



Steve Thiery BILOUNGA¹

Docteur en Droit public, Faculté des Sciences juridiques et politiques,
Université de Ngaoundéré, Cameroun

Les droits du contribuable au Cameroun

Mots-clés : droits contribuable - administration - sécurité juridique - État de droit - protection

Malgré la multitude de prérogatives de puissance publique de l'administration fiscale lors du déroulement du processus d'imposition, le droit fiscal camerounais, enclin aux exigences de sécurité juridique et d'État de droit, reconnaît plusieurs droits au contribuable dans ses relations avec le fisc ou, éventuellement, avec le juge. Il peut s'en prévaloir durant les opérations de contrôle et de redressement qu'il subit de manière générale, et même en cas de litige avec la personne publique, lorsqu'il estime avoir été lésé dans ses droits.

Dans les États en développement en général et ceux africains en particulier, le contribuable, tel un doigt entre l'écorce et l'arbre, se situe au point de rencontre de deux dynamiques *a priori* de sens opposés : celle d'un rendement fiscal sans cesse croissant et celle d'une protection *tous azimuts* des droits du contribuable. D'une part, les fluctuations des cours du commerce extérieur et les aléas des processus d'endettement intérieur et extérieur, inclinent les pouvoirs publics à faire des contribuables la panacée de leurs problèmes de financement budgétaire. D'autre part, les exigences de libéralisation et de démocratisation que charrie le mouvement universel de promotion

de la bonne gouvernance, commandent ces États à doter les contribuables avant pendant et après leurs relations avec l'administration fiscale, de plusieurs droits dont la protection est tout aussi impérative que la contribution pécuniaire publique elle-même. La position du contribuable devient alors délicate, car d'un côté, elle requiert de la part de l'État, un encadrement normatif, matériel et psychologique utile à un acquittement efficace de sa dette fiscale et d'un autre côté, elle emmène l'administration fiscale, en dépit de ses multiples prérogatives de puissance publique, à dialoguer, au besoin, à négocier avec ce nouveau partenaire des opérations financières obligatoires.

¹ Vice-Doyen en charge de la Programmation et du Suivi des Activités académiques à la Faculté éponyme.

Le contribuable camerounais n'échappe pas à cette réalité. Bien que sortant progressivement d'un niveau d'endettement élevé à un endettement soutenable, l'État camerounais fonde l'essentiel de ses espoirs de financement budgétaire sur le contribuable, en dépit de toutes les opportunités de financement susceptibles de découler de l'importation des divers produits locaux. Le besoin de plus en plus croissant de ressources nécessaires au financement des projets structurants initiés sur les chemins de l'émergence en 2035, accentue d'ailleurs cette attention particulière sur le contribuable, car la majorité d'accords internationaux de financement des grands investissements en cours, imposent à la partie camerounaise une participation financière, soit-elle moindre, dont la constitution voit l'apport des ressources fiscales. En même temps, la session législative de décembre 1990 suivie de la réforme constitutionnelle de 1996 s'est soldée par la reconnaissance de plusieurs droits au citoyen camerounais en général, et au contribuable en particulier. En droit fiscal camerounais, le contribuable est défini comme toute personne physique ou morale assujettie aux champs d'application d'un prélèvement obligatoire et qui supporte directement la charge des contributions, impôts, droits ou taxes dont le recouvrement est autorisé par la loi. Il s'agit donc de chacun de ceux qui supportent une contribution, c'est-à-dire, la part incombant à chaque citoyen dans la répartition de la charge des dépenses publiques. Laco- niquement, le contribuable est toute personne assujettie au paiement de l'impôt, une entité générique qui désigne plus largement tout individu amené à établir des contacts avec l'adminis- tration fiscale en son nom ou au nom d'une personne morale.

Cette position à la fois décisive et délicate du contribuable, qui traduit son importance non seulement dans la collecte des ressources publiques, mais aussi dans la promotion et la défense des droits de l'homme au Cameroun, suscite de vives interrogations au sujet du rapport particulier qu'entretient cette entité avec le droit. En effet, quels sont les droits reconnus au contribuable par la législation et la réglementation en vigueur au Cameroun ? En d'autres termes, quelles sont les différentes garanties reconnues aux assujettis au Cameroun durant le processus d'imposition ou de contestation éventuelle de sa dette fiscale ?

La réponse à cette interrogation apparemment banale dans les facultés de droit, semble pourtant fondamentale sur le terrain de la mise en œuvre effective du droit applicable au contribuable, où

