

PARTIE I : LA CONTESTATION ADMINISTRATIVE DE L'IMPOT

Le contentieux de l'impôt se caractérise par sa dualité. Cela signifie que *cette contestation se déroule d'abord devant l'administration fiscale elle-même, avant d'être portée de manière éventuelle devant le juge.* A cet égard, le législateur camerounais consacre deux procédures essentiellement différentes, il s'agit d'une part, de la « **Juridiction Gracieuse** » (Chapitre 1) et de la **Juridiction contentieuse, (chapitre 2).**

CHAPITRE I : LA JURIDICTION GRACIEUSE

D'entrée de jeu, une clarification notionnelle s'impose. Celle-ci est relative à la **notion de juridiction** employée ici. Par soucis de clarté de l'exposé, l'on envisagera d'abord, la **conception négative de cette notion** avant d'envisager ensuite, sa **qualification positive**. **Envisagée négativement** en effet, *la notion de juridiction, employée par le législateur camerounais, en parlant de la « juridiction gracieuse », ne signifie quère que l'administration fiscale s'assimile ou soit identifiable à une juridiction*. En effet, la doctrine française a abondamment théorisé au sujet des critères de définition d'une juridiction. Lire à cet égard, **René Chapus**, « *Qu'est qu'une juridiction ? La réponse de la Juridiction administrative* », cet article est paru dans le recueil d'études offert à Charles Eisenmann, paru à Kuras, Paris 1977 Pages 265 à 291. Le second article, **Olivier Gohin**, « *Qu'est ce qu'une juridiction pour le juge français ?* », *Revue Pouvoir n 9, 1989, pp 94-105* ; voir aussi **C.E Assemblée plénière, 7 fév. 1947, Arrêt D'Aillères**. De cette production doctrinale, et de l'arrêt ci-dessus évoqué, l'on peut retenir que, **une juridiction se définit suivant des critères matériels et formels**. **Au plan matériel d'une part**, *toute juridiction a vocation à trancher des litiges sur la base de règles de droit*. **Le critère formel de définition d'une juridiction**, *s'articule autour de la forme collégiale de l'instance en cause, et aussi de l'existence de voies de recours de ladite juridiction*. *L'on doit ajouter à ce dernier critère, l'appartenance de l'instance ou de l'institution concernée à un ordre de juridiction relevant selon la trilogie élaborée par Montesquieu du pouvoir judiciaire*. En revanche, la **qualification ou la définition positive** de la « juridiction gracieuse » telle que consacrée dans le Livre de Procédures Fiscales, désigne celle-ci, comme **une demande de bienveillance introduite auprès de l'administration fiscale, afin d'obtenir, une décharge partielle ou totale d'impositions ou encore de pénalité d'impositions, généralement, en raison de considération de fait**. L'analyse détaillée de la « juridiction gracieuse » en contentieux fiscal camerounais commande d'examiner les cas d'introduction de la demande gracieuse Section 1, et les modalités d'instruction de celles-ci Section 2.

SECTION I : LES CAS D'INTRODUCTION DE LA DEMANDE GRACIEUSE

L'assujetti à l'impôt qui introduit une demande de remise gracieuse d'imposition, doit s'attendre à deux éventualités. Celle-ci peut être reçue favorablement, tout comme à l'opposé, elle peut être rejetée. Il convient donc d'examiner, **les causes de recevabilité d'une demande gracieuse para 1**, avant d'en venir aux **motifs possible de rejet de cette demande para 2**.

Para 1 : LES CAUSES DE RECEVABILITE DE LA DEMANDE GRACIEUSE

Le 27 Octobre 2018

Celles-ci sont déterminées par **l'article 141 du Livre de Procédure Fiscale**, que reprend mot pour mot, l'article **C 141 de la loi du 15 décembre 2009 portant Livre de Procédure Fiscale**. Aux termes de ces dispositions légales, la recevabilité de la demande gracieuse devant l'administration fiscale, est sujette à deux principales catégories de conditions : les **considérations de faits** d'une part (A), et des **considérations de droit** (B).

A) Les considérations de fait

Selon **l'article 141 du LPF** : « **la juridiction gracieuse connaît des demandes tendant à obtenir la remise ou la modération d'impôts directs, régulièrement établis en cas de gène ou d'indigence, mettant les redevables dans l'impossibilité de se libérer envers le trésor** ».

En ce qui concerne les impôts et taxes communales, l'esprit et la lettre de la disposition légale ci-dessus visée, sont fidèlement réitérés par **l'article C 141 de la Loi portant Fiscalité Locale**.

L'interprétation de cette disposition légale appelle trois observations majeures. D'abord, **la demande gracieuse est fondée sur une situation de fait, à l'exclusion de toute considération de droit qui empêche le contribuable de s'acquitter des impositions mise à sa charge**. Le législateur vise précisément, la Gêne ou l'indigence. Ensuite, **la relative imprécision, qui caractérise les conditions de recevabilité d'une demande gracieuse est de nature à étendre le pouvoir discrétionnaire de l'administration dans la réponse favorable ou**

non, qui peut être donnée à une demande de remise gracieuse d'impositions. Enfin, parce que cette demande est fondée uniquement sur les considérations de fait, **l'insatisfaction du demandeur, n'ouvre aucun droit à une contestation juridictionnelle de la décision administrative.** Finalement, la demande de remise gracieuse d'impositions, apparait comme une institution ambiguë. D'une part elle traduit, **un certain souci d'humanisation de l'impôt**, d'autre part, elle tend à **consolider le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale.** Néanmoins, quelques exigences juridiques minimales, régissent cette procédure et conditionnent la recevabilité de la demande gracieuse.

