
Recours contentieux et protection du contribuable dans la phase juridictionnelle du contentieux fiscal camerounais

MAGNE ANNE NESTORINE, Ph.D en Droit des Affaires et de l'entreprise de l'Université de Dschang, Assistante à l'université de Douala

Résumé

Il est à peine besoin d'indiquer l'importance du contentieux fiscal comme moyen de défense du contribuable.

De l'analyse des recours juridictionnels ouverts au contribuable insatisfait de la décision rendue par le MINFI dans la phase administrative du contentieux fiscal, il en ressort que, de même que cette phase administrative, la phase juridictionnelle de ce contentieux est riche en particularités. Le contribuable peut saisir soit le juge administratif, soit le juge judiciaire en fonction de la nature des impositions en cause.

Les recours par lesquels le contribuable saisit le juge pour contester l'impôt ou les moyens employés pour le recouvrer sont des recours principaux. C'est dire qu'à côté de ces derniers existent des recours accessoires à travers lesquels le contribuable peut demander à ce que l'exécution de la décision de l'Administration fiscale qu'il conteste soit reportée jusqu'à la survenance de la décision du juge. Nul ne peut nier le fait que la pluralité de voies de recours multiple traduit le souci de protection qui anime le législateur.

L'étude des rapports entre l'Administration fiscale et le contribuable sous la lucarne du contentieux fiscal, permet de rendre compte de la protection dont jouit ce dernier à travers le régime qui semble à tout le moins favorable. Au regard du déroulement de l'instance, on peut constater que la procédure est soucieuse des garanties du contribuable.

Mots clés : protection du contribuable, contentieux fiscal, recours juridictionnels, Cameroun

Abstract

There is hardly any need to state the importance of tax litigation as a taxpayer's defense.

From the analysis of the legal remedies open to the taxpayer dissatisfied with the decision rendered by MINFI in the administrative phase of the tax dispute, it emerges that, like this administrative phase, the jurisdictional phase of this dispute is rich in particularities. The taxpayer can seize either the administrative judge, or the judicial judge depending on the nature of the taxes in question.

The remedies by which the taxpayer seizes the judge to contest the tax or the means used to recover it are the main remedies. This means that alongside these there are ancillary remedies through which the taxpayer can request that the execution of the decision of the Tax Administration that he contests be postponed until the occurrence of the decision of the judge. No one can deny the fact that the plurality of multiple remedies reflects the concern for protection which drives the legislator.

The study of the relationship between the tax administration and the taxpayer under the lens of tax litigation, makes it possible to report on the protection enjoyed by the latter through the regime which seems at the very least favorable. In view of the course of the proceedings, it can be seen that the procedure is concerned with the guarantees of the taxpayer.

Key Words: Taxpayer protection, legal remedies, tax dispute, Cameroon

Introduction

La place du juge dans tout système basé sur le droit est fondamentale, car il est « *la soupape qui maintient dans la cocotte-minute la pression en dessous du seuil d'explosion* »¹. Il n'est pas envisageable de concevoir une relation apaisée entre les parties, du contrôle fiscal au contentieux, en dehors de tout mécanisme juridictionnel opérationnel et dynamique. Quand bien même les réalités sociologiques expliquent le peu d'engouement des justiciables, l'éviction du juge dans toute relation fiscale reste paradoxale. Il constitue le rouage décisif du respect des garanties fondamentales du contribuable.

Nul ne peut nier que le recours contentieux est une garantie et un excellent moyen de défense pour le contribuable². Ainsi, pour mieux appréhender le sujet, il faudra déterminer au

¹ BARILARI (A.), « Le contentieux fiscal », in RFFP., n° 17, 1987, P. 5.

² SABAH CHERKAOUI, *Le contentieux fiscal au Maroc : voies de recours et rôle de l'expert-comptable*, op.cit., p. 24.

préalable ses contours car, pour parler comme un auteur, « seul un décryptage de ses notions nous permettra de baliser la démarche qui sera la nôtre »³.

De façon générale, le contentieux fiscal peut être défini 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 aux contribuables »⁴.

Le mot recours quant à lui désigne dans un sens général tout droit de critique ouvert contre un acte, quelle que soit la nature de cet acte (décision administrative ou juridictionnelle, etc.), et la qualité de l'auteur du recours (juridiction ou autorité administrative, etc.)⁵.

En ce qui concerne le vocable protection, en empruntant au vocabulaire juridique⁶, on peut affirmer qu'il renvoie à une précaution qui, répondant au besoin de celui ou de celle qu'elle couvre et correspondant généralement à un devoir pour celui qui l'assure, consiste à prémunir une personne ou un bien contre un risque, à garantir sa sécurité, son intégrité par des moyens juridiques ou matériels. Est plus explicite le petit Larousse⁷ pour qui, la protection est l'art de protéger. Et protéger c'est mettre à l'abri des dangers, d'incidents, garantir, préserver, défendre.

Le contentieux fiscal porte donc sur les rapports entre le service des impôts et les contribuables qui demandent soit une remise c'est-à-dire une réduction de leur dette fiscale en sollicitant la bienveillance de l'Administration : c'est la juridiction gracieuse⁸ ; soit la réparation d'erreurs commises à leur préjudice ou le bénéfice d'un droit résultant des lois et règlements : c'est la juridiction contentieuse. De façon générale, le contentieux fiscal désigne l'ensemble des litiges entre les contribuables et l'Administration fiscale au sujet soit d'une imposition arbitraire, soit d'une surtaxation ou alors suite à une violation des règles de forme ou de procédure. Dans le cadre de cette analyse, nous ne nous intéresserons qu'à la juridiction

³ SOH FOGNO (D. R.), La protection de la faune sauvage d'Afrique Centrale, mémoire en vue de l'obtention d'un diplôme de 3^{ème} cycle en droit international de l'environnement, Université de Limoges, juillet 2001, p. 2.

⁴ GAUDEMET (P.M.) et MOLINIER (J.), *Les finances publiques*, Fiscalité, Tome 2, Paris, éd. Montchrestien, 1997, p. 257.

⁵ Cf. CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, association CAPITANT (H.), PUF, 8^{ème} éd., 2000.

⁶ Cf. CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, association CAPITANT (H.), PUF, 1987, p. 688.

⁷ Cf. Le petit Larousse, Grand Format, 1992, p. 831.

⁸ La juridiction gracieuse en matière fiscale concerne les cas de gêne ou d'indigence. Ainsi, lorsqu'un contribuable se trouve dans l'une de ces situations et donc incapable de payer ses impôts, il exerce un recours gracieux pour demander une faveur à l'Administration. Dans ce cas, il ne conteste nullement l'impôt, ni la procédure mise en place pour le recouvrer. Il reconnaît les impôts mis à sa charge mais implore la faveur de l'Administration fiscale parce qu'il est *in malus*..

contentieuse étant donné que le sujet porte sur les recours contentieux. Le domaine gracieux sera donc mis de côté.

