DECISION N° 005/DCC/SVA/25 DU 11 JUILLET 2025
SUR LE RECOURS EN INCONSTITUTIONNALITE DE L'ARTICLE 9 BIS DU
CODE GENERAL DES IMPÔTS, TOME 2, LIVRE 3

LA COUR CONSTITUTIONNELLE,

Saisie suivant requête du 23 juin 2025, enregistrée à son secrétariat général le 24 juin 2025, sous le n° CC-SG 005, par laquelle madame LOEMBA BALOU Samarie Consolée lui demande de déclarer contraire à la Constitution l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3 ;

Vu la Constitution ;

Vu la loi organique n° 28 - 2018 du 07 août 2018 portant organisation et fonctionnement de la Cour constitutionnelle telle que modifiée et complétée par la loi organique n° 57 - 2020 du 18 novembre 2020 ;

Vu la loi n° 47-2024 du 30 décembre 2024 portant loi de finances pour l'année 2025 ;

Vu le décret n° 2023-143 du 8 mai 2023 portant nomination des membres de la Cour constitutionnelle ;

Vu le décret n° 2023-1748 du 16 octobre 2023 rectifiant le décret n° 2023-143 du 8 mai 2023 portant nomination des membres de la Cour constitutionnelle ;

Vu le décret n° 2023-520 du 25 mai 2023 portant nomination du président de la Cour constitutionnelle ;

Vu le décret n° 2023-521 du 25 mai 2023 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° 2021 - 111 du 26 février 2021 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 ;

I. SUR LES FAITS

Considérant que la requérante demande à la Cour constitutionnelle de déclarer contraire à l'article 23 de la Constitution l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, dont les termes sont les suivants : « Les bénéficiaires affectés à la réserve libre et pour lesquels la distribution n'est pas intervenue dans un délai de trois ans sont considérés comme distribués et soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières » ;

Qu'elle allègue que le droit de propriété constitue, au regard des articles 23 de la Constitution et 26 du « Pacte international », une liberté fondamentale protégée contre toute privation arbitraire ;

Qu'en comptabilité, les réserves libres s'entendent des bénéficiaires qu'une assemblée générale décide de mettre en réserve, plutôt que de les distribuer, pour former une composante essentielle des capitaux propres à une société ;

Que selon le plan comptable applicable au Congo, ces réserves figurent au passif du bilan, participent à l'autofinancement et garantissent la solvabilité et la pérennité des activités ;

Qu'or, l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, confisque ces réserves en les requalifiant d'office en dividendes distribués au terme de trois ans sans décision des organes sociaux et sans justification d'un motif d'intérêt général, privatif, de la sorte, les actionnaires du droit de décider librement de l'affectation de leurs bénéficiaires ;

Que cette requalification opère une véritable expropriation du patrimoine social alors que la Constitution impose une indemnité préalable pour toute privation de propriété ;

Que l'uniformité et l'automatisme de cette ponction, qui s'applique sans distinction de montant ou de capacité contributive, violent le principe de proportionnalité des prélèvements fiscaux ;

Que la requalification systématique des réserves contrevient au principe de sécurité juridique consacré par l'article 15 de la Constitution ;

Qu'alors qu'en droit fiscal, la loi doit être prévisible et respecter la légalité stricte, l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, méconnaît ces exigences en introduisant un impôt arbitraire et rétroactif ;

Qu'opérant, en outre, une rupture de l'égalité, ce même article soumet, arbitrairement, deux sociétés patrimonialement identiques à une imposition différenciée, en ce qu'aucune distinction n'est faite selon des critères objectifs tels que le chiffre d'affaires, le secteur d'activité, la taille de l'entreprise ou ses besoins réels de trésorerie, ce, en violation de l'article 15 de la Constitution qui consacre le principe d'égalité ;

Qu'en l'absence de toute justification raisonnable ou de lien direct avec l'objet de la loi, le simple écoulement d'un délai de trois ans constitue un critère arbitraire de discrimination fiscale ;

Qu'au regard de l'article 23 de la Constitution, l'atteinte disproportionnée aux réserves, confisquées sans indemnisation ni utilité publique, est contraire à la Constitution et justifie, par conséquent, la censure de l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, par la Cour constitutionnelle ;

Que, par ailleurs, le principe de non-rétroactivité issu de l'article 2 du Code civil et consacré par l'article 246 de la Constitution s'impose, par analogie, en matière fiscale pour garantir la prévisibilité des obligations des contribuables ;

Qu'en frappant les réserves libres constituées avant l'adoption de la mesure, l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, viole le principe de non-rétroactivité, compromet la sécurité juridique et crée une obligation fiscale sur des faits générateurs antérieurs à la loi, en contradiction avec le code général des impôts congolais qui respecte le principe de l'annualité de l'impôt ;

