



DECISION N° 002DCC/SVA/19 DU 1^{er} FEVRIER 2019

**SUR LE RECOURS EN INCONSTITUTIONNALITE DE L'ARTICLE 441
ALINEA 7, DEUXIEME PARAGRAPHE, DU CODE GENERAL DES
IMPOTS ISSU DE LA LOI N° 36-2011 DU 29 DECEMBRE 2011 PORTANT
LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2012**

LA COUR CONSTITUTIONNELLE,

Saisie par requête, en date, à Brazzaville, du 2 décembre 2018 et enregistrée le 4 janvier 2019 à son secrétariat général sous le numéro CC-SG-001, par laquelle monsieur Leprince MALONGA demande à la Cour constitutionnelle de déclarer inconstitutionnel l'article 441 alinéa 7, deuxième paragraphe, du code général des impôts issu de la loi n° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012 ;

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° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012 ;

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

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 Leprince MALONGA saisit la Cour constitutionnelle aux fins de faire déclarer inconstitutionnel l'article 441 alinéa 7, deuxième paragraphe, du code général des impôts issu de la loi n° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012 ; que cette disposition est, selon lui, non conforme aux articles 9, 46 et 47 de la Constitution du 25 octobre 2015 qui garantissent le respect des droits de la défense (article 9), le droit de présenter des requêtes aux organes appropriés de l'Etat (article 46) et le droit d'agir en justice dans les formes déterminées par la loi pour tout citoyen qui subit un préjudice du fait de l'administration (article 47) ;

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 l'objet de la requête de monsieur Leprince MALONGA est ainsi libellé : « l'article troisième point numéro 30 de la loi n° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012 est-il conforme aux articles 46, 47 et 9 de la Constitution du 25 octobre 2015 ? » ;

Considérant que le requérant explique que « l'article troisième point numéro 30 de la loi n° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012 a



introduit dans le code général des impôts, au paragraphe 7 de l'article 441 dudit code, une augmentation des frais de traitement de dossier de toutes requêtes introduites par un contribuable qui conteste régulièrement les impositions mises à sa charge par l'administration fiscale » ;

Considérant que ce « paragraphe 7 » de l'article 441 du code général des impôts est libellé comme ci-après :

« L'instruction par l'administration de toute réclamation fiscale est assujettie au dépôt préalable auprès du comptable public d'une garantie d'un montant égal à 10% des sommes contestées.

« De même le traitement de tout contentieux régulièrement introduit donne lieu au paiement, au moment du dépôt de la réclamation par le requérant, d'un droit égal à 5%₀ des sommes contestées, sans être inférieur à 10.000 F CFA » ;

Considérant que la disposition visée par le requérant est, en réalité, au regard de la loi n° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012, le 2^{ème} paragraphe de l'alinéa 7 de l'article 441 du code général des impôts qui prévoit : « De même le traitement de tout contentieux régulièrement introduit donne lieu au paiement, au moment du dépôt de la réclamation par le requérant, d'un droit égal à 5%₀ des sommes contestées, sans être inférieur à 10.000 F CFA » ;

Considérant, dès lors, que le requérant demande à la Cour constitutionnelle de se prononcer sur la constitutionnalité du 2^{ème} paragraphe de l'alinéa 7 de l'article 441 du code général des impôts issu de la loi n° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012 ; que la Cour constitutionnelle est, donc, 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 Leprince MALONGA saisit la Cour constitutionnelle par voie d'action, au moyen d'une requête, aux fins de faire déclarer inconstitutionnel le 2^{ème} paragraphe de l'alinéa 7 de l'article 441 du code général des



impôts issu de la loi n° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012 ; que la saisine est, par conséquent, régulière.

III. SUR LA RECEVABILITE DE LA REQUETE

Considérant qu'aux termes de l'article 43 de la loi organique n° 28-2018 du 7 août 2018 portant organisation et fonctionnement de la Cour constitutionnelle, « La Cour constitutionnelle est saisie, à peine d'irrecevabilité, par requête écrite adressée à son Président et signée par le requérant » ; 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 Leprince MALONGA 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 le 2^{ème} paragraphe de l'alinéa 7 de l'article 441 du code général des impôts issu de la loi n° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012, et les normes constitutionnelles dont la violation est invoquée, en l'occurrence les articles 9, 46 et 47 de la Constitution ; que sa requête est, donc, recevable.