la confrontation des intérêts pécuniaires de la puissance publique et du contribuable tend parfois à faire pencher la balance beaucoup plus du côté de l'assujettissement au droit au détriment de celui de la promotion et de la défense des droits, en dépit malheureusement, de l'adhésion de l'État camerounais au statut noble d'État de droit². En effet, la volonté légale et légitime d'accroissement des revenus fiscaux semble parfois obnubilier l'administration fiscale en mettant l'accent surtout sur la position du contribuable comme assujetti. Dès lors, ce qui paraît le plus compter dans les relations fiscales, ce sont les obligations du contribuable à partir de la détermination de l'assiette jusqu'à la collecte de l'impôt. Et la moindre inadvertance du contribuable est susceptible de déclencher automatiquement l'arsenal sanctionnateur de la collectivité publique. Pis encore lorsqu'il s'agit d'un comportement fraudatoire délibéré. Pourtant, autant cette attitude de la personne publique est tout à fait normale dans l'optique d'une promotion efficace d'un sens du devoir fiscal, autant, elle pourrait paraître rébarbative lorsqu'elle met en veilleuse les droits que pourrait faire valoir le contribuable durant le processus fiscal. Tant il semble impérieux que le contribuable soit dans un État de droit comme le Cameroun, à la fois sujet de droit objectif et objet de droits subjectifs. Un parfait équilibre devrait ainsi être établi entre l'exigence d'assujettissement au droit par le contribuable et celle de promotion et de défense de ses droits par l'administration fiscale. Il est sujet de droit parce qu'il est au centre de tout l'arsenal juridique interne et international encadrant l'activité fiscale au Cameroun. Il est par ailleurs objet de droits subjectifs parce que la législation en vigueur lui reconnaît un ensemble de prérogatives qu'il est en droit de faire valoir lors du déroulement du processus fiscal. Conçus en grande majorité pour servir de contrepoids aux prérogatives de puissance publique mobilisées par l'administration pendant la réalisation du contrôle fiscal et ses suites possibles, les droits du contribuable vont au-delà de la procédure de contrôle et de redressement, pour concerner toutes les opérations d'établissement et de contestation de l'impôt.

L'intérêt d'une étude sur les droits du contribuable au Cameroun semble à cet effet perceptible sur le double plan théorique et pratique. Du point de vue théorique, en sus de l'analyse des sources originales du droit fiscal telle la *doctrine administrative* dont elle nous donne l'occasion de cerner, ce travail scientifique offre l'opportunité d'examiner au regard du droit camerounais, des

² Bilounga S.T. (2015). L'État camerounais à la croisée des chemins de l'État de droit et de l'État de police. (À propos de la loi du 23 décembre 2014 portant répression des actes de terrorisme), *Cahiers juridiques et politiques de l'Université de Ngaoundéré*, pp. 9-32.

notions ou catégories juridiques dont l'intellection n'est pas toujours aisée en science juridiques telle le *juge fiscal* ou le *dualisme juridictionnel*. En effet, cette recherche concourt à trancher le nœud gordien de l'identification de ce *Janus biface*, voire *trifacé*³, en droit fiscal camerounais. Du point de vue pratique, ce travail permet d'abord au contribuable de se fixer sur les différents droits qui lui sont reconnus lors du déroulement du processus d'imposition et même, en cas de litige avec le fisc, lors de la procédure juridictionnelle de solution dudit litige. Ensuite, les différents mécanismes de protection des droits du contribuable sont abordés dans ce travail, de manière à permettre au contribuable de les mobiliser en toute connaissance de cause. Enfin, cette étude fixe les balises sur une nouvelle forme de relation entre l'administration fiscale et le contribuable, suite à la volonté gouvernementale d'améliorer la gouvernance fiscale à travers l'intensification des procédés de communication externe. Il se crée alors un dialogue franc entre le contribuable et l'administration fiscale appréhendés dorénavant comme des partenaires.

La volonté de parvenir aux vérités scientifiques propre à notre étude, impose la mobilisation d'une méthode particulière. Nous ferons à cet effet, recours aux méthodes analytique et sociologique. Traditionnelle pour le juriste, la méthode analytique consiste à l'exégèse des textes de droit et à la casuistique de la jurisprudence. Cette méthode n'exclut pas la technique documentaire qui permettra aussi d'exploiter les textes de doctrine et de faire, en toute opportunité, des comparaisons utiles avec des expériences étrangères. Basée sur des entretiens conduits avec les contribuables, les membres de la société civile et les agents de l'administration fiscale, la méthode sociologique quant à elle, permettra de confronter le droit à la réalité quotidienne, afin de mieux jauger de l'efficacité⁴ du dispositif juridique et institutionnel de protection des droits du contribuable. L'on pourra alors, à juste titre, corroborer ou réfuter la thèse selon laquelle, au Cameroun, le contribuable, en dépit de la multitude des prérogatives de puissance publique, est titulaire de plusieurs droits susceptibles d'être mobilisés devant l'administration fiscale (I) ou le juge de l'impôt (II).

³ Le juge fiscal tend à devenir *Janus trifacé* parce qu'avant l'intervention des juges administratifs et judiciaires, l'administration occupe une place importante dans le dépouillement du contentieux fiscal où elle est à la fois juge et partie.

⁴ En faisant la nuance entre l'effectivité et l'efficacité, LAITHIER affirme : « est effectif ce qui produit un effet; est efficace ce qui produit l'effet attendu ». Voir *Étude comparative des sanctions de l'inexécution du contrat*, Paris, LGDJ, Collection Bibliothèque de droit privé, t. 419, 2004, p. 19. Lire aussi, Frison-Roche M. A., « L'efficacité des décisions en matière de concurrence : notions, critères, typologie », *LPA* 28 décembre 2000, n° 259, pp. 4 et suiv.

1 Les droits du contribuable devant l'administration fiscale

En dépit des multiples prérogatives de l'administration en matière fiscale, le droit camerounais reconnaît plusieurs droits au contribuable dans ses relations avec le fisc, que ce soit durant le déroulement normal du processus d'imposition, ou alors pendant la réalisation des contrôles ou des redressements éventuels de la dette fiscale. Étant un système de *déclaration contrôlée*, les déclarations faites par le contribuable s'accompagnent impérativement de vérifications. Le contrôle, qu'il soit sur pièces ou sur place, devient par conséquent, consubstantiel au processus d'imposition. La présentation des droits du contribuable devant l'administration fiscale intègre cette réalité en distinguant les droits inhérents au processus d'imposition contrôlé (A) des droits propres à la procédure de redressement (B).

