Volume 21 Issue 10
Originally issued as A2

Global Journal of human-social science: a
Arts & Humanities - Psychology
Volume 21 Issue 2 Version 1.0 Year 2021
Type: Double Blind Peer Reviewed International Research Journal
Publisher: Global Journals
Online ISSN: 2249-460X & Print ISSN: 0975-587X

La Bonne Administration De La Justice Fiscale Au Cameroun

By Janvier Fermose
Université de Ngaoundéré

Introduction- La bonne administration de la just ice est aujourd'hui est une exigence inhérente à tout système juridique et juridictionnel. Elle pénètre toutes les disciplines du droit dans leur diversité et leur spécifique. Qu'elle soit perçue comme valeur, droit, exigence ou objectif, la bonne administration de la justice n'échappe pas aux préoccupations du législateur et du juge fiscal camerounais[1].

Conceptuellement, la notion de bonne administration de la justice est difficile à définir car, elle n'est pas souvent appréhendée de la même manière par les juges des divers ordres de juridiction. Cette notion donne lieu à une définition dans laquelle le volet « bonne administration » précède celui de « justice fiscale ».

Au sens analytique, le premier volet de la définition comprend deux axes, renvoyant respectivement aux termes « bonne » et « administration ». Au titre du premier, le terme « bonne », féminin de « bon », dérive du sens commun désignant ce qui est bien disposé, conforme aux règles morales ou sociales, favorable, juste, correct ou approprié[2].

GJHSS-A Classification: FOR Code: 199999

LABONNEADMINISTRATIONDELAJUSTICEFISCALEAUCAMEROUN

Strictly as per the compliance and regulations of:

© 2021. Janvier Fermose. This is a research/review paper, distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-Noncommercial 3.0 Unported License http://creativecommons.org/licenses/by-nc/3.0/), permitting all non-commercial use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

La Bonne Administration De La Justice Fiscale Au Cameroun

Janvier Fermose

Introduction

La bonne administration de la justice est aujourd'hui est une exigence inhérente à tout système juridique et juridictionnel. Elle pénètre toutes les disciplines du droit dans leur diversité et leur spécifique. Qu'elle soit perçue comme valeur, droit, exigence ou objectif, la bonne administration de la justice n'échappe pas aux préoccupations du législateur et du juge fiscal camerounais[1].

Conceptuellement, la notion de bonne administration de la justice est difficile à définir car, elle n'est pas souvent appréhendée de la même manière par les juges des divers ordres de juridiction. Cette notion donne lieu à une définition dans laquelle le volet « bonne administration » précède celui de « justice fiscale ».

Au sens analytique, le premier volet de la définition comprend deux axes, renvoyant respectivement aux termes « bonne » et « administration ». Au titre du premier, le terme « bonne », féminin de « bon », dérive du sens commun désignant ce qui est bien disposé, conforme aux règles morales ou sociales, favorable, juste, correct ou approprié[2]. Au sens juridique, à défaut d'une définition propre, le terme « bonne » fait l'objet d'une appropriation ou d'une utilisation suivant les différentes disciplines juridiques. Il peut alors, au féminin, renvoyer tantôt à la bonne foi, tantôt aux bonnes mœurs ; alors qu'au masculin, référence peut être faite aux bons comme titre de créance, bons d'achat, bons de caisse, bons de délégation, bons du trésor[3] ou singulièrement des « bons pour » ou des bons offices[4]. En second titre, si le sens de la notion d'administration varie suivant les disciplines juridiques[5], elle revêt, pour l'essentiel, une double acception : au sen commun, il désigne l'action ou le fait d'une activité ; alors qu'au sens juridique, il signifie (en minuscule) le fait, l'activité d'administrer ; et (en majuscule) le service public au sens formel du terme ou par extension, synonyme de la puissance publique[6].

Suivant le second volet, la définition de la notion de «*justice fiscale*» impose que la clarification du premier terme précède le second. Le concept de justice, pris isolément, peut avoir plusieurs sens : dans un premier sens, la justice est une vertu, un sentiment d'équité que l'on porte au fond de soi-même[7]. Dans un second sens, plus familier aux juristes, la justice est un pouvoir : c'est le pouvoir de juger et de dire le droit à l'occasion d'une contestation. Dans le cadre de cette étude, le mot « *justice* » est employé pour désigner l'ensemble des institutions permettant de rendre la justice et au moyen desquelles le pouvoir de juger est exercé[8].

Quant au terme « fiscal », de façon générique, il désigne « *ce qui se rapporte à l'impôt, à la fiscalité* »[9] ou ce qui marque « *l'appartenance au fisc de ce qu'il qualifie* »[10]. Il désigne alors tout phénomène qui concerne ou qui a trait, peu ou prou, à l'impôt. Il est souvent assimilé à celui de l'impôt mais au sens technique, il englobe les « impositions de toutes natures » qui autant que l'impôt sont des créances fiscales[11].

Author: Enseignant - Chercheur, Université de Ngaoundéré, Cameroon. e-mail: jfermose@gmail.com

[1] J. FERMOSE, « Le juge de l'impôt en droit camerounais », *RTF*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de droit de SFAX, n°23, décembre 2016, p. 232.

[2] *Dictionnaire Hachette de la langue française*, 2019, p. 65.

[3] S. GUINCHARD et Th. DEBARD(sous la dir.), *Lexiques des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 25éd, 2017-2018, pp. 72-73

[4] Les bons offices désignent le « *mode de règlement des conflits internationaux consistant dans l'interposition d'une tierce puissance qui cherche à rapprocher les parties pour les amener à entamer une négociation ou à recourir à un autre mode de règlement pacifique* ». *Lexique des termes juridiques, op.cit.*, p. 73.

[5] En droit administratif, au sens organique, l'administration désigne l'ensemble des personnes physiques ou morales investies d'une mission de service public ; alors qu'au sens fonctionnel, elle désigne l'ensemble des activités ou les missions dont l'administration est investie en vue de la satisfaction des besoins d'intérêt général. En droit civil, elle désigne non seulement le pouvoir d'accomplir les actes nécessaires à la conservation et à la mise en valeur d'un bien ou d'un patrimoine, mais également l'ensemble des actes accomplis dans ce but. Voir, *Lexique des termes juridiques*, *op.cit.*, p. 22.

[6] *Ibidem*.

[7] Voir : J. RAWLS, *Théorie de la justice,* Paris, Seuil, 1987 et *Justice et Démocratie,* Paris, Seuil, 1993 ; B. PLAGNET, « Constitution et justice fiscale », in *Droit constitutionnel et principe d'égalité,* Recueil des Cours de l'Académie Internationale de Droit Constitutionnel, Volume 14, Tunis, CERES, 2005, pp.193 et s.

[8] Voir R. PERROT, *Institutions judiciaires,* Paris, Montchrestien, 10ème éd., 2002, pp. 21 et s. ; J. VINCENT, S. GUINCHARD, G. MONTAGNIER et A. VARINARD, *Institutions judiciaires. Organisation. Juridictions. Gens de justice,* Paris, Dalloz, 1999, p.1.

[9] G. CORNU (sous la dir.), *Vocabulaire juridique*, 10e édition, 2014, p. 461.

[10] L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, LGDJ, 2000, p.264.

[11] Si la créance fiscale, comme toutes les autres créances, repose sur un rapport d'obligation et une valeur, elle reste, toutefois, une créance d'un genre particulier : premièrement, la nature de l'obligation existant entre l'administration fiscale et le contribuable ne se décline qu'en une obligation de payer ; deuxièmement, la créance fiscale ne repose pas

© 2021 Global Journals

Au sens synthétique, la bonne administration de la justice fiscale peut être entendue de la manière suivante : la condition suivant laquelle la justice fiscale est organisée conformément à la loi, la garantie de l'indépendance du juge dans l'exercice de sa fonction de juger, le respect des droits de la défense des justiciables, ainsi que du droit à un procès fiscal équitable. Elle suppose alors le droit à un délai raisonnable, le droit à un juge indépendant et impartial, le respect des droits de la défense, la publicité, la célérité de la procédure, etc. Elle suppose surtout la bonne justice, le bon juge et la garantie des droits permanents des justiciables.

Historiquement, la justice fiscale entretient un lien étroit avec l'évolution du contentieux fiscal au Cameroun comme dans beaucoup d'autres Etats de l'Afrique noire francophone[12]. Cette évolution possède une trajectoire comprenant trois séquences : les périodes ante coloniale, coloniale et post indépendance.

La période d'avant colonisation, d'abord. Pendant cette période, il existait déjà dans les Etats de l'Afrique noire francophone et particulièrement au Cameroun une justice fiscale tribale ou clanique exercée dans les royaumes et les chefferies[13]. Les contribuables étaient alors soumis à une « fiscalité-contribution » ou à une « fiscalité-sanction » dont le chef traditionnel en était le garant de la légalité fiscale traditionnelle. Ainsi, dans la tradition animiste ou islamique, il existait alors une « légalité fiscale traditionnelle »[14] et donc un droit coutumier fiscal[15].

La période coloniale, ensuite. La justice fiscale, durant cette période, est intimément liée à l'institution de la dualité juridictionnelle en matière fiscale au Cameroun et dans les autres Etats de l'A.E.F à la faveur des textes métropolitaines français, notamment les décrets du 05 août 1881 et du 30 décembre 1912[16]. Avant l'indépendance en 1960, le Cameroun a connu une évolution particulière en matière fiscale au fil du temps. En premier lieu, durant le protectorat allemand, avait institué une sorte de justice fiscale de 1884 à 1916 établie sur l'impôt de capitation (1902). En second lieu, durant le mandat franco-britannique de 1922 à 1945, le Cameroun va connaître une justice fiscale binaire. Dans la partie occidentale du Cameroun, l'Angleterre appliquait le système de la *Common law* où l'administration était soumise aux mêmes droits que les justiciables contribuables[17], et ceci jusqu'à la tutelle de l'ONU et à l'autonomie interne (1945 à 1960). Dans la partie orientale, était appliqué le système de dualité juridictionnelle avec l'édiction des textes fiscaux d'origine nationale[18]. Ainsi, furent formellement attribué au juge administratif le contentieux des impôts directs et assimilés et au juge judiciaire, celui des impôts indirects et assimilés.

La période post indépendance, enfin. Bien qu'inspirés des textes fiscaux des puissances mandataires et tutélaires, les autres Codes généraux des impôts élaborés au lendemain des indépendances dans les États de l'Afrique noire francophone et au Cameroun notamment, ont préservé cette clé de répartition des compétences juridictionnelles fondées sur la nature des impôts. La consécration de la dualité juridictionnelle fiscale issue de la production du jurislateur colonial va être reproduite presque similairement dans la législation fiscale actuelle[19]. Depuis la loi du 19 avril 2002portant Code général des impôts de la République du Cameroun, lequel unifia les différents textes et codes[20]et les CGI ayant suivi chaque année, la dualité juridictionnelle en matière fiscale demeure en vigueur[21].

