



DECISION N° 003DCC/SVA/19 DU 07 MARS 2019

**SUR LE RECOURS EN INCONSTITUTIONNALITE DE L'ARTICLE 21
NOUVEAU DE LA LOI N° 12-97 DU 12 MAI 1997 INSTITUANT LA TAXE
SUR LA VALEUR AJOUTEE, ISSU DE LA LOI N° 40-2018 DU 28
DECEMBRE 2018 PORTANT LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2019**

LA COUR CONSTITUTIONNELLE,

Saisie par requête, en date, à Brazzaville, du 07 février 2019 et enregistrée le même jour à son secrétariat général sous le n° CC-SG 002, par laquelle monsieur Jérôme Davy MANIONGUI demande à la Cour constitutionnelle de déclarer inconstitutionnel l'article 21 de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée, issu de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 ;

Vu la Constitution ;

Vu la loi organique n° 28-2018 du 7 août 2018 portant organisation et fonctionnement de la Cour constitutionnelle ;

Vu la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 ;

Vu la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée ;

Vu le décret n° 2018-452 du 14 décembre 2018 portant nomination des membres de la Cour constitutionnelle ;

Vu le décret n° 2018-456 du 15 décembre 2018 portant nomination du président de la Cour constitutionnelle ;

Vu le décret n° 2018-457 du 15 décembre 2018 portant nomination du vice-président de la Cour constitutionnelle ;

Vu le décret n° 2018-479 du 26 décembre 2018 portant attributions, organisation et fonctionnement du secrétariat général de la Cour constitutionnelle ;



Vu le décret n° 2018-458 du 15 décembre 2018 portant nomination du secrétaire général de la Cour constitutionnelle ;

Vu le décret n° 2018-459 du 15 décembre 2018 portant nomination du secrétaire général adjoint de la Cour constitutionnelle ;

Vu le règlement intérieur de la Cour constitutionnelle ;

Ensemble les pièces du dossier ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

Considérant que monsieur Jérôme Davy MANIONGUI demande à la Cour de déclarer inconstitutionnel l'article 21 nouveau de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée, issu de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, au motif que ledit article viole le principe d'égalité devant la loi, plus précisément l'égalité devant la loi fiscale, garanti par l'article 15 de la Constitution et d'autres instruments juridiques qui font partie intégrante du bloc de constitutionnalité, savoir la Déclaration universelle des droits de l'Homme du 10 décembre 1948, en son article 7, ainsi que la Charte de l'unité nationale et la Charte des droits et libertés du 29 mai 1991 (article premier) ;

I. SUR LA COMPETENCE DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE

Considérant qu'aux termes de l'article 175 alinéa 2 de la Constitution, la Cour constitutionnelle « est juge de la constitutionnalité des lois... » ;

Considérant que monsieur Jérôme Davy MANIONGUI demande à la Cour constitutionnelle de se prononcer sur la conformité, à l'article 15 de la Constitution, de l'article 21 de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée, issu de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 ; qu'il s'agit, donc, pour la Cour constitutionnelle de se prononcer sur la constitutionnalité de cette loi en son article 21 nouveau alinéa 5 ; qu'il s'ensuit que la Cour constitutionnelle est compétente.

II. SUR LA REGULARITE DE LA SAISINE

Considérant que l'article 180 alinéa premier de la Constitution dispose : « Tout particulier peut, soit directement, soit par la procédure de l'exception d'inconstitutionnalité invoquée devant une juridiction dans une affaire qui le



concerne, saisir la Cour constitutionnelle sur la constitutionnalité des lois et des traités » ;

Considérant qu'en l'espèce, monsieur Jérôme Davy MANIONGUI a saisi la Cour constitutionnelle par voie d'action aux fins de faire déclarer inconstitutionnel l'article 21 de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée, issu de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 ; que la saisine est, par conséquent, régulière.

