



De la division du pouvoir fiscal au regard de la Constitution congolaise de 2006

Nelson Kasereka Makirombo¹

Résumé

De l'octroi de certains impôts et taxes aux Provinces et aux ETD, une façon de matérialiser leur autonomie financière, on comprend que les textes fiscaux non contraires à la Constitution restent en vigueur, alors que ceux qui lui sont contraires sont abrogés. Il est vrai que la Constitution n'énumère pas nommément ces textes. Toutefois, la formule générale contenue dans l'article 221 facilite la compréhension de nouvelles orientations fiscales mises en place par le Constituant congolais de 2006. La présente étude démontre que du débat juridique entre ceux qui pensent que les Provinces ne peuvent pas légiférer sur les impôts provinciaux encore régis par des textes législatifs antérieurs, le principe selon lequel le Constitutionnel l'emporte sur le Législatif suffit dans la mesure où, selon ce principe, les matières sur lesquelles la Constitution se prononce, n'ont plus besoin d'une loi expressément abrogative.

Mots-clés : Division, Pouvoir fiscal, Constitution.

Abstract

From the grant of certain imposts and taxes to Province and to Decentralized entities, a way to materialize their financial autonomy, it is understood that the fiscal texts non-contrary to the constitution stay in sturdiness, yet those which are contrary are abrogated. It is true that the constitution does not enumerate namely these texts. However, the general formula contained in article 221 facilitates the comprehension of new fiscal orientations organize by the Congolese constituent of 2006. The present study shows that from the juridical debate between those who think that provinces cannot legislate on provincial imposts governed by the anterior legislative texts, the principal according to which the constitutional carries it away on the legislative is enough in the case that, according to this principle, the matters on which are not in need of a law.

Key words: Division, Fiscal power, Constitution.

¹Chef de Travaux en Faculté de Droit de l'Université Catholique du Graben au Nord-Kivu /RDC : makirombo@gmail.com

Introduction

La Constitution de 2006, comme celles qui l'ont précédée, a été promulguée dans un contexte particulier² caractérisé par des crises politiques récurrentes. Elle s'était assignée pour objectif, celui de mettre fin à la crise de légitimité et donner à la RDC toutes les chances de se reconstruire (Wasso Misona, 2020).

Sans pour autant revenir à l'ensemble de son contenu, la Constitution de 2006 s'articule autour de deux idées forces, à savoir l'encadrement et le contrôle juridique du pouvoir en vue d'assurer le fonctionnement harmonieux des institutions de l'État et instaurer ainsi un État de droit, mais aussi instaurer la division du pouvoir que Wasso Misona (2020) qualifie de division horizontale et verticale.

Ainsi, avec la division du pouvoir, la Constitution de 2006 a pour but, non seulement, de consolider l'unité nationale mise à mal par des guerres successives dont l'une des causes fondamentales est la contestation de la légitimité des institutions et de leurs animateurs, mais également créer des centres d'impulsion et de développement à la base à travers une juste répartition constitutionnelle des compétences et des ressources entre l'État, les Provinces et les ETD. L'aspect particulier qui nous concerne dans cette analyse est celui la division du pouvoir fiscal entre l'État, les Provinces et les ETD.

En effet, après avoir affirmé que le paiement des impôts est un devoir d'un bon citoyen³, la Constitution de 2006 consacre un bon nombre de dispositions sur le pouvoir fiscal. Cet état des choses n'est donc pas sans incidence sur la réglementation fiscale antérieure. Certes que la Constitution de 2006 fixe des nouvelles orientations fiscales à suivre afin de doter le pays des ressources nécessaires pour faire fonctionner la machine administrative.

Ce n'est donc pas sans raison que l'on peut s'interroger sur la fiscalité congolaise, avec l'adoption et la promulgation de la Constitution de 2006.

²Dans l'exposé des motifs de la Constitution de 2006, il est affirmé que la RDC est confrontée à des crises politiques récurrentes dont l'une des causes fondamentales est la contestation de la légitimité des institutions et leurs animateurs. Ainsi, l'un des objectifs poursuivis par la Constitution de 2006, c'est de doter entièrement le pays d'institutions de légitimité animées par les autorités acceptées par le peuple.

³Aux termes de l'article 65 de la Constitution du 18 février 2006, tout Congolais est tenu de remplir loyalement ses obligations vis-à-vis de l'État. Il a en outre le devoir de s'acquitter de ses impôts et taxes.

Deux questions résument ainsi les interrogations à formuler à l'endroit de la législation fiscale congolaise. La première cherche à savoir quel sort réserver à la législation fiscale congolaise antérieure à la Constitution de 2006, surtout pour les impôts donnés aux Provinces et aux ETD? La seconde, elle, veut faire ressortir les grandes orientations fiscales tracées par la Constitution de 2006.

Les réponses à ces questions vont éclairer la compatibilité ou l'incompatibilité entre la Constitution de 2006 et les législations fiscales qui lui sont antérieures, mais également elles vont nous fixer par rapport à la forte décentralisation fiscale instaurée par la Constitution sous examen.

Pour répondre à nos préoccupations, nous avons opté pour la méthode normative. La méthode à suivre pour répondre à ces préoccupations sera normative. Un accent particulier sera ainsi mis sur la Constitution⁴, les lois, les textes réglementaires régissant le domaine fiscal en RDC. Ambroise Kamukuny Mukinay (2011) note, au sujet des méthodes en droit que selon que l'on se sert du langage dans lequel est exprimé le texte, du contexte de sa création, de l'objectif poursuivi par le Constituant ou l'auteur, de la fonction que doit remplir le texte ou bien encore l'ensemble de dispositions d'un texte, l'interprétation peut être sémiotique soit encore exégétique, téléologique ou contextuelle, génétique, fonctionnelle ainsi que holistique.