Sous cet ancrage historique et normatif, l'étude de la bonne administration de la justice fiscale revêt un double intérêt. En premier lieu, l'intérêt heuristique est binaire. L'étude possède un attrait en rapport avec la théorie de la justice formulée par John RAWLS, car la justice fiscale est une institution au centre de la solidification de l'Etat de droit ; de même l'étude est

nécessairement sur un équilibre entre les sommes payées et les prestations reçues ou fournies car, quand bien même elle est éteinte par le contribuable, elle ne lui assure pas une contrepartie directe ; troisièmement, le consentement de l'obligation fiscale est un consentement d'un type particulier qui résulte de la volonté générale notamment du législateur (art. 26 al. 2 de la constitution camerounaise).

[12] J. FERMOSE, *Le juge fiscal : contribution à l'étude des caractéristiques du juge fiscal en droit camerounais,* Thèse de doctorat, Université de Ngaoundéré, mai 2019, pp. 42-50.

[13] G. MANGIN, « Les structures de l'appareil juridictionnel », *in Encyclopédie juridique de l'Afrique, Les Nouvelles Editions Africaines*, 1982, pp. 239-268.

[14] A. BANGO, *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC),* Thèse de doctorat, Université Jean Moulin Lyon 3, juillet 2009, p.66.

[15] C. DURAND (Documents édités et présentés par), *Fiscalité et politique. Les redevances coutumières au Tchad.1900-1956, L'Harmattan, coll. Pour mieux connaître le Tchad*, 1995, p. 322.

[16] Ce décret fut rendu applicable au Cameroun le 22 mai 1924.

[17] F. X. MBOME, *Le contentieux fiscal camerounais,* Yaoundé, Presses Universitaires d'Afrique, 2000, p.8 ; F. ATECK ADJAM, *Droit du contentieux fiscal camerounais*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2e édition, 2017, p. 108.

[18] En l'occurrence, l'arrêté du 29 novembre 1919, créant une taxe de consommation sur diverses marchandises.

[19] Loi n°2002/03 du 19 avril 2002, portant Code général des impôts de la République du Cameroun.

[20] Le nouveau CGI de 2002 va regrouper les dispositions des précédents textes fiscaux notamment le Code général des impôts, le Code de l'enregistrement, du timbre et de la curatelle (ordonnance n° 73/21 du 29 mai 1973, ordonnance n° 73/25 du 29 mai 1973), ainsi que celles des lois de finances postérieures. Ce CGI visait alors à actualiser, à simplifier et à unifier la législation fiscale camerounaise qui jusqu'alors était éparse. Il avait aussi pour objectif d'une part, de prendre en compte les récentes évolutions relatives au programme régional de la CEMAC, les impératifs de mobilisation des recettes fiscales notamment en matière de recouvrement ; et d'autre part, le renforcement des droits du contribuable.

[21] Voir : articles L 126 et L55 du CGI pour l'exercice 2021.

© 2021 Global Journals

stimulante en raison du développement de la justice fiscale qu'elle permet de ressortir dialectiquement. En second lieu, l'intérêt pratique n'est pas en reste. Pour l'essentiel, il s'agit de contribuer à la connaissance de l'office du juge statuant en contentieux fiscal tant en sa qualité de juge serviteur, censeur ou créateur du droit. Ainsi, il plaît d'édifier la conscience collective sur l'administration de la justice fiscale au Cameroun.

Fort d'un tel intérêt, la question centrale de notre contribution se décline comme suit : comment la bonne administration de la justice est-elle appréhendée dans l'ordre juridictionnel fiscal camerounais?

En réponse à cette problématique et suivant une démarche dogmatique, on peut avancer l'hypothèse selon laquelle l'exigence de la bonne administration de la justice fiscale est partiellement garantie dans l'ordre juridictionnel camerounais. En réalité, la justice fiscale camerounaise ne peut pas faire l'objet d'une lecture à sens unique car, en rapport avec la loi et dans son application, la bonne administration de la justice est légalement assurée(I). Mais en rapport avec les parties et le procès fiscal, elle est pratiquement déséquilibrée(II).

I. Une Justice Fiscale Légalement Administrée

La bonne administration de la justice apparaît dans le travail juridictionnel, et plus généralement, dans l'organisation de la justice fiscale[22]. Ainsi, le droit positif camerounais nous incite à comprendre la bonne administration de la justice fiscale comme un principe directeur de l'organisation du contentieux fiscal. Elle suppose une justice fiscale non seulement organiquement structurée (A) mais fonctionnellement assurée (B).

a) Une justice fiscale organiquement structurée

La bonne administration de la justice, en cette qualité, intervient au cœur de la structuration de la justice fiscale car, elle suppose une organisation précise des juridictions fiscales (1) mais également à une répartition claire des compétences fiscales (2).

i. *Une organisation précise entre ordres de juridictions fiscales*

La bonne administration de la justice apparaît comme une principe directeur de l'organisation des juridictions fiscales. Si la constitution en vigueur[23], procède seulement à la répartition des compétences entre les ordres de juridictions administratives et judiciaires, le juge constitutionnel camerounais, contrairement à son homologue français[24], n'a pas encore eu à prendre position sur l'intérêt constitutionnel de la bonne administration de la justice d'une manière générale, et de la justice fiscale en particulier. Néanmoins, c'est sur le socle constitutionnel des ordres de juridictions institués que le législateur fiscal camerounais fonde le partage des compétences juridictionnelles en matière fiscale. Dans un souci d'une bonne administration de la justice, le droit positif camerounais a, sous le prisme juridictionnel, fondé l'organisation de la justice fiscale sur la dualité organique, même si une telle organisation demeure discutable.

D'une part, la traditionnelle dualité organique illustre de l'intégration de la justice fiscale dans le cadre institutionnel des ordres de juridictions administratif et judiciaire. A la lecture des textes aménagés et des solutions jurisprudentielles adoptés au Cameroun, et dans d'autres États à titre comparatif, il ressort qu'il existe organiquement une pluralité des juges appelés à statuer sur les litiges fiscaux. La mise en perspective du contentieux fiscal permet de constater que ni au sens restreint, c'est-à-dire classique de justice administrative, ni au sens élargi de type ou genre de juridiction, on ne rencontre un juge fiscal unique appelé à statuer en contentieux fiscal; mais plutôt une organisation précise des compétences fiscales entre les deux ordres de juridiction classique[25]. La justice fiscale, en vertu des dispositions du Code général des impôts et en pratique, épouse la traditionnelle dualité organique. Il intègre à cet effet le cadre normatif et institutionnel des ordres de juridiction préexistants. Contrairement au contentieux administratif général où le juge compétent est le juge administratif et le juge civil pour le contentieux civil, en contentieux fiscal, la dualité des juges demeure la règle.

D'autre part, l'on pourrait s'intéresser sur le moyen discuté qui porte sur la question de l'organisation du contentieux fiscal au-delà de la traditionnelle dualité organique. Il s'agit de l'affirmation de cette compétence au profit des juridictions constitutionnelle et communautaire qui viennent mettre fin à la dualité classique. A la réalité, la bonne justice fiscal n'est pas remise en cause car, l'intervention de ces ordres de juridictions nouveaux dans le contentieux fiscal est sans conséquence réelle sur les ordres de juridictions traditionnels, dont le fondement des compétences reste régi par les dispositions pertinentes du CGI. Si le législateur fiscal camerounais a fait des ordres administratif et judiciaire le cadre organique et institutionnel du contentieux fiscal, le développement du contentieux de la responsabilité et du contentieux de l'annulation a davantage enrichie la justice fiscale au

[22] En France, voir : Conclusions Bernard sur CE Ass., 11 mai 1959, Miret ; Sirey 1959, p. 146.

[23] Il s'agit principalement de la loi n°96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la constitution du 02 juin 1972, laquelle a été révisée à la faveur de la loi n°2008/001 du 14 avril 2008.

[24] Conseil constitutionnel, 23 janvier 1987, loi transférant à la juridiction judiciaire le contentieux des décisions du Conseil de la concurrence, n°86-224 DC, considérant 15.

[25] *Ibid.*, p. 13.

© 2021 Global Journals

niveau communautaire et constitutionnel[26]. Mais ces types de contentieux demeurent résiduels. Cette organisation précise entre les ordres de juridictions entraîne comme corollaire une répartition régulée des compétences au sein des juridictions fiscales. Il s'agit là d'une autre forme d'expression de la bonne administration de la justice fiscale.

ii. *Une répartition régulée des compétences juridictionnelles fiscales*

A partir d'un socle constitutionnel tiré des ordres des juridictions, le législateur camerounais va se baser implicitement sur la bonne administration de la justice comme mécanisme de répartition des compétences fiscales entre les juridictions administratives et judiciaires. A côté du CGI camerounais, les lois relatives à l'organisation judiciaire[27] sont venues mettre en place la justice fiscale administrative moderne calquée sur le modèle pyramidal achevé ou presqu'achevé de la justice judicaire. Dans la perspective de la bonne administration de la justice fiscale, le législateur ainsi que le juge fiscal contribuent de manière déterminante à rationaliser la répartition des compétences juridictionnelles fiscales fondées sur des considérations textuelles et structurelles.

En premier lieu, la répartition des compétences[28] entre le juge administratif et le juge judiciaire est fondée sur les textes et reste l'une des principales clés utilisés par le législateur et le juge fiscal. La clé de cette répartition a longtemps été justifiée par la nature des impositions en cause, c'est-à-dire, le juge administratif officiant en matière d'impôts directs, et le juge judiciaire se spécialisant dans les contestations relatives aux impôts indirects[29]. La justice fiscale repose donc sur des bases solides. Ainsi, les bases textuelles de la répartition des instances fiscales au Cameroun sont précisées par le CGI, et plus spécifiquement, le Livre des procédures fiscales. Cette option normative n'est pas propre qu'à cet État, elle est perceptible dans la plupart des États ayant opté pour le dualisme juridictionnel en matière fiscale[30]. A ce titre, les bases textuelles des compétences du juge administratif et du juge judiciaire sont respectivement posés aux articles L 126[31], 419 et L 55 du CGI[32]. Si le CGI constitue la loi spéciale de référence qui consacre fondamentalement la dualité juridictionnelle en matière fiscale, les règles de répartition de compétences demeurent les mêmes en matière de contentieux fiscal local, à l'exception des règles spécifiques applicables aux impôts locaux[33]. De même, par souci d'une bonne justice fiscale, s'il est clair qu'une grande place de choix est accordée aux juges fiscaux administratif et judiciaire dont les compétences sont, sans nul doute, expressément attribuées par les textes fiscaux, il reste vrai que l'interprétation de ces mêmes textes, et bien d'autres, n'exclut pas la possibilité de s'intéresser au juge constitutionnel ou à celui communautaire.