B) LES OBSERVATIONS DE DROIT

Celles-ci concernent précisément la nature des impôts qui peuvent faire l'objet d'une demande de remise gracieuse. Il s'agit précisément, **des impôts directs et des taxes communales d'une part**, aussi des **pénalités et intérêt de retard si et seulement si, ceux-ci ne sont pas rendus définitifs.** Ce qui précède, revient à dire que **les demandes de remise gracieuse, ne concernent que les impôts directs à l'exclusion des impôts indirects.** En plus, les majorations et pénalités de retard peuvent faire l'objet d'une demande de remise gracieuse, à condition, que leur échéance de paiement ne soit pas arrivée. Lorsque le contribuable n'a pas satisfait à ces conditions substantielles, sa demande peut être rejetée.

Para 2) LES MOTIFS DE REJET DE LA DEMANDE GRACIEUSE

Le législateur camerounais consacre deux catégories de cause dirimantes d'irrecevabilité. Les unes sont relatives aux principales de certaines impositions (A). les autres concernent les pénalités applicables à certaines zones d'imposition(B).

A) L'IRRECEVABILITE DES DEMANDES GRACIEUSES RELATIVES AUX IMPOTS INDIRECTS

Ce principe est consacré par **L'article L 142 du LPF et C 141 infine du Livre III du CGI portant fiscalité locale.** En effet, l'article L 142 dispose « **aucune remise ou modération ne peut être accordée sur les impôts sur le Chiffre d'Affaire ou les impôts collectés auprès des tiers pour le compte du trésor(...)** ». Cette disposition légale, ne semble souffrir d'aucunes ambiguïtés, **elle consacre clairement, le principe ou la solution suivant laquelle, aucune**

demande de remise gracieuse ne peut être accordée, lorsqu'elle porte sur les impôts indirects. Une telle solution est aisément compréhensible, elle tient au fait que les redevables des impôts indirects n'en sont pas les véritables assujettis car, ils se contentent sur habilitation législative de collecter et de reverser dans les caisses du trésor Public, les impôts supportés par les tiers.

Le législateur camerounais consacre également, le principe de l'irrecevabilité des demandes de remises gracieuses, sur les pénalités consécutives à une taxation d'office.

B) LE REJET DES DEMANDES DE REMISES GRACIEUSES SUR LES PENALITES CONSECUTIVES A UNE TAXATION D'OFFICE

Cette solution est consacrée par **l'article L141 LPF infine** (vers la fin de l'article). Aux termes de cet article, en plus des impôts indirects qui ne peuvent faire l'objet d'une demande de remise gracieuse, le législateur ajoute les pénalités faisant suite à une taxation d'office. Mais au fond, la question préalable est de savoir **qu'est ce qu'une taxation d'office ?** visée par les **articles L 29 et suivant du LPF, la taxation d'office est constituée d'une série de sanctions administratives et financières, applicables à tout contribuable indélicat, malveillant ou récalcitrant.** Les hypothèses envisagées par le législateur, concernent notamment, *le contribuable qui ne déclare pas ses impôts ou son activité ; celui qui manque de tenir une comptabilité ; celui qui promoteur d'une multinationale s'abstient de désigner un représentant fiscal au Cameroun.* Ces sanctions s'appliquent aussi, au *contribuable qui opère une déclaration anormalement basse de son impôt sur le revenu.* En clair, les pénalités applicables à un contribuable convaincu d'indélicatesse suivant les cas de figure ci-dessus désignés ne peut solliciter, ni obtenir une remise gracieuse des impositions à lui exigées. Cette dernière observation, permet de retenir que, l'octroie d'une remise gracieuse d'imposition est également sujette ou conditionnée par **le civisme fiscal de la personne qui sollicite** une remise d'imposition. En d'autres termes, l'on ne saurait obtenir une modération gracieuse de ces impositions si l'on fait preuve d'**incivisme fiscal**. En tout état de cause, le traitement d'une demande de remise gracieuse d'impôt, obéit à une procédure formellement encadrée par la loi.

SECTION II : L'INSTRUCTION DE LA DEMANDE GRACIEUSE

Deux préoccupations majeures méritent d'être approfondies ici, la première est relative à la **structure formelle de remise gracieuse d'imposition (Para 1)**, la seconde concerne les **autorités destinataires ou adressataires de ce type de demande, (para 2)**.

PARA I/ LA STRUCTURE FORMELLE DE LA DEMANDE GRACIEUSE

Une demande de modération gracieuse d'imposition doit satisfaire à un ensemble d'exigences formelles, **sensées figurées dans la demande (A)**, aussi, les **autorités administratives auxquelles peut être adressée une telle demande peuvent varier (B)**.

A) LE CONTENU DE LA DEMANDE GRACIEUSE

Les éléments sensés figurés dans une demande de remise gracieuse d'impositions sont indiqués aux termes de **l'article L 143 du LPF**. Il s'agit premièrement, de **l'identification des impositions objet de la demande**; il ne semble guère surabondant de rappeler qu'il doit s'agir des impôts directs à l'exclusion des impôts indirects. Il doit aussi s'agir des pénalités et intérêt de retard non encore définitif. Deuxièmement, **une copie de l'avis de mise en recouvrement (AMR, important car prouve que le contribuable doit s'acquitter d'impôts exigibles et non éventuels)**. Cette condition signale que, aucune demande de remise gracieuse d'imposition n'est recevable, si elle porte sur des impositions éventuelles ou en tout cas dont l'échéance de recouvrement ou de paiement n'est pas précisément connu. **La troisième exigence formelle est la demande sur papier libre en exonération du droit de timbre**. Autrement dit, le contribuable qui sollicite une demande de modération gracieuse d'imposition est dispensé de l'obligation d'apposer un timbre fiscal sur ladite demande. L'instruction de la demande gracieuse dépend également de l'autorité saisie pour la dite demande.