De toutes ces approches juridiques, nous allons plus recourir à la sémiotique, laquelle sera complétée par l'approche téléologique ou contextuelle. Avec l'approche sémiotique, il s'agit bien de l'interprétation exégétique ou normative consistant à faire une interprétation littérale de la règle, juridique (Cohendet, 1998). Certains articles de la Constitution de 2006 en rapport avec les finances publiques sont plus concernés par cette interprétation. La sémiotique sera complétée par l'approche contextuelle. Celle-ci permet à celui qui veut comprendre une disposition légale ou constitutionnelle de la situer dans le contexte de son élaboration, de son adoption et dans la finalité poursuivie (Kamukuny Mukinay, 2011).

Cela étant, la présente étude traite d'abord des comptabilités et de l'incompatibilité entre la Constitution de 2006 et les législations fiscales antérieures. Ceci sera résumé dans un point intitulé bouleversements fiscaux de la Constitution de 2006 (1). Ce point qui aura le mérite de ramasser les législations encore en vigueur, mais aussi celles déjà abrogées permettra

⁴C'est l'article 221 de la Constitution du 18 février 2006, telle que modifiée et complétée à ces jours, qui est au centre de nos analyses.

ensuite de penser aux différentes nouvelles orientations fiscales retenues par la Constitution de 2006 (2). Si le premier nous fait rentrer dans le passé fiscal de la réglementation fiscale, le second nous fixe par rapport à la division du pouvoir fiscal congolais tracé par la Constitution de 2006.

1. Les bouleversements fiscaux de la Constitution de 2006

De prime abord, la Constitution de 2006 tire ses origines de l'Accord global et inclusif signé à Pretoria en Afrique du Sud, le 17 décembre 2002. C'est cet accord qui avait donné naissance à la constitution de transition. Et, c'est en vertu de l'article 104 de la Constitution de Transition que la Constitution de 2006 a été élaborée sous la responsabilité du Gouvernement de Transition⁵.

Wasso Misona (2020) souligne à ce sujet que l'élaboration de la Constitution de 2006 s'est effectuée largement en secret et dans une certaine indifférence de l'opinion plus occupée par le retour à la vie normale et plus particulièrement de la réunification d'un pays presque balkanisé. La Constitution de 2006, en tant que loi fondamentale, au complet, se présente dans une forme complète comme cela est le cas dans d'autres pays.

Après avoir encadré les droits et devoirs fiscaux des citoyens ; fixé les règles à suivre au sujet de l'assiette et du recouvrement des impôts et taxes ; et reparté les pouvoirs fiscaux entre le pouvoir central, les Provinces et les ETD, la Constitution de 2006 se prononce au sujet des législations antérieures en soulignant que les textes législatifs et réglementaires, pour autant qu'ils ne soient pas contraires à la Constitution, restent en vigueur (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 221). De cette mesure prudente et générale, la Constitution a abrogé certains textes fiscaux antérieurs tout en maintenant d'autres.

1.1. Les textes fiscaux abrogés par la Constitution de 2006

Le plus souvent et selon l'avis de certains auteurs, la nouvelle Constitution prévoit assurément l'abrogation de toute disposition juridique antérieure contraire (Ntumba Luaba Lumu, 2007). C'est l'esprit même de la Constitution de 2006 lorsqu'elle dispose : pour autant qu'ils ne soient

⁵Certains auteurs notent que même si la procédure d'élaboration de la Constitution de 2006 donne l'impression d'être une œuvre du pouvoir législatif national, elle est plutôt l'œuvre des groupes d'experts beaucoup plus que des représentants élus de la Nation.

pas contraires à la Constitution, les textes législatifs et réglementaires en vigueur restent maintenus jusqu'à leur abrogation ou leur modification (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 221). La fiscalité, dans son ensemble, repose sur le principe de la légalité des impôts, taxes, redevances et droits. Ce principe a son soubassement dans la Constitution.

En l'espèce, l'article 174, al. 1 de la Constitution affirme qu'il ne peut pas y avoir un impôt sans loi et pareillement qu'il ne peut être établi d'exemption ou d'allégement fiscal qu'en vertu de la loi (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 174). Cette disposition, qui rejoint l'article 221 de la Constitution, fait penser aux lois antérieures régissant les impôts et de façon générale les prélèvements obligatoires au profit des pouvoirs publics.

Quelles sont alors les textes fiscaux antérieurs abrogés ? De l'article 221 de la Constitution de 2006, l'on peut déduire que les textes fiscaux, lois, ordonnances, règlements fiscaux contraires à la Constitution cessent de régir les impôts, taxes, redevances et droits. La Constitution en tant que texte fondamental général, n'a pas donné, de façon expresse l'ensemble de textes juridiques concernés par cette mesure constitutionnelle générale. Le Constituant s'était en fait réservé de prendre ce risque. Des autres dispositions de la Constitution de 2006, nous pouvons néanmoins parvenir à trouver certaines des législations abrogées.