En second lieu, la bonne administration de la justice fiscale nécessite une structuration appropriée des juridictions statuant dans ce domaine. Sur le plan de la structure organique, la compétence de droit commun des tribunaux administratifs en premier ressort tiennent à « l'objet du litige » et « à l'intérêt d'une bonne administration de la justice ». Pour une bonne organisation juridictionnelle, le constituant et le législateur ont calqué les juridictions fiscales sur un modèle hiérarchisé, étagé et ordonné sous l'angle structurel. Ainsi, qu'il s'agisse des juridictions administratives ou de celles judiciaires, l'on trouve tantôt des juridictions qui statuent en instance, tantôt celles qui statuent en appel ou en cassation. Pendant longtemps le CGI a fait de la Chambre administrative de la Cour Suprême, le juge fiscal administratif d'instance[34]. Mais plus tard, la création et la mise en place des tribunaux

[26] J. FERMOSE, *Le juge fiscal : contribution à l'étude des caractéristiques du juge fiscal en droit camerounais, op. cit.*, pp. 83-88 ; MARCHESSOU (Ph.), « Réflexions sur l'interprétation des textes fiscaux », *in Mélanges Paul AMSELEK*, Bruylant, 2005, p. 560.

[27] Au Cameroun, voir : loi n°2006/015 du 29 décembre 2006 portant organisation judiciaire ; loi n°2006/022, du 29 décembre 2006, fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs ; loi n°2009/016 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour suprême.

[28] La compétence désigne *« un pouvoir juridique, une capacité d'action en vertu desquels les organes juridictionnels et administratifs sont habilités par l'ordre juridique, à créer des normes juridiques individuelles en application des normes générales »*. KELSEN (H.), *Théorie pure du droit*, Paris, PUF, 1966, p. 198.

[29] J. FERMOSE, « Le juge de l'impôt en droit camerounais », *RTF*, n°23, décembre 2016, p. 209.

[30] Au Gabon, (art. P 1077 al. 1 et 2 du CGI gabonais) ; en France (art. L 199 du LPF français) ; au Tchad (art. R 23 du LPF tchadien).

[31] *« En matière d'impôts directs et taxe sur la valeur ajoutée ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'Administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux intéressés, peuvent être attaquées devant le tribunal administratif, dans un délai de soixante jours à partir du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision ».*

[32] Cet article dispose que : *« les poursuites de droit commun comprennent trois degrés: la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente. Ces trois degrés constituent des poursuites judiciaires, c'est-à-dire seuls les tribunaux judiciaires sont compétents pour statuer sur la validité de ces actes ».*

[33] En matière de contentieux fiscal local, l'article C 136 du CGI et l'article 136 de la loi n°2009/019 énoncent similairement que le recours contentieux des impôts locaux obéit aux règles et procédures prévues par le Livre des procédures fiscales, sous réserve des dispositions spécifiques régissant les taxes communales. De même, l'article 140 alinéa 2 de la loi n°2009/019 ajoute que le recours contentieux porté devant la juridiction administrative compétente obéit aux règles et procédures prévues par le Livre des procédures fiscales pour les impôts de l'État (art. 136 de la loi n°2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale).

[34] A ce titre, s'agissant des impôts directs et de taxe sur la valeur ajoutée, l'article L126 des CGI (2013 à 2015) précisait alors que *« les décisions rendues pas L'Administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux intéressés, peuvent être attaquées devant la Chambre Administrative de la Cour Suprême »*. Voir : article L126 du LPF camerounais et l'article C138 du CGI et de la loi n°2009/019 portant fiscalité locale.

© 2021 Global Journals

administratifs[35] notamment dans les dix (10) chefs-lieux des régions[36] a permis que ceux-ci puissent désormais statuer en qualité de juge fiscal administratif d'instance[37]. L'organisation actuelle des juridictions judiciaires de premier degré statuant en contentieux fiscal camerounais découle des dispositions du CGI et de la loi du 26 décembre 2006 portant organisation judiciaire. En vertu de l'article L55 du LPF camerounais, les tribunaux judiciaires sont juges du contentieux fiscal judiciaire, tant pénal que civil. La limite du domaine d'intervention du TGI quant au montant de la demande ne s'applique pas au contentieux fiscal. Dans le contentieux civil et hormis les cas de compétence exclusive, si le TGI ne peut connaître que des litiges dont le montant excède 10 millions[38], cette restriction est ignorée en matière fiscale. C'est dire que le TGI jouit donc d'une compétence non restrictive nonobstant le montant de la demande. En sus, en matière pénale, conformément aux articles L107 et s. du LPF et contrairement à toute logique jusqu'ici observée dans les procédures administratives et civiles, les fondements juridiques de la répression pénale en matière de fraude fiscale se trouvent essentiellement dans les dispositions du Code général des impôts et non dans le code pénal.

En sus, la garantie de la justice fiscale suppose l'aménagement des voies de recours. Le contentieux fiscal a prévu des voies de recours en appel et en cassation autant dans l'ordre administratif que judiciaire. Dans le premier cas, le CGI ouvre expressément la possibilité au requérant fiscal d'interjeter appel devant la juridiction fiscale d'appel en l'occurrence la Chambre administrative de la Cour Suprême[39]. L'article L 140 du LPF en utilisant la formule « toutes les voies de recours », entend y intégrer tout aussi le recours en appel et le pourvoi en cassation[40]. De même, les voies de recours prévues par le CGI pour la contestation des impôts d'Etat devant le juge de l'impôt restent applicables aux impôts locaux en combinaison des articles C136 et C140 du CGI, sous réserves des dispositions spécifiques aux taxes communales[41]. Dans le second cas, une lecture combinée des dispositions du CGI et de la loi portant organisation judiciaire, laisse voir une institution de la Cour d'appel[42] comme juge de second degré du contentieux fiscal judiciaire. Le pourvoi se fait devant la Cour suprême[43], plus précisément la chambre judiciaire pour le contentieux fiscal judiciaire et les sections réunies de la Chambre administrative pour le contentieux fiscal administratif. Outre l'aspect organique de la bonne administration de la justice fiscale, celle-ci épouse certains attributs dans son aspect fonctionnel.

b) Une justice fiscale fonctionnellement assurée

La bonne administration de la justice fiscale suppose que le juge fiscal veuille avant tout à la bonne application de la loi fiscale en disant le droit (1) mais aussi lorsqu'il contribue souvent que nécessaire à sa création (2).

i. *La diction du droit par le juge fiscal*

La bonne administration de la justice fiscale n'est possible que si le juge à vocation première à appliquer la loi dont il est juge et arbitre[44]. Dans ce sens, le juge fiscal n'a donc pas vocation à se substituer à la loi dont il veuille au respect et en garantit l'application. Il est alors un serviteur de la loi fiscale. Au-delà des fondements théoriques, historiques et de ses manifestations pratiques, la bonne administration de la justice invite à assurer la bonne application de la loi en vue de respecter la volonté du législateur. Avant la période révolutionnaire, si le mythe de la loi était entretenu, la loi ne pouvait errer et le législateur non plus ne pouvait se tromper[45], le juge prononce avant tout

[35] Loi n°2006/022 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et fonctionnement des tribunaux administratifs

[36] On a donc au total dix (10) tribunaux administratifs (ci-après TA): le TA du Centre/ Yaoundé, le TA du Littoral/ Douala, le TA du Sud/Ebolowa, le TA de l'Est/ Bertoua, le TA de l'Ouest/Bafoussam, le TA du Sud-Ouest/Buéa, le TA du Nord-Ouest/Bamenda, le TA de l'Adamaoua/Ngaoundéré, le TA du Nord/Garoua et le TA de l'Extrême-Nord/Maroua.

[37] Les décisions du TA en matière fiscale sont légions, entre autres : TA/Centre, jugement n°252/2017/TA-YDE, du 08 août 2017, Affaire *Société SISSEL S. A. C/Etat du Cameroun (MINFI)* ; TA/Nord (Garoua), ordonnance n°02/2015/RF/RE/ADM, du 22 juillet 2015, *Société CONFEX Oil Cameroun SARL C/Etat du Cameroun (MINFI-Centre Régional des impôts du Nord à Garoua)* ; TA/Littoral, ordonnance n°61/OSE/PTA/DLA/2015, *Société P.P.S.M SARL C/Etat du Cameroun (MINFI)*, etc.

[38] Les articles (1) b et 18 (1) de la loi n°2006/015 du 29 décembre 2006 portant organisation judiciaire.

[39] A cet effet, l'article L 140 du LPF dispose que : *« A l'issue de la procédure contradictoire, le Tribunal Administratif rend une décision. Toutes les voies de recours prévues par la législation sur l'organisation et le fonctionnement des Tribunaux Administratifs et de la Cour Suprême sont ouvertes aux parties »*.

[40] Voir : appel n°15/RG/A/2012, du 02 avril 2012, arrêt n°83/A/2015, du 28 octobre 2015, affaire *Société SODEXHO Cameroun C/Etat du Cameroun (MINFI)* ; appel n°08/RG/2011 du 18 janvier 2011, arrêt n°59/2015/CA/CS, du 23 septembre 2015, Affaire *Société SOCEM C/Etat du Cameroun (MINFI),* etc.

[41] Voir aussi, les articles C136 et C140 de la loi n°2009/019 portant fiscalité locale.

[42] Il en existe actuellement 10 Cours d'appel au Cameroun chacune située dans une capitale régionale. L'article 19 de loi n°2006/015 du 29 décembre 2006 portant organisation judiciaire modifiée et complétée par la loi n°2011/0 27 du 14 décembre 2011 dispose qu': *« Il est créé une cour d'appel par région. Toutefois, suivant les nécessités de service, le ressort d'une cour d'appel peut être par décret du Président de la République étendu à plusieurs régions »*.

[43] Voir, les jugements : pourvoi n°19/P/RG/2015, du 16 février 2015, arrêt n°74/FF/2016, du 09 novembre 2016, affaire *UACAM-VIE C/Etat du Cameroun (MINFI)* ; Pourvoi n°21/RG/FF/2015, du 26 juin 2015, arrêt n°013/FF/2017, du 08 février 2017, affaire *Société BICEC SA C/Etat du Cameroun (MINFI)*, etc.