IV. SUR LE FOND

Considérant que l'alinéa 7, et non le paragraphe 7 comme l'indique à tort le requérant, de l'article 441 du code général des impôts issu de la loi n° 36-2011 du 29 décembre 2011 portant loi de finances pour l'année 2012 est libellé en deux paragraphes comme ci-après :

« L'instruction par l'administration de toute réclamation fiscale est assujettie au dépôt préalable auprès du comptable public d'une garantie d'un montant égal à 10% des sommes contestées.

« De même le traitement de tout contentieux régulièrement introduit donne lieu au paiement, au moment du dépôt de la réclamation par le requérant, d'un droit égal à 5% des sommes contestées, sans être inférieur à 10.000 F CFA » ;



Considérant que dans sa version de l'année 2018, le code général des impôts prévoit à l'alinéa 7 du même article 441 :

« L'instruction par l'administration de toute réclamation fiscale est assujettie au dépôt préalable auprès du comptable public d'une garantie d'un montant égal à 10% des sommes contestées ou d'une caution bancaire telle que prévue à l'alinéa 2 ci-dessus et au paiement de la somme non contestée des impositions mises à la charge du requérant.

« De même le traitement de toute réclamation contentieuse ou de toute demande de remise gracieuse de pénalités régulièrement introduite donne lieu au paiement, au moment du dépôt de la réclamation ou de la demande par le requérant, d'un droit égal à 5 pour mille des sommes contestées ou sollicitées en remise, sans être inférieur à 10.000 F CFA » ;

Considérant, par ailleurs, que l'article 441 du code général des impôts est présenté ainsi qu'il suit dans la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 :

« Article 441 (nouveau)

« Alinéas 1 à 7 : sans changement.

« Alinéa 8 : L'instruction par l'administration de toute réclamation fiscale est assujettie au dépôt préalable, auprès du comptable public, d'une garantie d'un montant en principal et en pénalités dont le taux est égal à :

« - dix pour cent (10%) pour un montant contesté inférieur ou égal à cinq cent millions de francs CFA ;

« - cinq pour cent (5%) pour un montant contesté inférieur ou égal à un milliard cinq cent millions (1.500.000.000) de francs CFA ;

« - deux virgule cinq pour cent (2,5%) pour un montant supérieur à un milliard cinq cent millions de francs CFA.

« Le reste sans changement » ;

Considérant qu'ainsi, la disposition contestée par le requérant devient, au regard de la loi n° 40-2018 du 28 décembre 2018 précitée, le deuxième paragraphe de l'alinéa 7 de l'article 441 nouveau du code général des impôts de l'année 2019 qui correspond, donc, au 2^{ème} paragraphe de l'alinéa 7 de l'article 441 ancien du code général des impôts ;

Considérant que ce 2^{ème} paragraphe de l'alinéa 7 dudit article 441 est libellé comme suit : « De même le traitement de toute réclamation contentieuse ou de toute demande de remise gracieuse de pénalités régulièrement introduite donne lieu au paiement, au moment du dépôt de la réclamation ou de la demande par le requérant, d'un droit égal à 5 pour mille des sommes contestées ou sollicitées en remise, sans



être inférieur à 10.000 F CFA » ; que cette disposition critiquée par le requérant étant toujours en vigueur, il y a lieu de se prononcer sur sa conformité aux articles 9, 46 et 47 de la Constitution.

1) Sur la conformité de l'article 441 alinéa 7, 2^{ème} paragraphe, du code général des impôts à l'article 9 de la Constitution

Considérant que le requérant allègue que les frais de traitement du dossier, non remboursables et acquis au trésor public, deviennent une véritable entrave financière pour l'exercice du droit de la défense du contribuable prévu, selon lui, par l'article 9 de la Constitution ; que cette entrave peut le contraindre, poursuit-il, à abandonner l'exercice d'un droit qui lui est constitutionnellement reconnu ;

Considérant que l'article 9 de la Constitution dispose :

« La liberté de la personne humaine est inviolable. Nul ne peut être arbitrairement accusé, arrêté ou détenu.

« Tout prévenu est présumé innocent jusqu'à ce que sa culpabilité ait été établie à la suite d'un procès juste et équitable garantissant les droits de la défense.