Qu'elle prétend, enfin, que l'article premier de la Constitution, qui dispose que « La République du Congo est un Etat de droit... », inclut la garantie de la liberté d'organisation et de gestion des entités privées et publiques opérant dans le cadre légal existant ;

Qu'en exerçant un droit de regard direct sur l'affectation des bénéficiaires, le législateur empiète sur le rôle dévolu aux organes sociaux par les statuts et viole l'article premier de la Constitution ainsi que la structure de gouvernance prévue par « l'Acte uniforme Droit-Afrique » ;

Qu'une telle ingérence législative rompt l'équilibre entre pouvoirs publics et entités privées, érode la séparation fondamentale des pouvoirs dans un Etat de droit, contrevient aux principes de gouvernance d'entreprise reconnus internationalement

qui exigent que les décisions financières soient prises par les organes habilités et non par la loi fiscale ;

Qu'en s'arrogeant le pouvoir de décider de l'affectation des profits, l'article 9 du code général des impôts, tome 2, livre 3, empiète sur la liberté de gestion des entreprises et porte atteinte à la sécurité juridique inscrite à l'article premier de la Constitution ;

Que cet article 9 bis viole le principe de liberté d'organisation garanti par l'ordre constitutionnel congolais et apparaît comme une emprise inconstitutionnelle sur l'autonomie de gestion des entreprises ;

II. SUR LA COMPETENCE DE LA COUR

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

Considérant que madame LOEMBA BALOU Samarie Consolée conteste la conformité de l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, aux articles premier, 15, 23 et 246 de la Constitution ;

Que la Cour constitutionnelle est, donc, compétente.

III. SUR LA RECEVABILITE DE LA REQUETE

Considérant que madame LOEMBA BALOU Samarie Consolée a saisi la Cour constitutionnelle d'un recours en inconstitutionnalité par voie d'action ;

Considérant, à cet égard, que les articles 43 et 44, alinéa 1^{er}, de la loi organique n° 28-2018 du 7 août 2018 portant organisation et fonctionnement de la Cour constitutionnelle telle que modifiée et complétée par la loi organique n° 57-20 du 18 novembre 2020 prescrivent :

Article 43 : « La Cour constitutionnelle est saisie, à peine d'irrecevabilité par requête écrite, adressée à son Président et signée par le requérant » ;

Article 44, alinéa 1^{er} : « 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 introduite par madame LOEMBA BALOU Samarie Consolée obéit aux conditions de recevabilité ci-dessus indiquées ;

Qu'elle est, donc, recevable.

IV. SUR LE FOND

1. Sur l'atteinte au droit de propriété

Considérant que madame LOEMBA BALOU Samarie Consolée demande à la Cour constitutionnelle de déclarer contraire aux articles 23 de la Constitution et 26 du « Pacte international » l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3 ;

Qu'elle allègue, en effet, que le droit de propriété constitue une liberté fondamentale protégée contre toute privation arbitraire ;

Qu'or, l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, confisque ces réserves en les requalifiant d'office en dividendes distribués au terme de trois ans sans décision des organes sociaux et sans justification d'un motif d'intérêt général, privat, de la sorte, les actionnaires du droit de décider librement de l'affectation de leurs bénéfices ;

Que cette requalification opère une véritable expropriation du patrimoine social alors que la Constitution impose une indemnité préalable pour toute privation de propriété ;

Considérant que la requérante est laconique sur le « Pacte international » dont elle invoque l'article 26 et ne renseigne pas davantage sur le contenu dudit article ;

Considérant, toutefois, que le second alinéa de l'article 23 de la Constitution, également, invoqué par la requérante, dispose : « Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, moyennant une juste et préalable indemnité, dans les conditions prévues par la loi » ;

Considérant que l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, prévoit : « Les bénéfices affectés à la réserve libre et pour lesquels la distribution n'est pas intervenue dans un délai de trois ans, sont considérés comme distribués et soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières » ;

Considérant que l'article 23 de la Constitution vise la protection de la propriété et subordonne toute privation de celle-ci à l'allocation d'une juste et préalable indemnité ;

Considérant, cependant, qu'en soumettant à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières les bénéfices affectés à la réserve libre et pour lesquels la distribution n'est pas intervenue dans un délai de trois ans, le législateur n'a pas, contrairement aux

allégations de la requérante, entendu procéder à une expropriation pour cause d'utilité publique ;

Qu'il a, plutôt, déterminé, une matière imposable, sans priver le contribuable de sa propriété, en tenant compte des impératifs budgétaires dont celui d'élargir l'assiette fiscale ;

Qu'il s'ensuit que le moyen n'est pas fondé et encourt rejet.

