

Doctrine De La Fraude Fiscale Légitime En République Démocratique Du Congo

MWINARO BAGADHA Chantal¹

¹Apprenante en DEA à l'Université Pédagogique Nationale

Corresponding Author : MWINARO BAGADHA Chantal



Résumé : La doctrine de la fraude fiscale légitime suscite un débat doctrinal qui dépasse le seul cadre du droit fiscal pour interroger les rapports entre le contribuable, l'État et la gouvernance publique. Alors que le droit positif qualifie la fraude fiscale de comportement illicite, certains courants doctrinaux soutiennent qu'elle pourrait trouver une justification lorsque l'État manque gravement à ses obligations envers les citoyens.

Cette recherche propose une analyse critique de cette doctrine à la lumière de la conception de la fiscalité développée par le Professeur Laurent Mabiala Umba. Fondée sur une analyse doctrinale et documentaire, l'étude confronte les principes fondamentaux du droit fiscal, notamment la légalité de l'impôt, le consentement à l'impôt et la justice fiscale aux arguments avancés en faveur de la fraude fiscale dite « légitime ». L'analyse conduit à considérer que cette doctrine ne peut être admise comme fondement juridique de la fraude fiscale.

En revanche, elle met en évidence l'influence déterminante de la qualité de la gouvernance sur le civisme fiscal et le consentement des contribuables à l'impôt. La lutte contre la fraude fiscale suppose ainsi non seulement un renforcement des mécanismes de contrôle, mais également une gouvernance transparente, responsable et orientée vers l'intérêt général.

Mots-clés : Fraude Fiscale ; Légitimité ; Gouvernance Fiscale ; Consentement A L'impôt ; Justice Fiscale.

I. INTRODUCTION

L'impôt constitue l'une des principales ressources permettant à l'État d'assurer ses missions régaliennes, de financer les services publics et de promouvoir le développement économique et social. Au-delà de sa fonction budgétaire, il représente également un instrument de redistribution des richesses, de régulation économique et de mise en œuvre des politiques publiques¹. Cette conception est largement développée par le Professeur Laurent Mabiala Umba², qui considère la fiscalité comme un levier essentiel de la gouvernance publique et de la réalisation de l'intérêt général.

Toutefois, la relation entre l'État et le contribuable n'est pas exclusivement juridique ; elle repose également sur un rapport de confiance. Lorsque les contribuables estiment que les ressources fiscales sont mal gérées, détournées ou utilisées sans transparence, leur consentement à l'impôt peut s'affaiblir. C'est dans ce contexte qu'est apparue la doctrine dite de la « fraude fiscale légitime », selon laquelle la fraude pourrait être moralement justifiée lorsque l'État manque à ses obligations

¹ **MABIALA UMBA DI KAMA BETI, Laurent.** *Taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.), cédularité et réformes fiscales dans les États d'Afrique noire*. Kinshasa : Éditions CRIGED-I.S.C., 2003.

² **MABIALA UMBA DI KAMA BETI, Laurent.** *Traité de fiscalité : de la fiscalité générale à la fiscalité d'exception*. Kinshasa : Éditions CRIGED, 2022.

fondamentales envers la collectivité. Cette doctrine soulève une interrogation fondamentale : la défaillance de l'État peut-elle conférer une quelconque légitimité à un comportement que le droit qualifie de frauduleux ?

Cette question est particulièrement pertinente dans les États confrontés à des défis de gouvernance, où la faiblesse des institutions peut affecter le civisme fiscal et la confiance des contribuables.

La présente étude a pour objectif d'analyser cette doctrine à la lumière des principes fondamentaux du droit fiscal exposés par le Professeur Laurent Mabiala Umba, tout en confrontant cette approche aux développements récents de la doctrine fiscale contemporaine. La réflexion repose sur une analyse documentaire fondée principalement sur le *Traité de fiscalité : de la fiscalité générale à la fiscalité d'exception* ainsi que sur des publications scientifiques consacrées à la fraude fiscale, au consentement à l'impôt, à la morale fiscale et à la gouvernance publique. Il s'agit ainsi de déterminer si la doctrine de la fraude fiscale légitime peut être juridiquement admise ou si elle constitue davantage une critique des insuffisances de la gouvernance fiscale que du droit fiscal lui-même.