III. SUR LA RECEVABILITE DE LA REQUETE

Considérant que l'article 43 de la loi organique n° 28-2018 du 7 août 2018 portant organisation et fonctionnement de la Cour constitutionnelle prescrit : « La Cour constitutionnelle est saisie, à peine d'irrecevabilité, par requête écrite adressée à son Président et signée par le requérant » ;

Considérant que l'article 44 alinéa premier de la même loi organique précise que « La requête aux fins de recours en inconstitutionnalité contient, à peine d'irrecevabilité, les noms, prénoms, date et lieu de naissance, profession et adresse du requérant et doit être explicite en ce qui concerne l'acte ou la disposition dont l'inconstitutionnalité est alléguée et la disposition ou la norme constitutionnelle dont la violation est invoquée » ;

Considérant que la requête écrite et signée de monsieur Jérôme Davy MANIONGUI est adressée au président de la Cour constitutionnelle ; que ladite requête permet l'identification et la localisation du requérant ; qu'elle est explicite en ce qui concerne la disposition dont l'inconstitutionnalité est alléguée, savoir l'article 21 nouveau de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée, issu de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, et la norme constitutionnelle dont la violation est invoquée , en l'occurrence les articles 15 de la Constitution , 7 de la Déclaration universelle des droits de l'Homme du 10 décembre 1948 et 1^{er} de la Charte de l'unité nationale et de la Charte des droits et libertés du 29 mai 1991 ; que sa requête est, donc, recevable.

IV. SUR LA CONVOCATION DU REQUERANT A L'AUDIENCE

Considérant que monsieur Jérôme Davy MANIONGUI demande à la Cour constitutionnelle de le « convoquer à l'audience » dans le cadre de la présente affaire ;



Considérant qu'aucune disposition de la Constitution ou de la loi organique n° 28-2018 du 7 août 2018 portant organisation et fonctionnement de la Cour constitutionnelle n'oblige, en matière de recours en inconstitutionnalité, ladite juridiction à convoquer le requérant lors de l'examen de l'affaire le concernant ;

Considérant, d'ailleurs, qu'il n'y a, en l'espèce, aucune nécessité à organiser une audience pour laquelle il serait indispensable de convoquer le requérant ; que la demande du requérant n'est, donc, pas fondée ; qu'il sied de la rejeter ;

V. SUR LE FOND

Considérant que monsieur Jérôme Davy MANIONGUI rappelle que la loi de finances pour 2019 a modifié l'article 21 de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la TVA ainsi qu'il suit :

« Article 21 nouveau : n'ouvrent également pas droit à déduction

« 1 à 4 : Sans changement

« 5) la TVA acquittée pour le compte des fournisseurs étrangers, dès lors que les prestations y relatives n'ont pas subi au Congo une imposition sur le revenu » ;

Qu'il indique que l'article 185 ter f) du code général des impôts, tome 1, prévoit que « La retenue à la source définie à l'alinéa 1 ci-dessus s'applique aux résidents de tout Etat n'ayant pas conclu avec le Congo une convention tendant à éviter les doubles impositions » ;

Que, sur le fondement de l'article 185 ter f) précité, si une entreprise congolaise verse des sommes, en rémunération des prestations de services à une entreprise résidant dans un pays ayant conclu avec le Congo une convention tendant à éviter les doubles impositions, cette rémunération ne fera pas l'objet d'une retenue à la source de 20% ;

Qu'il explique que, jusqu'alors, la TVA de 18% sur les prestations rendues par une société basée à l'étranger était récupérable au niveau de la société basée au Congo, bénéficiaire du service rendu ;

Qu'en vertu du nouvel article 21 de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée, issu de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, pour les rémunérations n'ayant pas fait l'objet d'une retenue à la source de 20%, la TVA y relative n'est plus déductible et devient une charge déductible en impôt sur les sociétés qui risque d'impacter significativement le résultat de la société ;



Que, par contre, relève-t-il, le droit à déduction de la TVA sur les prestations de service de fournisseurs étrangers est conservé pour les entreprises congolaises qui ont versé des rémunérations ayant subi une retenue à la source de 20% ;