2. Sur la violation du principe de proportionnalité

Considérant, selon la requérante, que l'uniformité et l'automatisme de la « ponction » prévue à l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, qui s'applique sans distinction de montant ou de capacité contributive, dans un délai uniforme de trois ans, violent le principe de proportionnalité des prélèvements fiscaux ;

Considérant, cependant, que la requérante n'indique pas la disposition constitutionnelle d'où résulte le principe de proportionnalité des prélèvements fiscaux qu'elle invoque ;

Qu'une telle carence ne permet pas d'assurer le contrôle de la disposition critiquée, prétendument, pour inconstitutionnalité ;

Qu'il y a lieu de rejeter le moyen y afférent.

3. Sur la violation du principe de sécurité juridique

Considérant que la requérante allègue que l'insécurité juridique engendrée par la requalification systématique des réserves contrevient au principe de sécurité juridique consacré par l'article 15 de la Constitution ;

Qu'alors qu'en droit fiscal, la loi doit être prévisible et respecter la légalité stricte, l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, méconnaît ces exigences en introduisant un impôt arbitraire et rétroactif ;

Considérant que l'article 15 de la Constitution 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 » ;

Considérant que s'il est évident que l'article 15 de la Constitution institue le principe d'égalité de tous les citoyens devant la loi, la requérante n'établit, cependant, pas le principe de sécurité juridique des bénéficiaires affectés à la réserve libre qui en résulterait, également, selon elle ;

Que le moyen est, également, inopérant et encourt rejet.

4. Sur la rupture de l'égalité

Considérant que, pour la requérante, l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, opère une rupture de l'égalité en ce qu'il soumet, arbitrairement, deux sociétés patrimonialement identiques à une imposition différenciée en violation de l'article 15 de la Constitution qui consacre le principe d'égalité ;

Qu'aucune distinction n'y est faite selon des critères objectifs tels que le chiffre d'affaires, le secteur d'activité, la taille de l'entreprise ou ses besoins réels de trésorerie ;

Considérant que l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, est libellé comme ci-après : « Les bénéficiaires affectés à la réserve libre et pour lesquels la distribution n'est pas intervenue dans un délai de trois ans, sont considérés comme distribués et soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières » ;

Considérant que, contrairement à ce qu'affirme la requérante, cet article ne soumet nulles part deux sociétés, patrimonialement, identiques à une imposition différenciée ;

Que le grief est inopérant et mérite d'être rejeté.

5. Sur la violation du principe de non-rétroactivité de la loi

Considérant que la requérante prétend que le principe de non-rétroactivité issu des articles 2 du Code civil et 246 de la Constitution s'impose, par analogie, en matière fiscale pour garantir la prévisibilité des obligations des contribuables ;

Qu'en frappant les réserves libres constituées avant l'adoption de la mesure, l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, viole le principe de non-rétroactivité, compromet la sécurité juridique et crée une obligation fiscale sur des faits générateurs antérieurs à la loi, en contradiction avec le code général des impôts congolais qui respecte le principe de l'annualité de l'impôt ;

Considérant que l'article 246 de la Constitution dispose : « La présente loi, qui entre en vigueur dès sa promulgation, sera exécutée comme Constitution de la République du Congo » ;

Considérant que cette disposition, ainsi invoquée par la requérante, traite de l'entrée en vigueur de la Constitution et non de l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3 ;

Considérant, toutefois, que le principe de non-rétroactivité de la loi a valeur constitutionnelle et s'entend de l'application d'une loi nouvelle aux situations nées à compter de son entrée en vigueur, excluant par conséquent sauf dispositions spéciales celles qui se sont produites avant son entrée en vigueur, ce, au regard des impératifs de sécurité juridique ;

Considérant que l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, prévoit : « Les bénéfices affectés à la réserve libre et pour lesquels la distribution n'est pas intervenue dans un délai de trois ans, sont considérés comme distribués et soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières » ;

Considérant, cependant, qu'aucun des termes de cet article 9 bis ne suggère que ce dernier s'applique aux situations et aux faits qui sont nés avant son entrée en vigueur, de sorte qu'il ne fait nullement allusion aux bénéfices affectés à la réserve libre réalisés avant son entrée en vigueur ;

Considérant, par ailleurs, qu'il ne relève pas de la compétence de la Cour constitutionnelle de contrôler la conformité de l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, au principe de l'annualité budgétaire prévu par le même code ;

Qu'il s'ensuit que ces moyens sont inopérants et s'exposent au rejet.