B) L'AUTORITE ADRESSATAIRE DE LA DEMANDE GRACIEUSE

L'autorité administrative appelée à examiner une demande gracieuse varie, selon qu'il s'agit **des impôts locaux (1) ou des impôts d'Etat (2)**.

1) Le destinataire de la demande gracieuse des impôts locaux

En vertu de **l'article C 142 du Livre III du CGI portant Fiscalité Locale, le destinataire d'une demande de remise gracieuse d'impôts locaux et taxes communales, est le chef de l'exécutif municipal, le maire**. Ce dernier dispose d'un délai de trente jours pour rendre sa décision. Les choses paraissent beaucoup plus complexes en ce qui concerne les impôts d'Etat.

2) Le destinataire de la demande gracieuse des impôts d'Etat

En vertu de **l'article L 143 du livre de procédure fiscale : « les demandes tendant à obtenir soit une remise, soit une modération, doivent être adressées au chef de centre des impôts territorialement compétent »**.

Il faut bien remarquer que le chef de centre régional des impôts territorialement compétent est habilité à recevoir la demande de modération des impôts. Seulement, **la décision consécutive à cette demande, varie en fonction des montants financiers en cause**. Telle est la réalité portée par l'idée de **la progressivité de la compétence financière des autorités administratives** habilitées à octroyer une remise gracieuse d'imposition.

PARA II : LA PROGRESSIVITE DE LA COMPETENCE FINANCIERE DES AUTORITES ADRESSATAIRES DE LA DEMANDE GRACIEUSE

IL convient d'identifier ces différentes autorités (A) avant d'en déduire les observations générales qui s'imposent(B).

A) L'IDENTIFICATION DES AUTORITES HABILITEES A ACCORDER UNE REMISE GRACIEUSE D'IMPOT

L'article L 147 du LPF, désigne les principales autorités susceptibles d'accorder une remise gracieuse d'imposition. Il s'agit respectivement, du **chef de centre régional des impôts, du chef de la division des grandes entreprises, du DGI et du Ministre des finances**. Le **chef de centre régional des impôts et le chef de la division des grandes entreprises** peuvent accorder une remise gracieuse d'imposition dans la limite de **30 000 000 de FCFA**. Le **Directeur Générale des Impôts** accorde des remises gracieuses d'impositions dans la fourchette allant de **30 à 100 000 000 FCFA**. **Au-delà de ce dernier montant (100 000 000), seul le Ministre des finances peut accorder une telle remise.**

Les dispositions légales ci-dessus présentées, appellent quelques appréciations terminales.

B) LES APPRECIATIONS TERMINALES

Les unes sont strictement juridiques, les autres de nature sociologique. Au plan strictement juridique, l'article L145 d du LPF, consacre le principe hiérarchique de l'instruction d'une demande gracieuse. Cet article dispose : « **toutefois, lorsque la décision de l'autorité compétente ne satisfait pas le demandeur, le recours hiérarchique est ouvert à ce dernier jusqu'au Ministre des finances** ». (cf. le recours hiérarchique, Contentieux administratif).

La deuxième observation consiste à remarquer une certaine ambiguïté en ce qui concerne l'instruction de la demande gracieuse sur les impôts locaux. *D'une part, le législateur fixe un délai de trente jours au chef de l'exécutif municipal pour rendre une décision consécutive à une demande de remise gracieuse d'imposition. D'autre part, il n'est indiqué, aucune limite financière, au terme de laquelle, le Chef de l'exécutif municipal ne peut t'accorder de remise gracieuse d'imposition. De la même façon, les autorités de l'administration centrale ne sont tenues par aucun délai pour se prononcer sur une demande de remise gracieuse d'impôt. Cette dernière observation, achève de démontrer non seulement la progressivité de leur compétence financière, mais également, le caractère discrétionnaire du pouvoir dont dispose ces autorités en matière de traitement de ce type de demande*. Toutes ces observations contribuent à distinguer substantiellement la « juridiction gracieuse », de la juridiction contentieuse devant l'administration.

CHAPITRE II : LA JURIDICTION CONTENTIEUSE DEVANT L'ADMINISTRATION

En marge de la juridiction gracieuse, le législateur offre au contribuable l'opportunité de contester le bien fondé des impositions à lui requise ou la régularité de ces dernières, au moyen de considérations strictement juridiques. Tel est l'objet de la juridiction contentieuse. Celle-ci doit être clairement et définitivement distinguée de la « juridiction gracieuse », suivant deux principaux critères. **Le premier est relatif à l'objet, le second critère touche à la procédure.** D'abord du point de vu de l'objet en effet, la demande gracieuse consiste à solliciter la bienveillance ou la mansuétude de l'administration fiscale ; en revanche, dans le cadre de la « juridiction » contentieuse, le contribuable au moyen d'arguments de droit, réclame l'annulation d'impositions, soit pour défaut de bases légales, soit pour erreur de calcul ou pour toute autre irrégularité dans la procédure de mise en œuvre de l'impôt.

Du point de vu de la procédure ensuite, la « juridiction » gracieuse se distingue de la juridiction contentieuse, parce que les décisions rendues par l'administration au titre de la juridiction contentieuse, sont susceptibles de recours devant les organes juridictionnels tel n'est point le cas dans le cadre de la « juridiction gracieuse ». Bien plus, dans le cadre de la contestation de l'impôt devant l'administration, le législateur a consacré une série de procédures révélatrice de l'instauration d'une relation partenariale entre le **Fisc et les assujettis à l'impôt**. Il s'agit notamment, du **sursis de paiement, de la transaction, et de la compensation**. En toutes hypothèses, la contestation de l'impôt devant l'administration est principalement régit par une procédure spéciale à savoir : **la réclamation préalable (Section 1)**, en plus de cette dernière, il existe une variété d'autres procédures qui traduisent une certaine flexibilité de l'administration dans le cadre de la contestation de l'impôt (**Section 2**).