Qu'il fait remarquer que le principe de neutralité de la TVA, réaffirmé par l'article 18 de la loi instituant la TVA, exige que, pour les assujettis, la TVA supportée en amont n'ait aucun impact financier pour ces derniers grâce au mécanisme de la déduction ;

Qu'or, dénonce-t-il, dans le cas des nouvelles dispositions de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, l'article 18 qui garantit ce principe de neutralité, y compris pour « la TVA pour compte », n'a pas fait l'objet d'une modification ; que c'est, plutôt, l'article 21 relatif aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction qui a été modifié ;

Qu'il estime, dès lors, que la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 crée une inégalité de traitement entre les assujettis à la TVA en ce que certains peuvent mettre en œuvre le principe de neutralité et d'autres ne le peuvent, alors qu'ils doivent bénéficier dudit principe dès lors que les conditions de l'article 18 sont réunies ;

Qu'il considère que le contribuable congolais est, de la sorte, sanctionné du seul fait que son fournisseur n'a pas payé l'impôt sur le revenu au Congo alors, poursuit-il, que le principe fondamental prévoit que la TVA est déductible chez le client dès lors que la taxe est exigible chez le fournisseur ;

Que, selon lui, il y a une contradiction entre les dispositions précitées de l'article 18 et celles de l'article 21 nouveau ;

Qu'il soutient, alors, que cet article 21 nouveau viole le principe d'égalité devant la loi, plus précisément l'égalité devant la loi fiscale, tel que garanti par l'article 15 de la Constitution du 25 octobre 2015 qui dispose :

« Tous les citoyens congolais sont égaux devant la loi et ont droit à la protection de l'Etat.

« Nul ne peut être favorisé ou désavantagé en raison de son origine familiale, ethnique, de sa condition sociale, de ses convictions politiques, religieuses, philosophiques ou autres » ;

Qu'il affirme que le même article 21 viole aussi l'article 7 de la Déclaration universelle des droits de l'Homme de 1948 qui fait partie intégrante du bloc de constitutionnalité et qui prévoit :

« Tous sont égaux devant la loi et ont droit sans distinction à une égale protection de la loi.



« Tous ont droit à une protection égale contre toute discrimination qui violerait la présente déclaration et contre toute provocation à une telle discrimination » ;

Qu'il allègue, enfin, que l'article 21 nouveau en cause viole, également, d'autres textes qui font partie intégrante du bloc de constitutionnalité, savoir la Charte de l'unité nationale et la Charte des droits et libertés adoptées, le 29 mai 1991, par la Conférence nationale souveraine et dont les termes de l'article 1^{er} sont les suivants :

« Tous les êtres humains naissent libres et égaux en droit. Ils ont droit, sans distinction, à la même dignité et à une égale protection de la loi » ;

Qu'il rappelle que le principe d'égalité devant la loi implique que tout individu soit traité de la même manière par la loi de sorte que nul ne doit être privilégié ;

Que, pour lui, en rejetant la déduction de « la TVA pour compte » des redevables étrangers, la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 crée une inégalité de traitement entre les assujettis qui est d'autant plus importante que l'article 21 nouveau critiqué sanctionne, en les privant du droit à déduction de la TVA, les sociétés faisant appel à des fournisseurs étrangers résidant dans les pays ayant signé, avec l'Etat congolais, une convention fiscale visant à éliminer les doubles impositions ;

Qu'il précise que le non-paiement, au Congo, de l'impôt sur le revenu par ces fournisseurs a motivé l'exclusion du droit à déduction de « la TVA pour compte » alors que cela n'est pas du fait du contribuable congolais mais de l'article 185 ter f), sus indiqué, qui exonère d'impôts les sommes payées aux prestataires résidant dans les pays ayant signé une convention fiscale avec le Congo ;

Qu'il estime qu'on ne pourrait, valablement, faire supporter au contribuable congolais le poids des effets fiscaux de l'article 185 ter f) du code général des impôts, sur l'exonération de la retenue à la source, au risque de mépriser le principe d'égalité de traitement des contribuables devant la loi fiscale ;

