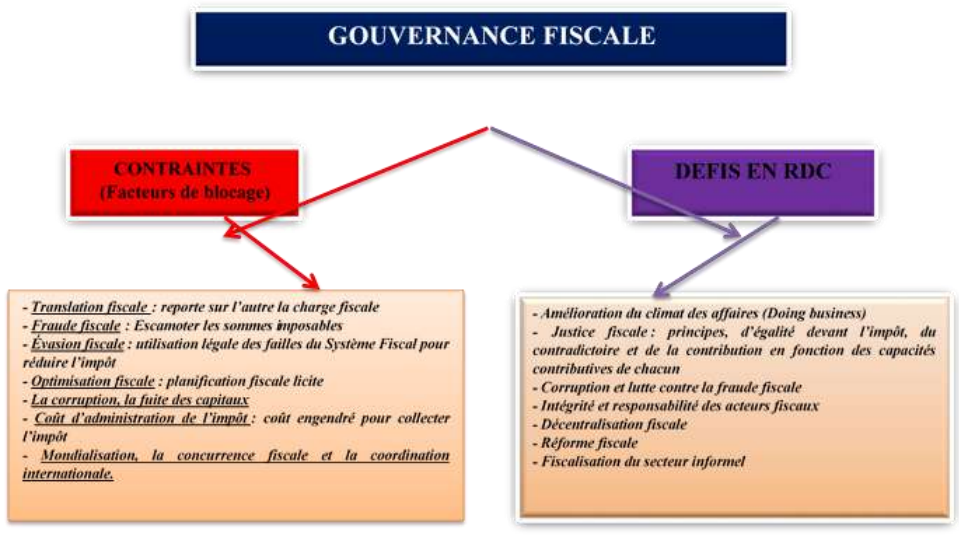
Source : Defarge, la gouvernance.

Les raisons de ces préoccupations trouvent leur origine dans les crises gouvernementales dues aux modes de gestion traditionnels et de pouvoirs coercitifs exercés par des institutions qui ont le monopole et dans les dysfonctionnements caractérisant l'action publique.[216] Les ingrédients de la gouvernance sont multiples, à savoir : la vision stratégique, la participation, le respect de la légalité, la transparence, l'efficacité et l'efficience, la responsabilité, la capacité de s'adapter, l'orientation vers le consensus, l'équité.

A propos des indicateurs de la mauvaise gouvernance, citons : la réduction des investissements publics (corruption, détournements, obstacle au développement privé), l'accès limité des pauvres à la croissance et aux services publics, la déficience des services publics (la diminution de la qualité des services en éducation, santé, justice pour les pauvres créant un retard socio-économique), la mauvaise gestion des affaires publiques, la faiblesse des procédures démocratiques, le faible niveau de responsabilisation politique, l'inefficacité ou le caractère inopérant des règles de droit, le manque ou le faible encadrement ou la complexité pour l'obtention des droits de propriété, l'instabilité politique et la violence, la corruption.

Parmi les facteurs de la mauvaise gouvernance, figurent en bonne place : les procédures ou les règles arbitraires, les problèmes de contrôle interne et d'évaluation des risques, le dysfonctionnement des institutions, les incitatifs pernicieux à la corruption. Les indicateurs de la bonne gouvernance fiscale demeurent toujours un état idéal de la gouvernance à cogiter constamment et à développer davantage. Cet état nécessite un processus politique transparent, prévisible et ouvert, une administration imprégnée d'une éthique professionnelle, des politiciens responsables de leurs actions (imputabilité ou reddition des comptes), la participation de la société civile dans les affaires publiques, des procédures et des institutions régies par la règle de droit (non par l'arbitraire). La finalité de la gouvernance est d'analyser toutes ces questions dans leurs interdépendances et de proposer les réformes et les transformations socio-économiques et une cohésion sociale durables. Ainsi, en dépit de ses charges idéologiques, la gouvernance en tant que concept opérationnel et critique peut servir beaucoup l'évaluation des systèmes de contentieux et les pouvoirs du juge fiscal dans tous les pays. En résumé, La gouvernance fiscale peut être schématisée de la manière suivante.