SECTION I : LA RECLAMATION PREALABLE

De manière générale, la **réclamation préalable** désigne une formalité substantielle, au moyen de laquelle, le contribuable qui conteste la légalité des impositions mises à sa charge, saisit l'administration fiscale compétente, aux fins **d'annulation totale ou partielle des dites impositions**. Il faut bien remarquer,

que la réclamation préalable n'est pas nécessairement synonyme de Recours Gracieux Préalable (cf. infra).

En tout cas, le droit positif camerounais consacre la formalité de la réclamation préalable depuis l'époque coloniale jusqu'à ce jour. C'est le lieu d'invoquer, **l'article 100 du décret du 5 août 1981 concernant l'organisation et la compétence des Conseils du Contentieux Administratif, dans l'économie de la Martinique, Guadeloupe et de la Réunion et réglementant la procédure devant ces conseils.** Ce décret fut rendu applicable au Cameroun par un autre décret du 24 Mai 1924, l'article 100 du décret ci-dessus visé dispose « **tout contribuable qui se croit surtaxer, peut adresser au Directeur de l'Intérieur, Gouverneur, dans les trois mois qui suivent la publication des Roles dans chaque commune, sa demande de décharge ou de réduction(...)** ». L'article 173 infine du décret du 30 décembre 1912, portant régime financier des colonies, réitère l'esprit du premier décret ci-dessus visé. Il dispose « **les demandes en décharge ou en réduction, ainsi que les états de dégrèvement d'office établis par les comptables, sont soumis au gouverneur, qui décide du rejet ou de l'admission totale ou partielle de ces demandes. Lorsque la décision du gouverneur ne donne pas entièrement satisfaction au demandeur, celui-ci a la faculté dans un délai de trois mois à partir du jour où il a reçu notification de la décision, de porter le litige devant le Conseil du Contentieux, qui se prononce, sauf recours devant le Conseil d'Etat** ».

Plus actuelles, mais conformes à l'esprit des textes coloniaux ci-dessus invoqués, sont les dispositions pertinentes des **articles L 116 à L119 du LPF et C 138 du Livre III du CGI, portant fiscalité locale.**

En substance, **tous ces différents instruments normatifs, consacrent la formalité de la réclamation préalable** dont il convient de déterminer l'objet (para 1), avant d'en décrire la procédure (para 2).

PARA 1 : LA DETERMINATION DE L'OBJET DE LA RECLAMATION PREALABLE

En vertu des dispositions pertinentes des articles **L115 du LPF et C 137 du Livre III du CGI portant fiscalité locale**, la réclamation préalable s'articule autour de deux matières alternatives. Il peut s'agir de **la contestation d'impositions illégales (A)**. De même la réclamation préalable peut elle encore avoir pour objet, **le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition légale ou réglementaire (B)**.

A) LA CONTESTATION D'IMPOSITIONS ILLEGALES

Selon l'article L115 du LPF « les réclamations relatives aux impôts, taxes et pénalités, établis par la Direction Générale des Impôts, ressortissent à la juridiction contentieuse, lorsqu'elle tendent à obtenir, soit la réparation d'erreur commise dans l'assiette où le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit, résultant d'une disposition légale ou réglementaire ». L'article C137 du Livre III du CGI, reprend mot pour mot, la disposition légale ci-dessus citée, en ce qui concerne particulièrement, les impôts locaux et taxes communales. En clair, la réclamation préalable, vise ou a pour premier objet, l'**annulation des impositions illégales ou sans bases légales ou encore la décharge synonyme de réduction partielle ou totale d'impositions mal calculées**. L'article L 115 du LPF, en son dernier alinéa, envisage un second objet majeur de la réclamation préalable. Il s'agit du bénéfice d'un droit résultant d'une disposition légale ou réglementaire.

B) LE BENEFICE D'UN DROIT RESULTANT D'UNE DISPOSITION LEGALE OU REGLEMENTAIRE

Deux principales hypothèses sont envisagées ici, il s'agit d'abord, d'un **changement d'une disposition légale ou réglementaire**. Il peut s'agir ensuite, d'un **changement de doctrine administrative**. Le premier cas de figure, se réalise généralement, en cas d'avènement ou d'adoption d'une **loi de finances rectificative**. La seconde observation relative à la doctrine administrative est subséquente ou intimement liée à la première. Elle consiste à remarquer que le contribuable peut solliciter ou réclamer une décharge partielle ou totale d'impôt. En invoquant ou en opposant à l'administration un changement de doctrine administrative, c'est-à-dire, une interprétation par l'administration fiscale elle-même qui soit de nature à induire une réduction d'impôt au profit du contribuable.