Dans la pratique, le contentieux fiscal s'entend le plus souvent de celui relatif à l'assiette de l'impôt, car il forme le contentieux le plus abondant. Pourtant, il existe en matière fiscale différentes branches de contentieux qui diffèrent selon l'objet du désaccord. Une distinction fondamentale est alors à faire entre le contentieux de l'assiette et celui du recouvrement. Le premier est relatif au bien-fondé même de l'impôt tandis que le second porte sur les procédures engagées pour en obtenir le paiement⁹. En effet, en ce qui concerne le contribuable, le contentieux fiscal dont l'orientation dépend de la nature de l'impôt en cause prend naissance à travers les moyens qui lui sont offerts pour pouvoir se défendre contre les actes de l'Administration fiscale. Il s'agit alors des différentes voies qui lui sont ouvertes dans la contestation ou la remise en cause des actes ou décisions de l'Administration fiscale, d'où la question des recours.

En matière fiscale, les recours contentieux exercés par le contribuable ont deux destinations. De manière schématique, le contentieux est divisé en deux phases à savoir la phase administrative et la phase juridictionnelle. La phase administrative est la première voie que doit emprunter le contribuable lorsqu'il veut tenter un recours contentieux. En cas de non satisfaction, il pourra emprunter la seconde voie qu'est la phase juridictionnelle. A cet effet, le Code Général des Impôts¹⁰ dispose que « *le contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé peut en faire la réclamation au Chef de Centre Régional des Impôts...* »¹¹. En matière d'impôts directs et de taxes sur la valeur ajoutée, il prévoit aussi que « *les décisions rendues par 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* »¹². De même, il est prévu que « *le redevable qui conteste le bien-fondé de la réclamation peut en faire opposition ...* »¹³. Il en rajoute en indiquant que « *l'introduction et l'instruction des instances ont lieu devant les tribunaux civils...* ». Malgré ces dispositions consacrées en faveur du contribuable, en analysant de près le régime applicable dans les différentes phases du contentieux, on se rend à l'évidence que

⁹ BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 113.

¹⁰ En abrégé CGI.

¹¹ Article L 116 du CGI.

¹² Article L 126 du CGI.

¹³ Article 412 CGI.

plusieurs entraves limitent quelque peu la protection du contribuable. Ces entraves sont surtout observées au niveau de la phase administrative.

Cette présentation permet de réaliser que les recours sont en eux-mêmes porteurs de questionnements donc la plus importante retiendra notre attention.

La question que soulève donc cette analyse est celle de savoir si la protection du contribuable est véritablement assurée à travers le régime des différents recours ouverts dans la phase juridictionnelle du contentieux fiscal. Mieux encore, la procédure consacrée pour les recours contentieux dans la phase juridictionnelle du contentieux fiscale est-elle soucieuse de la protection du contribuable ?

Ainsi, traiter de la protection du contribuable dans la phase juridictionnelle du contentieux fiscale n'est pas dénué d'intérêt quand on sait d'une part que l'étude de la phase administrative du contentieux fiscal a permis de démontrer son efficacité relative. Il s'est avéré opportun de se pencher sur la phase juridictionnelle. D'autre part, ce travail présente également un grand intérêt aussi bien pour les contribuables que pour le Fisc. Ce dernier doit rechercher la pérennisation d'un système fiscal productif et efficient à l'amélioration des rapports avec le contribuable. Le but n'est pas d'encourager les contribuables à la contestation de l'impôt, mais de leur faire connaître les voies et moyens pouvant leur permettre de contester un impôt dont le calcul recèle des erreurs ; car plus l'impôt est lourd, moins le contribuable voudra s'en acquitter, et la conséquence palpable sera la perte par l'Etat d'une ressource. Cette étude est alors l'occasion pour les contribuables de connaître le traitement que le droit leur réserve en cas de contentieux¹⁴.

En effet, lorsque le contribuable n'a pas trouvé satisfaction des décisions de l'Administration fiscale dans la première phase du contentieux¹⁵, il est dès lors fondé à saisir le juge. Au moins devant ce dernier, on peut concevoir une certaine égalité entre les parties pour à peu près deux raisons :

- Premièrement, l'administration y vient uniquement en tant que partie. Elle n'est plus juge et partie comme c'est le cas dans la phase administrative du contentieux¹⁶ ;

¹⁴ Voir MAGNE (A. N.), recours contentieux et protection du contribuable dans la phase administrative du contentieux fiscal Camerounais, *in legiafrica Recueil LGA*, n°11 du 13 avril 2019, 15p.

¹⁵Ibid.

¹⁶ Ibid.

- Deuxièmement, elle est traitée de façon similaire que le contribuable, ce qui constitue un gage de protection pour ce dernier. Par exemple, l'Administration peut être condamnée si elle ne produit pas les pièces demandées par le juge¹⁷.

L'analyse nous a donc permis de relever la démultiplication des types de recours juridictionnels au profit du contribuable qu'on peut valablement interpréter comme un gage de protection (I), doublé d'un régime de mise en œuvre favorable (II).

I : La démultiplication des types de recours juridictionnels : gage de protection du contribuable

De façon générale, le but premier des recours juridictionnels est de protéger la personne à l'endroit de qui ils sont institués. Dans leur essence, ils ont pour objectif de permettre à une personne de rentrer dans ses droits.

Il est évident que le recours porté devant l'Administration, même s'il permet de régler un nombre considérable de litiges, ne constitue pas une garantie suffisante pour le contribuable au regard des limites sus-étudiées. Les recours juridictionnels viennent ainsi à son secours en secondant les recours administratifs. Le contribuable dispose ainsi de plusieurs recours, lesquels peuvent être soit principaux (A), soit accessoires (B).

A: La protection du contribuable à travers les recours juridictionnels principaux

L'unicité n'est pas la caractéristique la plus exacte du juge fiscal. Envisager le recours juridictionnel en matière fiscale, c'est résoudre un premier écueil consistant à déterminer le juge compétent et la procédure qui sied. Si « le contentieux de l'imposition constitue la principale branche du contentieux fiscal »¹⁸ et dont la compétence est dévolue au juge administratif (1), il est loin d'en constituer l'unique. Ainsi, d'autres contestations peuvent se fonder sur le recouvrement de l'impôt dit contentieux de "l'opposition", dont la connaissance relève de la compétence du juge judiciaire (2).

1 : Les recours auprès du juge administratif

Au regard des dispositions de la loi, le tribunal administratif connaît de l'ensemble du contentieux administratif à l'encontre de l'Etat, des collectivités publiques et établissements

¹⁷ - Jugement n° 78/82-83/CS/CA du 30 Juin 1983, affaire n° 129/82-83, Société SOCADA c/ Etat du Cameroun. Dans cette affaire, le juge avance que « attendu qu'il a été jugé d'une part que si l'administration s'abstient de produire dans le délai à elle imparti, les pièces demandées par le tribunal, elle peut être réputée avoir acquiescé aux faits allégués par le requérant », inédit ; CE du 17 octobre 1958, Rec Lebon, p. 490 ;

- Jugement n° 103/84-85/CA/CS du 06 JUIN 1985, Affaire Etablissement NZIKO André c/ Etat du Cameroun, « attendu que le délai imparti pour la production des conclusions est expiré le 16 Juillet 1983 sans que le MINEFI ait donné la moindre suite à la mise en demeure du 15 Avril 1983 vainement rappelée... attendu que la loi décide que si le délai de production des conclusions n'est pas observé par le défendeur, ce dernier est réputé avoir acquiescé aux faits exposés dans le recours... », cité par METENBOU (M.), précité, p. 203.