Figure n°3 : Notions de la gouvernance fiscale



Source : OMANDJI L, Intégration de la maitrise des risques et des indicateurs de performance dans le pilotage des missions de contrôle fiscale, Mémoire DEA, UNIKIN, FASEG, 2016,

3.3.4. La bonne gouvernance fiscale en RDC

La question de la bonne gouvernance demeure une préoccupation en RDC, en dépit des efforts déployés par le gouvernement de la transition avec l'aide de ses partenaires. Les conflits et guerres que le pays a connus sont généralement mis en cause. Depuis 1990 en effet, la RDC traverse une crise sociale, économique et politique aigue qui a entrainé une profonde désarticulation de l'appareil administratif, une désintégration de l'économie à la suite des pillages de 1991 et 1993, une hyper-inflation et un taux de croissance négatif. Sur le plan politique, on a assisté à la déliquescence de l'appareil de l'Etat et l'absence de l'Etat de droit avec notamment le raffermissement de la dictature, l'impunité généralisée, les viols massifs des droits de l'homme, la confiscation du pouvoir par la minorité de la population.

La bonne gouvernance et ses concepts corollaires (gouvernance économique, gouvernance financière, gouvernance fiscale et gouvernance social) ont suscité beaucoup d'intérêt et d'attention chez les universitaires, les gouvernements, les partenaires au développement, et les organisations de la société civile au cours de la dernière décennie. En particulier, le programme de gouvernance en Afrique a été influencé par la publication sur l'Afrique sub-saharienne : de la crise au développement durable, qui a noté que le problème du sous-développement persistant en Afrique sub-

[215] Notre éditorial : REMA, n°19/2004 « la gouvernance dans tous ses états »

[216] Op.cit.

saharienne est largement dû au mauvais environnement de la gouvernance (Banque Mondiale, 1989).

La bonne gouvernance fiscale désigne ici la capacité de l'Etat à mobiliser les ressources de façon efficiente, efficace, transparente, responsable et équitable afin de permettre à l'Etat de mettre en œuvre ses politiques et programmes visant à promouvoir le développement[217]. En d'autres termes, la bonne gouvernance fiscale se réfère à l'efficience et à l'efficacité dans la mobilisation des ressources et à l'étendue de la transparence et de la responsabilité dans le système fiscal.

IV. APPORT DE LA GOUVERNANCE FISCALE A L'EVALUATION DES SYSTEMES DE JUSTICE FISCALE

Sous ce point, nous cherchons à démontrer d'abord comment une gouvernance peut servir l'évaluation de la justice fiscale dans sa globalité tout en examinant les fondements, les enjeux socio-économiques, institutionnels et humains du système fiscal, ainsi que l'apport de l'économie politique des contrôles des finances publiques à la bonne gouvernance globale et au développement humain. Ensuite de définir le rôle capital de la gouvernance démocratique à la promotion de l'efficacité fiscale, à l'équité sociale et à la lutte contre la fraude fiscale, à la lumière des expériences des pays étrangers et les enseignements de la nouvelle gouvernance financière et les garanties accordées aux citoyens en matière de transparence, de lutte contre la corruption et le blanchiment d'argent, etc. Une bonne gouvernance de la justice fiscale peut se baser sur la validation des hypothèses suivantes :

- quels sont les indicateurs de la bonne et de la mauvaise gouvernance (en termes d'infrastructure, d'efficacité des services publics et de développement humain) ?
- quel est l'apport de la transparence et de la reddition des comptes dans les PVD à la croissance économique, à la lutte contre la pauvreté et au développement humain) ?
- quel est l'état de la gouvernance (indicateurs) à la lumière des principes de la nouvelle gestion publique ?
- quelles sont les contraintes et perspectives de la gouvernance fiscale en RDC à la lumière des expériences étrangères ?

Une telle constatation permet d'évaluer l'état des lieux des systèmes de gestion de la justice fiscale et du contrôle des finances publiques (reddition des comptes) dans les pays.