En tout état de cause, la réclamation préalable doit être fondée sur des moyens strictement, voir exclusivement juridiques. Pour autant, Réclamation Préable et RGP, ne sont point des notions synonymiques ou interchangeables. En effet, c'est précisément, la réclamation préalable, rendue au terme de la voie hiérarchique de cette procédure, c.-à-d. présentée auprès du Ministre des Finances, qui vaut RGP. En effet, c'est précisément, la solution consacrée par la **C.A de la C.S, dans un jugement n 90, année 1981-82, du 27 Mai 1982, Aff. Tobgny Panka Paul c/ Etat du Cameroun**. Le J.A dans cette espèce affirme : « **attendu que la décision du Directeur des Impôts**

ne peut donner lieu à aucun recours devant la Cour Suprême ; qu'il en est de même du silence gardé par cette autorité sur une réclamation qui lui est adressée. Attendu qu'il résulte de la requête introductive d'instance, que seul le Directeur des Impôts a été saisi par Tobghy Panka de ses revendications, que la Chambre Administrative a été saisie après le silence gardé par le Directeur. Attendu qu'au regard de ce qui précède, le recours doit être **déclaré irrecevable** ». Cette dernière illustration jurisprudentielle, révèle que certes, une réclamation préalable doit être introduite auprès de l'administration fiscale en contestation de l'impôt, mais la saisine du Juge administratif, avant celle du Ministre des finances, équivaut à une absence de Recours gracieux préalable. Une telle irrégularité conditionne substantiellement la recevabilité et l'instruction de la réclamation préalable dont-il convient à présent de décrire la procédure.

PARA 2 :LA DESCRIPTION DE LA PROCEDURE DE LA RECLAMATION PREALABLE

Le 28 Octobre 2018

La procédure de la réclamation préalable, s'articule d'abord autour des conditions de recevabilité de la demande (A), ainsi qu'autour des suites juridictionnelles qui peuvent être réservées à cette demande (B).

A) LES CONDITIONS DE RECEVABILITE DE LA RECLAMATION PREALABLE

L'on devra rendre compte des conditions de forme de cette demande (1), et déterminer les autorités auxquelles elle peut être adressée(2).

1) Les conditions de forme de la réclamation préalable

Celle-ci varie selon qu'il s'agit des impôts d'Etat ou des impôts locaux. En ce qui concerne d'abord les **impôts d'Etat**, l'article L 116 du LPF dispose que **à peine d'irrecevabilité, la réclamation préalable doit satisfaire aux exigences de forme suivantes : -**

- Elle doit être signée du réclamant ou de son mandataire, en même temps qu'elle doit être timbrée. L'on peut observer que, **le droit de timbre exigé dans le cadre de la réclamation préalable, distingue sur ce**

point précis, cette procédure de la demande gracieuse. Car cette dernière peut être introduite en exonération du droit de timbre.

- Elle **doit obligatoirement déterminer la nature des impôts litigieux.**
- **Le numéro d'émission de l'AMR**
- **L'exposé sommaire des moyens et conclusions du réclamant**
- **Une autre condition de recevabilité, présenter les justificatifs de paiement de la partie non contestée de l'impôt**
- **En vertu de l'article L 119 du LPF, lorsque la réclamation préalable est introduite ou parvenu auprès du ministre des finances, elle doit être accompagnée des justificatifs de paiement de la partie non contestée de l'impôt d'une part et de 10 pour cent de la partie contestée d'autre part.**

En ce qui concerne les impôts locaux, l'article C 138, du Livre III du CGI portant fiscalité Locale, indique que la demande de réclamation préalable adressée au chef de l'exécutif municipal, doit : -

- **Etre signée et assortie des timbres fiscaux et communaux**
- **Indiquer la nature et le montant des impôts contestés**
- **L'exposé sommaire des moyens et conclusions du requérant**
- **La preuve du paiement de la totalité de la partie non contestée de l'impôt majorée de 50 pour cent de la partie contestée**

En tout état de cause, l'analyse des dispositions légales qui précèdent, impose une observation majeure. Il s'agit du souci d'efficacité de l'administration fiscale qui anime le législateur au titre des procédures administratives de contestation de l'impôt. L'on en veut pour preuve, la consécration **d'un minimum de perception nonobstant, l'introduction d'une réclamation ou d'une contestation d'impositions irrégulières.**

Il convient à présent de rechercher les autorités administratives auprès desquelles peut être introduite une réclamation préalable.

2) La détermination des autorités destinataires de la réclamation préalable

En distinguant toujours selon qu'il s'agit des impôts d'Etat ou des impôts locaux, les autorités appelées à recevoir et à examiner une réclamation préalable, peuvent varier dans l'un et l'autre cas de figure. Dans **le cas des impôts d'Etat**, la réclamation préalable peut être adressée au **chef de centre régional des impôts**

ou au chef de la division des grandes entreprises dans un délai de 90 jours suivant la date d'émission de l'AMR ou la date de la connaissance de l'imposition. L'autorité administrative ainsi saisie, dispose d'un délai maximum de **trente Jours pour rendre sa décision**. Telle est l'économie de l'**article L116 du LPF**. L'**article L117** suivant, autorise le même réclamant sur demande expresse, à **saisir la Commission Régionale des Impôts**. Celle-ci dispose, d'un **délai de trente jours pour rendre son avis**. Si dans ce délai, la commission n'a pas rendu son avis, l'autorité compétente, notifie sa décision au réclamant. Mention doit être faite, **de l'absence de l'avis de la Commission régionale des Impôts**. En tout cas, la saisine de la commission régionale des Impôts, suspend tout recours ultérieur. En vertu de l'**article L117**, si la décision du chef de centre régionale des impôts ou du chef de la division des grandes entreprises ne donne pas satisfaction au contribuable, ce dernier peut saisir le Directeur G. des Impôts dans un **délai de trente jours**. **Le DGI lui-même dispose d'un délai de soixante jours pour répondre**. A ce stade, la loi offre l'opportunité au réclamant, de **saisir la Commission Centrale des Impôts**. Celle-ci, **dispose de trente jours pour rendre son avis**. Le non respect de ce délai par ladite commission, autorise le DGI à rendre sa décision, en mentionnant l'absence de l'avis de la **Commission Centrale**. Si encore une fois, le réclamant ne trouve pas satisfaction auprès du DGI, il est fondé à introduire sa réclamation auprès du **Ministre des Finances**. La loi précise que c'est la réclamation introduite auprès du Ministre des finances qui vaut recours gracieux préalable.