A. Les droits inhérents au processus d'imposition contrôlée

Même si le contrôle est consubstantiel au processus d'imposition, nous ferons l'effort de rendre distinctement compte des droits inhérents au statut de contribuable indépendamment de toute opération

de contrôle, avant de s'appesantir sur ceux liés à ces opérations.

1. Les droits reconnus indépendamment du contrôle

Indépendamment de tout contrôle, la déclinaison du processus d'imposition proprement dit d'un contribuable immatriculé permet de répertorier un ensemble de droits dont le non-respect pourrait, si ce n'est vicier la procédure d'imposition, du moins la rendre quasiment impossible. Ces droits tiennent pour l'essentiel à la production obligatoire par le fisc des documents et informations nécessaires à l'imposition. Il s'agit d'abord de la Carte du contribuable. Que serait en effet l'impôt sans contribuable ? Et que serait le contribuable sans sa *Carte d'identité fiscale* que constitue la *Carte du contribuable* qui solde sa procédure d'immatriculation, c'est-à-dire son intégration dans le *commerce fiscal*. Il s'agit ensuite, des formulaires et fiches d'imposition, du rôle d'imposition pour les contributions directes comme l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des avis de mise en recouvrement et titres de perceptions. Il serait difficile de déterminer l'assiette, de

liquider et de recouvrer l'impôt en l'absence de ces documents dont la production est non seulement impérative mais nécessaire aux contribuables.

Pour ce qui est des informations, le contribuable doit, par exemple connaître son administration fiscale de rattachement, le régime fiscal auquel il relève, la position ferme de l'administration fiscale au sujet de certaines situations prêtant à équivoques. Toute fluctuation modifiant le contenu de ces informations doit absolument être signifiée au contribuable. La *doctrine administrative* et le *rescrit fiscal* deviennent à ce titre de véritables instruments au service de la garantie des droits des assujettis. La doctrine administrative est un ensemble d'instructions et de circulaires publiées par le fisc, suite à une imprécision d'une disposition fiscale qu'elles ont vocation à élucider par une interprétation claire et ferme susceptible de lier l'administration. Quant au rescrit fiscal, il s'agit d'un procédé qui permet aux contribuables de connaître à l'avance, et de manière précise, le régime fiscal applicable aux opérations qu'ils envisagent réaliser. La loi de finances pour l'exercice 2008 a institué pour le contribuable, la possibilité de consultation préalable de l'administration avec obligation de réponse pour cette dernière.

2. Les droits reconnus lors du contrôle

En dépit de sa délicatesse tenant aux multiples prérogatives du fisc, la procédure de contrôle met néanmoins en exergue certains droits dont dispose le contribuable en prélude comme à l'occasion de la réalisation des investigations.

Avant le contrôle, Le contribuable jouit d'une part du droit à l'information. Il doit être informé de la venue du contrôle par la remise d'un avis de vérification contradictoire de l'administration. Le contribuable est en outre informé qu'il peut se faire assister d'un conseil de son choix. Conformément aux dispositions de l'article L13 du LPF, la toute première intervention en entreprise doit impérativement être précédée huit jours à l'avance d'un avis de vérification. Cet avis accompagné de la *Charte du contribuable vérifié*, doit être envoyé sous pli recommandé avec accusé de réception ou remis en mains propres au contribuable contre décharge. Le contribuable concerné doit donc d'abord être avisé dans un délai suffisant de l'intention de l'administration de procéder à une vérification de sa comptabilité. L'absence d'avis rend la procédure automatiquement irrégulière. Le contribuable doit alors être informé de manière précise de la nature et de l'objet du contrôle dont il fera l'objet. À ce titre, sont requis,

les renseignements portant d'abord sur la date de début du contrôle sur place, étant entendu que le contribuable a la possibilité de demander, par écrit, le report de cette date dans un délai de quinze jours après réception de l'avis de vérification; ensuite, sur les impôts, droits et taxes concernés par le contrôle et la date et l'heure de la première intervention; enfin, sur les noms et grades des agents chargés du contrôle. Car, seuls les agents des impôts assermentés ayant le grade d'inspecteur ont le pouvoir de procéder valablement au contrôle. Le contribuable dispose d'autre part, du droit de se faire assister d'un conseil de son choix. Conformément à l'article L13 du LPF, tout contribuable, sous peine de nullité de la procédure de contrôle, doit être informé du fait qu'il a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix. Ainsi, qu'il s'agisse de la vérification de comptabilité ou de vérification de la situation fiscale personnelle, le contribuable insuffisamment renseigné sur les questions fiscales réputées par essence très subtiles, a le droit de recourir à un expert qui l'aidera non seulement à comprendre, mais surtout à répondre aux différentes interrogations des agents de vérifications. Le système fiscal camerounais facilite alors l'assistance technique et intellectuelle du contribuable lors du contrôle, en vue des échanges nourris entre le contrôleur et le contrôlé.