[44] F. OST, « Juge-pacificateur, juge-arbitre, juge-entraîneur. Trois modèles de justice », *in F. OST, M. VAN DE KERCHOVE M. et P. GERARD* (dir.), *Fonction de juger et pouvoir judiciaire*, *transformations et déplacements*, Bruxelles, Presse de l'Université Saint-Louis, 1983, p. 47.

[45] La démystification de la loi au fil du temps à partir de la seconde moitié du XIXe siècle a conduit à contrôler la volonté du législateur par

© 2021 Global Journals

l'expression de la volonté de la loi. Dès lors, la justice fiscale n'est bien administrée que si le juge fiscal se fait serviteur de la loi, en même temps qu'il se veut être le censeur.

Primo, le juge fiscal est le serviteur de la loi puisqu'il est la bouche qui la prononce[46] ou celle par laquelle la loi parle[47]. A ce titre, il dit le droit et tranche les conflits entre les parties[48]. Au sens de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 portant révision de la constitution du 02 juin 1972, il statue selon la loi et sa conscience, entant que serviteur de la loi et au nom du peuple camerounais[49]. Ainsi, le juge fiscal se doit de suivre la loi, de l'appliquer, d'en rechercher la lettre et l'esprit. Il a pour mission de faire respecter la volonté du législateur. Il en va ainsi des dispositions du CGI référencé dans les motifs et les dispositifs des décisions du juge judiciaire en instance, en appel ou en cassation. En sus, en vue d'assurer une bonne application de la loi, le juge fiscal est doublement protégé des immixtions dans sa fonction de juger : d'abord, en vertu du principe de la séparation des pouvoirs[50], la soumission du juge à la loi suppose qu'il est séparé de l'influence des autres pouvoirs institués dans l'Etat, notamment les pouvoirs législatif et exécutif. Ensuite, le juge est indépendant vis-à-vis du Parlement à travers le sacro-saint principe de la non-rétroactivité des lois fiscales. Ce principe voudrait que, pour une bonne administration de la justice, le législateur ne puisse interférer dans les procédures judicaires en instances ou dont les décisions sont rendues au fond[51]. A la fonction de serviteur du juge fiscal, se greffe celle de censeur de la loi, gage d'une bonne administration de la justice fiscale.

Secundo, la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 pose les bases d'un juge constitutionnel censeur. Par conséquent, statuant sur la constitutionnalité des lois[52], une interprétation extensive de cette disposition laisse observer que le Conseil constitutionnel, entant que censeur de la loi, peut connaître des lois fiscales et toutes autres lois[53].De même, si la constitution camerounaise reconnaît que le législateur dispose, en règle générale, d'une plénitude de compétences en matière fiscale[54], l'office du juge constitutionnel comme censeur de la loi est donc naturel et substantiel en tant que gardien des libertés constitutionnelles[55]. Outre le domaine réglementaire[56], en reconnaissant un partage du pouvoir fiscal entre le législatif et l'exécutif, le juge constitutionnel doit veiller au respect des compétences fiscales entre ces deux pouvoirs. Si la bonne administration de la justice fiscale suppose que la loi soit bien appliquée par le juge fiscal, celui-ci peut contribuer souvent que nécessaire à sa création.

ii. *La création du droit par le juge fiscal*

La bonne administration de la justice infère à ce que le juge fiscal au-delà d'une application mécanique de la loi, en précise le sens et la portée. En vue d'une bonne administration de la justice, le juge se doit d'interpréter la loi. L'interprétation juridictionnelle conduit le juge fiscal camerounais à s'intéresser au droit substantif, c'est-à-dire, aux normes substantielles du droit fiscal entant que *« droit qui constitue la matière du litige »*[57]. De même, l'application du droit fiscal lui impose de clarifier, d'interpréter et d'harmoniser les règles processuelles du processus d'imposition avec la juridicité de l'impôt tant il est que ces règles sont à la fois éparses et complexes. L'analyse du chantier jurisprudentiel du juge fiscal camerounais permet d'observer que celui-ci contribue à l'édification des normes fiscales en rapport avec le procès fiscal. Ainsi, en exerçant son pouvoir normateur, il participe à la création du droit substantiel et processuel.

D'une part, le juge fiscal assure la conformité de l'activité matérielle et normative du fisc au droit, ainsi que la *« compréhensibilité du contenu, ou de la signification et de la portée exacte de la norme fiscale »*[58]. A ce titre, il contribue non seulement à rendre

l'institution d'un contrôle de constitutionnalité des lois en France et au Cameroun, à partir de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996. Ainsi, le juge constitutionnel en qualité de juge fiscal est censeur de la loi fiscale. Il assure le contrôle de conformité de la loi fiscale à la constitution, tout comme, il peut garantir le respect des règles de compétences entre les institutions de l'Etat.

[46] MONTESQUIEU, *L'Esprit des lois*, Livre XI, chap. VI (une édition électronique réalisée à partir du Livre de Montesquieu (1758), www.Classiques.uqac.ca/www.ecole.alsacienne.org). En sus, historiquement, la soumission du juge à la loi, tire son fondement du principe représentatif, en l'occurrence celui du consentement à l'impôt. Il s'agit d'un principe médiéval consacré dans la constitution camerounaise, en vertu duquel seul le Parlement a le pouvoir d'autoriser la levée de l'impôt et toutes autres formes de prélèvements obligatoires.

[47] Ch. PERELMAN, *Logique juridique- nouvelle rhétorique*, Paris, Dalloz, n° 87.

[48] R. CHAPUS, « Qu'est-ce qu'une juridiction ? La réponse de la jurisprudence administrative », *in Recueil d'études en hommage à Charles EISENMANN*, Paris, *CUJAS*, 1977, pp.265-290 ; L. DEPANDOUR TARRIDE, « Juge (longue durée) », *in Dictionnaire de culture juridique*, p.867.

[49] Article 37 alinéas (1) et (2) de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996.

[50] Montesquieu, *L'esprit des lois*, chap.VI, Livre XI.

[51] Mais la rétroactivité est admise s'agissant de certaines lois de validations, lois interprétatives, ou, au sens du droit pénal, les lois pénales plus douces. A la vérité, le juge fiscal camerounais a rappelé, à bien des occasions, les hypothèses dans lesquelles une loi fiscale peut être rétroactive.

[52] Article 46 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996.

[53] Notamment les lois de finances (lois de finances de l'année, de finances rectificatives, de règlement), les lois organiques, etc. Voir, LEKENE DONFACK, *Les finances publiques camerounaises*, Berger-Levrault, Paris, 1987, pp. 40 et s.

[54] Voir, l'article 26 d)-3 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996.

[55] F. FINES, « L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle dans la jurisprudence constitutionnelle », *RFDA,* 1994, p. 594.

[56] Voir, l'article 27 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996.

[57] *Lexiques des termes juridiques*, 13e édition, Dalloz, *op.cit*. p. 222.

[58] AKONO OMGBA SEDENA, *L'apport du juge administratif au droit fiscal camerounais*, *op.cit.*, p. 85.

© 2021 Global Journals

la norme fiscale plus accessible à tous, « sous-exigence » de la sécurité juridique[59] ; mais davantage à faire respecter le principe de la légalité fiscale[60]. L'œuvre de construction du juge fiscal, au regard de décisions rendues, permet d'observer qu'il contribue à la fixation des notions fondamentales du droit fiscal général, ainsi que celle du contentieux fiscal.

Premièrement, l'on peut observer de la lecture des décisions rendues par le juge fiscal camerounais que celui-ci contribue à la construction du droit fiscal substantiel en opérant une précision conceptuelle des critères de définition de certaines impositions à l'instar de la TVA et de la contribution de patente ; de même qu'il apporte une meilleure compréhensibilité dans la distinction entre certains types d'impositions spécifiques telles que la distinction entre l'impôt général sur le revenu et la surtaxe progressive, ainsi que la distinction entre la taxe d'abattage et la taxe sur la consommation intérieure. Dans le premier cas, le juge fiscal a eu le mérite de qualifier la TVA de manière sommaire comme « taxe » et de dégager le critère de la base d'imposition ou la matière imposable comme régime juridique de la TVA[61]. Aussi, le juge fiscal retient comme critères de définition de la patente, la réalisation d'une activité économique et la volonté pour son promoteur de réaliser des profits ou bénéfices de ladite activité[62]. Dans le second cas, le juge fiscal relève deux critères principaux pour distinguer l'impôt général sur le revenu de la surtaxe progressive notamment le critère de déductibilité et celui de la non-déductibilité[63]. Il va sans dire que la préoccupation du juge semble donc de contribuer à assurer la clarté, la lisibilité ou l'intelligibilité de la norme fiscale afin qu'à terme les impositions ne soient requises des assujettis que selon les critères de qualification envisagés par le législateur[64].

Secondairement, dans son souci de construction du droit fiscal substantiel, le juge fiscal camerounais a contribué à fixer les notions du contentieux fiscal. Ainsi, en fixant le « bloc de compétences » par lequel il explicite son régime de compétence, le juge fiscal contribue-t-il à construire et à expliciter les notions du contentieux fiscal en l'occurrence celles en rapport avec la procédure contentieuse (intérêt, voie de fait, autorité de chose jugée). A ce titre, le juge fiscal camerounais a donné une signification spécifique à la notion d'intérêt, encore désigné *« intérêt pour agir »*[65] ou *« intérêt à agir »*[66]. Il a conféré une connotation singulière à la notion d'intérêt[67]. Aussi, peut-on croire, aux dires du juge, pour conclure et retenir que l'intérêt est une action « à faire dire et juger » en vue d'un gain, avantage ou bénéfice. De même, le juge fiscal camerounais a révélé les implications de l'autorité de la chose jugée en matière fiscale[68], même s'il a procédé, très souvent, par un *« obiter dictum »*[69]. Pour ce faire, le juge fiscal construit une double argumentation : d'abord, ce que l'autorité de la chose jugée n'anéantit pas la possibilité laissée à l'administration fiscale d'édicter un nouvel acte conforme à la réglementation ; ensuite, il échet de relever que le maintien pure et simple de la part du fisc d'un acte annulé par devant le juge sous prétexte de l'irrégularité constitue un motif suffisant pour encourir l'annulation de l'acte mais n'entraîne pas nécessairement son retrait.

D'autre part, le juge fiscal construit les règles de la procédure fiscale contentieuse, c'est-à-dire, les modalités par lesquelles il peut être saisi, les modalités selon lesquelles les affaires sont instruites et enfin les modalités selon lesquelles les décisions juridictionnelles doivent intervenir[70]. Ainsi, le juge fiscal fixe et explicite le régime de sa compétence; de même qu'il contribue à la fixation du régime probatoire dans le contentieux fiscal.