Au plan financier, la compétence des autorités administratives, destinataire de la réclamation préalable, est progressive en fonction des montants querellés. Ainsi, le Chef de Centre Régional des Impôts ou le Chef de la division des Grandes entreprises peut accorder une réduction d'impôts dans la limite de trente millions de FCFA. Lorsque les impôts litigieux vont au-delà de ce dernier montant, le DGI peut accorder une réduction dont le plafond est de cent million de FCFA. Au-delà de cette somme, seul le **Ministre des finances** peut accorder une réduction d'impôt.

Pour ce qui est des impositions et taxes locales, le chef de l'exécutif municipal, doit être saisi d'une réclamation d'impôts locaux dans un délai de trente jours suivant notification de l'AMR. Cette autorité dispose de **quinze jours pour rendre sa décision**, après cela, le réclamant insatisfait est fondé à **saisir le Préfet du département**.(c'est un recours de tutelle) Lorsque les arguments du réclamant sont fondés, le Préfet **après avis du service fiscal, recommande au**

chef de l'exécutif municipal, le dégrèvement de tout ou partie des impôts contestés. Le silence du préfet ou le refus du chef de l'exécutif municipal dans un délai de **90 jours** ouvre droit à la **saine du Juge Administratif**.

Quelques observations finales s'imposent ici, premièrement, encore une fois, la **compétence des autorités administratives appelées à connaître de la réclamation préalable est essentiellement progressive au prorata des sommes d'impositions contestées.** Deuxièmement, le législateur n'hésite guère à mobiliser les autorités de tutelle dans la résolution administrative des litiges fiscaux afférents aux impôts locaux. En tout état de cause, la réclamation préalable se caractérise en se distinguant de la demande gracieuse par les suites juridictionnelles dont cette réclamation peut faire l'objet.

B) LES SUITES JURIDICTIONNELLES DE LA RECLAMATION PREALABLE

Le contribuable qui ne trouve point satisfaction au terme de sa réclamation préalable dispose de l'opportunité de saisir le juge compétent. **Il peut s'agir du Juge administratif ou du juge judiciaire.**

En effet d'une part, la **saisine du juge administratif**, comme faisant suite à une réclamation préalable est envisagée par les **articles L126 du LPF et C140(2) du Livre III du CGI portant fiscalité locale.** Le premier dispose : « **en matière d'impôts directs et de TVA ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux intéressés, peuvent être attaquées devant la Chambre Administrative de la Cour Suprême dans un délai de 60 jours, à partir du jour de la réception ou de la notification de la décision** ».

En matière d'impôt locaux, l'article **C140** dispose « **le recours contentieux porté devant la juridiction administrative compétente obéit aux procédures prévues par le Livre de Procédure Fiscales pour les impôts d'Etat** ». d'autre part, l'article **418** du CGI qui envisage la compétence du **juge judiciaire** en matière fiscale, prévoit également la **saisine préalable de l'administration** avant l'introduction d'un recours contentieux devant le juge judiciaire. Cet article dispose « **avant d'introduire une instance contre l'administration, tout redevable doit au préalable adressée une requête au ministre dont relève Direction Générale des impôt, aux fins de savoir, quelle suite peut être**

donnée à la réclamation. A défaut de répondre dans les délais de quatre mois qui suivent ou en cas de réponse défavorable, le redevable pourra assigner l'Etat en justice ». Cette dernière observation, achève de révéler que, la réclamation préalable est une formalité substantielle avant la saisine du juge de l'impôt. L'on a abondamment remarquer que, c'est précisément la **saisine du ministre des finances qui vaut RGP en matière de contestation fiscale devant l'administration** avant la saisine du juge de l'impôt.

Toutefois, il faut souligner qu'il a existé une certaine fluctuation, ou plutôt une évolution certaine de la Jurisprudence administrative camerounaise au sujet du **caractère obligatoire ou non du RGP**. Initialement, le juge administratif camerounais, considérait que, le RGP était une formalité facultative. Telle est la solution consacrée par **l'arrêt n 64/CFJ/CAY du 30 Septembre 1969, Edinger François c/ Etat du Cameroun Oriental, « Considérant que, le verbe pouvoir, utilisé par le législateur, emporte l'idée non pas d'une obligation mais d'une simple faculté, qu'en tout cas, il ne résulte pas du Code Général des Impôts que le mot gracieux ci-dessus visé, soit exigé à peine d'irrecevabilité du recours contentieux. ».** Dans le même sens, voir **CFJ/ CAY arret n 129 du 26 janvier 1971, Africauto c/ Etat du Cameroun Oriental.**