4.1. L'état de la planification stratégique participative de la justice fiscale

Cet élément est fondamental. Il consiste à examiner les programmes mis en place par l'Etat dans le processus de développement d'une doctrine claire de gouvernance fiscale de lutte contre la fraude et la corruption en termes de vision, de menace et de risque. En fait la réalisation de cet objectif stratégique est tributaire de la mise en place d'une stratégie claire de contrôle des finances publiques. C'est aussi un enjeu économique majeur par l'importance des fonds en cause qui peuvent être mobilisés dans le processus de développement humain global des pays en voie de développement. D'où la dimension stratégique de ce contrôle. La démarche adoptée dans le processus de planification stratégique participative de la justice fiscale repose sur les éléments suivants : l'énoncé de la mission et les objectifs, l'analyse globale de l'environnement (interne et externe), la détermination des objectifs et des sous objectifs, l'évaluation des forces et des menaces, la détermination des activités liées à chaque objectif, le leadership (compétences), la détermination des ressources nécessaires, l'élaboration d'un plan financier, l'évaluation continue des réalisations.

Certes, le processus de la réforme fiscale et le management des finances publiques offriront une vision stratégique des politiques publiques et permettront d'évaluer la qualité de la gouvernance. Dans ce sens le renforcement de la responsabilité et de la reddition des comptes dans la gestion des finances publiques est essentiel à la consolidation des réformes socio-économiques d'un pays. Une telle réforme constitue certainement un véritable levier de réforme de l'Etat dans le processus de la bonne gouvernance globale.

Les pays de l'Afrique central, à l'instar des pays en voie de développement et de ce que pratiquent un certain nombre des pays avancés (Canada, France, Australie, Grande-Bretagne, Pays-Bas) vont entrer dans une nouvelle culture d'objectifs, de missions et de responsabilités. La nouvelle gouvernance financière suppose l'accomplissement de multiples conditions juridiques, stratégiques, techniques, institutionnelles et humaines. Deux facteurs clés de la bonne gouvernance sont avancés à ce titre par les organisations financières internationales : assurer une gestion saine des finances publiques et un contrôle efficace du budget. Ils traduisent selon les normes de la Banque Mondiale « la manière dont le pouvoir est exercé dans la gestion des ressources sociales et économiques ». Or, il semble que les aménagements apportés par les pays de l'Afrique central en matière de nouvelle gestion publique ne sont pas suffisants pour conduire le changement. Le système de gestion des finances publiques reste fortement centralisé et centré sur un contrôle de régularité.

4.2. Les étapes de la planification stratégique participative de la justice fiscale et les codes de bonne pratique

Elle comporte les éléments essentiels suivants :

- l'étape de conception et de vision (projet) ;
- l'étape de l'organisation (qui participera aux travaux et comment) quelle ampleur de l'ouverture vers les acteurs ;
- l'étape de diagnostic (questions critiques de développement, comprendre les clés, problématique, etc) ;
- l'étape de définition des projets et le calendrier (un plan sans projets et sans responsables concrets n'est qu'un document d'intentions).

Certes des progrès restent à accomplir dans plusieurs domaines pour que les finances publiques soient gérées dans des conditions de transparence et de responsabilité financière. Les institutions financières internationales (Banque mondiale, FMI, INTOSAI) contribuent de diverses manières à l'évolution des normes et des standards internationaux de contrôle. La première génération de réformes préconisées par ces organisations a été marquée par la prédominance de l'exécutif dans le processus budgétaire.

L'OCDE comme le FMI ont répertorié des codes de bonne conduite en matière de gouvernance financière (et fiscale). Certains pays ont démontré leur capacité à améliorer la gestion publique. En France, l'origine de la réforme réside dans une initiative parlementaire : des 1998, un groupe de travail a été mis en place à l'Assemblée nationale pour aboutir au rapport « Fabius-Migaud » en janvier 1999 en vue de « contrôler réellement pour dépenser mieux et prélever moins ». En particulier, le renforcement des institutions chargées de l'évaluation de la gouvernance (Cour des comptes) et le soutien accru au parlement ont été renforcés.