¹⁸ GOUR (C.), MOLINIER (J.), TOURNIE (G.), *Procédure fiscale*, Paris, PUF, coll., Thémis, 1982, p. 189.

publics. Lorsque le contribuable poursuit une action en contestation des impôts relevant de la compétence du juge administratif, ce dernier peut annuler les décisions de l'Administration fiscale (a). Le contribuable peut aussi poursuivre une action en indemnisation lorsqu'il aurait subi un préjudice de l'action de l'Administration fiscale (b).

a- le recours en annulation des décisions de l'Administration fiscale

Lorsque le litige n'a pu trouver solution au niveau de la phase administrative, il est déféré auprès d'un juge. Ce dernier peut confirmer la décision de l'Administration fiscale lorsqu'elle lui paraît juste. C'est pourquoi pour poursuivre le contentieux au niveau du juge, le contribuable doit s'assurer que l'erreur incombe à l'Administration fiscale. Dans ce cas, le juge peut annuler les impositions contestées si elles ont été injustement liquidées. Ceci dit, il doit déterminer de nouveau le montant à payer par le contribuable, lequel sera calculé sur des bases justes.

On se rend ainsi compte que le contentieux fiscal est un contentieux de pleine juridiction. Il est défini comme celui dans lequel le juge a le pouvoir non seulement d'annuler un acte administratif illégal¹⁹, mais aussi de prononcer des condamnations pécuniaires et très souvent de substituer sa propre décision à celle qui lui est déférée. C'est en cela même que le juge est l'expression concrète de la protection des citoyens contre les abus administratifs. Le juge fiscal agissant dans le cadre du plein contentieux bénéficie d'une large autonomie pour prononcer sa décision. Il ne se borne pas seulement à prononcer la réduction ou la décharge des impôts contestés. Il a l'obligation de se substituer à l'Administration et de déterminer le montant exact des impôts dus²⁰. Le juge de l'impôt n'est pas également lié par l'avis des experts et reste libre de se fonder sur les résultats de leur expertise, de les retenir partiellement ou de les écarter. Il n'est pas davantage lié par l'avis de l'Administration ou les propositions qu'elle peut formuler lors de l'instruction.

Toutefois, relativement aux possibles causes de nullité des impositions suite à un vice de procédure, le juge devra sérier entre les vices qui entachent une formalité substantielle dans la garantie des droits du contribuable, et les vices qui entachent une formalité non substantielle. Le contribuable est ici protégé en cela même qu'il est assuré que la décision

¹⁹ En matière fiscale, rentrent dans la catégorie d'actes administratifs relevant de la compétence du juge administratif, les mesures particulières de poursuites à savoir l'avis à tiers détenteur (art. L 71 du CGI) ; la contrainte extérieure (elle est établie par le receveur des impôts assignataire à l'adresse d'un autre Receveur des Impôts ou d'un Comptable du Trésor lorsque le contribuable dispose de créances domiciliées chez ces derniers ou en cas de changement de domicile de celui-ci. Art. L 74 et s. du CGI) ; le blocage des comptes bancaires (art. L 76 du CGI) ; la fermeture de l'établissement (art. L 77 du CGI) ; La mise en fourrière d'un véhicule (art. L78 du CGI) ; l'exclusion des marchés publics (art. L 79 du CGI).

²⁰ ATECK A DJAM (F.), *Droit du contentieux fiscal camerounais*, op. cit., p. 132.

déférée auprès du juge ne connaîtra pas une confirmation suivie d'une exécution, mais plutôt une annulation lorsque les arguments qu'il avance à l'appui de ses prétentions seraient fondés. Le contribuable est aussi protégé par le fait que la matière fiscale contourne quelque peu le principe qui interdit au juge de donner des injonctions à l'Etat.

b- L'action en indemnisation

L'article 2 al 3 (b) de la loi n° 2006/022 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs énumère au titre du contentieux administratif à l'encontre de l'Etat, les établissements publics et les autres collectivités territoriales, les actions en indemnisation du préjudice causé par un acte administratif. On sait qu'en principe, sauf décision judiciaire de suspension de l'exécution de la décision d'imposition ou des mesures de poursuites²¹, le caractère non suspensif des recours dans le contentieux administratif en général et dans le contentieux fiscal en particulier, oblige le contribuable à s'acquitter des impositions qui lui sont réclamées. A défaut, ses biens peuvent faire l'objet d'une saisie, ceci nonobstant le fait que sa contestation n'a pas encore été tranchée. A cet égard, il faut relever que les effets du sursis de paiement cessent lorsqu'intervient la décision du juge de premier ressort. Or, à la fin de toute la procédure contentieuse, il peut s'avérer que les impositions querellées étaient non fondées. Le préjudice dont le contribuable peut ainsi être victime du fait de l'action des services fiscaux, ne peut pas totalement être couvert par les intérêts moratoires. Celui-ci pourrait engager une procédure distincte de celle conduite devant le juge de l'impôt. Il s'agit de l'action en indemnisation fondée sur le droit commun de la responsabilité²².

2 : Les recours auprès du juge judiciaire

Pour au moins deux raisons, la compétence du juge judiciaire n'est pas contestée en matière fiscale, surtout pour l'examen de la régularité des actes de poursuite de droit commun. La première tient à la limpidité de la loi qui détermine explicitement la compétence des tribunaux judiciaires. La deuxième tient au principe général de droit processuel selon lequel la compétence suit le fond. D'après ce principe, la compétence du juge judiciaire est aussi déterminée par le droit applicable. En ce qui concerne la compétence territoriale, le principe constant est celui de la compétence du tribunal du domicile du défendeur.

Le recours au juge judiciaire peut concerner l'opposition aux poursuites **(a)** ou la réparation des préjudices subis par le contribuable **(b)**.

²¹ Art L55 et suivant du CGI.

²² ATECK A DJAM (F.), *Droit du contentieux fiscal camerounais*, op. cit., p. 22.

a- La possibilité de s'opposer aux poursuites du Fisc

Le Code Général des Impôts (CGI) donne la possibilité au redevable qui conteste le bien-fondé de la réclamation ou la quotité des sommes réclamées, de former opposition dans les trois mois de la réception de la notification du titre de perception ou de la contrainte²³. En effet, l'Administration fiscale dispose de moyens exorbitants susceptibles théoriquement de lui permettre de recouvrer les impôts qu'elle rappelle à la suite des contrôles fiscaux²⁴. Il s'agit des actes de poursuites.

Les ordres de poursuites de droit commun constituent au sens du Livre des Procédures Fiscales (LPF), des poursuites judiciaires. Il s'agit bien des voies d'exécution telles que prévues par les articles 28 et suivants de l'Acte Uniforme portant procédures simplifiées de recouvrement et voies d'exécution.

Les différents actes de poursuites dont le CGI renvoie expressément la connaissance aux tribunaux de l'ordre judiciaire sont, la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie, et la vente des biens du contribuable.