Pendant le contrôle proprement dit, le contribuable dispose d'un certain nombre de droits relatifs notamment au lieu, au caractère oral et contradictoire, à la durée limitée et au non-renouvellement du contrôle. D'abord, le contrôle sur place doit se dérouler dans les locaux de l'entreprise. Dans l'hypothèse où le contrôle ne peut s'effectuer dans ces locaux ou au lieu du principal établissement de l'entreprise, il appartient au contribuable de demander expressément qu'il se déroule soit dans les bureaux de son comptable, soit dans les locaux de l'Administration. Ensuite, en vertu de l'article L 22 du Livre des procédures fiscales, le contrôle, sous peine de taxation d'office⁵, est une procédure impérativement contradictoire, afin de permettre au contribuable de se justifier sur sa situation fiscale. Le caractère contradictoire semble donc ne pas être l'apanage des procédures juridictionnelles. Il est aussi un droit subjectif, une importante garantie du contribuable dans le déroulement des vérifications fiscales. Ce droit très proche du principe du respect des droits de la défense, ne pourrait même pas dans sa jouissance par le contribuable, être obstrué à cause du vérificateur, par le déplacement ou l'emport des documents comptables en dehors des locaux de l'entreprise.

⁵ La taxation d'office est un mécanisme de sanction des contribuables récalcitrants. Elle est prévue à l'article L 29 du Livre de procédures fiscales. En effet, les contribuables qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'ils sont tenus de souscrire en application du Code général des impôts en leur qualité de redevable, sont taxés d'office. Cette sanction n'est cependant possible que si le contribuable défaillant ne régularise pas sa situation dans les quinze jours qui suivent sa réception de la lettre de relance de l'administration fiscale valant mise en demeure de déposer ses déclarations.

Ainsi, la procédure de vérification devient irrégulière, lorsqu'elle n'est pas orale et contradictoire, sauf si cette absence est imputable au contribuable lui-même. Le contribuable doit avoir la possibilité d'être au centre d'un dialogue organisé avec le vérificateur, quelle que soit la procédure de vérification applicable.

Enfin, selon l'article L40 du livre des procédures fiscales, les investigations *sur place*, entre le commencement effectif du contrôle et sa dernière visite, ne peuvent durer plus de trois mois dans le cadre d'une vérification de comptabilité, et un an, en ce qui concerne la vérification de la situation fiscale personnelle d'ensemble. En effet, maintenir le contrôle pendant une durée très longue peut avoir des répercussions sur le moral du contribuable contrôlé qui serait en permanence tendu. Or il doit disposer de tout son confort moral et mental pour bien conduire son activité économique taxable. Et une présence permanente des agents de contrôle est susceptible de freiner le déroulement de l'activité génératrice de revenus imposables suite à une mise prolongée des agents utiles au fonctionnement ordinaire de la structure contrôlée, à la disposition des inspecteurs. En outre, lorsque la vérification au titre d'un exercice fiscal donné, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou taxes est achevée, l'administration ne peut procéder à de nouveaux redressements pour ces mêmes impôts ou taxes sur le même exercice fiscal. Une vérification est considérée comme achevée à la date de la dernière intervention sur place du vérificateur. L'administration ne peut donc pas en principe, sans motivation valable, reprendre *proprio motu*, un contrôle déjà effectué. Ce n'est que dans des cas manifestes de fraude que la reprise d'un contrôle est possible. La vérification peut alors s'étendre aux deux années excédant le délai normal de reprise, même si les deux années ont déjà fait l'objet d'un précédent contrôle.

En sus de ces droits susceptibles d'être mobilisés en rapport avec les investigations fiscales, les assujettis disposent d'autres droits à faire valoir lors de la réalisation, le cas échéant, de la procédure de redressement de l'impôt.

B. Les droits inhérents à la procédure de redressement

Les vérifications faites par les agents assermentés du fisc sur la situation du contribuable peuvent avoir deux issues lorsqu'elles ont été fructueuses. Elles peuvent aboutir, selon le cas, à l'obligation de minorer ou d'augmenter la dette fiscale de l'assujetti initialement mal imposé : c'est la procé-

dure de redressement fiscal. Selon l'article L 23 du Livre de procédures fiscales, lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, ou une omission dans les éléments servant de base au calcul des impôts dus, les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure contradictoire. Cette procédure est judicieusement organisée autour d'une formalité substantielle, à savoir la notification de redressement, qui ouvre la voie aux réponses du contribuable, la charge de la preuve de l'inexactitude des déclarations incombant à l'administration.

1. Le droit à la notification du redressement ou de l'avis de non-redressement

Conformément à l'article L 24 du Livre des procédures fiscales, à l'issue du contrôle, l'administration adresse au contribuable une notification de redressement motivée et chiffrée ou un avis d'absence de redressement. Cette disposition confère un véritable pouvoir au contribuable qui doit formellement savoir si les opérations de contrôle se sont soldées ou non, par l'impératif d'un redressement. Dans la première hypothèse, une notification de redressement lui est adressée. Dans la seconde, un avis de non-redressement est formulé à son endroit. Quelle qu'en soit l'issue, ces documents doivent être motivés et chiffrés. L'impératif de motiver le redressement ou le non-redressement participe de l'obligation générale qui est à la charge de l'administration de justifier de façon claire et précise tous ses actes de procédures. Car en droit administratif et plus encore en droit fiscal, la décision possède à la fois une histoire et un destin : elle ne surgit pas du néant, mais d'un passé procédural qui l'explique et elle n'est pas une fin en soi car elle ne se justifie que par sa mise en œuvre. Cette obligation adopte des contours spéciaux en matière fiscale, tant il est vrai que les questions pécuniaires sont potentiellement source de conflits. Les relations entre le contribuable et le fisc, en l'occurrence ici en matière de redressement, ne doivent donc pas être sources de conflits. D'où, au-delà de l'*obligatorité*⁶, la nécessité pour l'administration d'apporter des éclaircissements sur toute prise de décision. La motivation de la notification de redressement constitue ainsi une garantie essentielle pour le contribuable contrôlé car ce dernier doit être en mesure de connaître très précisément, avec des chiffres à l'appui, ce qui lui est reproché, d'apprécier le fondement légal des griefs et, lorsque cela est nécessaire, de discuter la pertinence des arguments qui lui sont opposés, en vue d'une réponse.