4.3. L'état de l'organisation de l'administration fiscale

L'organisation, disent les Anglo-saxons, est la fille de la stratégie. Lorsque la stratégie fiscale existe, et lorsqu'elle est bien structurée et élaborée, les structures suivent. Les manifestations du contentieux et de la mauvaise gouvernance fiscale sont multiples. Une organisation fiscale optimale nécessite la mise en place d'un système d'information et de communication fiable et cohérent. On peut évoquer, à cet effet, la nécessité de la conception d'une organisation fiscale communicante et d'une communication organisée. Elle doit pouvoir s'appuyer sur les compétences des acteurs (leadership, pilotage, mobilisation, innovation, dynamisme économique et efficacité des services fournis aux citoyens) et sur des systèmes de reporting (rapports annuels ou périodiques) portant sur l'évaluation de la gouvernance fiscale (évaluation des politiques fiscales,

217. OMANDJI L., Intégration de la maitrise des risques et des indicateurs de performance dans le pilotage des missions de contrôle fiscale, Mémoire DEA, UNIKIN, FASEG, 2016, P.2.

contrôle interne, risques financiers et législatifs). Les finalités de la mise en place du contrôle interne au sein de l'administration fiscale consistent à réduire le contentieux fiscal et élargir les pouvoirs du juge fiscal.

Le risque est défini comme tout ce qui peut s'opposer à la réalisation des objectifs de la justice fiscale. Cette définition est pertinente parce qu'elle favorise l'imagination. Ainsi, les acteurs de la justice fiscale peuvent avoir plus de marge de manœuvre pour concevoir un système de contrôle plus opérationnel favorisant leur intervention en termes de perte et d'échec. Dans cette optique ils devront procéder à une cartographie des risques fiscaux. Le système de contrôle interne efficace doit satisfaire un grand nombre de bénéficiaires : les citoyens, les entreprises, les administrés, la direction générale, les syndicats, les associations, les commissaires aux comptes, les corps de contrôle, les juges et le système juridique et judiciaire, l'université.

Le concept de contrôle interne est passé par un ensemble d'étapes historiques. Il peut être défini par l'ensemble des moyens permettant d'organiser la gestion pour que, la stratégie étant choisie (par la gouvernance), elle soit exécutée sans déviance, avec le maximum de chances de réussite et le minimum de risque. Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maitrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. A titre d'illustration, le cumul favorise l'erreur, la négligence, la fraude, la corruption, la dissimulation. Le dispositif général du contrôle interne se compose de plusieurs éléments dont les hommes sont l'élément central. Quels sont alors les risques fiscaux ? Ils sont multiples et comprennent les éléments suivants :

- le risque stratégique qui correspond au risque lié à une absence de stratégie de contrôle interne du contentieux fiscal ;
- le risque d'insuffisance fonctionnelle qui correspond au risque lié à l'insuffisance ou à la mauvaise organisation d'une ou plusieurs fonctions des services fiscaux ;
- le risque lié à la gestion des ressources humaines qui correspond au risque lié à la défaillance du personnel ou du système de gestion des ressources humaines ;
- le risque ergonomique qui concerne les conditions de travail des personnels (aménagement des locaux et des postes de travail) ;
- le risque de communication qui correspond au risque lié à la communication tant interne qu'externe de l'administration fiscale ;
- le risque de dépendance technologique qui correspond au risque lié à l'utilisation d'une technologie liant l'administration à un fournisseur ou un type de technologie ;
- le risque de fraude fiscale qui correspond au risque d'évasion fiscale et de fraude lié à une opération irrégulière opérée au profit d'un contribuable par un fonctionnaire de l'administration, seul ou à l'aide de complices ;
- le risque de traitement des opérations fiscales (exhaustivité, réalité, évaluation) ;
- le risque réglementaire, appelé aussi risque de procédures ou de contrôle interne, lié à la non application des principes déontologiques.

La pierre angulaire du contrôle interne est certainement de définir avec précision et par écrit « qui fait quoi et comment » ? Il doit ainsi exister pour chaque centre de fonctionnement, chaque gestionnaire et chaque contrôleur, un recueil des procédures comportant l'organigramme (l'organisation des services), les risques à contrôler, les moyens humains et matériels à mettre en œuvre. Ces procédures seront assorties des check-lists, documents types, rapports périodiques, formulaires, guides, manuels de procédure, etc. Dans chaque organisation on doit trouver une masse de documents écrits décrivant comment chaque service fonctionne. Le contenu de ces documents diffère totalement des instructions et des circulaires. Ces moyens de contrôle peuvent constituer une véritable culture de l'écrit. Les méthodes et les techniques modernes de contrôle interne doivent s'adapter à l'espace de la justice fiscale. A chaque niveau de responsabilité doivent correspondre des objectifs clairement définis et des moyens et des outils appropriés (processus décisionnel et de pilotage, structure de gestion quotidienne, compétence, évaluation et contrôle).