« Les droits de la victime sont également garantis » ;

Considérant que la disposition contestée du code général des impôts prévoit :

« De même le traitement de toute réclamation contentieuse ou de toute demande de remise gracieuse de pénalités régulièrement introduite donne lieu au paiement, au moment du dépôt de la réclamation ou de la demande par le requérant, d'un droit égal à 5 pour mille des sommes contestées ou sollicitées en remise, sans être inférieur à 10.000 F CFA » ;

Considérant que les dispositions de l'article 9 de la Constitution visent toute personne faisant l'objet d'une poursuite pénale et sont ainsi prévues pour lui garantir un procès juste et équitable ; qu'elles n'ont, donc, aucun lien avec une procédure administrative, notamment avec les réclamations contentieuses ou les demandes de remise gracieuse de pénalités auprès de l'administration fiscale ; qu'il s'ensuit que ce moyen n'est pas fondé ; que, par conséquent, l'article 441 alinéa 7, 2^{ème} paragraphe du code général des impôts n'est pas contraire à l'article 9 de la Constitution ;



2) Sur la conformité de l'article 441 alinéa 7, 2^{ème} paragraphe, du code général des impôts aux articles 46 et 47 de la Constitution

Considérant que le requérant affirme que la procédure administrative prévue par la disposition querellée est obligatoire et incontournable avant toute saisine du juge ; que la mise en œuvre de cette procédure ne devrait pas être conditionnée par le paiement des frais de traitement du dossier car, relève-t-il, plus le montant contesté sera élevé plus lesdits frais seront élevés de telle sorte que le contribuable sera moins tenté à contester la décision administrative dès lors que ces frais ne sont pas remboursables ;

Que, selon lui, la disposition critiquée a mis en place une taxe au droit de contester une décision administrative, une entrave financière non négligeable à l'exercice du droit de la défense et du droit pour tout citoyen de contester une décision administrative ;

Qu'il considère que l'entrave est d'autant plus importante que le contribuable est dissuadé de contester les impositions mises à sa charge de même qu'il lui est retiré la possibilité de saisir un juge en raison, dit-il, de ce qu'il n'aura pas eu les moyens financiers de payer les frais de traitement de son dossier ;

Qu'il pense que ces frais peuvent constituer, dans certains cas, un moyen de chantage contre le droit reconnu au contribuable de contester les impositions mises à sa charge ;

Qu'il s'interroge sur la nature véritable de ces frais car, pense-t-il, le travail que réalisera l'administration fiscale en répondant à la requête du contribuable est un service public qui, certes, engendre des frais, reconnaît-il, mais que lesdits frais ne doivent en aucun cas s'assimiler à une rémunération correspondant à 5‰ des sommes contestées ;

Que dès lors qu'il s'agit de frais administratifs pour le traitement d'un recours hiérarchique, ils ne peuvent, selon lui, avoir le caractère de droits tel un impôt ou une taxe, mais devraient être fixes et plafonnés ;

Considérant, d'une part, que l'article 46 de la Constitution dispose : « Tout citoyen a le droit de présenter des requêtes aux organes appropriés de l'Etat » ;

Considérant que l'exercice d'un droit peut, en l'absence de toutes dispositions expresses proclamant son caractère absolu, être limité, subordonné ou encadré pour des motifs d'intérêt général ou en raison de la spécificité du domaine auquel ce droit



se rapporte ou encore pour des considérations qui relèvent du pouvoir général d'appréciation du législateur ;

Considérant que le requérant n'établit pas l'existence de toutes autres dispositions contraires et/ou supérieures à la Constitution qui limitent le pouvoir d'appréciation du législateur et qui fixent le plafond des frais de traitement de dossier en matière fiscale dans le cadre d'une réclamation contentieuse ou d'une demande de remise gracieuse de pénalités ;

Que le législateur, à qui incombe, aux termes de l'article 125, 7^{ème} tiret, de la Constitution la charge de déterminer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, est fondé, dans ce cadre et au regard du caractère stratégique, contraignant et technique de la fiscalité, à aménager les règles qu'il estime convenir à la particularité d'un tel domaine ;

Considérant, en effet, qu'en matière fiscale, le traitement d'une réclamation implique inévitablement la mobilisation des ressources comme cela ressort de l'article 430 alinéa 1^{er} du code général des impôts qui dispose :