Primo, l'on peut observer que le juge fiscal camerounais contribue à la fixation et à la construction des règles de compétence en matière fiscale. Si le critère direct ou indirect de l'imposition[71] fonde la compétence du juge fiscal administratif, celui-ci a toujours réitéré sa compétence en matière de TVA malgré ses traits caractéristiques d'impôt indirect[72], de même qu'il a réaffirmé la compétence du juge fiscal judiciaire en matière d'impôts indirects et assimilés[73].

[59] Th. PIAZZON, *La sécurité juridique* en droit fiscal français, *op.cit*., p 18.

[60] Ce principe signifie : *« la soumission à la loi, la soumission d'un acte juridique, mais aussi d'une activité matérielle à la norme juridique »*.Voir, D. ALLAND, S. RIALS, « Légalité (principe de) », *Dictionnaire de culture juridique*, *op.cit*., p. 917.

[61] Affaire Société les Boulangeries Réunies C/Etat du Cameroun, précitée.

[62] CS-CA, 74 du 28 novembre 1974, *NOMENY NGUISSI Emile C/Etat du Cameroun* ; arrêt n°99, CFJ/CAY, 69-70 du 27 janvier 1970*, Safco-Safritex C/Etat du Cameroun*.

[63] Arrêts n°212 et n° 213, TE, 29 septembre 1962, *Claude HALLE C/Etat du Cameroun*.

[64] AKONO OMGBA SEDENA, *L'apport du juge administratif au droit fiscal camerounais, op.cit*., p. 126.

[65] Voir, jugement n °3, CS /CA du 31 octobre 2003*, ZINTCHEM BAROUNG Nicodème C/ Etat du Cameroun.*

[66] S. GUINCHARD, J. VINCENT, *Procédure civile*, Dalloz Paris, 1999, 26 éd. p.17.

[67] Affaire *Société de Grands Travaux de l'Est C/Etat du Cameroun*, précitée.

[68] Affaire *Claude Halle C/Etat du Cameroun*, précitée.

[69] C'est-à-dire, l'opinion qu'il donne au passage dans un jugement, à titre indicatif et à toutes fins utiles et qui n'est pas en rapport direct et nécessaire avec le litige en cause.

[70] Arrêt n°31 CFJ/SCAY, du 15 novembre 1966, *EKINDI Joël C/Etat du Cameroun.*

[71] Ordonnance n°11/ORSE/PCA/CA-CA/87-88 du 24 janvier 1987, *Groupement des Exportateurs (Gex) C/Etat du Cameroun* ; jugement n°72, CS-CA, 75-76 du 24 juin 1976, *Les Galeries MEKA Charles C/Etat du Cameroun*, etc.

[72] Arrêt n°147, CFJ/CAY, du 25 mars 1971, *Boulangeries Réunies C/Etat du Cameroun oriental*.

[73] Jugement n°2697/CO du 1er avril 2004, *Ministère Public et BABISSAKANA (Société Prescriptor) C/ANANGA, Dame MBELE, ABOUEM Bien Aimé, Etat du Cameroun (MINFI) du TPI de Yaoundé* ; arrêt confirmatif n°438/COR du 03 avril 2006 de la Cour d'appel de la

© 2021 Global Journals

Pareillement, si la nature des cotisations sociales ne semble pas précise sur le point de droit[74], le juge fiscal (administratif) camerounais semble les ranger au registre des impôts directs et y a construit son régime de compétence[75].

Secundo, l'on constate que le juge fiscal camerounais édifie un véritable régime probatoire dans le procès fiscal au-delà de la simple volonté du législateur fiscal. En mobilisant les moyens de preuve mis à sa disposition par ce dernier, il procède dans de nombreux cas d'espèces à la distribution de la charge de la preuve aux parties en procès. D'abord, l'analyse de la production jurisprudentielle fiscale permet d'observer clairement que le juge fiscal fait application de la règle suivant laquelle la *« preuve incombe au demandeur »,* notamment dans les cas où le contribuable demandeur doit apporter la preuve que les impositions contestées sont mal fondées ou irrégulières (taxation d'office)[76]. Ensuite, le juge fiscal prend parfois en compte le souci d'alléger *« le fardeau de la preuve qui pèse sur les épaules du contribuable »*[77] en attribuant exclusivement la charge de la preuve au défendeur (fisc), notamment lorsque le juge fiscal doit établir la preuve du rejet d'un recours gracieux préalable[78], de la notification de l'avertissement préalable en matière de pénalités de recouvrement[79], de la forclusion du contribuable[80] ou même de la régularité formelle d'une procédure de redressement contradictoire[81]. Aussi, le juge fiscal a également établi, par une construction théorique et pratique, le principe de la solidarité de la charge de la preuve entre le contribuable et l'administration dès lors que les explications qui lui sont fournies paraissent insuffisantes ou contradictoires[82]. Par ce constat, il est clair que le juge fiscal camerounais contribue suffisamment à la construction du droit fiscal processuel.

Sous ce rapport, si la justice fiscale est légalement administrée sous le double prisme structurel et fonctionnel, elle demeure, cependant, en pratique déséquilibrée.

II. Une Justice Fiscale pratiquement Déséquilibrée

L'exigence de la bonne administration de la justice fiscale n'est pas, comme nous venons de le démontrer, exclue de l'ordre juridictionnel camerounais. Mais la justice fiscale telle que voulue et posée par le juge peut être différemment appréciée à l'épreuve de sa pratique et de son idéal recherché. Qu'elle soit perçue comme vertu ou institution, de la pratique de la justice fiscale camerounaise naît un déséquilibre à certains égards : ce déséquilibre est observé dans les procédures fiscales (A) et dans le rendu de la décision du juge fiscal (B).

a) Une justice fiscale procéduralement déséquilibrée

La bonne justice ou la bonne administration de la justice suppose, à n'en point douter, le respect de certaines exigences formelles et procédurales garantissant la simplicité des procédures, l'équilibre du procès, le contradictoire entre les justiciables qu'ils soient contribuables ou fisc. L'examen du dispositif normatif et procédural applicable en contentieux fiscal camerounais permet de constater un déséquilibre entre les parties au procès dans la phase d'instruction (1) que dans la procédure de jugement (2).

i. *En rapport avec la procédure d'instruction*

La bonne justice fiscale requiert le respect de certaines garanties procédurales et formelles dans la phase d'instruction. Si l'instruction désigne la *« phase de l'instance au cours de laquelle les parties précisent et prouvent leurs prétentions et au cours de laquelle le tribunal réunit les éléments lui permettant de statuer sur elles »*[83], la régulation des requêtes et pièces produites par les parties, au-delà des mesures d'instruction et des délais prescrits par le juge fiscal, ne garantit pas suffisamment, très souvent, l'équilibre de l'instruction entre le contribuable et l'administration fiscale. Il s'ensuit que la pratique juridictionnelle et jurisprudentielle camerounaise expose une inégalité relative entre les parties au procès fiscal non seulement en matière d'expertise et de prescription des délais d'instruction, mais également en rapport avec la charge de la preuve.

même ville ; ordonnance n°11/ORSE/PCA/CA-CA/87-88 du 24 janvier 1987, *Groupement des Exportateurs (GEX) C/Etat du Cameroun*.

[74] En effet, une certaine interprétation de l'article 7 de la loi n°67/LF/8 du 12 juin 1967 relative à la prévoyance sociale et de l'article 14 de l'ordonnance n°77/17 du 22 mai 1973 portant organisation de la prévoyance sociale, laissait constater que les contestations relatives aux cotisations sociales devaient faire l'objet d'une procédure spéciale et spécifique au contentieux de la prévoyance sociale.

[75] Arrêt, n°77, ADD, CS/CA du 22 avril 1976, *NOMENY NGUISSI Emile C/ Etat du Cameroun* ; jugement n°113, CS-CA, 2010, du 31 mars 2010, *Woïla Voyages C/Etat du Cameroun*.

[76] Jugement n°45,2004-2005, 08 février 2005, *Société NKUITE et Cie C/Etat du Cameroun*; décision n°515, CCA du 29 novembre 1956, *FONDJA Paul C/Administration du Territoire*.

[77] H. ROLAND, *Lexique juridique, expressions latines*, Paris, Litec, coll. Carré droit, 2e éd., 2002, p.7.

[78] Jugement n°65, CS-CA, 84-85, 15 mars 1985*, SPECIA C/Etat du Cameroun*; arrêt n°450, CCA du 25 février 1956, *Compagnie Forestière du Cameroun C/Administration du Territoire*.

[79] Jugement n°42, CS/CA, 79-80 du 26 juin 1980, *NGAKEU Pierre C/Etat du Cameroun* ; jugement n°5, CS-CA, 77-78 du 23 février 1978, *TAMEGHE Antoine C/Etat du Cameroun*.

[80] Ordonnance n°9, CS/PCA, 80-81 du 28 août 1981*, TSOBGNY PANKA Paul C/Etat du Cameroun* ; arrêt n°393, TE du 23 décembre 1965, *EBO Samson C/Etat du Cameroun*.

[81] Arrêt n°450, CCA du 25 février 1956, *Compagnie Forestière du Cameroun C/Administration du Territoire*.

[82] Arrêt n°179, CFJ/CAY du 25 mars 1971, *Société les Boulangeries Réunies C/Etat du Cameroun Oriental* ; arrêt n°332, CCA, du 10 décembre 1954, *SIEWE André C/Administration du Territoire*.

[83] R. GUILLIEN et J. VINCENT, *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 13e édition, p. 311.

© 2021 Global Journals

Premièrement, la mise en examen de la justice fiscale camerounaise au diagnostic de la pratique de l'expertise et de la prescription de certains délais d'instruction révèle une relative inégalité de traitement entre le contribuable et le fisc dans la phase d'instruction.

Dans la première hypothèse, l'expertise qui est une mesure d'instruction spécifiquement visée dans le CGI[84], peut s'avérer inégale aux parties au procès à deux niveaux : d'abord, si le juge fiscal peut recourir *proprio mutio* à une mesure d'expertise ou sur demande d'une des parties, la décision de la prescrire dépend généralement du bon vouloir du juge[85] qui peut y accéder ou refuser. Ensuite, le recours à l'expertise entraîne une inégalité des armes entre contribuable et l'administration fiscale, car d'une part, l'administration fiscale dispose suffisamment des moyens financiers et techniques permettant de déceler les moindres irrégularités constatées dans la déclaration ou la comptabilité du contribuable ; d'autre part, le contribuable ne dispose pas toujours des moyens lui permettant d'engager une contre-expertise. Toutefois, deux points forts doivent être mise à l'actif du juge fiscal camerounais : *primo*, celui-ci recourt, en vue d'une bonne administration de la justice et à bien des occasions, à la prescription d'autres mesures alternatives d'origine administrative ou civiliste[86], notamment la descente sur les lieux[87], l'enquête[88], le témoignage et la présomption[89]. *Secundo*, il est bon de rappeler que si le juge fiscal n'est pas lié par les résultats de l'expertise, ceux-ci constituent tout de même des éléments probants qui peuvent emporter sa conviction au détriment de tel ou tel autre justiciable, en l'occurrence, le contribuable.