La question qui se pose aux acteurs est davantage celle de la bonne gouvernance de ces systèmes dans leur ensemble. L'évaluation de tous ces éléments consiste à s'assurer si les structures mises en place permettent de répondre efficacement aux préoccupations des contribuables citoyens. Une telle stratégie de gouvernance fiscale réside dans les éléments suivants :

- la valorisation de nouvelles perspectives liées à la transformation des processus de contrôle et de création et diffusion du savoir ;
- la valorisation de la pluridisciplinarité par le biais de l'institutionnalisation des réseaux de communication et d'information ;
- l'effort de production et d'imagination sur le long terme ;
- la mise en place des structures d'analyse stratégique et de réflexion sur l'évaluation de la gouvernance financière et fiscale (budget ouvert, conseil d'impôt, évaluation des politiques fiscales).

4.4. Les enjeux pédagogiques de la gouvernance fiscale en RDC

La gouvernance fiscale a des enjeux relatifs d'abord à la mission assignée à l'Etat. Il a plusieurs charges budgétaires à supporter et qu'il est obligé d'affecter les moyens conséquents pour l'intérêt supérieur de la nation et de la population. C'est pourquoi il doit prendre de dispositions susceptibles pour la mobilisation de ses recettes dont celles fiscales sont considérées comme la première source de financement de l'Etat au monde afin de renflouer le compte du trésor public pour répondre à ses besoins immenses qui sont prévus dans le programme d'actions du gouvernement que nous avons le plaisir d'appeler « Budget de l'Etat » qui est élaboré par le gouvernement et autorisé par le parlement avant d'être exécuter par le gouvernement. Il demeure selon le professeur Kibuey, « l'acte par lequel sont prévues et autorisées les dépenses et les recettes annuelles de l'Etat en vue de réaliser l'allocation optimale de ressources et de poursuivre les objectifs économiques, financiers , politiques ,sociaux et culturels déterminés à partir des options fondamentales initialement levées par le gouvernement » [218]

Et les charges publiques de l'Etat sont résumées de la manière suivante par Adam Smith à ces propos : Les trois charges incombant à l'Etat :

- Protéger la société et la nation contre l'extérieur, ce qui inclut les charges de la défense réputées indivisibles et dont personne n'a intérêt à supporter seul le poids ;
- Protéger les individus : la justice doit être rendue afin que l'économie connaisse des règles précises ;
- Construire et maintenir les institutions publiques par le souverain.

L'Etat doit donc effectuer les dépenses socialement utiles que le capitalisme privé ne peut réaliser faute de rentabilité suffisante : Travaux publics tels que routes, ponts, voies navigables etc. De même, l'éducation des jeunes et les charges de l'administration de l'Etat sont à budgétiser.

D'une manière générale la gouvernance a des grands enjeux sur le fonctionnement du gouvernement congolais qui se dit régalien face aux multiples crises.

4.5. Les défis d'une gouvernance fiscale en RDC

Plusieurs défis qui posent de redoutables obstacles à la réalisation des objectifs de bonne gouvernance fiscale en RDC. Les principaux défis actuels sont :