La validité des actes de poursuites de droit commun dans le recouvrement forcé des impôts et taxes relève de la compétence exclusive des tribunaux judiciaires²⁵. Le juge fait bien de le préciser dans l'affaire les GALERIES Meka Charles c/ Etat du Cameroun en ces termes : « *qu'il s'en suit que la Chambre Administrative de la Cour Suprême est incompétente pour connaître des oppositions formées par les redevables contre les titres de perception établis par les agents du service de l'Enregistrement et du timbre* »²⁶.

b- L'action en réparation de l'ensemble des préjudices subis par le contribuable

Le contribuable peut engager la responsabilité de l'Etat lorsque celui-ci a commis une faute. De la même manière, lorsque le juge répond favorablement à une demande de référé, ou accorde des dommages-intérêts au contribuable, l'Administration doit se plier à la décision. Dans le cas contraire, une astreinte peut être prononcée en faveur du contribuable.

Concernant d'une part la mise en suivre de la responsabilité de l'Etat, elle peut être engagée dans le cas où celui-ci aurait commis une faute lourde. Par ailleurs, le contribuable peut être fondé à réclamer des indemnités ou des dommages-intérêts lorsque l'Administration a commis des fautes simples à l'occasion d'opérations de recouvrement de l'impôt ne

²³ Article 412 du CGI.

²⁴ ATANGA FONGUE (R.), *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, op. cit., p. 219.

²⁵ Art. L 55 du CGI.

²⁶ Inédit.

comportant pas de difficultés particulières²⁷. La responsabilité de l'Administration pour faute simple ou lourde ne peut être engagée que si le contribuable démontre que la décision illégale de recouvrement a eu pour lui directement des conséquences matérielles ou des troubles dans ses conditions d'existence.

Cette responsabilité de l'Etat du fait des agissements des services fiscaux peut trouver son origine dans le cadre de l'action des services d'assiette²⁸. L'admission d'une telle responsabilité de l'Etat visant à obtenir sa condamnation pour faute et la réparation des dommages subis par le contribuable place ce dernier à un niveau de protection élevée. L'Etat qui se prévaut des prérogatives de puissance publique et qui bafoue les droits du contribuable se verra donc condamner à les réparer. Ce contentieux de la responsabilité de l'Etat ne laisse pas le contribuable désarmé comme c'est le cas dans la phase administrative. Ce dernier est véritablement protégé à travers la réparation que peut prononcer le juge en sa faveur et à l'encontre de l'Etat. Le juge pourra même prononcer des astreintes le cas échéant.

Toutefois, lorsque le contribuable introduit un recours devant le juge administratif ou devant le juge de droit commun, il n'est pas dispensé de l'exécution de la décision de l'Administration fiscale. Mais, il dispose tout au moins des procédures particulières pouvant lui permettre soit de suspendre l'exécution de la décision de l'Administration fiscale, soit d'en atténuer les effets lorsque celle-ci aurait déjà connu une exécution.

B : La protection accrue du contribuable à travers les recours accessoires

Le contribuable peut joindre à ses recours au fond ou recours principaux, des demandes accessoires. Ce sont des demandes soumises à des procédures dites spéciales ou spécifiques. Elles visent l'obtention d'un résultat précis et provisoire qui pourra être soit infirmé, soit consolidé par la solution que donnera le recours au fond. Il s'agit précisément du sursis à exécution (A), et du référé (B).

A : Le sursis à exécution

Le sursis à exécution est généralement défini comme « *la décision par laquelle le juge, à la demande du requérant, décide de suspendre provisoirement l'exécution de l'acte administratif dont la légalité est contestée devant lui* ». En effet, il ressort du CGI que « *le requérant qui entend bénéficier devant la CA/CS du sursis de paiement déjà appliqué au stade de la réclamation contentieuse doit renouveler expressément sa demande dans le cadre*

²⁷ BOUVIER (M.), *op. cit.*, p. 125.

²⁸ ATECK A DJAM (F.), *Droit du contentieux fiscal camerounais, op. cit.*, p. 23.

de sa requête »²⁹. Le juge l'a d'ailleurs repris dans l'affaire Oumarou Sallaheddine³⁰. Le sursis de paiement appliqué à la phase administrative se transforme au niveau de la phase juridictionnelle en sursis à exécution.

Le sursis à exécution offre au contribuable la possibilité de différer l'exécution de la décision de l'Administration fiscale. En règle générale, l'exercice des recours contentieux contre les décisions administratives est dominé par l'absence de leur effet suspensif. Le législateur Camerounais a énoncé clairement ce principe depuis la loi n° 75/17 du 8 Décembre 1975 fixant la procédure devant la Cour Suprême (CS) statuant en matière administrative et l'a réitéré avec la loi de 2006 ayant le même objet, à l'article 30 al. 1.

Même devant le juge judiciaire compétent pour connaître des oppositions à titre de perception ou à contrainte et des actions en restitution des droits indûment perçus en matière d'enregistrement, de timbre et d'autres impôts indirects, le privilège du préalable de l'Administration fiscale n'est pas remis en cause. Il se trouve au contraire plutôt renforcé³¹. Le législateur pose même comme condition pour former opposition au titre de perception, le paiement préalable du principal des droits réclamés³². Cette position se justifie par le fait que l'Administration, poursuivant l'intérêt général, sa marche ne saurait être paralysée par des recours contentieux aléatoires.

Toutefois, l'application de cette règle de manière absolue pourrait s'avérer dangereuse. C'est pourquoi, pour garantir les droits du contribuable³³, la possibilité est donnée au juge de pouvoir l'écarter dans l'hypothèse où l'exécution de la décision administrative aurait un caractère irréversible. Le sursis à exécution des actes d'imposition, actes administratifs par excellence, respectivement encadré, fait partie intégrante du contentieux fiscal³⁴.

²⁹ Article L129 du CGI.

³⁰ Jugement n° 11/ 2009/CA/CS du 14 janvier 2009, Oumarou Sallaheddine c/ Etat du Cameroun, inédit.

³¹ METENBOU (M.), « Le sursis de paiement et le sursis à exécution dans le contentieux de l'imposition au Cameroun », *op. cit.*, p. 190.

³² Article 412 du CGI.

³³ MBOME (F.), *Le contentieux fiscal camerounais*, *op. cit.*, p. 66.

³⁴ ATECK A DJAM (F.), *Droit du contentieux fiscal camerounais*, *op. cit.*, p. 106. « Dès lors que l'acte d'imposition constitue le préalable nécessaire au litige dans la mesure où le litige procède notamment de cet acte, dès lors que cet acte constitue en quelque sorte l'acte-condition du litige, rien ne s'oppose en théorie à ce que le juge puisse admettre cette voie de recours. Le sursis à exécution devient alors une voie complémentaire du sursis de paiement. La loi n'a apporté aucune clarification sur le juge habilité à prononcer le sursis à exécution en matière fiscale. Elle n'a non plus précisé ni le délai, ni le cadre de l'intervention de ce juge. La jurisprudence non plus n'a pas encore eu à se prononcer sur ces cas. Comme le juge saisi est obligé de statuer, il semble que cette compétence revient de plein droit au Président de la CA/CS ».