⁶ Cette expression désigne dans la théorie positiviste du droit, le caractère obligatoire qui fonde la juridicité d'un acte. Lire Kelsen H. (1962). *Théorie pure du droit*, Paris, Dalloz, 2^e édition, traduction française, Eisenmann, pp. 4 et suiv.

⁷ En dehors des privilèges généralement reconnus à la personne publique en droit administratif à savoir, le privilège du préalable, de l'exécution d'office et de l'interdiction de voies d'exécution contre l'État, le droit fiscal dote l'administration d'autres prérogatives susceptibles de fragiliser considérablement la jouissance par le contribuable de ses droits en la matière. Il s'agit, pour les plus illustratifs, des limites au droit du contrôle (articles L34 à L41 du LPF), du droit de communication (Chapitre II, articles L 42 à L48 LPF), du droit d'enquête (Chapitre III, L 49 à L50 du LPF), de la taxation d'office (articles L29 à L32 du LPF).

⁸ Le complexe du financier traduit l'attitude des agents des services financiers consistant à paraître au-dessus de la loi. Or, toute opération financière s'inscrit en principe dans la légalité et toute attitude s'inscrivant contre la légalité devrait être sanctionnée.

2. Le droit de réponse au sujet du redressement

C'est à travers la possibilité pour le contribuable de réagir par ses observations, et de marquer son accord dès réception de la notification de redressement, qu'est clairement démontré le caractère contradictoire de cette procédure. Le contribuable notifié du redressement dispose d'un délai de trente jours dès réception de la position de l'administration, pour lui faire parvenir ses observations et/ou son acceptation. Ce délai est de quinze jours en cas de vérification partielle ou de contrôle ponctuel. La défaillance du contribuable en rapport avec cette condition de délai équivaut automatiquement à l'acceptation des impôts, taxes ou droits qui seront immédiatement mis en recouvrement. Le contribuable peut exceptionnellement aller au-delà de ces délais en cas de circonstances exceptionnelles. Il devra alors justifier ce comportement particulier. La réponse aux observations du contribuable dans son régime juridique comporte tous les éléments substantiels de forme et de procédure de l'acte administratif unilatéral dont l'absence est constitutive d'illégalité. Pour ce faire, elle contient le timbre de service, la date, la signature de l'autorité destinataire, la motivation, notamment des chefs de redressement.

3. Le droit à la présomption d'exactitude des déclarations

Le principe déclaratif permet, théoriquement, au contribuable, qui a rempli sa déclaration, de bénéficier d'une présomption d'exactitude. Tel est aussi le cas en droit fiscal français où la déclaration produite par le contribuable bénéficie d'une présomption d'exactitude et de sincérité. Cette présomption offre indéniablement au

contribuable, une garantie précieuse en matière de preuve. En effet, en cas de contentieux ultérieur, il ne lui appartiendrait pas d'apporter la preuve du montant de la matière imposable. Une telle tâche incomberait à l'administration qui devrait dès lors combattre la présomption d'exactitude attachée à la déclaration. En effet, le droit fiscal consacre l'obligation pour l'administration de supporter la charge de la preuve en cas de procédure de redressement contradictoire à la lecture de l'article L23 du LPF. C'est dire que l'administration supporte une obligation de preuve dans la procédure contradictoire de redressement dès lors qu'elle se propose de « rectifier » la situation irrégulière d'un contribuable. Cette obligation la lie même lorsqu'elle envisage d'appliquer au redressement des sanctions fiscales.

Ces multiples garanties du contribuable avant, pendant et après le contrôle, permettent de constater que les assujettis disposent tout de même d'une gamme considérable de droits qu'ils pourraient faire valoir dans leurs relations avec la personne publique, même si leur étendue semble à première vue négligeable, comparativement aux privilèges et prérogatives de puissance publique de l'administration fiscale⁷. Quelques faits rédhibitoires à la jouissance de ces droits méritent toutefois d'être relevés. Il s'agit de l'insuffisance des voies de recours hiérarchique ou des instances consultatives lors du déroulement du contrôle et des redressements d'une part, de la peur qu'éprouve le contribuable vis-à-vis de la personne publique et sa relative connaissance de la plupart de ses droits, d'autre part. Ces légères tares trouvent toutefois un important palliatif dans la possibilité pour l'assujetti de saisir des juridictions en vue de faire valoir ses droits.

2 Les droits du contribuable devant le juge fiscal

Dirigé de bout en bout par l'administration, le processus d'imposition est dans l'ensemble subi par le contribuable. Le glissement d'un processus régulier à un processus irrégulier est souvent très facile, du fait d'une erreur dans l'établissement ou la collecte de l'impôt. Aussi, du fait du *complexe du financier*⁸, les agents des services fiscaux tendent souvent à poser des actes anormaux qui violent les droits des contribuables. Il devient dès lors juste, dans un contexte de promotion de

l'État de droit, de reconnaître à ce dernier le droit d'accès au juge de l'impôt (A), et celui de bénéficier de ce dernier d'un procès équitable (B).