[218] KIBUEY-F., *Op.cit.*

4.5.1. Ecart de mise en œuvre

Il est évident que tous les pays africains ont harmonisé la mise en œuvre de leurs réformes fiscales conformément au programme de la réforme fiscale globale. Ces réformes ont porté sur la structure et l'administration fiscales. Même s'il a eu quelques succès initiaux, la plupart d'entre eux ont été lents en grande partie à cause des difficultés de mise en œuvre. Les réformes fiscales stagnent à cause de ce qu'on appelle la complexité de l'action commune. Cela a trait au nombre d'acteurs et de participants dont l'accord qu'il soit explicite ou implicite doit être obtenu avant la mise en œuvre réussie d'une politique fiscale ou d'un programme fiscal. En d'autres termes, parce que les réformes fiscales dépendent de nombreux acteurs et des parties prenantes avec des perspectives différentes, il y a assez de possibilités pour des désaccords et des retards qui réduisent fortement leur mise en œuvre réussie. Les réformes fiscales affectent pratiquement toutes les institutions et tous les citoyens dans un pays. En outre, elles ont des effets de distribution en ce sens qu'elles sont extractives et par conséquent bénéfiques pour certains groupes et nuisibles pour d'autres. Elles dépendent aussi de ce que les contribuables reçoivent en retour des impôts payés.

4.5.2. Exonérations fiscales

L'incertitude sur le traitement fiscal des investissements étrangers directs (IED) a augmenté la perception du risque et à long terme, a découragé l'incitation aux investissements des capitaux que les gouvernements sont généralement désireux d'attirer. La discrétion administrative dans l'octroi des incitations fiscales a miné la transparence et a créé une perception selon laquelle les administrations fiscales sont ouvertes à l'influence et à la persuasion. Par conséquent, les systèmes fiscaux sont considérés comme injustes ou ouverts à la négociation, ce qui risque donc de miner la conformité volontaire au niveau du système. En fournissant un système fiscal attrayant pour les investisseurs, le gouvernement doit focaliser sur la transparence et la certitude d'un traitement fiscal et prendre des mesures pour limiter les couts de conformité, avant d'accorder des exonérations absolues ou partielles aux investisseurs internationaux quant à leurs obligations fiscales.

4.5.3. Manque d'une culture de civisme fiscal

La culture de consentement fiscal des contribuables en RDC est pratiquement inexistante. Quelques-unes des raisons de cette attitude est l'héritage colonial de la fiscalité perçue comme coercitive et extractives, l'incapacité des contribuables à apprécier la relation entre les prestations sous forme d'impôts payés et les services fournis par l'Etat associés à l'insuffisance des programmes d'éducation fiscale du public par les administrations fiscales. En d'autres termes, il y a un manque d'intérêt général pour les éléments d'une preuve historique sur le lien entre la fiscalité et les capacités de l'Etat, notamment la nécessité de bâtir des systèmes fiscaux qui invitent les politiciens de manière positive et qui contribuent à la légitimité de l'Etat.

4.5.4. Corruption

La corruption est un défi majeur auquel font face la gouvernance et le développement en RDC. Le pays est pris au piège dans le cycle de la corruption, la pauvreté et le sous-développement. La corruption à tous les niveaux en RDC, a également affecté la mobilisation des recettes. En effet, dans le secteur public, les services fiscaux et les services douanes sont considérés comme les plus lucratifs pour les fonctionnaires. La lutte contre la corruption au sein des administrations fiscales est une priorité pour établi la légitimité. La corruption sape le moral fiscal et les recettes fiscales.

4.5.5. Analphabétisme fiscal

En général, en RDC, la majorité des citoyens vivent dans des zones rurales et en grande partie appartiennent au secteur informel. Cela affecte l'alphabétisation fiscale des individus en milieux urbains et ruraux qui ne sont pas capables de comprendre les questions techniques liées à l'administration et la réforme fiscales. Les administrations fiscales ont entrepris de vigoureuses interventions pour l'éducation des contribuables, mais elles semblent limitées parce que la plupart sont concentrées dans les centres urbains, ou la main-d'œuvre urbaine et les élites vivent. De même, certaines élites ne sont pas instruites en matière de fiscalité parce qu'elles ne sont pas intéressées par les questions fiscales. Elles considèrent la fiscalité comme une forme de contrainte des administrations fiscales à l'égard des contribuables.

V. CONTRAINTES POUR LA PROMOTION DE LA GOUVERNANCE FISCALE EN RDC

Cette section met en lumière un certain nombre de recommandations pour parvenir à la bonne gouvernance fiscale car elles ont d'importantes implications pour la bonne gouvernance financière. Ces recommandations sont les suivantes : lutter l'évasion fiscale, mettre fin aux flux des capitaux illicites, lutter contre les prix de transfert abusifs, Etablir une gestion efficace du système fiscal, lutter contre la corruption financière, mettre fin aux avantages fiscaux et aux exonérations fiscales, améliorer de la mobilisation des recettes, introduire des mesures visant à bâtir une culture contribuables, améliorer la fiscalité des ressources naturelles, et parvenir à une meilleure compréhension de la nature de la fiscalité.