- « La DGI enregistre les réclamations, prépare les feuilles d'instruction et les communique :
- « soit pour avis, aux agents qui ont établi la taxation...
- « soit pour décision, au Directeur intéressé, qui doit au préalable prendre l'avis des agents ayant établi les taxations » ;

Que c'est, donc, manifestement, en tenant compte des considérations objectives que le législateur a subordonné le traitement des réclamations contentieuses ou des demandes de remise gracieuse de pénalités au paiement d'un droit égal à 5%₀ des sommes contestées ou sollicitées en remise, sans être inférieur à 10.000 F CFA ;

Considérant que le requérant qui, de toute évidence, ne conteste que le quantum de la proportion des droits à payer sur les sommes contestées, reconnaît, toutefois, le bien fondé de tels frais en ces termes : « ... le travail que réalisera l'administration fiscale en répondant à la requête du contribuable est un service public qui, certes, engendre des frais administratifs mais lesquels ne doivent en aucun cas s'assimiler à une rémunération correspondant à 5%₀ des sommes contestées par le contribuable.

« Dès lors qu'il s'agit de frais administratifs pour le traitement d'un recours hiérarchique, ils ne peuvent avoir le caractère de droits tel un impôt ou une taxe, ils devraient être fixes et plafonnés » ;



Considérant que le requérant ne peut, ainsi, prétendre se substituer au législateur qui, dans le cadre de sa compétence d'attribution en matière fiscale, est fondé à édicter les conditions d'introduction des réclamations ;

Qu'en fixant ainsi le minimum des frais de traitement des réclamations contentieuses à 10.000 F CFA, le législateur, contrairement à ce qu'affirme le requérant, n'érige nullement « une entrave financière non négligeable » pas plus qu'il n'institue, de la sorte, un moyen de chantage ou de dissuasion contre le droit reconnu au contribuable de contester les impositions mises à sa charge ; que le droit reconnu à tout citoyen de présenter des requêtes aux organes appropriés de l'Etat, tel que prévu à l'article 46 de la Constitution n'est nullement violé par la disposition critiquée ; que celle-ci n'est, donc, pas contraire à celle-là ;

Considérant, d'autre part, que l'article 47 de la Constitution dispose :« Tout citoyen qui subit un préjudice du fait de l'administration a le droit d'agir en justice dans les formes déterminées par la loi » ; qu'il en résulte que le constituant, lui-même, n'a pas entendu faire du droit à l'accès au juge un droit absolu ; que, de ce fait, le législateur est, constitutionnellement, autorisé à déterminer les conditions d'accès au juge ; qu'il les fixe souverainement en usant de son pouvoir général d'appréciation qui tient compte de la particularité des droits et intérêts propres à un domaine ou à une activité ;

Considérant que c'est, d'ailleurs, à l'issue du traitement d'une réclamation, et non avant, que le contribuable, qui peut bien faire valoir ses droits de la défense à cette occasion, peut s'estimer avoir été imposé à tort ou non et s'en référer, le cas échéant, au juge ; que, dès lors, en posant ainsi les conditions d'un recours administratif préalable en matière fiscale, le législateur, habilité par la Constitution à ériger des filtres à l'effet d'éviter des réclamations abusives, n'a en rien violé l'article 47 de la Constitution ; qu'il s'ensuit que l'article 441 alinéa 7, 2^{ème} paragraphe, du code général des impôts n'est pas contraire aux articles 46 et 47 de la Constitution.

DECIDE :

Article premier – La Cour constitutionnelle est compétente.

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

Article 3 – La requête de monsieur Leprince MALONGA est recevable.

Article 4 – L'article 441 alinéa 7, 2^{ème} paragraphe, du code général des impôts n'est pas contraire aux articles 9, 46 et 47 de la Constitution.



Article 5 – 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 1^{er} février 2019 où siégeaient :

Auguste ILOKI
Président

Pierre PASSI
Vice-président

Marc MASSAMBA NDILOU
Membre

Delphine Edith ADOUKI, épouse EMMANUEL
Membre

Nadia Josiane Laure MACOSSO
Membre

Norbert ELENGA
Membre

ESSAMY-NGATSE
Membre

Placide MOUDOUDOU
Membre

Antonin MOKOKO
Secrétaire général