La consécration de l'État régionalisé par la Constitution de 2006 a entraîné le transfert de certains impôts à la Province. Muhindo Malonga (2010) fait remarquer que la régionalisation est une forme d'organisation du pouvoir dans un État unitaire, dans laquelle le pouvoir est partagé entre les organes centraux de l'État et des collectivités humaines regroupées en régions ou Provinces dotées de la personnalité juridique.

Ainsi, dans le souci d'asseoir la régionalisation, la Constitution de 2006 a transféré l'impôt foncier, l'impôt sur les véhicules automoteurs, l'impôt sur le revenu locatif et plus tard, l'impôt sur les concessions minières⁶ aux Provinces.

Aux termes de l'article 204, point 16 de la Constitution, sans préjudice des autres dispositions de la Constitution, les matières suivantes sont de la

⁶ L'impôt sur les concessions minières n'a été expressément accordé aux Provinces avec l'Ordonnance-Loi n°18/004 du 13 mars 2018 fixant la nomenclature des impôts, droits, taxes et redevances de la Province et des ETD ainsi que les modalités de leur répartition. L'article 3 de cette ordonnance-loi énumère les impôts provinciaux en mentionnant l'impôt sur les superficies bâties et non bâties, l'impôt sur les revenus locatifs, l'impôt sur les véhicules automoteurs et l'impôt sur les concessions minières.

compétence exclusive des Provinces, entre autres les impôts, les taxes et les droits provinciaux et locaux, notamment l'impôt foncier, l'impôt sur les revenus locatifs et l'impôt sur les véhicules automoteurs (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 204).

La conséquence directe déduite de ce dernier article est que, désormais, ce sont les Provinces qui légifèrent en toute autonomie sur les matières énumérées par l'article 204 de la Constitution. Un principe général de droit, en vertu duquel « le Constitutionnel l'emporte au Législatif⁷ » consolide le transfert des matières prévues à l'article 204 aux Provinces et casse les idées de ceux qui pensent qu'il faut une loi expressément abrogative pour qu'on dise qu'il y a déjà abrogation de l'ancienne législation fiscale pour les impôts confiés aux Provinces.

Le transfert de certaines compétences fiscales aux Provinces constitue un des éléments qui confirment sûrement leur libre administration et surtout leur autonomie financière.

En effet, à travers l'article 123 de la Constitution et l'article 3 alinéa 3, le principe de la libre administration est entièrement consacré comme principe constitutionnel (Wasso Misona, 2020).

Avec cette libre administration, les Provinces sont en droit de voter les édits gouvernant les matières qui leur sont propres. Une de grandes conséquences liées à la libre administration des Provinces, c'est l'autonomie fonctionnelle. En effet, en vertu de l'autonomie fonctionnelle de la Province, celle-ci dispose d'un domaine de compétence exclusive constitutionnellement garanti par l'article 204 (Muhindo Malonga, 2010). Cette autonomie se trouve renforcée par la maîtrise des ressources allouées à la Province.

L'article 171 précise que les finances du pouvoir central et celles des Provinces sont distinctes. L'article 175 renchérit que la part des recettes à caractère national allouées aux Provinces est établie à 40 % (Constitution de la RDC de 2006, 2006b, art. 175). A ces ressources, s'ajoutent des subventions et dotations provenant de la caisse nationale de péréquation⁸,

⁷ Selon ce principe, les matières qui ont déjà fait objet des dispositions particulières par la Constitution n'ont plus besoin d'une loi expressément abrogative. Dès lors que la Constitution a déjà confié certains impôts aux Provinces, cela est déjà suffisant pour que les bénéficiaires en jouissent dans le respect de la Constitution.

⁸La Caisse nationale de péréquation est instituée par l'article 181 de la Constitution du 18 février 2006. L'article 57 de la loi portant principes fondamentaux relatifs à la libre administration des provinces revient également à la caisse nationale de péréquation.

dans le but d'assurer la solidarité nationale et de corriger le déséquilibre de développement entre les Provinces (Muhindo Malonga, 2010).

De cette autonomie, conséquence de la régionalisation, certaines législations fiscales ont été abrogées par la suite du transfert de certains impôts aux Provinces. Tel est le cas de l'Ordonnance-Loi n°69-009 du 10 février 1960 pour ce qui est du revenu locatif et l'Ordonnance-Loi n°69-006 du 10 février 1969 relative à l'impôt réel ainsi que tous les textes législatifs la modifiant ou la complétant.

Néanmoins, d'une Province à une autre, l'abrogation peut être totale ou partielle. En Province du Nord-Kivu, par exemple, l'abrogation de l'Ordonnance-Loi n°69-006 du 10 février 1969 a été partielle. L'édit provincial n°001 du 27 janvier 2018 portant règles générales relatives à la perception des impôts, droits, taxes et redevance en Province du Nord-Kivu, modifié et complété à ce jour, maintient quelques exemptions et exonérations à l'impôt foncier et à l'impôt sur le revenu locatif. D'ailleurs, le texte provincial dispose que les exemptions et exonérations non expressément abrogées et prévues dans l'Ordonnance-Loi n°69-006 du 10/2/1969 restent en vigueur (Arrêté provincial n°01/163/CAB/GP.NK/2023 du 09 janvier 2023 fixant les règles de perception des impôts, droits, taxes et redevance en Province du Nord-Kivu et de ses ETD., 2023, art. 16 et 23).

Aussi, l'Ordonnance-Loi n°69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus, pour ce qui est de l'impôt sur le revenu locatif, a également été abrogée du fait que cet impôt fait partie de ceux attribués à la Province (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 2014, pt 16).