Par le truchement des actes d'imposition qui, comme tout acte administratif sont susceptibles d'annulation et corrélativement à l'exécution desquels le juge peut surseoir, le contribuable peut désormais connaître une protection d'effet quasi équivalente à celle qu'il aurait eue s'il avait bénéficié du sursis de paiement. Mais pour pouvoir profiter des effets du sursis à exécution (1), le contribuable doit en faire la demande (2).

1- La demande de sursis à exécution

La loi pose des conditions que doit remplir le contribuable s'il veut bénéficier de cette mesure. Mais il arrive que le juge passe outre ces conditions et octroie le sursis à exécution lorsque l'une d'elle fait défaut.

Il est important de préciser de prime abord que le contribuable doit strictement respecter les règles de compétence. Ainsi, le juge administratif doit se déclarer incompétent pour ordonner le sursis à exécution des actes d'imposition relatifs aux impôts indirects³⁵ dont le contentieux relève au fond de la compétence du tribunal judiciaire. Ceci dit, la demande de sursis à exécution est portée soit devant le juge administratif, soit devant le juge judiciaire, en fonction de la nature des impôts en cause.

Les conditions du sursis à exécution se rapprochent quelque peu de celles exigées pour le sursis de paiement dans la phase administrative du contentieux. Toutefois, il faut préciser que des modifications ont été apportées par la loi n° 007/005 du 26 décembre 2007 portant loi de Finances pour l'exercice 2008. Ces modifications ont eu pour effet la suppression de la condition relative à la constitution d'une caution auprès d'une banque de premier ordre pour la garantie du paiement des impôts contestés et non acquittés à l'issue de la procédure³⁶.

En plus de ces conditions exigées pour le sursis de paiement, le contribuable doit tout d'abord rapporter la preuve que le recouvrement forcé des impositions lui causerait un préjudice irréparable³⁷. Il s'agit d'une question discrétionnaire laissée à l'appréciation du juge³⁸. Celui-ci ne s'en tient pas toujours rigoureusement au caractère irréparable du préjudice. Il considère comme tel le risque de « *préjudice grave* »³⁹, ou de « *préjudice*

³⁵ Ordonnance n° 11/OSE/PCA/68-87, affaire Le groupement des exportateurs, inédite.

³⁶ Jugement n° 11/ 2009/CA/CS du 14 janvier 2009, Oumarou Sallaheddine c/ Etat du Cameroun, précité.

³⁷ Voir à ce sujet l'ordonnance n° 8/OSE/PCA/77-78 du 08 Mars 1978, affaire NGANKEU Pierre c/ Etat du Cameroun, citée par METENBOU (M.), précité, p. 203. Dans cette affaire, le juge a fondé son rejet sur le fait que le requérant ne justifiait pas du caractère irréparable du préjudice que l'exécution du rôle d'imposition lui causerait.

³⁸ METENBOU (M.), « Le sursis de paiement et le sursis à exécution dans le contentieux de l'imposition au Cameroun », *op. cit.*, p. 203.

³⁹ Ordonnance n° 11/OSE/PCA/82-83, affaire Ets NZIKO André c/ Etat du Cameroun, citée par METENBOU (M.), précité, p. 203.

important »⁴⁰. Cette condition est cependant en pratique la plus déterminante pour l'octroi ou le refus du sursis à exécution par le juge.

Le contribuable doit ensuite avoir exercé au préalable un recours gracieux auprès de l'Administration. Il doit en outre avancer des arguments sérieux et pertinents. De même, la décision attaquée ne doit intéresser ni l'ordre public, ni la sécurité ou la tranquillité publique⁴¹.

La demande de sursis à exécution doit enfin être accompagnée de la décision administrative querellée. Cette mesure ne saurait donc être prononcée contre un acte dont l'existence est incertaine. En l'absence de la décision administrative querellée, le sursis à exécution sera refusé.

Dans tous les cas, l'octroi du sursis produit des effets bénéfiques au contribuable.

2- Les effets bénéfiques du sursis à exécution

De simple relais au sursis de paiement, le sursis à exécution s'impose comme une voie complémentaire du sursis de paiement pouvant notamment être utilisée par le contribuable. En effet, si ce dernier veut surseoir à l'exécution de la décision ministérielle, il est tenu de solliciter dans sa requête le sursis à exécution qui, en réalité est la demande de prolongement du sursis de paiement qui cesse d'avoir effet après le rejet de ses arguments par le MINFI. Bien que le sursis de paiement cesse d'avoir effet après la date de notification de la décision de ce dernier, la doctrine administrative précise qu'un délai de quinze (15) jours est accordé au requérant qui entend solliciter du juge un sursis à exécution⁴². Il lui confère une protection quasi équivalente à celle octroyée par le sursis de paiement.

Déroger à la règle de l'effet non suspensif, le sursis à exécution est une procédure d'urgence qui vise à empêcher que l'exécution d'une décision dont l'annulation est poursuivie devant le juge, ne puisse causer un préjudice difficilement réparable au contribuable. Le sursis à exécution est ainsi une procédure conservatoire puisqu'il ne touche pas au fond du litige. Il permet de suspendre l'applicabilité d'un acte administratif faisant grief dans l'attente du jugement à rendre sur sa légalité. En effet, alors que le sursis de paiement suspend l'exigibilité de l'impôt, le sursis à exécution met le contribuable à l'abri de l'exécution de la décision de l'Administration fiscale, car on sait qu'il constitue l'exception au principe qui voudrait que

⁴⁰ Ordonnance n° 26/OSE/PCA/92-93, affaire TAGNE Elie c/ Etat du Cameroun, citée par METENBOU (M.), précité, p. 203.

⁴¹ Article 30 al 2 de la loi n° 2006/022 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs.

⁴² Instruction n° 01/ MINEFI/DI/LC/L du 31 Janvier 2005.

l'introduction d'un recours contentieux contre une décision administrative n'en suspende pas l'exécution. Une fois le sursis accordé, le contribuable est mis à l'abri des poursuites pendant un certain temps⁴³.

B: Le référé : mesure conservatoire de protection du contribuable

Le référé est un recours au juge qui, dans les cas d'urgence, a le droit de statuer provisoirement. Appelé de façon plus complète, la « procédure de référé », le référé est une procédure orale et simplifiée attribuée en principe à la compétence du président de la juridiction saisie qui statue à « juge unique ». Il peut ordonner des mesures provisoires. Le référé en matière fiscale a une importance indéniable au regard de la protection du contribuable car il entraîne l'atténuation des effets des décisions de l'Administration fiscale (1). Pour en bénéficier, le contribuable doit remplir certaines conditions (2).

1- Les conditions du référé

L'importance du référé en matière fiscale au regard de la protection du contribuable n'est plus à démontrer. Il permet à ce dernier de faire prononcer par le juge compétent la réouverture d'un établissement scellé par le Fisc, la main levée d'une scellée résultant des saisies des biens du contribuable.

S'agissant des conditions du référé, il en existe une, nécessaire, dont l'absence ne pourrait en aucun cas conduire au référé. Il s'agit de l'urgence qui est considérée comme « l'âme du référé ». Pour que la demande de référé soit recevable, il faut qu'il y ait péril en la demeure ou encore, une situation de fait susceptible de se détériorer rapidement et l'exigence des mesures conservatoires indispensables.