Par la suite, le juge décidera que, le RGP est une procédure obligatoire. Dans le jugement **n44 du 27 Mai 1989, Tiamago Boniface c/ Etat du Cameroun.** Ce juge affirme : **« attendu que le recours gracieux est un préalable obligatoire avant tout recours contentieux, toute requête introduite au mépris de cette procédure est irrecevable ».** Dans le même sens **jugement n29, 2001/2002, du 25 Avril 2002, Sté Civile professionnelle Muna Muna c/ Etat du Cameroun. Voir aussi Jgt n47, CS/CA du 8 février 2005, Sté Nkuité et compagnie c/ Etat du Cameroun.** Dans tous les cas, le juge administratif semble opérer une interprétation fort restrictive de l'obligation d'introduire un RGP avant la saisine de la juridiction administrative. Deux cas de figure peuvent alors se présenter à cet égard, soit la requête est portée au juge avant l'achèvement de la procédure administrative, soit alors ladite requête est introduite auprès du même juge après le terme des délais fixés par la loi. Dans le premier cas, l'on parle de **recours prématuré**, telle fut l'hypothèse de **la décision n136 du Conseil du C Administratif, Azombo Nsonsomoto c/ Administration du territoire, « Considérant que l'intéresser avant de saisir le Conseil n'a pas épuisé les moyens de droit mis à sa disposition par le Code des contributions directes ; qu'il n'existe aucune preuve que l'intéressé a épuisé les voies de recours**

gracieux avant d'adresser son recours devant le Conseil ; qu'il s'en suit que son recours doit être déclaré irrecevable. ». Dans le même sens voir, jgt n32 CS/CA du 24 février 1983, Nomeny Nguissin Emile c/ Etat du Cameroun. L'hypothèse opposée à celle qui vient d'être analysée, est celle où un recours est déclaré tardif. Dans ce sens voir décision n 135 CCA du 2 Octobre 1952, Ali Moukanim c/ Administration du territoire. Voir aussi, jgt n370, 1977/78 du 28 mai 1978, Njoukwe Moise c/ Etat du Cameroun.

En substance, le contribuable qui conteste la légalité des impositions mises à sa charge, est tenu de saisir l'administration fiscale au moyen de la réclamation préalable. Celle-ci, devient ou vaut RGP, lorsqu'elle est portée devant le ministre chargé des finances. A ce stade, elle devient une condition substantielle de la saisine du juge de l'impôt. Il reste entendu qu'il existe une autre variété de formalités ou de procédures permettant aux contribuables de remettre en cause les impositions mises à sa charge

SECTION II : LES AUTRES PROCEDURES DE CONTESTATION **ADMINISTRATIVE DE L'IMPOT**

Sont envisagées ici, trois principales procédures, il s'agit du **sursis de paiement (para1)**, et de la **transaction et la compensation (para 2)**. Il faut observer que **ce qui caractérise ces différentes procédures est l'institution d'un certain partenariat entre le contribuable qui conteste certaines impositions et le Fisc.**

PARA I/ LE SURSIS DE PAYEMENT

En droit positif camerounais, il est difficile de déterminer une source formelle, normative ou jurisprudentielle de définition du **sursis de paiement**, tout au plus peut on se contenter, d'observer que, cette procédure peut être rattachée de manière accessoire à la réclamation préalable, **en vue d'obtenir une suspension de l'exigibilité de l'impôt**. L'exhaustivité de l'analyse de cette procédure, oblige à rendre compte des conditions auxquelles elle obéit, et les effets de droit qu'elle produit.

A) LES CONDITIONS D'OCTROIE DU SURSIS DE PAYEMENT

En vertu de l'article **L 121 du LPF**, le **sursis de paiement** doit satisfaire aux conditions de forme suivantes :

- La formulation d'une demande expresse de sursis de paiement rattachée à la demande de réclamation préalable.
- Préciser le montant des impôts querellés ou les bases du dégrèvement sollicité
- La présentation auprès du DGI des justificatifs du paiement des 10 pour cent des impositions en cause.

L'on remarquera que, le sursis de paiement se distingue substantiellement du sursis à exécution des impôts. Deux critères peuvent être mobilisés à cet égard, le premier concerne l'objet de chacune de ces procédures, le second est relatif, aux sources formelles qui encadrent chacune d'elle. Du point de vue de leur nature d'une part, **le sursis de paiement est une procédure administrative**, elle est **rattachée de manière accessoire à une demande principale qui est la réclamation préalable des impositions**. En revanche, le **sursis à exécution, est une procédure juridictionnelle qui ne peut être présentée qu'auprès du juge administratif, en vu de la suspension d'un acte administratif dont l'exécution serait de nature à causer au requérant un préjudice imminent, grave et irréparable**. Du point de vue de leurs sources formelles d'autre part, **le sursis de paiement est régit par les dispositions pertinentes du LPF, tandis que le sursis à exécution est encadré par les articles 30 et suivant de la Loi n 2006/016 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs**.

En tout cas, le juge administratif camerounais, dans un jugement avant dire droit **n3 CS/CA du 20 novembre 1978, Ngakeu Pierre c/ Etat Cameroun**, a éclairé la distinction qu'il convient d'établir entre le sursis de paiement et le sursis à exécution en ces termes : « **considérant qu'il convient de faire remarquer au ministre des finances que le texte visé par lui, s'applique dans le cas où la demande de sursis ou de dégrèvement est présentée à ses services ou à lui-même ; que la Cour n'est pas liée ; que dans le cas de la demande de sursis à exécution présentée devant elle, en vertu d'un recours contentieux dont elle est saisie, la Cour statue conformément aux dispositions de l'article 16 de la loi n 75/017 du 8 décembre 1975** ». **Distinction sursis en paiement et sursis à exécution (sujet sn passée)**. Dans tous les cas, le sursis de paiement induit un effet majeur à savoir : la suspension de l'exigibilité de l'impôt.