A. Le droit d'accès au juge fiscal

Doter le contribuable du droit d'accéder à la juridiction participe de la volonté de le munir des moyens propres susceptibles de compenser, autant que possible, le déséquilibre résultant de sa situation d'assujetti en rapport avec une

administration fiscale qui, en dépit du caractère contradictoire d'ensemble de la procédure fiscale, conduit de bout en bout l'activité fiscale. Il s'agit du droit au procès fiscal qui concerne en principe tous les types de contentieux appelés à être dépouillés par le juge de l'impôt. Même si le contentieux de l'imposition occupe en pratique une place primordiale, eu égard à son grand volume. Défini par Paul Marie Gaudemet et Joël Molinier comme l'ensemble des voies de droit au moyen desquelles sont réglés les litiges nés de l'application par l'administration fiscale de la loi d'impôt au contribuable, le contentieux fiscal mobilise aussi les contentieux de l'excès de pouvoir et de la responsabilité de l'administration fiscale et le contentieux de la répression pénale des infractions fiscales. Quel qu'en soit le type, le contribuable est fondé à se pourvoir devant une juridiction afin d'obtenir, selon les voies de droit, la solution au litige qui l'oppose au fisc.

1. Le fondement du droit d'accès à la juridiction fiscale

Au Cameroun, le droit d'accès au juge est un droit fondamental constitutionnellement reconnu aux citoyens. Conformément au préambule de la Constitution du 18 janvier 1996, chaque citoyen quel qu'en soit le sexe, a le droit de se faire rendre justice. En matière fiscale, ce principe trouve la plénitude de son sens, car il faut impérativement concilier les intérêts par essence antagonistes du contribuable et du fisc. Il s'agit en effet de rechercher, autant que possible par des voies de droit, l'équilibre entre l'ambition d'un rendement fiscal sans cesse croissant des services fiscaux et le souci d'un gain en perpétuelle augmentation dans l'activité génératrice de revenus taxables du contribuable. L'intervention du juge devient nécessaire dès lors que ce juste équilibre est menacé. Les deux principales phases du processus fiscal constituent au Cameroun les meilleures illustrations de l'intervention légale et nécessaire du juge de l'impôt. La première phase consiste en l'établissement de l'impôt et comprend à la fois la détermination de la matière imposable généralement appelée assiette, le calcul de l'impôt ou la liquidation, et l'identification du redevable. Plusieurs litiges portant pour l'essentiel sur la contestation du bien-fondé des impositions ou de la régularité de la procédure employée au moment de l'établissement de l'impôt, sont portés devant le juge fiscal. La seconde phase, quant à elle, pose aussi des problèmes susceptibles de justifier l'intervention du juge. Elle consiste au recouvrement de la créance fiscale issue des opérations de liquidation. Et lorsque le

contribuable ne veut pas procéder au paiement à l'amiable de sa dette fiscale après une mise en demeure restée sans suite, l'administration peut exercer sur lui des moyens de contrainte dans le cadre d'un recouvrement forcé. Malheureusement, ce mécanisme peut parfois être attentatoire des libertés des redevables. D'où la saisine par ce dernier du juge.

2. Les manifestations du droit d'accès à la juridiction fiscale : la saisine

En fonction de la nature de l'impôt contesté ou du type de recours, le contribuable peut saisir soit le juge administratif, soit le juge judiciaire.

En vertu des dispositions de l'article L 126 du Livre des procédures fiscales, en matière d'impôts directs et de taxe sur la valeur ajoutée ou de taxes assimilées, les décisions rendues par le ministre des Finances sur les réclamations contentieuses, et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux intéressés, peuvent être attaquées devant les tribunaux administratifs dans un délai de soixante jours à partir du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision. Ces juridictions sont saisies par une requête introductive d'instance, déposée au greffe compétent ou adressée par voie postale audit greffe avec accusé-réception. La saisine du tribunal administratif est le fait exclusif du contribuable qui conteste les impositions. En vertu de l'adage selon lequel « nul ne plaide par procureur », il a été admis que le droit d'agir en justice n'appartient qu'à la personne physique ou morale qui est tenue d'acquitter cet impôt, à savoir celle désignée dans la décision exécutoire d'établissement de l'impôt. La requête est dès lors en principe individuelle et toute requête collective est irrecevable, sauf lorsqu'il s'agit d'un recours dirigé contre un acte indivisible.

Par ailleurs, contrairement au cas français, l'administration fiscale camerounaise ne dispose pas de la faculté de saisir le tribunal administratif. Les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entièrement satisfaction au contribuable, peuvent être attaquées devant le tribunal administratif dans un délai de soixante jours à compter de la décision de rejet du recours gracieux. Malgré le caractère englobant de la formule « décisions rendues par l'administration », c'est en fait la seule décision du ministre des Finances dont il est question. En effet, au regard de l'article L 119 du LPF, c'est la réclamation présentée au ministre qui tient lieu de recours gracieux préalable. La décision du ministre doit intervenir dans le délai de trois mois après sa saisine. C'est seulement après

cette décision que le contribuable est fondé à saisir le juge de l'impôt. Il s'ensuit que le délai de recours contentieux n'est opposable au contribuable que si une décision suffisamment motivée lui a été régulièrement notifiée. Le procès intenté par le contribuable n'est cependant pas fait à cette décision du ministre des Finances, mais à l'acte d'imposition dont seules les irrégularités sont susceptibles d'être censurées par le juge. Les règles applicables au délai pour agir sont d'ordre public. Au regard de l'article L128 du Livre des procédures fiscales, la requête du contribuable, pour être recevable, doit être présentée par écrit, signée par le requérant ou son représentant et contenir l'exposé sommaire des faits, moyens et conclusions de la partie. Elle doit en outre préciser le montant des dégrèvements en droit et en pénalité sollicitée et être accompagnée d'une copie de la décision contestée.