Dans la seconde hypothèse, régulateur de l'instance et en vue d'instruire le litige qui lui est soumis par voie de saisine (requête ou assignation), le juge doit inviter les parties à la production de leurs mémoires[90]. En vue d'une bonne administration de la justice, le juge fiscal doit assurer le juste respect des délais impartis aux parties dans l'instruction de l'instance fiscale, notamment l'application des délais spécifiques du CGI. Or, une distinction est introduite à l'article L 133 du LPF pour la production des mémoires, observations et défenses entre l'administration fiscale et le contribuable : tandis que celui-ci peut se voir imposer des délais stricts par le juge fiscal administratif, celle-là bénéficie de plein droit de certains délais spéciaux. A ce titre, l'article sus-visé prévoit une prolongation de deux (02) mois, en plus du délai de trois (03) mois imparti à l'administration fiscale pour la production de son rapport, en cas de circonstances exceptionnelles, sur demande motivée[91]. Pour l'essentiel, devant le juge fiscal administratif, si le demandeur n'a pas observé le délai, il est réputé s'être désisté[92] ; en revanche, si le non-respect de délai est le fait de la partie défenderesse, celle-ci est réputée avoir acquiescé aux faits exposés dans la requête[93]. Néanmoins, il n'existe pas une différence de traitement marquée devant le juge fiscal judiciaire (TGI, CA), lequel dans des conditions presque semblables à celles de la procédure civile ou pénale accorde aux parties, comme à l'agent de l'administration fiscale, les délais nécessaires pour présenter et assurer leur défense. Si le juge fiscal exerce un pouvoir d'appréciation sur la forme et le fond de la demande ainsi que de la direction des mémoires et autres pièces jointes[94], l'introduction de la part du législateur des délais spéciaux au profit de l'administration fiscale, est de nature à entacher l'équilibre du procès fiscal.

Secondairement, la bonne administration de la justice fiscale invite à la bonne attribution de la charge de la preuve, car *« la loi est loin de prévoir toutes les situations où se pose la question de la charge de la preuve ; (…) même lorsque le législateur a prévu certaines règles, la matière est très largement réinvestie par la jurisprudence»*[95]. En règle générale, le juge fiscal est le maître de la preuve. En attribuant la charge de la preuve, il procède à une juste traduction jurisprudentielle de la règle *« actori incombit probatio »,* notamment en matière de taxation d'office[96]. Entant qu'architecte du régime probatoire et garant de la sécurité des parties au procès, le juge fiscal a parfois procédé à une attribution solidaire de la charge de la preuve, laquelle est le plus souvent défavorable au contribuable[97]. Ainsi, certains modes de preuve sont particulièrement désavantageux (aveu, preuve négative)

[84] Cf. articles 134 à 139 LPF camerounais.
[85] Ch. De La MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, Paris, Nexis-Lexis, coll. Litec, 2009, p.1.
[86] Code civil : articles 1341 et s. pour le témoignage ; articles 1349 à 1449 pour la présomption.
[87] Arrêt n°88, CFJ/CAY, 68-69, du 30 septembre 1969, *Baccino Jules C/Etat du Cameroun.*
[88] Arrêt n°107, CFJ/CAY, 69-70, du 08 décembre 1970, *BENGONO Denis C/Etat du Cameroun*. Cf. art. 65 à 71 de la loi n°2006/022 *supra*.
[89] Arrêt n°324, CCA, du 10 décembre 1954, *Desrotour et Cheffanjon C/Administration du Territoire*.
[90] Article L 132 du CGI camerounais.
[91] Jugement n°10MCSMCAM82-83, 13 janvier 1983, *Cammag C/Etat du Cameroun.*
[92] Arrêt n°74/FF/2016, 09 novembre 2016, *Sté Union des assurances du Cameroun-Vie SA C/Etat du Cameroun (MINFI).*
[93] Arrêt n°43/2017, 10 mai 2017, *Etat du Cameroun (MINFI) C/ Société Monaplast Sarl ;* jugement n°10.CS.CA.82-83, 13 janvier 1983, *Cammag C/Etat du Cameroun.*
[94] Article L 128 du CGI camerounais
[95] Ch. De La MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, *op.cit*., 2009, p.57.
[96] Arrêt n°450, CCA du 25 février 1956, *Compagnie Forestière du Cameroun C/Administration du Territoire* ; arrêt n°283, CCA du 27 mars 1954, *Dame Rose TAULAÏGO C/Administration du Territoire.*
[97] Arrêt n°179, CFJ/CAY du 25 mars 1971, *Société les Boulangeries Réunies C/Etat du Cameroun Oriental* ; arrêt n°332, CCA, du 10 décembre 1954, *SIEWE André C/Administration du Territoire* ; décision n°73, CCA du 21 décembre 1951, *Ali MOUKARIM C/Administration du Territoire*.

© 2021 Global Journals

et font peser le fardeau de la preuve sur le contribuable. Outre, si la justice fiscale consiste aussi à concilier les intérêts des parties avec les exigences légales et procédurales, la procédure de jugement révèle un déséquilibre dans sa mise en mouvement.

ii. *En rapport avec la procédure de jugement*

La bonne administration de la justice fiscale s'entend non moins comme le respect des formalités à suivre pour saisir et obtenir du juge une décision. Techniquement, si la procédure désigne l'ensemble des formalités qui doivent être suivies pour soumettre une prétention à un juge[98], la justice fiscale camerounaise est souvent entachée d'un formalisme excessif quant à la recevabilité de la demande en justice mais également d'une durée parfois peu raisonnable dans le rendu du jugement.

En premier lieu, la bonne justice fiscale suppose, en matière de recevabilité, le respect des règles de forme et de procédures imposées par le CGI (art. L 126), une exigence de stabilité des situations de droit[99]. C'est ainsi que sur la forme, le juge fiscal doit s'assurer que le requérant a respecté les exigences de forme et de procédure conditionnant la recevabilité de la requête avant tout débat au fond. Il doit alors avoir mis un accent particulier sur les délais précontentieux et contentieux, ce d'autant plus que ceux-ci ne constituent pas seulement une donnée formelle de l'application du droit de réclamation, ils en sont des éléments constitutifs. Si le formalisme est inhérent au contentieux fiscal[100], la procédure précontentieuse et contentieuse devant le juge fiscal semble essentiellement *pro fiscum* et peut conduire à préjudicier les intérêts du contribuable. L'on observe, de manière synoptique, que le formalisme du droit fiscal donne à constater que plus de la moitié des recours portés devant le juge fiscal camerounais se voit opposer, sur la forme, une fin de non-recevoir[101].

D'abord, parmi les décisions du juge fiscal jugées les plus recevables, se trouvent les recours portant sur la demandée d'expertise (par l'administration, le contribuable et de commun accord), le désistement ou la péremption, le délai de dépôt de mémoire ou la non déposition par l'administration fiscale des pièces rechangées, l'absence de rejet implicite et les recours en référé fiscal[102].

Ensuite, la majorité des recours jugées non recevables, en revanche, portent sur le défaut de la réclamation fiscale préalable (prématurée, tardive), le non-respect dudit délai et celui du recours contentieux, le non-respect des conditions de fond et de forme, l'absence de provision ou l'insuffisance du droit de timbre, y compris les décisions d'incompétence[103]. Ainsi, pris dans sa globalité et sur la recevabilité, les décisions du juge fiscal camerounais sont à forte tendance défavorables au contribuable, même si cela s'explique par la maîtrise approximative par certains requérants des particularités de la procédure juridictionnelle fiscale.

En second lieu, la bonne justice fiscale équivaut non seulement à rendre une décision juste mais également à la rendre dans un délai raisonnable. Une fois le juge fiscal saisi, il est tenu de se prononcer par une décision définitive au risque de se rendre coupable d'un déni de justice. Certes, s'il y a le temps de juger, mais le temps long du jugement peut être déraisonnable, car il y a un point où rendre la justice trop tard équivaut pratiquement à ne pas la rendre du tout[104]. Particulièrement au Cameroun, l'une des conséquences de cette lenteur serait jusqu'à une certaine époque l'hypercentralisation de la gestion du contentieux fiscal administratif par la Chambre administrative de la Cour suprême. Si sur le fond, la qualité des décisions rendues par le juge fiscal camerounais est largement appréciable et positive, l'on peut émettre des critiques sur la durée parfois déraisonnable des procès fiscaux. Avant la mise en place des tribunaux administratifs, l'on constate que les délais de jugement des affaires rendues par le juge fiscal et sélectionnées sont compris entre deux (02), trois (03) et quatre (04) ans[105]. Mais, certains contentieux ne connaissent leur dénouement qu'après 5 à 6 ans peu importe le montant[106], d'autres vont jusqu'à 8 ou 10 ans et même plus[107]. Il convient de formuler une double observation :

[98] *Lexique des termes juridiques*, *op.cit.*, p. 440.

[99] Concl. Jean Donnedieu de Vabres, 28 mars 1952, *Piteau, Martin, Lhuillier*, précité.

[100] C. BAYLAC, *Le formalisme du droit fiscal*, précité. Notons que le formalisme est composé non seulement des règles de forme l'« *instrumentum* » mais aussi de procédure, le « *negotium* ».

[101] En effet, si la fin de non-recevoir ou de non-valoir est un moyen de défense de nature mixte par lequel le plaideur, sans engager le débat sur le fond en soutenant que son adversaire n'a pas d'action et que sa demande est irrecevable (défaut d'intérêt ou de qualité, prescription, forclusion, chose jugée), les fins de non-recevoir peuvent être soulevées à tout moment par le juge fiscal, sans que le plaideur qui les invoque ait à faire la preuve d'un grief.

[102] Art. L 121 à L 124 du LPF camerounais.

[103] Voir : affaire *Les Galeries Meka* en matière de recours contre acte d'enregistrement; affaire *Nangah Company* en matière d'incompétence.

[104] M. WALINE, *Traité de droit administratif*, Paris, LGDJ, 1963, p. 144

[105] M. KAMTO, *Droit administratif processuel du Cameroun*, *op.cit.,* p. 39 et s.