B) LES EFFETS DU SURSIS DE PAYEMENT

Ainsi qu'il vient d'être indiqué, le sursis de paiement a pour principal effet, de suspendre pour un moment, l'obligation de paiement de l'imposition qui incombe au réclamant. Mais au-delà de cet effet principal, le sursis de paiement **contribue à protéger les droits du contribuable d'une part(1), sans nécessairement mettre en cause les intérêts financiers de l'administration fiscale d'autre part(2).**

1) La protection des droits du réclamant

Le sursis de paiement en ce qu'il suspend l'obligation de paiement, **permet de mettre le contribuable à l'abri des poursuites éventuelles susceptibles d'être engagées contre ledit contribuable dans la phase administrative de la contestation de l'impôt.** En d'autres termes, devant l'administration, le sursis de paiement produit un effet similaire à celui du sursis à exécution des impôts, dans la phase juridictionnelle. Telle est l'idée à retenir **du Jgt n 84 CS/CA, 1983/84, du 20 septembre 1984, Sighoko Abraham c/ Etat du Cameroun. Dans cette espèce, le juge affirme : « le dépôt de la demande de sursis arrête l'exécution provisoire, même commencée, jusqu'à la décision de l'autorité ou du magistrat saisi ».** Dans le même ordre d'idées, l'on peut se référer à l'ordonnance de sursis à exécution n 9, 1981/82, du 20 septembre 1982, Emma Otou Hygen Pierre c/ Etat du Cameroun. Dans cette espèce, le juge des référés ordonne la réouverture d'une Pharmacie fermée par l'administration fiscale, alors que le requérant avait sollicité le sursis à exécution des impositions mises à sa charge. La protection des droits du contribuable qu'offre le sursis à exécution des impositions, n'annihile pas le souci de préserver les intérêts de l'administration.

2) La préservation des intérêts de l'administration

Parce que le contribuable qui introduit une demande de sursis de paiement de ses impositions, est tenu d'acquitter même minimalement les dites impositions. **C'est le lieu de rappeler, que le dit réclamant est tenu de payer non seulement la totalité de la partie non contestée de ses impôts, mais aussi 10 pour cent de la partie contestée, lorsqu'il s'agit des impôts d'Etat ou encore 50 pour cent de la partie contestée pour les impôts locaux.**

Ce qui précède permet donc de conclure aisément que, **le sursis de paiement ne remet nullement en cause le minimum de perception, sensée garantir**

l'efficacité de l'administration fiscale. En marge de cette procédure, existe également la transaction et la compensation qui permettent la résolution du litige fiscal devant l'administration, sans nécessairement que le juge soit saisi de l'affaire.

PARA II : LA TRANSACTION ET LA COMPENSATION

L'on analysera successivement la transaction (A) avant d'en venir à la compensation (B)

A) LA TRANSACTION

Institution d'origine civiliste, la **transaction est définie par l'article 2044 de l'ancien Code Civil Français comme un contrat dans lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître.** Il s'agit donc de **concession réciproque entre les parties à un litige.**

En droit positif camerounais, le législateur fiscal, aménage la transaction, à l'effet d'abrégé ou d'éviter la longueur des procédures contentieuses dont le caractère quelque fois tracassier, peut retarder ou contribuer à retarder l'acquittement total des impositions contestées. Il faut préciser, qu'au plan substantiel, **la transaction concerne essentiellement les sanctions fiscales et les intérêts de retard lorsque les impositions auxquelles ces pénalités s'appliquent ne sont pas encore définitives.**

Dans la mesure où elle institutionnalise des concessions réciproques, la transaction permet au Fisc, d'accorder au contribuable, **une atténuation des sanctions et intérêts de retard encourus.** Par la même occasion, le Fisc renonce à porter l'affaire devant les tribunaux.

Pour sa part, **le contribuable s'engage à verser dans les caisses du Trésor public, en sus de l'impôt dû, une somme fixée de manière forfaitaire par l'administration fiscale.** Le contribuable renonce également à engager toute procédure future, susceptible d'obliger l'administration à réévaluer ses droits. En tout cas, l'article L125 du LPF camerounais, indique trois conditions ou exigences essentielles, auxquelles doit satisfaire la transaction :

- Cette procédure doit être initiée par le ministre des finances
- La transaction concerne uniquement, les pénalités et intérêts de retard, à l'exclusion du principal des impôts,

- Cette procédure doit intervenir pendant les opérations de contrôle, en tout cas avant le recouvrement de l'impôt.

La dernière procédure de résolution administrative du litge fiscale est la compensation.

B) LA COMPENSATION

La **compensation** est une procédure que l'on envisage lorsqu'un contribuable titulaire d'une créance fiscale sur l'administration fiscale (tel peut être le cas, en cas d'acquittement d'un surplus d'imposition), réclame un dégrèvement ou une annulation d'impositions illégales ou irrégulières.

A cet égard, malgré l'interdiction générale de toute compensation en matière fiscale consacrée par **l'article 1289 du Code Civil**, le législateur camerounais autorise la compensation, par application du principe de **la specialis ou encore specialia generalibus derogant** (les règles spéciales dérogent à celles générales), tel est l'objet de **l'article L125 bis du LPF, qui dispose « le Fisc peut à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectué des compensations entre les dégrèvements justifiées et les insuffisances ou omissions constatées dans l'assiette ou le calcul des impositions ».**

Cette dernière procédure, autorise à opérer quelques observations terminales. D'une part, la contestation de l'impôt doit d'abord être portée devant l'administration, avant la saisine du reste, éventuelle du juge. Dans cette phase non juridictionnelle, les autorités administratives doivent pouvoir apprécier les considérations de fait et les moyens de droit susceptibles d'être mobilisés par le réclamant. Bien plus, même si le législateur semble conférer ou consolider le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale dans cette phase, il reste établi que les droits du contribuable ne sont pas totalement mis en cause. Non seulement ce dernier dispose des voies de recours hiérarchiques, mais aussi, le traitement non favorable réservé par les autorités administratives à la réclamation préalable, peut faire l'objet d'un recours juridictionnel. C'est dire que la contestation de l'impôt peut également être connue du Juge Administratif ou du juge judiciaire en fonction de la répartition des compétences consacrée par le législateur en la matière.