5.1. Lutte contre l'évasion fiscale

Dans de nombreux pays africains ou le secteur informel est diversifié, les contribuables, petits et grands, se soustraient à l'impôt. C'est un grand défi. Le secteur informel peut, toutefois, être intégré dans la fiscalité par le biais de moyens pratiques.

5.2. Lutte pour la fin aux flux des capitaux illicites

Il devrait y avoir un effort concerté de la communauté internationale et de gouvernement pour gérer les flux de capitaux illicites en provenance du pays, principalement vers les paradis fiscaux et les institutions financières occidentales. Les entreprises qui s'adonnent à l'évasion fiscale commerciale, principalement par le biais de la manipulation des transactions commerciales ne doivent pas seulement être mises sur la liste noire mais doivent être poursuivies en justice. Les citoyens des pays africains qui sont de connivence avec ces sociétés et qui servent parfois de façades, doivent aussi être sanctionnés pour que cela serve de mesures dissuasives. Toutes les opportunités qui facilitent le phénomène des flux de capitaux illicites doivent être extirpées et des mécanismes de contrôle rigoureux à travers une législation appropriée et d'autres mesures incitatives doivent être mis en place.

5.3. Lutte contre l'abus des prix de transfert

La lutte contre l'abus des prix de transfert exige que le pays élabore des mesures législatives particulières adaptées à leur système juridique et contexte économique, afin de renforcer l'expertise administrative nécessaire pour les faire respecter. Le gouvernement doit examiner soigneusement les ressources à utiliser pour combattre l'abus des prix de transfert. Avec les contraintes des capacités administratives existantes et des quantités considérables de recettes fiscales en jeu, une approche pragmatique s'impose et doit être en harmonie avec les moyens administratifs et institutionnels disponibles dans le pays.

5.4. Mise en place d'une gestion appropriée du système fiscal

La gestion efficace du système fiscal permet au secteur public de mobiliser les ressources pour le développement économique. Elle engendre également un climat de confiance dans la gestion des finances publiques ; ce qui est un élément important de la bonne gouvernance. Malgré les efforts déployés pour élargir l'assiette fiscale et réduire l'évasion fiscale, de nombreux gouvernements africains doivent prendre de mesures pour obtenir des résultats satisfaisants. Le système fiscal dans de nombreux pays africains est largement inéquitable. Il est souvent perçu par les citoyens comme injuste, difficile à comprendre et ne reflétant pas la capacité des contribuables à s'acquitter de leurs payements. Dans l'analyse fiscale, l'équité d'un système fiscal est généralement divisée en équité horizontale et en

équité verticale. L'équité horizontale exige que des personnes dans des circonstances similaires soient traitées de la même façon alors que l'équité verticale exige que dans des circonstances différentes des individus soient traités de manière différente.

5.5. Lutte contre la corruption fiscale

La lutte contre la corruption au sein des administrations fiscales est une priorité pour établir la légitimité. Cette pratique sape le moral fiscal et les recettes fiscales. Un agent du fisc convenablement payé sera moins enclin à prendre des pots de vin. L'autre défi est que les spécialistes fiscaux qualifiés sont débauchés par le secteur privé où il y a une forte demande d'expertise en fiscalité. Le gouvernement doit trouver des solutions qui prennent en compte une échelle salariale différente pour les administrateurs fiscaux par rapport à celle des fonctionnaires ordinaires.