⁴³Lorsque le sursis à exécution est prononcé, pendant combien de temps profitera-t-il au contribuable? A partir de quel moment est-ce que l'Administration fiscale pourra-t-elle reprendre ses poursuites? Le sursis à exécution est une possibilité réelle de garantie du contribuable face aux prérogatives de l'Administration fiscale⁴³. Il conforte et renforce le droit dont dispose tout contribuable de différer le paiement de l'impôt, pour peu qu'il ait des raisons légitimes de contester le bien-fondé *lato sensu* des impositions qui lui sont réclamées. Il consiste dans la possibilité ouverte au juge administratif, lorsqu'il est saisi d'un recours contre un acte administratif ou un acte juridictionnel, de dire à la demande du requérant, que l'acte contesté ne devra pas être exécuté aussi longtemps que le juge ne se sera pas prononcé sur sa validité.

Le sursis à exécution prononcé par le juge a donc pour effet de suspendre l'exécution de l'acte administratif jusqu'à la décision du tribunal se prononçant sur le principal, c'est-à-dire sur la demande au fond, étant entendu que la demande de sursis à exécution n'est qu'une demande accessoire. En effet, la durée de l'effet du sursis à exécution s'étend jusqu'à la notification du jugement rendu au fond.

Le sursis à exécution est une garantie forte pour le contribuable car, même s'il est interdit au juge de donner des injonctions à l'Etat, la procédure de sursis viole un peu cette règle en ce sens qu'elle tend à obtenir du juge qu'il ordonne à l'Administration de différer l'exécution de la décision incriminée jusqu'à ce qu'il soit statué au fond.

Le droit fiscal dans ses dispositions du CGI ne régit pas expressément le référé. C'est alors au droit administratif général que le droit fiscal emprunte. Tout comme le sursis à exécution, il est également nécessaire que le litige n'intéresse pas l'ordre public et que la décision ne préjudicie pas au fond. Le juge l'a d'ailleurs précisé en ces termes : « *que la condition de fond étant qu'il y ait urgence et que la décision à intervenir ne doive pas porter préjudice au principal, ou que l'ordre public, la sécurité et la tranquillité publiques ne soient pas concernées[...]* en conséquence, il est ordonné provisoirement la main levée des scellés apposées par l'Administration des Finances sur l'ensemble des biens mobiliers et immobiliers de la société en liquidation NANGAH and COMPANY »⁴⁴.

Restant dans le cadre des conditions, la loi commande que le demandeur justifie de l'introduction d'un recours contentieux. Mais comme dans le cas du sursis à exécution, tantôt le juge l'exige et se base sur son absence pour rejeter la demande de référé⁴⁵, tantôt il attribue à la mesure toute son efficacité et l'ordonne même lorsque cette condition fait défaut⁴⁶.

2- Les effets du référé : l'atténuation des effets des décisions de l'Administration fiscale

La phase juridictionnelle du contentieux fiscal est riche de spécificités. Plusieurs moyens sont donnés au contribuable lorsqu'il veut s'opposer aux actes de l'Administration fiscale, ou aux effets de ceux-ci lorsque leur mise en œuvre serait poursuivie. La procédure de référé a pour objet de permettre au Président de la juridiction saisie, de prendre sans toucher au fond du litige, des mesures d'urgence de nature à sauvegarder les intérêts du requérant. Tout comme le sursis à exécution, le référé est une mesure conservatoire. Mais, rien n'empêche que ces deux mesures soient demandées au cours d'une même affaire.

⁴⁴ Ordonnance de référé n° 17/ORSE/CS/PCA/81-82, affaire n° 316/81-82, The Liquidators Nangah CY LTD c/ Etat du Cameroun, in recueil des décisions de la CA/CS du Cameroun en matière de contentieux fiscal, une sélection des décisions de la CS/CA de 1980 à 1986 avec les commentaires de MANDESSI BELL (E.), coll. Jurisprudence Contentieux Administratif, BRAINEE, p. 199.

⁴⁵ Ordonnance de référé n° 10/ORSE/PCA/79-80, affaire n° 229/79-80, GUINNES Cameroun c/ Etat du Cameroun. Dans cette affaire, pour rejeter la demande de référé de la société GUINNES Cameroun, le juge dit : « *attendu qu'il convient de prime abord de faire remarquer à la société GUINNES que les demandes en référé devant le président de la Chambre Administrative interviennent avant ou lors de l'introduction d'un recours contentieux[...]* qu'il suit de tout ce qui précède que la demande de la société GUINNES est à rejeter », in recueil des décisions de la CA/CS du Cameroun en matière de contentieux fiscal, une sélection des décisions de la CS/CA de 1980 à 1986 avec les commentaires de MANDESSI BELL (E.), coll. Jurisprudence Contentieux Administratif, BRAINEE.

⁴⁶ Ordonnance de référé n° 17/ORSE/CS/PCA/81-82, affaire Nangah CY LTD précitée. Ici le juge dit plutôt « *attendu qu'il résulte des dispositions précitées qu'il n'est pas nécessaire de saisir la Chambre Administrative d'une contestation quelconque pour saisir le juge de référé administratif, puisque celui-ci est "une formation du tribunal habilité à statuer rapidement sur les cas urgents"...* », in recueil des décisions de la CA/CS du Cameroun en matière de contentieux fiscal, une sélection des décisions de la CS/CA de 1980 à 1986 avec les commentaires de MANDESSI BELL (E.), coll. Jurisprudence Contentieux Administratif, BRAINEE.

Lorsque la demande de référé reçoit une réponse favorable, elle entraîne l'atténuation des effets de l'acte administratif. Ceci dit, on comprend qu'à la différence du sursis à exécution qui vise à différer l'exécution de la décision querellée, le référé concerne les décisions dont l'exécution a déjà été mise en œuvre ou est en train d'être mise en œuvre. En effet, lorsque le contribuable joint à son recours contentieux une demande de sursis à exécution, le Fisc ne peut plus exécuter sa décision. Il doit attendre qu'il soit statué sur le mérite de la demande de sursis à exécution et ce n'est qu'en cas de rejet de celle-ci qu'il peut recommencer ses poursuites. Mais, il arrive très souvent que le Fisc viole la procédure et par conséquent les droits du contribuable en exerçant des poursuites malgré la demande de sursis à exécution. Heureusement, il est une vérité irréfragable que le juge est l'expression concrète de la protection des citoyens contre les risques d'arbitraire de l'Administration⁴⁷. C'est pourquoi, sans hésiter, le juge prononce le référé en faveur du contribuable⁴⁸.

S'il est désormais possible de se faire une idée claire et précise sur les différents recours juridictionnels en matière fiscale au regard de la protection du contribuable, c'est parce qu'on sait de par cette étude qu'il dispose des recours principaux et des recours accessoires qu'il peut exercer soit devant le juge administratif, soit devant le juge judiciaire en fonction de la nature des impositions en cause. Toutefois, il reste à examiner le régime de ces différents recours juridictionnels.