6. Sur la violation de l'article 1^{er} de la Constitution

Considérant que la requérante prétend que l'article premier de la Constitution inclut la garantie de la liberté d'organisation et de gestion des entités privées et publiques opérant dans le cadre légal existant ;

Qu'en exerçant un droit de regard direct sur l'affectation des bénéfices, le législateur empiète sur le rôle dévolu aux organes sociaux par les statuts et viole l'article premier de la Constitution ainsi que la structure de gouvernance prévue par « l'Acte uniforme Droit-Afrique » ;

Qu'une telle ingérence législative rompt l'équilibre entre pouvoirs publics et entités privées, érode la séparation fondamentale des pouvoirs dans un Etat de droit, contrevient aux principes de gouvernance d'entreprise reconnus internationalement qui exigent que les décisions financières soient prises par les organes habilités et non par la loi fiscale ;

Qu'en s'arrogeant le pouvoir de décider de l'affectation des profits, l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, empiète sur la liberté de gestion des

entreprises et porte atteinte à la sécurité juridique inscrite à l'article premier de la Constitution ;

Que cet article 9 bis viole le principe de la liberté d'organisation garanti par l'ordre constitutionnel congolais et apparaît comme une emprise inconstitutionnelle sur l'autonomie de gestion des entreprises ;

Considérant que l'article premier, alinéa 1^{er}, de la Constitution dispose : « La République du Congo est un Etat de droit, souverain, unitaire et indivisible, décentralisé, laïc et démocratique » ;

Considérant que la notion d'Etat de droit, qui n'a pas un contenu à géométrie variable et tributaire d'une subjectivité affichée, renvoie, plutôt, de façon constante, à un système d'organisation et de fonctionnement des pouvoirs dans lequel la puissance publique est soumise aux règles de droit ;

Considérant, cependant, que l'énoncé de l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, tel que rappelé ci-haut, n'institue nullement l'arbitraire au détriment de la soumission de l'Etat aux règles de droit ;

Considérant, en outre, que la conformité ou non de l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, à « la structure de gouvernance prévue par « l'Acte uniforme Droit-Afrique » ne relève pas de la compétence de la Cour constitutionnelle ;

Qu'il s'ensuit que ces moyens encourent rejet.

7. Sur l'ingérence législative, la rupture de l'équilibre entre pouvoirs et les autres griefs

Considérant que, pour la requérante, l'article 9 bis du code général des impôts, tome 2, livre 3, constitue une ingérence législative qui rompt l'équilibre entre pouvoirs publics et entités privées, érode la séparation fondamentale des pouvoirs dans un état de droit, contrevient aux principes de gouvernance d'entreprise reconnus internationalement qui exigent que les décisions financières soient prises par les organes habilités et non par la loi fiscale ;

Considérant que la requérante se contente, de la sorte, d'une litanie incantatoire au préjudice de l'essence même du recours en inconstitutionnalité dont le minimum de sérieux et de pertinence repose, irrémédiablement, sur des griefs qui s'articulent autour de l'indéfectible binarité entre le caractère explicite de l'acte ou de la disposition dont l'inconstitutionnalité est alléguée et la disposition ou la norme constitutionnelle dont la violation est invoquée ;

Considérant, en effet, que le recours en inconstitutionnalité ne consiste pas en une suite d'évocations lunaire, confus et ambiguë ;

Qu'il suit de tout ce qui précède que le recours s'expose au rejet.

DECIDE

Article premier - La Cour constitutionnelle est compétente.

Article 2 - La requête introduite par madame LOEMBA BALOU Samarie Consolée est recevable.

Article 3 - Le recours en inconstitutionnalité de l'article 9 bis du livre III, tome 2, du code général des impôts est rejeté.

Article 4 - La présente décision sera notifiée à la requérante, au Président de la République, au président du Sénat, au président de l'Assemblée nationale, au Premier ministre, chef du Gouvernement, au ministre d'Etat, ministre des affaires foncières et du domaine public, chargé des relations avec le Parlement, au garde des Sceaux, ministre de la justice, des droits humains et de la promotion des peuples autochtones, au ministre des finances, du budget et du portefeuille public et publiée au Journal officiel.

Délibéré par la Cour constitutionnelle, en sa séance du 11 juillet 2025, où siégeaient :

Auguste ILOKI
Président

Pierre PASSI
Vice-président

Nadia Josiane Laure MACOSSO
Membre

ESSAMY NGATSE
Membre

Placide MOUDOUDOU
Membre

Albert MBON
Membre

Virginie Sheryl Nicole N'DESSABEKA
Membre

Gilbert ITOUA
Secrétaire général