CONCLUSION

La gouvernance fiscale en tant que modalités d'application d'une politique fiscale est fortement influencée par les contraintes économiques, culturelles et institutionnelles, dont la fraude, l'évasion et l'optimisation fiscales, le coût d'administration de l'impôt et la concurrence fiscale. Sous l'accompagnement des organismes internationaux (Banque Mondiale, FMI, OCDE et autres), les Etats se mobilisent pour améliorer leurs gouvernances fiscales et obtenir ainsi de bons classements à l'international. De même, les administrations fiscales mobilisent des réformes, notamment pour lutter contre la fraude internationale des grands groupes qui contribuent, à la grande proportion, aux recettes fiscales. La RDC renferme un grand nombre de petites entreprises qui évoluent dans le secteur informel. Elles ne font pas partie de l'informalité formelle, ce sont des entreprises qui ne se trouvent pas dans le filet fiscal et la plupart du temps, composées de survivants qui luttent pour leurs moyens de subsistance dans une économie informelle. En conséquence, davantage de recherches sont nécessaires pour examiner la façon dont ce groupe peut être amené au filet fiscal.

Si l'impression générale est qu'une étape importante a été franchie dans le sens de la préservation du droit des contribuables et d'un meilleur équilibre dans les relations, il n'en reste pas moins évident que la problématique de développement d'une gouvernance fiscale demeure tributaire des progrès qui peuvent être réalisés dans les champs socio-culturels des acteurs.

En effet, la gouvernance fiscale dont on a essayé de définir les enjeux, les défis actuels et les dimensions constitue un fait de l'homme, c'est-à-dire un fait sociologique et culturel par excellence. Cette approche relie les pratiques des acteurs à leurs croyances partagées. Elle y décèle le sens implicite qui structure localement leurs modes d'organisation. Ainsi la diversité nécessite en permanence un management beaucoup plus flexible que ne le prétendrait une quelconque théorie de type déterministe. Et contrairement aux homos aeconomicus, sociologicus et politicus des sciences sociales, l'*homo situs* est varié et variable.

BIBLIOGRAPHIE

I.OUVRAGES

- ATAF (2012), *Rapport relatif à une recherche sur la bonne gouvernance fiscale en Afrique*, African tax, Prétoria.
- AUTISSIER (David), *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, Paris, Eyrolles, 2007.
- BOUVIER (Michel), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,* Paris, LGDJ, 2011.
- BRILMAN (Jean) & HERARD (Jacques), *Management : concepts et meilleurs pratiques*, Paris, 6ème édition, Eyrolles, 2011.
- CASTAGNEDE (Bernard), *La politique fiscale,* Paris, PUF, 2008.
- CLICHE (Pierre), *Politique fiscale,* Paris, PUF, Giard, 2014.
- Constitution de 2006 de la République Démocratique du Congo.
- COSO, *Référentiel intégré de contrôle interne, principes de mise en œuvre et de pilotage*, Paris, éd Eyrolles, 2014.
- CREDAF (2012), Guide d'aide à la contractualisation des objectifs. Eléments de méthode, Séminaire du Centre de Rencontres des Dirigeants des Administrations Fiscales, Paris, 2012.
- KIBUEY M.F., *Les finances publiques : Emploi, drainage, circulation des Fonds publics*, Kinshasa, 1er éd. Académie U, 2017.
- KIBUEY M.F., Budget, Contrôle budgétaire et Politique de tarification, Ecole de Santé Publique, UNIKIN, Kinshasa, 2010.

II. Articles et Mémoire

- ALLIX E., in « Traité élémentaire de science des finances et de législation financière », éd. Rousseau, pp. 35-47
- KIFWANISU L., la contribution de la TVA à la mobilisation des recettes fiscale en RDC : analyse et perspectives, IRES, 2018, N°101
- Prince KIFWANISU L, et Landry MAVILA M., La performance de finances publiques en RD. CONGO : analyse et perspectives, Revue Internationale des Dynamiques Sociales, n°114, 2020,
- Paul OMANDJIL, Prince KIFWANISU, et Landry MAVILA Diagnostic et indicateurs de performance dans le pilotage des missions de contrôle fiscal « cas de la DGI analyses et perspectives » Revue Internationale des Dynamiques Sociales, n°114, 2020
- LUKANDA, L. & TSHISUAKA, K., « Marketing et fiscalité », in Revue psychologie et société, C
- OMANDJI L., Intégration de la maitrise des risques et des indicateurs de performance dans le pilotage des missions de contrôle fiscale, Mémoire DEA, UNIKIN, FASEG, 2016.