Qu'il rappelle, encore, que le principe d'égalité devant la loi fait obstacle à ce que le législateur applique à des situations semblables des règles différentes dans le cadre de l'exercice des compétences qu'il tient de l'article 125 de la Constitution d'édicter des règles en matière fiscale ;

Qu'il fait observer que dans la présente situation, l'article 21 nouveau traite différemment les contribuables qui sont dans des situations semblables en ce que ceux qui versent des sommes à des personnes résidant dans des pays n'ayant pas signé de conventions fiscales avec le Congo conservent leur droit à déduction de la



TVA, ce, contrairement à ceux qui le font avec des personnes résidant dans des pays ayant signé de telles conventions qui perdent leur droit à déduction de la TVA ;

Qu'il indique que, au cas où les contribuables sont considérés comme étant dans des situations différentes, le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge audit principe pour des raisons d'intérêt général pourvu, poursuit-il, que dans l'un et l'autre cas la différence qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit ;

Qu'il déplore, cependant, que le législateur, pour des raisons d'ordre économique, crée une différence de traitement en sanctionnant les contribuables qui travaillent avec les prestataires résidant dans les pays ayant signé des conventions fiscales avec le Congo et dont les sommes reçues n'ont pas fait l'objet d'imposition au Congo du fait de l'article 185 ter f) du code général des impôts ;

Que, selon lui, si le législateur souhaitait renflouer les caisses de l'Etat, il aurait été proportionnel et conforme à l'objet de la loi de finances soit de revoir les conventions fiscales soit de modifier le point f) de l'article 185 ter précité du code général des impôts ;

Considérant que l'article 21 nouveau de la loi n°12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée, issu de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, énonce :

« Article 21 nouveau : n'ouvrent également pas droit à déduction

« 1 à 4 : Sans changement

« 5) la TVA acquittée pour le compte des fournisseurs étrangers, dès lors que les prestations y relatives n'ont pas subi au Congo une imposition sur le revenu » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 15 de la Constitution :

« Tous les citoyens congolais sont égaux devant la loi et ont droit à la protection de l'Etat.

« Nul ne peut être favorisé ou désavantagé en raison de son origine familiale, ethnique, de sa condition sociale, de ses convictions politiques, religieuses, philosophiques ou autres » ;

Considérant qu'aux termes l'article 7 de la Déclaration universelle des droits de l'Homme du 10 décembre 1948 :

« *Tous sont égaux devant la loi et ont droit sans distinction à une égale protection de la loi.*



« Tous ont droit à une protection égale contre toute discrimination qui violerait la présente déclaration et contre toute provocation à une telle discrimination » ;

Considérant que l'article 1^{er} de la Charte de l'unité nationale et la Charte des droits et libertés adoptées, le 29 mai 1991, par la Conférence nationale souveraine prévoit :

« Tous les êtres humains naissent libres et égaux en droit. Ils ont droit, sans distinction, à la même dignité et à une égale protection de la loi » ;

Considérant que toutes ces dispositions consacrent le principe d'égalité de tous les citoyens devant la loi ;

Considérant, par ailleurs, que l'article 125 alinéa 1^{er}, 7^{ème} tiret, de la Constitution dispose : « Sont du domaine de la loi : l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature... » ;

Considérant que dans le cadre de cette compétence matérielle, le législateur a ajouté, à travers la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, un alinéa 5 à l'article 21 de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée ;

Considérant que cet alinéa 5 prévoit : « N'ouvrent également pas droit à déduction, la TVA acquittée pour le compte des fournisseurs étrangers, dès lors que les prestations y relatives n'ont pas subi au Congo une imposition sur le revenu » ;

Considérant qu'il en résulte, a contrario, que la TVA acquittée pour le compte des fournisseurs étrangers ouvre droit à déduction dès lors que les prestations y relatives ont subi, au Congo, une imposition sur le revenu ;

Considérant qu'au travers de cette disposition de l'article 21 nouveau, alinéa 5 précité, le législateur vise clairement deux situations juridiques bien distinctes auxquelles il applique des règles différentes ;