Dans cette logique et par voie de conséquence, les textes réglementaires en rapport avec les impôts réels et l'impôt sur le revenu locatif sont déjà abrogés du fait qu'ils sont de la compétence exclusive des Provinces. Rentrent, à titre indicatif dans cette catégorie, les Arrêtés ministériels n°55 du 29 mars 1969 et n°002 du 18 janvier 2017 relatifs aux impôts réels.

Pour clore ce point, nous faisons remarquer que le débat autour de l'abrogation ou non de l'Ordonnance-Loi n°69/006 régissant les impôts réels et les dispositions de l'Ordonnance-Loi n°69/009 en rapport avec l'impôt sur le revenu locatif trouve la réponse dans l'article 221 de la Constitution. Et que donc, en vertu du principe selon lequel « le Constitutionnel l'emporte sur le Législatif, les textes fiscaux des impôts réels et de l'impôt sur le revenu locatif relèvent de la compétence des

Provinces. Cependant, l'article 221 n'a pas tout abrogé. Il n'a abrogé que les dispositions contraires ou incompatibles avec la Constitution. Pour dire que les lois et règlements fiscaux non contraires à la Constitution restent en vigueur.

1.2. Maintien des lois et règlements fiscaux par la Constitution de 2006

L'article 221 de la Constitution constitue le point central au sujet de l'abrogation ou du maintien des dispositions fiscales. Sont alors maintenus, les textes fiscaux législatifs et réglementaires non contraires à la Constitution. De la lecture de l'article 221 de la Constitution de 2006, il ressort que la législation fiscale antérieure non contraire à la Constitution a été maintenue. L'article 221 dispose que pour autant qu'ils ne soient pas contraires à la Constitution, les textes législatifs et réglementaires en vigueur restent d'application (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 221).

Nous estimons que le Constituant de 2006 avait, si pas oublié sinon sous-entendu un aspect important qui devait figurer dans l'article 221. Le sort des législations nationales pour les matières qui sont devenues de la compétence exclusive⁹ des Provinces reste celui-là. À ce niveau, l'on peut s'interroger sur la contrariété ou l'incompatibilité de la législation nationale antérieure à la Constitution pour ce qui est des matières devenues de la compétence exclusive des Provinces.

Sur le plan fiscal, en effet, certains impôts¹⁰ ont été confiés aux Provinces. Pourtant, ils faisaient objet de la législation nationale antérieure. Le fait pour le Constituant de 2006 de transférer certains impôts aux Provinces suscite deux préoccupations : l'une en rapport avec la continuation de la législation fiscale nationale antérieure jusqu'à la prise en charge de ces impôts par les pouvoirs législatifs provinciaux, l'autre préoccupation concerne l'abrogation immédiate de la législation fiscale

⁹ Les matières de la compétence exclusive des Provinces sont reprises au niveau de l'article 204 de la Constitution.

¹⁰ Les impôts confiés aux Provinces sont l'impôt foncier, l'impôt sur les véhicules automoteurs et l'impôt sur le revenu locatif ; tel est l'extrait de l'article 204, point 16 de la Constitution de 2006. A ces impôts, l'Ordonnance-loi n°18/004 du 13 mars 2018 fixant la nomenclature des impôts, droits, taxes, et redevances de la Province et des Entités Territoriales Décentralisées ainsi que les modalités de leur répartition a ajouté l'impôt sur les superficies des concessions minières, qui est devenu aussi un impôt provincial.

nationale au profit des Provinces quand bien même n'ayant pas encore des législations fiscales provinciales.

Ainsi, dire que l'attribution des impôts fonciers, sur le revenu locatif, sur les véhicules et les superficies des concessions minières aux Provinces rend la législation nationale contraire à la Constitution est une conclusion qu'il faut prendre avec réserve. D'abord parce que certaines Provinces, en l'occurrence celle du Nord-Kivu, en légiférant sur les impôts provinciaux, ont référé certaines questions à la législation nationale.

Pour illustration, l'article 10 de l'édit n°001 du 22 juillet 2013 fixant la nomenclature et les règles relatives aux taux des impôts de la Province du Nord-Kivu, garde les exemptions prévues par la législation nationale en y supprimant quand même une exemption. Par ailleurs, L'article 18 de cet édit dispose : ont été supprimées, les exemptions accordées aux immeubles nouvellement construits au Nord-Kivu à partir du 1^{er} janvier 1968 jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle de l'achèvement de la construction (Edit n°001 du 02 juillet 2013 fixant la nomenclature et les règles relatives aux taux des impôts de la Province du Nord-Kivu, 2013, art. 18).

Restent alors en vigueur, les exemptions prévues par l'Ordonnance-loi n°69/006 du 10 février 1969 relative aux impôts réels telle que modifiée et complétée à ce jour. Restent donc en vigueur, les exemptions et exonérations à l'impôt foncier reprises au chapitre 1^{er} du titre II de l'Ordonnance-Loi relative aux impôts réels.

La seconde raison qui met en suspicion la contrariété de la législation fiscale nationale au regard de l'article 221 de la Constitution qui abroge les textes législatifs et réglementaires qui lui sont contraires, tient au fait que les Provinces qui n'ont pas encore de législations provinciales propres peuvent continuer à utiliser entièrement la législation fiscale nationale, notamment les Ordonnances-Lois n°69/006 et 009 successivement relatives aux impôts réels et aux impôts cédulaires sur les revenus.