II. DOCTRINE DE LA FRAUDE FISCALE LEGITIME

La doctrine de la fraude fiscale légitime s'inscrit dans un débat doctrinal ancien portant sur les rapports entre l'État, le contribuable et la légitimité du prélèvement fiscal. Popularisée notamment par Jean-Claude Martinez³, cette réflexion ne vise pas à ériger la fraude fiscale en droit subjectif, mais à interroger les conditions dans lesquelles le contribuable continue de reconnaître l'autorité fiscale lorsque l'État manque gravement à ses obligations. Dans cette perspective, la fraude fiscale est analysée moins comme un simple comportement délictueux que comme le symptôme d'une crise de confiance entre les citoyens et les pouvoirs publics.

Cette approche mérite toutefois d'être confrontée à la conception de la fiscalité développée par le Professeur Laurent Mabiala Umba. Dans son *Traité de fiscalité : de la fiscalité générale à la fiscalité d'exception*, l'auteur rappelle que l'impôt constitue une prestation pécuniaire obligatoire instituée par la loi afin d'assurer la couverture des charges publiques et de permettre à l'État de réaliser les objectifs d'intérêt général. Cette définition s'inscrit dans la tradition du droit fiscal moderne, selon laquelle l'obligation fiscale trouve son fondement dans le principe de légalité de l'impôt, dans l'égalité devant les charges publiques et dans la capacité contributive des citoyens.

Cette analyse montre que la fiscalité ne poursuit pas exclusivement un objectif financier. Elle constitue également un instrument d'intervention économique, de redistribution sociale, de régulation des activités économiques et de mise en œuvre des politiques publiques. L'impôt participe ainsi à la réalisation de la solidarité nationale et au financement des services publics essentiels. Cette conception confère au devoir fiscal une dimension juridique, économique et citoyenne qui dépasse la simple contrainte légale.

Dans cette logique, la fraude fiscale apparaît comme une atteinte directe aux principes fondamentaux de l'ordre fiscal. En soustrayant frauduleusement une matière imposable à l'impôt, le contribuable rompt le principe d'égalité devant les charges publiques et reporte indûment le financement des dépenses collectives sur les contribuables respectueux de leurs obligations. La fraude compromet également l'efficacité de la politique budgétaire, réduit les capacités d'investissement public et affaiblit les mécanismes de redistribution. Dès lors, la qualifier de « légitime » semble difficilement conciliable avec les fondements mêmes du droit fiscal exposés par le Professeur Mabiala Umba.

Cependant, la doctrine de la fraude fiscale légitime ne doit pas être rejetée sans examen. Son principal apport réside dans le fait qu'elle attire l'attention sur un phénomène souvent négligé par le droit positif : le consentement à l'impôt dépend aussi de la qualité de la gouvernance publique. Lorsque les recettes fiscales sont perçues comme mal gérées, que la corruption devient systémique ou que les citoyens ne constatent aucune amélioration des services publics, la confiance envers l'administration fiscale tend à s'éroder. Les recherches contemporaines sur la morale fiscale et le civisme fiscal montrent d'ailleurs que la conformité

³ MARTINEZ, Jean-Claude. *La fraude fiscale*. Paris : Presses Universitaires de France (PUF), 1989.

fiscale est fortement influencée par la perception de l'équité, de la transparence et de l'efficacité de l'action publique. La fraude fiscale devient alors non pas juridiquement acceptable, mais socialement explicable.

À cet égard, la pensée du Professeur Mabiala Umba permet d'opérer une distinction essentielle entre la légalité de l'impôt et les conditions de son acceptation sociale. Si le devoir fiscal demeure une obligation juridique à laquelle nul ne peut se soustraire, son effectivité dépend également de la capacité de l'État à inspirer confiance, à assurer une gestion transparente des ressources publiques et à garantir une répartition équitable de la charge fiscale. Cette articulation entre légalité, justice fiscale et gouvernance constitue, à notre sens, le principal enseignement que l'on peut tirer de son œuvre pour apprécier la doctrine de la fraude fiscale légitime.