Considérant que le principe d'égalité devant la loi, consacré par les articles 15 de la Constitution, 7 de la Déclaration universelle des droits de l'Homme du 10 décembre 1948 et 1^{er} de la Charte de l'unité nationale et la Charte des droits et libertés du 29 mai 1991, oblige le législateur à traiter de la même manière des personnes placées dans une situation identique ; qu'il en résulte que l'égalité devant la loi fiscale exige, tout autant, que les contribuables placés dans des situations identiques soient traités de manière identique par la loi et que ceux qui sont dans des situations différentes soient, de même, traités de façon différente ;



Considérant, en effet, qu'en l'espèce, le législateur traite distinctement des contribuables placés dans des situations juridiques différentes ; qu'il s'agit, précisément et d'abord, d'une part, au regard de l'article 21 nouveau alinéa 5 précité, de ceux qui se sont acquittés de la TVA pour le compte des fournisseurs étrangers dont les prestations y relatives n'ont pas subi au Congo une imposition sur le revenu et qui, de ce fait, ne bénéficient pas du droit à déduction ; qu'il s'agit, ensuite et par conséquent, d'autre part, des contribuables qui se sont acquittés de la TVA pour le compte des fournisseurs étrangers dont les prestations y relatives ont subi, au Congo, une imposition sur le revenu et qui bénéficient, ainsi, du droit à déduction ;

Considérant que le requérant est, dans ces conditions, mal fondé à soutenir que « dans la présente situation, l'article 21 vient traiter différemment des contribuables dans des situations semblables » ;

Considérant que, de tout ce qui précède, le législateur, contrairement aux allégations du requérant, n'a en rien violé le principe d'égalité devant la loi fiscale tel qu'il résulte des articles 15 de la Constitution, 7 de la Déclaration universelle des droits de l'Homme du 10 décembre 1948 et 1^{er} de la Charte de l'unité nationale et la Charte des droits et libertés du 29 mai 1991 ;

Considérant, par ailleurs, que le grief selon lequel il y a une contradiction entre les dispositions précitées des articles 21 nouveau et 18 sur la garantie du principe de neutralité de la TVA est inopérant car il ne relève pas de la compétence de la Cour constitutionnelle de connaître des contradictions entre les dispositions d'une même loi ;

Considérant, en somme, que l'article 21 alinéa 5 nouveau de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée, issu de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, n'est pas contraire aux articles 15 de la Constitution, 7 de la Déclaration universelle des droits de l'Homme du 10 décembre 1948 et 1^{er} de la Charte de l'unité nationale et la Charte des droits et libertés du 29 mai 1991.

DECIDE :

Article premier – La Cour constitutionnelle est compétente.

Article 2 – La saisine de la Cour constitutionnelle est régulière.

Article 3 – La requête introduite par monsieur Jérôme Davy MANIONGUI est recevable.

Article 4 – La demande relative à la convocation du requérant à l'audience est rejetée.



Article 5 – L'article 21 alinéa 5 nouveau de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997 instituant la taxe sur la valeur ajoutée, issu de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, n'est pas contraire aux articles 15 de la Constitution, 7 de la Déclaration universelle des droits de l'Homme du 10 décembre 1948, 1^{er} de la Charte de l'unité nationale et de la Charte des droits et libertés du 29 mai 1991.

Article 6 – La présente décision sera notifiée au requérant, au président du Sénat, au président de l'Assemblée nationale, au Premier ministre, chef du Gouvernement, au ministre en charge des finances et publiée au Journal officiel.

Délibéré par la Cour constitutionnelle en sa séance du 07 mars 2019 où siégeaient :

Auguste ILOKI
Président

Pierre PASSI
Vice-président

Delphine Edith ADOUKI, épouse EMMANUEL
Membre

Nadia Josiane Laure MACOSSO
Membre

Norbert ELENGA
Membre

ESSAMY-NGATSE
Membre

Placide MOUDOUDOU
Membre

Emmanuel POUPET
Secrétaire général adjoint