Pour toutes les raisons soulevées, à travers cette analyse, il ressort que le transfert de l'impôt foncier, de l'impôt sur les véhicules automoteurs, de l'impôt sur les revenus locatifs et de l'impôt sur la superficie des concessions minières aux Provinces par la Constitution de 2006 ne tombe pas directement sous les effets de l'article 221. Une Province donnée, selon sa politique législative, est libre de garder la législation fiscale nationale ou de l'abandonner sans que cela soit contraire à la Constitution. La Constitution de 2006 a beaucoup de mérites. Par rapport aux ressources

financières, elle fixe les grandes options qui transparaissent dans certaines de ses dispositions.

2. Les options fiscales fixées par la Constitution de 2006

Le contexte et l'historique de la Constitution de 2006 transparaissent dans son exposé des motifs. Certains auteurs font remarquer que rien ne peut, mieux que l'exposé des motifs, nous donner le contexte historique de l'élaboration de la Constitution de la Troisième République (Njoli Eseng'Ekeli, 2013).

De son exposé des motifs, en effet, le contexte est tel que « depuis son indépendance, le 30 juin 1960, la RDC est confrontée à des crises récurrentes dont l'une des causes fondamentales est la contestation de la légitimité des institutions et de leurs animateurs » (Constitution de la RDC de 2006).

Cherchant à concilier les défenseurs de l'État unitaire avec ceux de l'État fédéral, la Constitution de 2006 a opté pour une forme de l'État intermédiaire ayant abouti au régionalisme. Comme le présente si bien Jacques Njoli Eseng'Ekeli (2013), le régionalisme, qui est la voie médiane entre unitaristes et fédéralistes, est qualifié d'« antichambre » du fédéralisme. En tant que système intermédiaire, le régionalisme est une synthèse se situant à mi-chemin entre le fédéralisme et la forme unitaire de l'État. Les grandes options fiscales de la Constitution de 2006 sont liées à la forme même de l'État mise en place par le Constituant. De la forme régionale, la RDC confère donc un véritable pouvoir législatif aux Provinces.

Avec la régionalisation, il y a la répartition bien constitutionnelle des compétences et un parallélisme institutionnel entre le pouvoir central et les Provinces. Du point de vue fiscal, la Constitution de 2006 réserve les grandes orientations fiscales au pouvoir central tout en affirmant à coup sûr une autonomie fiscale des Provinces.

2.1. La présence du pouvoir central dans les orientations fiscales de la RDC

Notons en liminaire à ce point qu'avant la matérialisation de la réforme des finances publiques congolaises, par la Loi n°11/011 du 13 juillet 2011 relative aux finances publiques, celles-ci étaient conçues et adaptées à l'environnement politique monopartite et au fonctionnement des institutions instaurées par le régime antérieur (Omandji Lokonde, 2016).

Avant la promulgation de la loi relative aux finances publiques à 2011, les finances publiques congolaises étaient régies par la Loi financière n°83-003 du 23 février 1983, telle que modifiée et complétée par la Loi n°84-003 du 07 juillet 1984, l'Ordonnance-loi n°85-037 du 19 septembre 1985, l'Ordonnance-Loi n°85-037 du 19 septembre 1985, l'Ordonnance-Loi n°87-004 du 10 janvier 1987 et l'Ordonnance-Loi n°87-065 du 4 octobre 1987 essentiellement calquées sur la forme non régionalisée de l'État.

Avec la Constitution de 2006, les finances publiques ont connu une importante réforme. L'une de grandes options fixées par la Constitution consiste dans l'autonomie financière des Provinces et des ETD. En effet, l'article 3 de la Constitution prône l'autonomie financière. Cette autonomie paraît être encadrée par le pouvoir central. Ainsi, tout en consacrant les matières de la compétence exclusive des Provinces, la Constitution garde le pouvoir de répartition des taxes, droits et redevances au pouvoir central.

De l'article 122, au sujet des matières réservées à la loi, la Constitution de 2006 dispose que la loi fixe les règles concernant ... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 122, part. 10). Il est ainsi important de préciser ce que le Constituant entend par imposition de toute nature (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 122, part. 10). Car, c'est sur cette notion que reposent l'essentiel des règles du droit fiscal. Le Constituant congolais n'a pas été expressif au sujet du concept « imposition de toute nature ». Comme le souligne bien Martin Collet, l'identification des impositions de toute nature entraîne des conséquences juridiques considérables (Collet, 2019).

En effet, c'est soit par l'impôt soit par les autres prélèvements obligatoires que l'État arrive à financer ses activités. Or, nous savons que seul le législateur¹¹ est compétent pour créer et pour bien déterminer le régime des impositions. Il est impératif de savoir ce qu'englobe cette catégorie pour connaître les cas dans lesquels un service public peut exiger, sans s'appuyer sur la loi¹², le paiement de certains droits.

Ainsi et comme le souligne Martin Collet (2019), il est nécessaire de présenter ce que la catégorie des impositions inclut, puis ce qu'elle exclut.

¹¹ En vertu du principe de la légalité des impôts et taxes, seul le législateur a qualité à créer les impôts et autres prélèvements obligatoires.

¹² Certaines sources de l'État peuvent avoir des sources dans des textes comme les règlements. C'est le cas des ressources des services publics ayant une autonomie financière comme l'INPP, la CNSS, etc.