III. NOTRE POINT DE VUE SUR LA DOCTRINE DE LA FRAUDE FISCALE LEGITIME : UNE LECTURE JURIDIQUE, ECONOMIQUE ET INSTITUTIONNELLE

À l'issue de cette analyse, il apparaît que la doctrine de la fraude fiscale légitime ne peut être appréhendée uniquement sous l'angle du droit positif. Elle met en tension deux exigences fondamentales de l'État moderne : d'une part, le respect du principe de légalité qui impose à chaque contribuable de participer aux charges publiques conformément à la loi ; d'autre part, l'exigence de justice et de bonne gouvernance, sans lesquelles l'obligation fiscale perd progressivement sa légitimité sociale.

D'un point de vue strictement juridique, notre position rejoint celle qui se dégage de la conception de la fiscalité développée par le Professeur Laurent Mabiala Umba. La fraude fiscale demeure un comportement illicite, incompatible avec les principes de légalité, d'égalité devant les charges publiques et de sécurité juridique. Dans un État de droit, aucune défaillance de l'administration, aussi grave soit-elle, n'a pour effet d'autoriser un contribuable à s'affranchir unilatéralement de ses obligations fiscales. Admettre une telle possibilité reviendrait à substituer une appréciation subjective de la légitimité de l'impôt à la force obligatoire de la loi, avec pour conséquence une insécurité juridique préjudiciable à l'ensemble du système fiscal.

Toutefois, limiter l'analyse à cette seule dimension normative conduirait à ignorer les enseignements des recherches contemporaines en économie publique et en gouvernance fiscale. Les travaux consacrés à la *tax morale* montrent que le comportement fiscal des contribuables ne dépend pas exclusivement de la sévérité des sanctions ou de l'intensité des contrôles. Il est également influencé par la confiance accordée aux institutions publiques, par la perception de l'équité du système fiscal et par la conviction que les recettes publiques sont utilisées dans l'intérêt général. Ainsi, lorsque les citoyens constatent une corruption persistante, une faible qualité des services publics ou une gestion opaque des finances publiques, leur disposition à respecter spontanément leurs obligations fiscales tend à diminuer.

Cette observation conduit à une distinction qui nous paraît essentielle. La doctrine de la fraude fiscale légitime ne légitime pas la fraude au sens du droit ; elle révèle plutôt les limites d'une approche exclusivement répressive de la politique fiscale. En réalité, la fraude fiscale constitue souvent un indicateur de la qualité du contrat fiscal qui unit l'État aux contribuables. Plus les institutions sont transparentes, responsables et efficaces, plus le consentement à l'impôt est élevé. À l'inverse, lorsque les citoyens ne perçoivent plus de contrepartie à leur contribution, le civisme fiscal s'affaiblit et les comportements de fraude ou d'évitement fiscal se multiplient.

Cette réflexion présente une résonance particulière dans le contexte de la République démocratique du Congo. Malgré les réformes engagées pour moderniser l'administration fiscale et accroître la mobilisation des recettes publiques, les contribuables continuent de dénoncer la multiplicité des prélèvements, les lourdeurs administratives, les risques de corruption et l'insuffisance des services publics financés par l'impôt. Dans un tel environnement, la fraude fiscale ne peut être considérée comme une réaction juridiquement admissible ; elle traduit cependant une crise de confiance qui fragilise durablement la relation entre l'État et les citoyens.

À notre sens, la véritable faiblesse de la doctrine de la fraude fiscale légitime réside dans le fait qu'elle semble rechercher la solution du côté du contribuable, alors que l'origine du problème est principalement institutionnelle. La restauration du civisme fiscal ne passe pas par une tolérance implicite de la fraude, mais par la reconstruction du contrat fiscal. Celui-ci suppose une action simultanée sur plusieurs leviers : la transparence dans la gestion des finances publiques, la reddition des comptes, la

simplification du système fiscal, la lutte contre la corruption, la stabilité des règles fiscales et l'amélioration de la qualité des services publics. Ce n'est qu'à cette condition que le paiement de l'impôt retrouvera pleinement sa dimension de devoir civique librement accepté, plutôt que celle d'une simple contrainte juridique.