Le procès fiscal devant le juge judiciaire se déroule en premier lieu au niveau des tribunaux d'instance qui représentent à cet effet le premier degré de juridiction. Lorsque les parties ne sont pas satisfaites des jugements rendus par ces juridictions, elles peuvent saisir les juridictions supérieures en se servant des voies de recours qui leur sont offertes. L'intervention des juridictions de l'ordre judiciaire dans le cadre général du contentieux fiscal est prévue dans trois hypothèses essentielles : le contentieux de la répression pénale des infractions fiscales, le contentieux d'assiette des impôts indirects et le contentieux de la validité des actes de poursuite en matière de recouvrement. L'introduction et l'instruction des instances ont lieu devant les tribunaux civils du centre des impôts compétent. Ainsi, toutes réclamations portant sur des sommes inférieures à 10 000 000 (€) sont portées devant le Tribunal de première instance. Quant aux réclamations portant sur les sommes supérieures à 10 000 000, elles ressortissent à la compétence du Tribunal de grande instance. Contrairement aux règles de saisine du juge administratif, les tribunaux de première et de grande instance ne sont pas directement saisis du litige par le contribuable. Leur saisine se réalise au moyen d'une assignation, et non par voie de requête introductive d'instance. Il s'agit d'un acte destiné à informer solennellement le défendeur qu'il est invité à se présenter devant le tribunal pour débattre du litige et le faire trancher par le juge. Encore appelée « ajournement », l'assignation est signifiée par un huissier de justice à la partie adverse dans un délai généralement de huit jours pour ceux qui sont domiciliés dans le lieu où siège le tribunal compétent.

Le contribuable lésé dans ses intérêts durant l'établissement et la collecte de son impôt par l'administration, peut donc saisir le juge afin d'être remis dans son droit. Celui-ci est tenu de respecter certaines règles de bonne administration de la justice, ramenant les parties au litige fiscal à une position d'égalité et dont le contribuable pourrait s'en prévaloir : les droits à un procès équitable.

B. Les droits à un procès équitable

Une fois saisi, le juge, s'il est compétent, doit impérativement se prononcer pour départager les parties en rendant justice selon la loi et en toute conscience. C'est dire que le juge fiscal doit conduire le procès en toute équité. Car son indépendance lui confère une certaine objectivité nécessaire à l'éclosion de la vérité, au sens de la loi, à travers ses décisions. Le déroulement du procès fiscal est donc une occasion pour le contribuable de faire valoir ses droits intrinsèquement liés à ces caractéristiques légales de la *juris dictio*⁹. Il dispose d'abord, du pouvoir de faire valoir ses vues par le biais de la procédure d'instruction contradictoire. Il jouit ensuite du droit au double degré de juridiction.

1. Le droit à une instruction contradictoire : les droits de la défense

La procédure contentieuse fiscale est fondamentalement écrite et nécessairement contradictoire, quel que soit le degré de juridiction mobilisé. En effet, dès la première phase qui vise à rassembler et à analyser tous les éléments utiles à une solution éclairée du juge, l'instruction de la demande du contribuable suscite une production et un échange de nombreux documents justificatifs et preuves écrites qui aboutissent souvent à un véritable débat fiscal entre les parties. Le contribuable est alors fondé à réagir en fonction des positions de l'administration ou des sollicitations du juge. Conduite selon les règles de procédure de droit commun, le procès fiscal, dès l'instruction, permet ainsi au contribuable de faire valoir ses droits de la défense. La procédure contradictoire impose une véritable communication entre les parties au procès, afin de ne pas rompre leur égalité. Chacune d'elles doit avoir ample connaissance de l'ensemble des productions de son adversaire, de manière à pouvoir réagir en toute connaissance de cause. Le droit à la communication des mémoires et celui de réplique constituent donc les principaux droits utiles à la défense du contribuable.

⁹ Bilounga S. T., La diction du droit public financier au Cameroun, *Revue africaine de finances publiques*, n° 1, 2015, pp. 54 et suivs.

a. Le droit à la communication

Il serait anormal, dans l'optique d'une bonne administration de la justice fiscale, de laisser les parties aux procès sans informations l'une sur le dossier de l'autre. Ce serait une diction du droit fiscal à vases clos, propice à un climat d'opacité dans un cadre juridictionnel par essence voué à la transparence. En effet, l'hermétisme qui semble paradoxalement être la règle lors de la réalisation des opérations financières dans l'administration, ne doit sous aucun prétexte, trouver terre fertile dans le domaine juridictionnel d'où devrait jaillir la lumière. Le contribuable doit dès lors avoir la possibilité d'être renseigné sur le contenu du dossier adverse, afin non seulement de suivre l'évolution de l'affaire, mais surtout de préparer en toute connaissance de cause sa réponse éventuelle, lorsque celle-ci est nécessaire. Dans le cadre d'un procès nécessairement contradictoire comme celui en matière d'impôt, la violation d'une telle garantie est susceptible de vicier toute la procédure. Et le contribuable peut valablement utiliser cette irrégularité comme un moyen sérieux dans un procès en annulation de la décision initiale devant les juridictions supérieures. Toute information doit donc être mise à sa disposition pour une réponse judicieuse.