À propos de ce que recouvre la catégorie des impositions, il est important qu'on se réfère aux Ordonnances-Lois n°18/003 et 18/004 du 13 mars 2018 fixant respectivement la nomenclature des droits, des taxes et des redevances du pouvoir central et ceux de la Province et des ETD. À côté des recettes à caractère national¹³, les impositions de toute nature reconnues au pouvoir central sont celles reprises en annexe de l'Ordonnance-Loi n°18/003 précitée. Pour les Provinces et les ETD, les impositions de toute nature qui relèvent du domaine de la loi sont celles reprises par l'Ordonnance-Loi n°18/004 du 13 mars 2018 ci-dessus évoqué.

Sont alors à exclure des impositions de toute nature évoquées par la Constitution, tous les autres prélèvements¹⁴ opérés par la puissance publique au profit de l'administration, mais soumis à un régime juridique spécifique. Il s'agit principalement des prélèvements opérés par les services publics jouissant d'une autonomie et qui ne sont pas du domaine de la loi au sens de l'article 122 point 10 de la Constitution.

Ainsi, les impositions de toute nature dont question à l'article 122, point 10, il n'y a que le Parlement national qui soit compétent pour fixer leurs assiettes et leurs taux. Malgré l'autonomie affirmée par l'article 171 de la Constitution, le pouvoir central garde sa présence même pour les matières qui sont déjà confiées aux Provinces sans aucun mécanisme d'habilitation. Pourtant, l'article 205 de la Constitution de 2006 prévoit le mécanisme d'habilitation pour que le Parlement national statue sur les matières de la compétence exclusive des Provinces (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 205).

L'article 175, al. 3 de la Constitution semble renforcer la présence du pouvoir central pour les matières qui relèvent des Provinces. Selon cette disposition, il appartient à la loi de fixer la nomenclature des autres recettes locales et les modalités de leur répartition. L'entendement de cet article est que les Provinces et les ETD ne peuvent pas créer des taxes, redevances, droits et ni même les impôts sans être autorisées par le Parlement national.

Le terme loi utilisé au niveau de l'article 175 renvoie au Parlement national et non au Parlement provincial. Ce dernier vote des édits qui ont

¹³ La loi relative à la libre administration des Provinces, à son article 55 classe les recettes à caractère national. Ce sont celles de la DGI, de la DGDA et de la DGRAD.

¹⁴ Nous pouvons citer à juste titre, les cotisations sociales. Celles-ci sont des versements acquittés par les employeurs et les salariés en vue de couvrir les différents risques de la vie. Il peut s'agir de risque : maladie, vieillesse, accident de travail, allocations familiales ou chômage. On peut ajouter les différentes cotisations versées par les employeurs auprès de l'Institut national pour la préparation professionnelle.

forcé des lois. Ainsi, outre les pratiques¹⁵ qui affirment la présence du pouvoir central dans les provinces par rapport aux questions fiscales, la Constitution elle-même a consacré des dispositions maintenant le pouvoir central dans les questions financières des Provinces. C'est que certains auteurs, en parlant de la division du pouvoir notent que « sur un territoire étatique, donné, il peut exister plusieurs façons d'organiser les relations entre les différents échelons territoriaux, entre le pouvoir central et les collectivités infra-étatiques, entre le centre et les périphéries (Wasso Misona, 2020).

L'autonomie financière des Provinces et des ETD rentre dans ce que l'on peut qualifier de division verticale du pouvoir qui s'articule autour des relations entre pouvoir normatif national et pouvoir normatif local, ce dernier étant alors la condition d'une véritable autonomie financière des collectivités locales infra-étatiques.

S'intéressant au modèle de l'État régional mis en place par la Constitution de 2006, Wasso Misona (2020) constate donc que l'autonomisation des collectivités locales se situe bien encore à un stade intermédiaire entre unitarisme et fédéralisme. Selon cet auteur, la structure unitaire de l'État est maintenue, mais les collectivités régionales, qui le composent, disposent d'une réelle autonomie normative et financière garantie par la Constitution. Cependant, l'analyse de la situation en RDC, c'est plutôt le modèle de l'État unitaire décentralisé qui traduit une division du pouvoir normatif et financier. Comme cela a été affirmé à travers les articles 3, 122 point 10, 171, 175 et 2005 de la Constitution, les collectivités locales infra-étatiques ne disposent que d'une autonomie normative largement limitée et conditionnée. Ceci rejoint la pensée de Maurice Duverger (1988) lorsqu'il fait ainsi remarquer qu'aucun pays, même le plus décentralisé, ne doit laisser les collectivités locales libres d'établir des impôts à leur gré. L'auteur donne deux raisons qui justifieraient sa pensée, d'abord, le fait que le contribuable se soucie de la somme totale d'impôts qu'il paie et en second lieu, l'intervention économique et sociale de l'État, qui caractérise les finances publiques modernes, doit s'exercer essentiellement dans le cadre national.

¹⁵ La pratique au sujet des ressources à caractère national reste caractérisée par le système de la rétrocession en lieu et place des retenues à la source, comme cela ressort de l'article 175 alinéas 2 de la Constitution de 2006.

Dans les faits, le modèle de l'État régional en RDC reste bien théorique s'agissant de l'autonomie financière des collectivités infra-étatiques. Alors que l'article 175 de la Constitution pose des principes clairs pour rendre effective l'autonomie financière des Provinces, la mise en œuvre de ces principes pose encore un problème.