II : Le régime favorable des recours juridictionnels en matière fiscale

Comme tout recours exercé auprès d'un organe ou d'une institution, les recours juridictionnels en matière fiscale sont soumis au respect strict des règles prévues à cet effet pour leur recevabilité. En effet, plusieurs règles gouvernent les recours juridictionnels en matière fiscale. Certaines conditionnent l'ouverture du contentieux c'est-à-dire qu'elles doivent être observées par le contribuable avant l'introduction de son recours auprès du juge compétent. Contrairement à celles exigées auprès de l'Administration, les conditions

⁴⁷ KAMTO (M.), *Droit Administratif processuel du Cameroun : que faire en cas de litige avec l'Administration, op. cit.*, p. 298.

⁴⁸ C'est ce qui ressort de l'affaire EMA OTU Hygin Pierre c/ Etat du Cameroun, où le juge argumente en disant qu' « alors que la procédure suit son cours et qu'il n'a pas encore été statué sur le mérite de sa demande, les agents du fisc ont cru devoir [...] sceller sa pharmacie qui, de surcroît, assurait le service de permanence, en prétendant que leur "brigade" était au-dessus de tout, même de la justice[...]Par ces motifs, vidant son délibéré et vu l'urgence, il est ordonné la réouverture immédiate de l'officine du sieur EMA OTU Hygin Pierre Williams ». Voir Ordonnance de référé n° 9/ORSE/CS/PCA/81-82 du 16 Janvier 1982, affaire n° 246/81-825 EMA OTU Hygin Pierre c/ Etat du Cameroun, in recueil des décisions de la CA/CS du Cameroun en matière de contentieux fiscal, une sélection des décisions de la CS/CA de 1980 à 1986 avec les commentaires de MANDESSI BELL (E.), coll. Jurisprudence Contentieux Administratif, BRAINEE.

d'exercice des recours en matière fiscale sont moins lourdes auprès du juge (A). D'autres par contre sont à observer au cours de la procédure⁴⁹ soit par le contribuable, l'Etat ou le juge (B).

A : Les conditions allégées d'exercice des recours juridictionnels en matière fiscale

Le contribuable qui veut introduire un recours auprès du juge doit se conformer à certaines conditions. Il s'agit des conditions objectives et subjectives (2). Il doit également justifier de l'exercice antérieur d'un recours gracieux préalable (1). Bien plus, on note un assouplissement des conditions financières requises pour la saisine du juge(3).

1 : L'exigence d'un recours gracieux préalable auprès du MINFI : une condition préalablement remplie

On ne surprend pas l'Administration en justice⁵⁰. Ce principe constant depuis 1961 a été rappelé par l'article 12 paragraphe 1 de l'ordonnance n° 72/6⁵¹ qui disposait que « *le recours devant la CS n'est recevable qu'après rejet d'un recours gracieux adressé au ministre compétent ou à l'autorité statutairement habilitée à représenter la collectivité publique ou l'établissement en cause* » ; et également par la loi n° 2006/022 précitée qui prévoit que « *le recours devant le tribunal administratif n'est recevable qu'après rejet d'un recours gracieux adressé à l'autorité auteur de l'acte attaqué ou à celle statutairement habilitée à représenter la collectivité publique ou l'établissement public en cause* »⁵².

Pour mieux cerner la transposition de ces articles en matière fiscale, il faut combiner l'article L 116 et L 126 du CGI. Le premier stipule que « *le contribuable qui se croit imposé à tort peut en faire la réclamation au CCRI...* ». Le second quant à lui prévoit qu' « *en matière d'impôts directs et de TVA, les décisions rendues par l'Administration [...] peuvent être attaquées devant la Chambre Administrative de la Cour suprême...* ». Tels sont en effet les fondements de l'exigence d'un Recours Gracieux Préalable (RGP), avant toute saisine du juge administratif. Mais, puisque la compétence en la matière est partagée, il faut se référer au CGI pour constater que même en matière d'impôt dont le contentieux relève de la compétence du juge judiciaire, la saisine préalable de l'Administration fiscale est exigée avant tout recours

⁴⁹ C'est-à-dire une fois le recours introduit et déclaré recevable.

⁵⁰ Le RGP devant l'Administration fiscale joue un rôle d'information de l'Administration. En exigeant une saisine préalable de l'Administration, le souci du législateur est sans équivoque. Il veut que l'administration soit informée de manière complète et exhaustive des griefs qui lui sont reprochés.

⁵¹ Ordonnance n° 72/6 du 26 Août 1972 portant organisation de la CS, abrogée par la loi n° 2006/016 du 29 Décembre 2006.

⁵² Article 17 al 1.

au juge. Ainsi, l'article 417 du CGI prévoit que « *la solution des difficultés qui peuvent s'élever relativement à la perception des droits d'enregistrement avant l'introduction des instances appartient à l'Administration* ». L'article 418 du même code poursuit en précisant qu' « *avant d'introduire une instance contre l'Administration, tout redevable doit au préalable adresser une requête au ministre dont relève la DGI aux fins de savoir quelle suite peut être donnée à sa déclaration* ».

Le contribuable doit également observer les conditions objectives et subjectives.

2 : Les conditions subjectives et objectives : la soumission du contribuable aux conditions classiques de saisine du juge

La requête que le contribuable va soumettre au juge doit être présentée dans les délais afin de ne pas être rejetée pour forclusion ou comme prématurée. Elle doit également remplir les conditions de fond et de forme prévues par le CGI.

L'article L126 du CGI mentionne qu'« *à peine d'irrecevabilité, la requête doit satisfaire aux conditions de forme et de fond* ». Ainsi, elle doit être présentée par écrit, être accompagnée de deux copies de la réclamation sur papier libre ; identifier clairement le requérant ; mentionner l'élection de domicile⁵³ ; être signée par le requérant ou son représentant dûment habilité. La requête doit également contenir d'une manière explicite un exposé sommaire des faits⁵⁴, des moyens⁵⁵ et des conclusions. Ces faits doivent se rapporter au litige. Le requérant doit indiquer les points sur lesquels il se pourvoit devant le juge, les motifs justificatifs du bien-fondé de ses prétentions, et l'objet réel de sa requête. C'est pourquoi, la requête doit préciser le montant des dégrèvements en droits et pénalités sollicités. Elle doit en outre être accompagnée d'une copie de la décision contestée⁵⁶ ; la photocopie de l'AMR ou de l'avis d'imposition ; la photocopie de toute autre pièce de nature à justifier le bien-fondé de la contestation du contribuable. Elle doit enfin être timbrée car, le défaut ou l'insuffisance de timbre entraîne l'irrecevabilité. Mais la jurisprudence semble ne pas tenir rigueur en permettant la régularisation⁵⁷.

Le contribuable doit également remplir les conditions subjectives d'exercice des recours juridictionnels. Il s'agit de la qualité de l'intérêt, du pouvoir et de la capacité pour former un recours juridictionnel.

⁵³ Cette élection de domicile peut être le cabinet du conseil fiscal ou celui de l'avocat.

⁵⁴ En effet, l'exposé des faits consiste à présenter le déroulement de la procédure devant l'administration fiscale.

⁵⁵ Les moyens sont les éléments de droit et de fait qui justifient le bien-fondé de la demande de contribuable.