b. Le droit de réponse

Dès réception au greffe de la requête du contribuable, une copie est adressée à l'administration pour la production de son mémoire en défense qui sera par la suite communiqué au demandeur en vue de la production de ses observations. Une réponse de l'administration peut éventuellement en résulter. Il s'ensuit alors un enchaînement de réponses alternées constitutif d'une discussion contradictoire qui est l'essence même de la procédure contentieuse. C'est le seul moyen de soumettre au juge tous les éléments de la contestation. Toute insuffisance en la matière de la part de l'administration ou du contribuable est lourde de conséquences pour l'une ou l'autre partie. À cet effet, si le ministre en charge des finances notifié ne produit pas sa réponse dans un délai de trois mois, il est réputé avoir acquiescé aux faits exposés dans la requête du contribuable. Et si pour sa part, le contribuable ne produit pas d'observations à la réponse de l'administration dans un délai d'un mois, il est réputé s'être désisté de son action. Il se verra dans l'impossibilité de se prévaloir de son droit au double degré de juridiction.

2. Le droit au double degré de juridiction

Les jugements du tribunal administratif en matière fiscale sont susceptibles de plusieurs voies de

recours ouvertes aux parties : l'opposition, la tierce opposition, le recours en révision, le recours en rectification d'erreur matérielle, l'appel et le pourvoi en cassation. Devant le juge judiciaire, le contribuable insatisfait de la solution apportée à son problème fiscal, peut partir des juridictions d'instance saisies au premier degré, jusqu'à la Cour suprême en épuisant toutes les voies de recours autorisées par la loi. Certaines de ces voies de recours, principalement l'appel et le pourvoi en cassation, sont la manifestation d'un grand principe conférant un pouvoir certain au contribuable : le principe du double degré de juridiction. Ce principe voudrait que le justiciable qui n'est pas satisfait de la décision prise par les juridictions inférieures, puisse saisir les juridictions supérieures dans l'optique d'un gain de cause, jusqu'à épuisement de la hiérarchie juridictionnelle. Le contribuable a ainsi le droit de se pourvoir en appel et en cassation. Eu égard à la nouvelle configuration du contentieux administratif issue des lois du 29 décembre 2006 sur les tribunaux administratifs et la Cour suprême d'une part, et à l'importance particulière de la production juridictionnelle du juge administratif au Cameroun d'autre part, nous nous appesantirons exclusivement sur la procédure juridictionnelle administrative.

a. Le droit d'interjeter appel

Lorsque le contribuable n'est pas satisfait de la solution apportée à sa demande à l'issue de la procédure introduite devant le tribunal administratif, il peut interjeter appel devant la Chambre administrative de la Cour suprême en introduisant son recours devant le tribunal administratif qui s'est prononcé en premier ressort et qui se charge de transmettre la demande à la section du contentieux fiscal et financier de la Chambre administrative de la Cour suprême. Avec un effet non seulement suspensif mais également dévolutif, la procédure d'appel conduit à juger le litige une seconde fois, en tenant compte de tous les éléments de fait et de droit. Elle peut aboutir soit à la confirmation du jugement du tribunal administratif initial, soit à sa reformation en tout ou en partie, sur appel du contribuable. Et sur appel de l'administration fiscale, le juge peut soit rejeter le recours, soit annuler le jugement initial. Ce qui l'oblige à statuer à nouveau dans les mêmes conditions que les premiers juges.

b. Le droit de se pourvoir en cassation

Le pourvoi en cassation est une innovation des lois de 2006 réorganisant au Cameroun la procédure administrative contentieuse en général, et celle fiscale en particulier. En effet, à la lecture de

l'article 14 de l'ordonnance du 26 Août 1972 encadrant jadis le contentieux administratif, l'appel était l'unique voie de reformation en la matière. Le pourvoi en cassation est introduit ici par les dispositions des articles 83 à 103 de la loi n° 2006/016 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour suprême. Il se présente comme la voie de recours instituée contre toute décision rendue en dernier ressort par une juridiction administrative afin de contrôler la régularité de ce jugement définitif au titre de sa légalité interne ou externe, mais en dehors de toute appréciation des faits. Tout contribuable insatisfait lié par une décision revêtue de l'autorité définitive de chose jugée, peut donc introduire un pourvoi en cassation devant la Cour suprême, sans que cela soit constitutif d'un troisième degré de juridiction. Le pouvoir n'est pas, en effet, destiné à faire juger une troisième fois la totalité de l'affaire. Le juge de cassation a seulement pour mission de vérifier si la règle de droit a été bien appliquée par les juges du fond lors de la prise de

la décision à casser. Seules les parties à l'instance peuvent introduire un pourvoi en cassation, à condition qu'elles aient intérêt.

Parvenu au terme de cette analyse, il semble manifestement se dégager qu'au Cameroun, les droits du contribuable ne se limitent pas aux seules garanties qui lui sont accordées lors de l'établissement, de la collecte ou du contrôle de son impôt. Ceux-ci l'accompagnent même dans ses relations éventuelles avec le juge, en cas de conflit l'opposant à la puissance publique. Non seulement il a le droit de le saisir lorsqu'il s'estime insatisfait des suites de sa réclamation fiscale, mais il s'attend également à ce que l'examen de sa requête soit respectueux de ses droits fondamentaux. Toutefois, la reconnaissance par l'État camerounais de tous ces droits au contribuable s'accompagne-t-elle toujours d'une garantie effective ? L'étude du système de protection édifié ici aurait peut-être pu trancher ce nœud gordien. ■