[106] soit cinq (05) ans notamment dans les affaires *Nguemwe Victor, Fokwa Joseph, Société commerciale de l'ouest africain*, six (06) ans dans les affaires *Esgreg Voyages et Essoh Grégoire, Mboudou Ahanda G. Denis,* ou encore sept (07) et huit (08) ans dans les affaires *Société Specia, Amsecom-Amsecom, Nomeny Nguissi Emile* ; ou encore, dix (10) ans dans les affaires *Chana Rose, Ndingue Jean*.

[107] En l'espèce, après une réclamation préalable reste sans suite, la société requérante avait saisi la Chambre administrative de la Cour suprême par requête du 07 octobre 1987 enregistrée au greffe le 08 octobre 1987 d'un recours en annulation d'une imposition d'un montant de 51 561 877 francs CFA. Statuant par une décision, par

© 2021 Global Journals

D'abord, de manière synoptique. En instance, le délai moyen des jugements devant le juge fiscal, notamment la Chambre administrative de la Cour suprême, est compris entre quatre (04) et six(06) ans, même si l'on doit décrier des délais quelques fois à durée excessive. En appel, le délai moyen est de trois (02) ans et généralement compris entre deux (02) et quatre (04) ans. En pourvoi, le délai moyen est d'un (01) ans et généralement compris entre onze (11) mois et deux (02) ans tout au plus. En revanche, en instance, le délai moyen de jugement devant les tribunaux administratifs, toutes affaires confondues, est d'un (01), deux (02) ou trois (03) ans.

Ensuite, de manière analytique. Suivant cette approche, l'on constate que les jugements dans lesquels les délais sont relativement courts (1 à 2 ans) sont ceux relatifs au référé fiscal[108], ceux ordonnant une expertise[109] ou sanctionnant un vice de forme ou de procédure[110], ainsi que ceux portant sur le désistement ou l'acquiescement[111]. Par contre, les jugements dont les délais sont moyens (soit 3 à 6 ans) concernent l'inobservation des délais du recours préalable ou incompétence du juge[112]; et ceux relativement longs concernent les jugements portant sur certains recours en annulation des impositions ou les demandes d'indemnisation[113]. Au-delà du formalisme excessif et de la durée parfois déraisonnable des délais pour statuer, le déséquilibre de la justice fiscale n'est pas sans conséquence sur le rendu de la décision du juge fiscal.

b) Une justice fiscale fonctionnellement déséquilibrée

La bonne administration de la justice fiscale peut également être appréciée sous le prisme de l'exercice de la fonction de juger ou, tout simplement, à l'aune de l'office du juge fiscal. En pratique, outre les garanties légales, un déséquilibre est observé dans le procès fiscal lorsque le juge est conduit à apprécier l'objet de la demande du requérant (1) ou dans le rendu de sa décision (2).

i. *Dans l'appréciation de l'objet de la demande*

La bonne administration de la justice suppose, sous le prisme de l'examen de la requête, une juste appréciation de l'objet de la demande. Si dans le contentieux de pleine juridiction[114], le juge fiscal dispose des pouvoirs moins étendus, il peut ordonner une indemnisation ou une réparation du préjudice au profit du contribuable résultant d'une imposition mal fondée. Dans l'hypothèse où la responsabilité du fisc est pleinement établie, le juge fiscal dispose des pouvoirs de condamner ce dernier à verser des dommages et intérêts en guise de réparation du préjudice à tort subi par le contribuable. Mais le juge fiscal ne vide pas toujours dans l'ensemble de ses décisions l'intégralité de la demande du contribuable requérant. Dans ce sillage, il se montre peu enclin à accorder une indemnisation au contribuable ; de même qu'il semble circonspect dans l'attribution d'une réparation.

Dans le premier cas, le juge fiscal se montre très souvent réservé à allouer des indemnisations pour la réparation intégrale du préjudice subi par le contribuable mais ordonne, dans la plupart des cas, le remboursement total des sommes indûment perçues par le fisc. Ainsi, il a eu à ordonner le paiement à un requérant des montants dus représentant les multiples prestations résultant des marchés exécutés et livrés au ministère des Finances par ses groupes d'établissements dont il est promoteur et lui a attribué des dommages-intérêts pour le retard de paiement[115].

Dans le second cas, si le juge fiscal statue sur la demande en réparation, il reste souvent circonspect sur son attribution. Mais très exceptionnellement, il décide souvent d'attribuer, *propio mutu,* des indemnisations, notamment en condamnant le fisc à verser au contribuable des dommages et intérêts pour les préjudices subis lors du processus d'imposition. Ainsi, il a été jugé que le fait pour le fisc d'imposer à tort une société et lui ayant causé pendant des longues années des troubles graves dans ses conditions d'existence, constituent des *pretium doloris et materiae* susceptibles d'être réparés[116]. En conséquence, il décide d'allouer une indemnisation sur propre initiative et à titre de réparation au requérant qui sollicitait un remboursement d'impôts suite à un trop-perçu et à des perceptions irrégulières sur propriétés immobilières réalisés contre lui par l'administration fiscale la

ailleurs, défavorable à la requérante, ladite décision n'est intervenue que le 28 avril 2004 (jugement n°66/2003-2004 du 28 avril 2004, *Société S.-Cameroun C/État du Cameroun).*

[108] Par exemple : affaires *Société Uacam-Vie*, *Société PPSM Sarl*, *Ossomo Etemé François* (référé administratif), *Société Cogefar* (sursis à exécution) ; affaire *Tsoungui Ayissi Laurent* (suspension d'exécution).

[109] Par exemple : les affaires *Sacel* (expertise demandée de commun accord), *Ngankeu Pierre* (expertise comptable demandée par l'administration), affaire *Nkong Emmanuel* (expertise ordonnée par la Cour).

[110] Voir : affaires *Bicec SA*, *Société Monaplast Sarl*, *Les Galeries Meka Charles* (recours contre les actes d'enregistrement), affaire *Camserass* (insuffisance de timbre), affaire *Socada* (non déposition par l'administration des pièces rechangées).

[111] Voir : affaires *Camag* (acquiescement*), Elf Serepca* (désistement).

[112] Par exemple : affaires *Mr Wandji Nkaptouo Vivi Magesté*, Société *Tovini Sarl*, *cabinet médical Esculape*, *Nangah Company LTD* (incompétence), affaire *Socabois* (recours prématuré) ; affaire *Mboudou Ahanda Guillaume Denis* (délais de recours préalable), *Cavinex* (recours gracieux préalable tardif); affaire *Cie du Niger Français* (recours sans objet) ; affaire *Fokwa Joseph* (péremption) ; affaires *Kemayou Pierre*, *Gnetedem Germain* (recours tardif).

[113] Voir : affaires *Metindi Samuel Magloire*, *Me Thomas Bill Ndengue* ; *Essengue Nicolas*, *CTC SarL*, *Ndingué Jean* (forclusion); *Amsecom-Amsecom* (incompétence).

[114] B. CASTAGNEDE, « Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal », *RSF*, 1970, p. 12.

[115] *Jugement n°44, CA-CS-88-89, du 25 mai 1989 TIAMAGO Boniface C/Etat du Cameroun ; jugement n°45, CA-CS, 94-95, du 28 avril 1994, Alix BETAYENE C/Etat du Cameroun.*

[116] Jugement n°30, CS-CA, 77-78, 31 mars 1977, *Mboka Tongo Guillaume C/Etat Cameroun*.

© 2021 Global Journals

victime[117]. En analyse, si la responsabilité imputée au fisc résulte de la perception d'une imposition indue ayant causé des préjudices matérielles et morales au requérant, il convient de reconnaître que c'est à bon droit, au-delà de l'audace du juge, que ce dernier a sur cette condition fondée la responsabilité du fisc et a décidé d'ordonner la réparation du préjudice subi par la victime. De même, il s'est reconnu compétent pour connaître du recours d'un requérant sollicitant une indemnisation résultant du préjudice subi à la suite d'un acte administratif faisant grief portant suspension de son salaire et restitué plus tard par une décision de mandatement des salaires non perçus durant la période de suspension[118].

A l'analyse, dans le contentieux de pleine juridiction, les pouvoirs du juge fiscal paraissent restreints, ce d'autant plus que dans certains cas et pour les affaires qui lui sont soumises, il statue *infra-petita* sans trancher le point sur la demande d'indemnisation du requérant; dans d'autres cas et très exceptionnellement, il décide d'attribuer *propio mutu* des indemnisations, notamment en condamnant le fisc à verser au contribuable des dommages et intérêts pour les préjudices subis lors du processus d'imposition. Aussi, si le juge fiscal a souvent tenté d'adresser des injonctions à l'administration fiscale, celles-ci illustrent à suffisance des pouvoirs importants dont il dispose dans le cadre du procès fiscal. Outre l'appréciation de l'objet de la demande, le déséquilibre de la justice fiscale peut être relevé dans le rendu de la décision du juge fiscal.

ii. *Dans le rendu de la décision*

La bonne administration de la justice fiscale, c'est aussi le rendu d'une bonne décision du juge fiscal car, celui-ci joue un double rôle dans le prononcé de sa décision : un rôle juridictionnel, parce qu'il doit se prononcer sur le fond du litige en faisant application de la règle de droit ; un rôle social[119], parce qu'il doit faire comprendre au contribuable qui perd que l'impôt est une nécessité sociale et un devoir civique et à l'administration déboutée qu'un fraudeur ne se cache pas derrière tout contribuable. A l'examen des décisions rendues par le juge fiscal camerounais, un déséquilibre peut être relevé autant sur la qualité de certaines décisions que sur la partialité de quelques autres.

D'une part, l'application du droit fiscal est aussi l'œuvre du juge qui réécrit à l'occasion de chaque litige, l'histoire du contribuable[120]. Mais le juge fiscal, dans l'exercice de son office, peut commettre des erreurs de droit ou dans l'application de la loi fiscale. A l'analyse, quelques rares décisions du juge fiscal rendent compte de cette situation, notamment les cas de revirement jurisprudentiel[121]et d'erreur d'application de la règle de droit .