⁵⁶ Jugement n° 11/2009/CA/CS du 14 janvier 2009, Oumarou Sallaheddine c/ Etat du Cameroun, inédit.

⁵⁷ Jugement n° 51/CS/CA/89-90 du 26/7/1990, Cameroun Services Assurances c/ Etat du Cameroun (MINFI), inédit.

3 : L'assouplissement des conditions financières requises pour la saisine du juge

Contrairement à la phase administrative du contentieux fiscal, les conditions financières ont été considérablement assouplies dans la phase juridictionnelle. Auparavant, il était exigé du contribuable une consignation d'un pourcentage des impositions contestées, qui variait au fil du temps. La recevabilité de la réclamation portée devant le juge était ainsi subordonnée au paiement préalable de 30% supplémentaire des impôts contestés, en vertu d'une modification apportée à l'article 328 du CGI par la loi de finances de l'exercice 1988-1989. Cette somme a été ramenée à 20 % dans la loi de finances de l'exercice 1995-1996. C'est avec la loi n° 2002/003 du 19 avril 2002 portant Code General des Impôts que cette exigence a été supprimée, afin de faciliter la saisine du juge de l'impôt par le contribuable. Aujourd'hui, en dehors de la consignation de 15.000 FCFA, aucune autre condition financière n'est plus exigée pour la saisine du juge, que ce soit pour la recevabilité de la demande de sursis à exécution ou pour la recevabilité du recours contentieux. Cette réforme accroît notablement la protection du contribuable dans le contentieux fiscal car, on sait à quel point ces derniers redoutaient ce contentieux à cause des consignations et cautions bancaires qui étaient exigées dans les deux phases du contentieux. Certains contribuables, même insatisfaits se trouvaient contraints d'abandonner la procédure au niveau de la phase administrative. Ayant déjà rempli des conditions financières au niveau de l'Administration, ils ne se sentaient plus capables de le refaire auprès du juge.

Dans le même sens, la procédure revêt un caractère sécurisant.

B : Le caractère sécurisant de la procédure devant le juge

Lorsque le contribuable a convenablement rempli les conditions objectives et subjectives sus-étudiées, son recours est déclaré recevable et la procédure est ainsi engagée. Contrairement à la procédure applicable dans la phase administrative, le déroulement de l'instance fait ressortir une procédure soucieuse des garanties du contribuable (1). A l'issue de cette procédure en instance, le juge rendra une décision qui va, soit confirmer, soit infirmer la décision du MINFI (2).



1 : Le déroulement de l'instance : une procédure soucieuse des garanties du contribuable

Le déroulement de la procédure en matière fiscale passe par l'instruction menée par le juge. Mais il est possible qu'interviennent des experts. Le juge peut même ordonner une visite des lieux.

La requête introduite par le contribuable est notifiée au MINFI par le greffier en chef. Conformément aux dispositions de l'article L133 du CGI, le MINFI dispose pour produire son rapport, d'un délai de trois mois dont deux accordés au DGI pour procéder à l'instruction. Ce délai peut être prolongé de deux mois en raison des circonstances exceptionnelles sur demande motivée. Si le MINFI ne répond pas dans ce délai, il est réputé avoir acquiescé aux faits exposés dans le recours.

Lorsque le MINFI et le DGI sont ainsi sollicités pour l'instruction de la requête, ils peuvent rendre une décision qui satisfait le contribuable. Dans ce cas, le Directeur des impôts rédige un mémoire concluant que la demande est dorénavant sans objet. Ils peuvent également rendre une décision qui ne donne pas satisfaction au contribuable. Dans ce dernier cas, le Directeur des Impôts établit un mémoire en défense qui peut comprendre plusieurs moyens à l'exemple des vices de forme dont la requête se trouverait entachée.

A la suite du dépôt des conclusions du MINFI, le greffier est tenu s'il s'agit d'un mémoire en défense, d'adresser une copie au contribuable, lequel dispose d'un délai d'un mois pour présenter son mémoire en réplique et, recourir éventuellement à des investigations supplémentaires par voie d'expertise.

La procédure ainsi décrite doit se déployer suivant certains caractères.

2- Les caractères de la procédure

La procédure dans la phase juridictionnelle du contentieux fiscal respecte mieux les garanties du contribuable. Cela s'observe de par ses caractères écrit **(a)**, contradictoire **(b)** et inquisitorial **(c)**.

a- Une procédure purement écrite : le souci de protection et de maintien de l'égalité des parties

La procédure est essentiellement écrite en ce sens que les arguments développés par les parties, notamment le contribuable et l'Administration fiscale sont présentés par écrit, au moyen de mémoires⁵⁸. Certes, si le contribuable se fait accompagner par un Avocat défenseur, il peut y avoir des échanges oraux, surtout faits par ce dernier⁵⁹.

La procédure écrite se justifie alors par la protection qui est due au contribuable et par l'égalité qui doit être maintenue entre les parties au procès⁶⁰. Cela permet à chaque partie de connaître les arguments et la position de son adversaire, et de disposer du temps nécessaire pour réfuter ces arguments. La procédure est également contradictoire.

b- Une procédure contradictoire : le respect des droits de la défense

La procédure en matière fiscale est constituée d'une série d'échanges d'actes écrits entre contribuable et Administration fiscale. La requête, les pièces et les mémoires doivent obligatoirement être communiqués à la partie adverse pour la présentation de ses observations. Ce rôle est assuré par le greffier. Concrètement, la procédure se matérialise par les échanges de mémoires entre les parties. Ainsi, le contribuable produit dans sa requête un mémoire ampliatif qui est transmis à l'Administration fiscale. A son tour, elle produit un mémoire en défense que le greffier communique au contribuable. Ce dernier produit en retour un mémoire additionnel qui est une fois de plus transmis à l'Administration fiscale.

Le caractère contradictoire de la procédure en matière fiscale est précisé par l'article L140 du CGI lorsqu'il prévoit qu'« à l'issue de la procédure contradictoire... ». Le juge doit faire respecter ce principe, mais il doit lui-même le respecter. C'est ainsi qu'il peut intervenir à la procédure.

⁵⁸ Un mémoire est un document dans lequel sont contenus les arguments des parties.

⁵⁹ MBOME (F.), *Le contentieux fiscal camerounais*, op. cit., p. 63.

⁶⁰ MBOME (F.), op. cit., p. 65.

c- Une procédure inquisitoriale

Dire d'une procédure qu'elle est inquisitoriale voudrait signifier la part active reconnue au juge dans la recherche des preuves et dans l'échange des arguments. En droit fiscal, le juge intervient dans la procédure qu'il conduit. Ainsi, il est constamment admis dans toute procédure contentieuse que la charge de la preuve incombe au demandeur⁶¹. Cela veut dire que, comme l'Administration fiscale est défendeur, il revient au contribuable d'établir le bien-fondé de ses prétentions. Mais le juge peut intervenir pour établir la vérité, pour faciliter la tâche du demandeur sans pour autant prendre fait et cause pour lui. Sa décision peut toutefois être remise en cause par les voies de recours.

⁶¹ C'est la traduction de la maxime "Actori incumbit Probatio".