En fin, notre point de vue est que la doctrine de la fraude fiscale légitime possède une réelle valeur heuristique, en ce qu'elle invite les fiscalistes à dépasser une lecture exclusivement normative de la fraude fiscale pour intégrer les dimensions économiques, institutionnelles et sociologiques du consentement à l'impôt. En revanche, elle ne saurait constituer un fondement juridique susceptible de justifier la violation de la loi fiscale. Son intérêt réside moins dans la légitimation de la fraude que dans le rappel d'une exigence fondamentale : un système fiscal durable repose autant sur l'autorité de la loi que sur la confiance des citoyens envers les institutions qui perçoivent et utilisent l'impôt.

IV. CONCLUSION

La doctrine de la fraude fiscale légitime constitue l'une des réflexions les plus controversées du droit fiscal contemporain. Son intérêt ne réside pas tant dans la justification de la fraude que dans le questionnement qu'elle suscite sur les fondements mêmes de l'obligation fiscale. L'analyse menée à la lumière de la pensée du Professeur Laurent Mabiala Umba montre que la fiscalité repose avant tout sur des principes juridiques fondamentaux, notamment la légalité de l'impôt, l'égalité devant les charges publiques, la justice fiscale et la recherche de l'intérêt général. Dans cette perspective, la fraude fiscale ne peut, en droit, acquérir une quelconque légitimité, car elle constitue une violation de l'ordre juridique et porte atteinte à la solidarité nationale.

Toutefois, réduire cette doctrine à une simple apologie de la fraude reviendrait à méconnaître sa portée scientifique. Elle met en évidence une réalité que les recherches contemporaines sur la gouvernance fiscale confirment largement : le consentement à l'impôt dépend étroitement de la confiance que les citoyens accordent à leurs institutions. Un système fiscal perçu comme équitable, transparent et efficace favorise le civisme fiscal, tandis qu'une gouvernance marquée par la corruption, l'opacité et l'inefficacité tend à fragiliser cette confiance et à accroître les comportements de fraude ou d'évitement fiscal. Les travaux récents consacrés à la transparence budgétaire, à la morale fiscale et au contrat fiscal confirment cette relation entre qualité institutionnelle et conformité fiscale.

Notre point de vue est donc que la doctrine de la fraude fiscale légitime ne saurait être reconnue comme une règle ou un principe du droit fiscal positif. En revanche, elle constitue un puissant instrument d'analyse permettant d'évaluer la qualité de la relation entre l'État et les contribuables. La véritable réponse à la fraude fiscale ne réside pas uniquement dans le renforcement des sanctions ou des contrôles, mais également dans la consolidation du contrat fiscal à travers une gouvernance responsable, la transparence dans la gestion des finances publiques, la simplification des procédures fiscales, la lutte contre la corruption et la reddition des comptes. Dans cette perspective, la pensée du Professeur Laurent Mabiala Umba demeure particulièrement actuelle, en rappelant que la fiscalité ne peut remplir efficacement sa mission que lorsqu'elle s'inscrit dans un État de droit où l'autorité de la loi s'accompagne d'une gestion publique exemplaire au service de l'intérêt général.

REFERENCIAS

- [1]. **MABIALA UMBA DI KAMA BETI, Laurent.** *Taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.), cédularité et réformes fiscales dans les États d'Afrique noire.* Kinshasa : Éditions CRIGED-I.S.C., 2003.
- [2]. **MABIALA UMBA DI KAMA BETI, Laurent.** *Traité de fiscalité : de la fiscalité générale à la fiscalité d'exception.* Kinshasa
- [3]. **MARTINEZ, Jean-Claude.** *La fraude fiscale.* Paris : Presses Universitaires de France (PUF), 1989.