En premier lieu, le juge fiscal camerounais n'a pas toujours rendu en grand volume des décisions teintées de revirement, quatre (04) d'entre elles, pour exemple, peuvent justifier l'instabilité jurisprudentielle. D'abord, dans l'affaire Compagnie du Niger-Français[122], la Cour suprême camerounaise, en s'appuyant sur la loi n°69-LF du 14 juin 1969 fixant la composition, les conditions de la saisine et la procédure devant la Cour fédérale de justice (ci-après CFJ), décide que le recours devant la Chambre administrative de la Cour suprême est formé, à peine de forclusion, avant l'expiration d'un délai de deux mois suivant le rejet explicite ou implicite du recours gracieux, en réitérant ainsi sa jurisprudence antérieure[123]. Ensuite, dans les affaires *Société anonyme des brasseries du Cameroun*[124] et *Hamelle-Afrique*[125], ladite va opérer un revirement jurisprudentiel en se fondant exclusivement sur les dispositions des articles 318 et suivants de l'ordonnance n°73/21 du 29 mai 1973 portant Code général des impôts, en s'inscrivant dans la tradition du contentieux de l'imposition français[126]. Bien plus, dans l'Affaire *Ema Otu Hygin Pierre-Philippe Williams*[127], le juge fiscal camerounais va opérer un autre revirement, un véritable « big bang juridique »[128], en revenant sur sa jurisprudence initiale et en écartant ainsi celle de la *Société Hamelle-Afrique* en développant comme moyen de forclusion, celui de rejet implicite. Si

[117] « *Considérant qu'il est constant que le comportement de l'administration qui a imposé à tort le requérant lui a causé pendant sept ans des troubles graves dans ses conditions d'existence et lui a causé des pretium doloris et materiae susceptibles d'être réparés, qu'il sera fait une exacte appréciation dudit préjudice à la somme de 1.800.000 francs. Vidant sur ADD n°191/A/CFJ, 25 mai 1972 ; ordonne le remboursement au demandeur de la somme de 10.494.858 francs, représentant un trop perçu sur le recouvrement des arrières d'impôts dus par le requérant ; condamne l'Etat à payer au requérant la somme de 1.800.000 francs à titre de dommages et intérêts* ».

[118] Jugement n°312/ADD/2016/TA-YDE, 18 octobre 2016, *Metindi Samuel Magloire C/Etat du Cameroun (MINFI)*. Voir aussi : jugement n°258/2016/ADD/TA-YDE, 23 août 2016, *Essengue Nicolas C/Etat du Cameroun (MINFI)*.

[119] S. HARNEY, « Rationalités économiques et décisions judiciaires», *in L'office du juge, op.cit*., p. 392

[120] Ph. LOSAPPIO, « Droit communautaire, droit national et régime fiscal : Quelques illustrations pratiques », *Recueil Dalloz*, 1999,13e, pp. 135.

[121] Lire utilement : Ch. MOULY, « Comment rendre les revirements de jurisprudence davantage prévisibles ? », *LPA*, 18 mars 1994, n° 33, p.15 et s.

[122] CS/CA, 25 mars 1982, *Compagnie du Niger-Français*.

[123] A. S. MESCHERIAKOFF, « Le régime juridique du recours gracieux préalable dans la jurisprudence administrative », *Revue Camerounaise de Droit*, n°15 et 16, série II, 1978, pp. 42 et s.

[124] Jugement n° 37/CS/CA, 24 mars 1976, *Société camerounaise d'exploitation vinicole*.

[125] CS/AP, arrêt n°15/A du 19 mars 1981, *Société anonyme des brasseries du Cameroun*.

[126] Le juge fiscal camerounais s'inspire de la décision du Conseil d'État français qu'il cite d'ailleurs: CE, Sect. Cont., 29 juin 1962, *Société des Aciéries de Pompey*, req. ; n°53030, *JPC* 1963 II 13026, concl. M. Poussière.

[127] CS/CA, jugement n°22/86-87, 26 mars 1987, *Ema Otu Hygin Pierre-Phillipe Williams*.

[128] A. BANGO, *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), op.cit*., p. 287.

© 2021 Global Journals

le juge fiscal camerounais a manqué d'originalité dans cette affaire, il remet tout de même en cause sa jurisprudence antérieure, notamment dans les espèces *Compagnie du Niger-Français* et *Aka'a Jules*[129]. Ainsi, le juge fiscal serait revenu à sa jurisprudence initiale celle de l'affaire *Compagnie du Niger-Français* ; alors qu'à la vérité, lorsqu'il n'y a pas une décision expresse du ministre des Finances dans le délai de trois (03) mois, le contribuable n'est ni forclos ni enfermé dans un délai pour saisir le juge fiscal. Des tels revirements ne sont pas sans conséquence : pour le droit, ils sont sources d'insécurité juridique et peuvent occulter la prévisibilité du droit ; et pour le contribuable, ils affectent la crédibilité du droit ou du juge et sont susceptibles d'altérer la confiance en la justice fiscale.

En second lieu, deux (02) décisions peuvent illustrer les cas des décisions contestables ou discutables : les affaires *CCC*[130] et *Ministère public et Babissakana*, ainsi que l'arrêt confirmatif du 03 avril 2006[131]. Dans la première affaire, le juge fiscal administratif a eu, par erreur, à faire montre d'une maîtrise approximative du contentieux fiscal et de ses règles de procédures. En effet, à la suite de la saisine de la Société Chimique Camerounaise (CCC), après que le juge fiscal ait pourtant bien précisé la teneur d'une décision expresse ou implicite[132], il va relever maladroitement par suite que le recouvrement de l'impôt comporte une phase contentieuse et une phase de poursuite ; alors même qu'en réalité le recouvrement de l'impôt comporte une phase de recouvrement à l'amiable et une phase de recouvrement forcé. De cette grave erreur énonciative, il est clair qu'en l'espèce, le juge fiscal a très peu rendu service au droit et aux parties en cause. Dans la seconde affaire, le juge fiscal a condamné les agents de recouvrement à payer à la partie civile, la somme de 4 600 000 Fcfa en réparation des préjudices matériel, moral et commercial subis pour abus de fonction et concussion sur la base d'une interprétation erronée des textes fiscaux. Il était reproché aux agents de poursuivre le recouvrement forcé alors que le redevable avait sollicité un sursis de paiement en acquittant 10°/° des sommes réclamées. Le juge fiscal a estimé que ce comportement qui violerait l'article 411 du CGI était constitutif d'abus de fonction. Or la législation en vigueur en cette date prévoyait qu'en matière de droits d'enregistrement, le redevable qui conteste les impositions émises doit préalablement acquitter la totalité du principal de sa dette conformément à l'article 412 du CGI ; et que le sursis de paiement prévu à l'article 121(nouveau) du LPF ne concerne que les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires. Une fois de plus, c'est donc à tort et en toute violation des dispositions de la loi fiscale que les agents concernés avaient été condamnés.

D'autre part, l'analyse de la jurisprudence fiscale camerounaise permet d'observer que le juge fiscal est majoritairement *pro fiscum* suivant la recevabilité des recours ou les armes jurisprudentiels dont il dispose.

Premièrement, les décisions favorables aux contribuables constituent un ensemble de 10°/° (décharge de l'imposition, réduction de l'impôt, annulation totale) ; les décisions dites intermédiaires qui font partiellement droit à la demande du requérant constituent un ensemble de moins 3°/°[133]. Ainsi, pris dans sa globalité et sur la recevabilité, les décisions du juge fiscal camerounais sont à forte tendance défavorables au contribuable.

Secondairement, le juge fiscal utilise davantage des armes administratophiles que contribuablophiles. En matière d'impôts directs et assimilés, il évoque très souvent comme argumentaire le non-respect des règles de forme et de procédure, la prescription de l'action du contribuable et la présomption de preuve incombant au requérant qui, dans la grande majorité des décisions dépouillées, ne sont pas toujours respectés. De même, en matière des droits d'enregistrement et assimilés, le juge fiscal (judiciaire) rejette généralement la requête pour incompétence, indépendances des procédures administratives et judiciaires en matière de contentieux de recouvrement, absence des preuves de la part du contribuable (caractère fictif des factures, mauvaise foi), prescription du délai de recours ou de l'action du contribuable. Néanmoins, le juge fiscal utilise aussi des armes contribuablophiles en l'occurrence en cas de désistement de l'administration fiscale ou lorsque le contribuable arrive à renverser la charge de la présomption de preuve au profit du fisc qui n'apporte pas, ou suffisamment pas, la preuve attendue par le juge ou encore en cas de non-respect par le fisc des garanties procédurales offertes au contribuable (droits du contribuable vérifié, droits de la défense, principe d'égalité et ses composants).

[129] En fait, la Cour a fait mention de l'article 19 alinéa 4 de la loi sus-indiquée qui, pourtant doit être applicable au seul contentieux administratif de droit commun. Or la Cour aurait pu faire application des dispositions dérogatoires du CGI. Car, en l'espèce, le juge fiscal semble avoir confondu le recours gracieux préalable consacré par la loi n°69-LF sus-citée et le recours administratif préalable auprès des services des impôts, ce d'autant plus et à maintes reprises, il qualifie ledit recours de « recours gracieux ». Jugement n°30-CS-CA/77-78 du 13 juillet 1978*, Aka'a Jules.*

[130] Arrêt n°123/2005-2006, 27 septembre 2006, *CCC C/État du Cameroun*.

[131] TPI/Y, jugement n°2697/CO du 1er avril 2004, *Ministère public et Babissakana (Société prescriptor) C/Ananga, Dame Mbélé, abouem Bien Aimé, État du Cameroun (MINFI)* ; CA/Y, arrêt confirmatif n°438/COR du 03 avril 2006.

[132] Pour les décisions expresses, ce délai est de 60 jours à partir de la réception de l'avis portant notification de la décision, c'est-à-dire, l'AMR (LPF, art. L 126). Par contre, pour les décisions implicites, passé le délai de 15 jours imposé au contribuable à compter de la réception de l'AMR, celui-ci cesse d'être une simple invitation pour devenir « un avis de poursuite ».

[133] J. FERMOSE, Le juge fiscal : *contribution à l'étude des caractéristiques du juge fiscal en droit camerounais, op.cit.*, p. 498.

© 2021 Global Journals

III. Conclusion

En somme, la bonne administration de la justice apparaît comme une exigence légale et jurisprudentielle en contentieux fiscal camerounais. Elle peut être considérée comme une des exigences de sécurité juridique et de la garantie d'une bonne justice. En sa qualité d'arbitre et fiduciaire du contrat social, le juge fiscal en tranchant le litige fiscal a un rôle décisif, car juger c'est alors réconcilier, ou à tout le moins, amener les protagonistes du procès fiscal, au-delà de la querelle, à une reconnaissance mutuelle. A l'examen, il peut être observé que la justice fiscale est donc légalement structurée sur le plan organique et assurée sur le plan fonctionnel. Cependant, cette justice fiscale reste, pour une infime partie, déséquilibrée autant sous le prisme procédural que décisionnel. Si la bonne administration de la justice fiscale n'est pas qu'un acte de pure puissance, au-delà des correctifs que le juge fiscal se donne lui-même dans la fixation du droit, il serait souhaitable qu'il recherche suivant les espèces autant la lettre que l'esprit de la justice et de l'équité, non sans en retenir la raison juridique.

© 2021 Global Journals