En effet, l'alinéa 2 de l'article 175 de la Constitution pose un principe clair selon lequel la part des recettes à caractère national allouées aux Provinces est établie à 40 % à retenir à la source. Curieusement, le pouvoir central continue à gérer les recettes à caractère national comme si on était dans un État unitaire décentralisé. C'est ainsi que, au lieu de la retenue à la source, le pouvoir central garde encore le système de la rétrocession en violation de la Constitution. En dépit de la présence du pouvoir central au niveau provincial par rapport aux questions financières, les Provinces gardent toutefois une autonomie fiscale aménagée.

2.2. L'autonomie fiscale aménagée des Provinces

La libre administration des collectivités locales en tant que garantie de l'autonomie locale concerne aussi le pouvoir fiscal. Consacrée par la Constitution, la libre administration des Provinces est consacrée par l'article 123, point 1 de la Constitution de 2006. Elle concerne pour autant les compétences et les ressources (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 121).

Affirmé par les articles 3 et 123 point 1 de la Constitution, le principe de la libre administration des Provinces est, par ce fait, devenu un principe à valeur constitutionnelle. La libre administration des Provinces et ETD signifie, entre autres, l'autonomie fiscale. La Constitution de 2006 garantit le respect de l'autonomie financière des Provinces et diverses ETD, laquelle autonomie est corollaire de leur libre administration (Masso Misona, 2020). Cela suppose que les provinces et les ETD disposent des taxes, impôts, droits, redevances et autres droits financiers leur permettant d'exercer pleinement leurs compétences. Pour paraphraser J. Wasso Misona, les Provinces conservent une marge d'appréciation dans l'utilisation de leurs ressources. C'est ce que confirme l'article 175 de la Constitution qui, en plus des ressources fiscales¹⁶ provinciales, alloue une part des recettes à

¹⁶ Les ressources fiscales dans le contexte de cette analyse renvoie à toutes les ressources financières qui, comprend non seulement les impôts mais aussi, les taxes, droits et redevances.

caractère national aux collectivités locales infra-étatiques. La portion leur revenant est fixée à 40 % des recettes à caractère national à retenir directement à partir de la source.

S'agissant des ressources à caractère national, l'article 55 de la loi portant divers principes fondamentaux relatifs à la libre administration des Provinces précise à ce propos que les recettes à caractère national sont celles provenant des recettes administratives, judiciaires, domaniales et de participation ; les recettes des douanes et accises et enfin les recettes provenant des impôts recouvrés sur les grandes entreprises, des pétroliers producteurs ainsi que les autres impôts pouvant être perçus à leur lieu de réalisation Loi n°08/012 du 31 juillet 2008 portant principes fondamentaux relatifs à la libre administration des Provinces, 2008, art. 55).

Soulignons de même qu'en matière des ressources, le législateur (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 175, al. 3) détient une compétence législative de principe, les collectivités locales ayant compétence d'attribution. Pour cette raison, J. Wasso Misona (2020) soutient que les Provinces et les ETD ne disposent pas d'un véritable pouvoir fiscal, puisqu'elles ne peuvent ni créer des impôts, ni en déterminer l'assiette ou les modalités de recouvrement. Il invoque pour ce faire l'article 123-1° de la Constitution. C'est pour cette raison que l'autonomie fiscale des Provinces peut valablement être qualifiée d'une autonomie fiscale aménagée.

La compétence législative fiscale de principe reconnue au pouvoir central ressort également de l'article 175 al. 3 de la Constitution lorsqu'il attribue au parlement le pouvoir de fixer la nomenclature des autres recettes locales et la modalité de leur répartition (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 175, al. 3). En fait, le principe de l'autonomie financière des collectivités locales suppose que celles-ci puissent notamment déterminer l'assiette et le taux des impositions dans les limites fixées par la loi et aucun transfert de compétences entre l'État et les collectivités ne peut s'effectuer sans transfert des ressources correspondantes (Wasso Misona, 2020).

Ainsi, en lieu et place de compétence d'attribution, certains auteurs parlent de compétence législative encadrée, confiée aux collectivités infra-étatiques. Cela parce que certaines compétences reconnues par la Constitution au législateur en matière de ressources ne sont pas discrétionnaires. Cela étant, la consécration constitutionnelle de la répartition des recettes publiques en termes de pourcentage signifie que les diverses recettes fiscales et autres ressources propres des collectivités,

territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivité, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources, cette règle étant mise en œuvre par une loi (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 175, al. 3). Les articles 122, point 10, 123, pt 1 et 175 al.3 semblent ne pas être compatibles avec les articles 204 et 205 pourtant tous de la Constitution.

En fait, la Constitution congolaise, en garantissant l'autonomie fiscale des collectivités (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 3), a mis sur pied certains mécanismes fiscaux soutenant cette autonomie. C'est ainsi qu'au niveau de l'article 204 de la Constitution lequel traite des matières de la compétence exclusive des Provinces, les impôts, taxes et les droits provinciaux locaux, notamment l'impôt foncier, l'impôt sur les véhicules automoteurs et l'impôt sur les revenus locatifs doivent faire objet de la législation provinciale. Comment alors les matières de la compétence exclusive devraient encore faire objet d'une loi pour que les Provinces en jouissent pleinement ? N'est-ce pas là une sorte de contradiction. Et l'article 205 toujours de la Constitution d'ajouter que l'Assemblée nationale et le Sénat ne peuvent légiférer sur les matières de la compétence exclusive d'une Province. Ce qui remet en cause la position de Wasso lorsqu'il note que l'autonomie fiscale des collectivités, suppose que celles-ci puissent notamment déterminer l'assiette et le taux des impositions dans les limites fixées par la loi.

Le seul mécanisme de collaboration entre le pouvoir central et le pouvoir provincial est prévu par l'article 205. En effet, l'Assemblée nationale ne peut légiférer sur les matières de la compétence exclusive des Provinces qu'en vertu d'une habilitation (Constitution de la RDC de 2006, 2006, art. 205). Où serait alors l'autonomie financière des Provinces et des ETD lorsque ces dernières ne peuvent ni créer des impôts, ni en déterminer l'assiette ou les modalités de recouvrement.

Pourtant, en Province du Nord-Kivu, il y a un édit n°001/2018 du 27 janvier 2017, voté en toute indépendance s'agissant des règles de perception des impôts, droits, taxes et redevances de la Province. Dans cet édit, on retrouve des règles en rapport avec l'assiette, la constatation et la liquidation des impôts, droits, taxes et redevances. En tant que texte législatif, l'édit précité n'a pas besoin de référence à un autre texte législatif national, mais par contre abroge certaines matières de la législation antérieure (Edit n°001/2018 du 27 janvier 2018. Cet article supprime les exemptions accordées par l'Ordonnance-Loi n°69/009, aux immeubles nouvellement construits au Nord-Kivu, à partir du 1er janvier 1968 jusqu'au 31 décembre

de la 5e année qui suit celle de l'achèvement de la construction, 2018, art. 32).

L'autonomie fiscale prévue à l'article 3 de la Constitution et les matières exclusives des Provinces consacrées par l'article 204 toujours de la Constitution est qualifié d'autonomie encadrée¹⁷ et, à dire vrai, c'est une autonomie *suis generis*, car elle doit respecter les articles 122 et 175 de la même Constitution.

Conclusion

L'analyse ci-haut faite, nous situe par rapport à la division fiscale mise en place par la constitution. Cette constitution prévoit des mécanismes de transition entre l'ancienne législation fiscale et les perspectives.

Pour l'avenir, les ressources fiscales ou alors financières sont réparties entre le pouvoir central et le pouvoir local. Alors que la Constitution consacre la régionalisation avec comme, entre autres effets, l'autonomie financière qui est quand même une autonomie originale. Qualifiée tantôt d'autonomie encadrée, tantôt d'autonomie aménagée, l'autonomie fiscale reconnue aux entités régionales ou locales est finalement une autonomie unique à son genre.

Ainsi, la fiscalité congolaise a, ces derniers jours, une figure double présentant les aspects nationaux, mais aussi des transferts vers les Provinces, devenues régionalisées. Ceci peut paraître difficile à comprendre pour un État en stade expérimental d'une nouvelle orientation fiscale caractérisée par les impôts relevant de la compétence exclusive des Provinces tout en ayant ceux qui relèvent encore de la compétence du pouvoir central. Le principe selon lequel, le Constitutionnel l'emporte sur le Législatif facilite la compréhension de la configuration fiscale actuelle de la RDC.

Bibliographie

- COHENDET, M. A. (1998). *Droit public. Méthode de travail* (Montchrestien,).
- COLLET, M. (2019). *Droit fiscal* (7^e édition PUF).
- DUVERGER, M. (1988). *Finances publiques* (11e édition, PUF).

¹⁷ Autonomie encadrée est le terme qu'utilise Joseph Wasso Misona pour essayer de concilier les articles 3, 122 pt 10, 204 pt 16 et 205 de la Constitution de la RDC.

- KAMUKUNY MUKINAY, A. (2011). *Contribution à l'étude de la fraude en droit constitutionnel congolais* (l'Harmattan-Academia).
- MUHINDO MALONGA, T. (2010). *Droit constitutionnel et Institution politiques, théorie générale et droit constitutionnel congolais* (PUG, CRIG).
- NJOLI ESENG'EKELI, J. (2013). *Droit constitutionnel. L'expérience congolaise* (l'Harmattan).
- NTUMBA LUABA LUMU. (2007). *Droit constitution général* (éd. Universitaire africaine).
- OMANDJI LOKONDE P. (2016). *Finances publiques* (PUC,).
- PROVINCE DU NORD-KIVU, Edit n°001/2013 du 02 juillet 2013 fixant la nomenclature et les règles relatives aux taux des impôts de la Province du Nord Kivu, (2013).
- PROVINCE DU NORD-KIVU, Edit n°001/2018 du 27 janvier 2018. Cet article supprime les exemptions accordées par l'Ordonnance-loi n°69/009, aux immeubles nouvellement construits au Nord-Kivu, à partir du 1er janvier 1968 jusqu'au 31 décembre de la 5^e année qui suit celle de l'achèvement de la construction. (2018).
- PROVINCE DU NORD-KIVU, Arrêté provincial n°01/163/CAB/GP.NK/2023 du 09 janvier 2023 fixant les règles de perception des impôts, droits, taxes et redevance en Province du Nord-Kivu et de ses ETD., (2023).
- RDC, Loi n°08/012 du 31 juillet 2008 portant principes fondamentaux relatifs à la libre administration des Provinces, (2008).
- RDC, Constitution de la RDC de 2006, N°. 52, N° spécial (2006).
- WASSO MISONA, J. (2020). *Droit constitutionnel II, la Constitution de l'Etat de droit en RDC* (ULPGL).