

PARTIE II : LA CONTESTATION JURIDICTIONNELLE DE L'IMPOT

La contestation de l'impôt peut être portée au juge par un contribuable, n'ayant pas eu satisfaction de la décision rendu par l'autorité administrative, au terme de la phase administrative de la contestation de l'impôt, précédemment étudié. Cette éventualité justifie l'existence de procédures juridictionnelles de contestation de l'impôt. A cet égard, il convient de donner une réponse scientifique à deux préoccupations majeures et complémentaires. La première concerne **les clés et les autres principes de répartition des compétences entre le juge administratif et le juge judiciaire en matière de contentieux fiscal (Chapitre 1)**, la seconde préoccupation qui est complémentaire de la première, oblige à rendre compte **de l'office du juge administratif camerounais statuant en matière fiscale (chapitre 2)**.

CHAPITRE I : LA DETERMINATION DES COMPETENCES JURIDICTIONNELLES EN MATIERE FISCALE

en droit positif camerounais, il est intéressant d'observer qu'il n'existe point de juge spécialisé en matière fiscale. L'on pourrait encore dire qu'en l'état actuel de l'organisation judiciaire ou plutôt juridictionnelle du Cameroun, **il n'existe pas de juridiction ou de juge fiscal**. Pour autant, deux principaux ordres de juridictions partagent la compétence en matière des résolutions des litiges fiscaux. Il s'agit du **juge administratif ou des juridictions administratives d'une part, et du juge judiciaire ou des juridictions judiciaires**. La réalité ci dessus décrite justifie donc la nécessité d'étudier les règles de répartition des compétences entre les deux ordres de juridictions ci-dessus désignés.

A cet égard, sous réserve d'approfondissement ultérieurs l'on peut formuler les règles générales suivantes : **d'une part le contentieux de l'assiette de l'impôt ressortit à la compétence du juge administratif (section 1) ; en matière de recouvrement, le juge administratif et le juge judiciaire exercent des compétences partagées, même si le dernier cité bénéficie d'un monopole de compétence en ce qui concerne les infractions fiscales. (section 2). En tout cas, il** important d'observer que la répartition des compétences entre le juge judiciaire et le juge administratif **repose essentiellement sur des critères majeurs tels : la phase du processus d'imposition**, au cour de laquelle intervient la contestation de l'impôt ou encore de manière subsidiaire, la nature des impositions contestées, selon que ces dernières sont directes ou indirectes.

SECTION I : L'ATTRIBUTION DU CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE AU JUGE ADMINISTRATIF

Depuis la période coloniale, jusqu'à ce jour, le droit positif camerounais attribue le contentieux de l'assiette des impôts au juge administratif. Tel est l'état d'appareillage normatif constant, même si ce dernier a subi des aménagements récents (**Para1**). La jurisprudence administrative quant à elle, révèle que le juge camerounais n'hésite pas à conférer une traduction jurisprudentielle aux règles posées par le législateur (**Para 2**).

Para 1) L'ASSISE NORMATIVE DE LA COMPETENCE DU JUGE ADMINISTRATIF EN MATIERE DU CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE DES IMPOTS

L'on peut se contenter de réaliser une discrimination arbitraire entre les instruments normatifs, qui consacrent la compétence du Juge administratif, en matière d'assiette de l'impôt. A cet égard, l'on peut distinguer les textes qui consacrent cette compétence de manière implicite(A) de ceux qui affirment ladite compétence de manière moins ambiguë et donc davantage explicites (B).

A) LA CONSECRATION IMPLICITE

Le pouvoir juridique, en vertu duquel, le juge administratif camerounais est habilité à connaître du contentieux de l'assiette des impôts et notamment des **impôts directs**, résulte d'une interprétation non seulement de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 (1), des instruments législatifs et réglementaires (2).

1) La constitutionnalisation tacite

La consécration implicite de la compétence du juge administratif camerounais en matière fiscale peut procéder d'une interprétation de **l'article 40, de la loi constitutionnelle de 1996**, qui dispose notamment : « **la chambre administrative connaît de l'ensemble du contentieux administratif de l'Etat et des autres collectivités publiques** ». Le dernier alinéa ajoute que cette juridiction « **connaît de tout autre litige qui lui est expressément attribué par la loi** ». L'analyse de cet article 40 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996, révèle la cohabitation de deux principales techniques juridiques. Il s'agit de **la clause générale de compétence** d'une part et de **l'attribution législative expresse** d'autre part.

L'on peut percevoir la consécration d'une clause générale de compétence à travers la disposition selon laquelle la chambre administrative de la cour Suprême connaît de l'ensemble du contentieux administratif de l'Etat et des autres collectivités publiques.

Quant à la technique de l'attribution législative de compétence, celle-ci résulte de la disposition constitutionnelle selon laquelle, **la chambre administrative de la Cour Suprême connaît de tout autre litige à elle attribué expressément par la loi**.

Ces dispositions constitutionnelles bienque implicites consacrent la compétence du Juge administratif en matière fiscale, car si l'on considère **que le contentieux de l'impôt est par essence un contentieux administratif, alors il est aisé d'en inférer (déduire) que ce contentieux relève de manière implicite de la compétence du Juge Administratif. Qu'en est il des dispositions législatives et réglementaires qui consacrent de manière tout aussi implicite la compétence ?**

2) La définition législative et réglementaire

L'on peut s'en tenir à la lettre de **l'article 3 de la loi n 2006/022 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs** pour en déduire la compétence de ceux-ci en matière fiscale. Cet **article 3** dispose : « **les tribunaux administratifs connaissent en premier ressort des élections régionales et municipales et en dernier ressort de l'ensemble du contentieux administratifs de l'Etat, des CTD, et des Etablissements publics, sous réserve des dispositions de l'article 14(2) de la présente loi** ». Si c'est hors de doute que le contentieux fiscal est par essence un contentieux administratif, alors l'attribution de l'ensemble du contentieux administratif aux tribunaux administratifs, permettent de considérer que ces juridictions connaissent également des contestations afférentes à l'assiette de l'impôt.

Bien plus, la création d'une section du contentieux fiscal et financier par **l'article 9 (1) de la loi ci-dessus convoquée au sein de la Chambre administrative de la Cour Suprême**, semble parachever le processus d'attribution implicite du contentieux fiscal au juge administratif. Peut être est ce la raison pour laquelle de rendre compte de l'affirmation plus explicite de la compétence du Juge administratif camerounais en matière fiscale.

B) L'AFFIRMATION EXPLICITE DE LA COMPETENCE DU JUGE ADMINISTRATIF EN MATIERE FISCALE

L'on peut se référer à deux catégories d'instruments normatifs qui consacrent de manière moins ambiguë la compétence du juge administratif camerounais en matière d'assiette de l'impôt. La première remonte à la période coloniale(1), tandis que la seconde est plus actuelle (2).

1) La production normative du législateur colonial

L'on peut se référer à deux principaux instruments normatifs qui consacrent la compétence du juge administratif camerounais en matière fiscale. Il s'agit

d'une part, du **décret du 05 Aout 1881, concernant l'organisation et la compétence des Conseils du Contentieux administratif dans les colonies de la Martinique, de la Guadeloupe et de la Réunion et réglementant la procédure à suivre devant ces conseils.** Il s'agit d'autre part du décret du **30 décembre 1912, portant régime financier des colonies.** En son **article 100,** le premier décret ci-dessus invoqué dispose : « **tout contribuable qui se croit surtaxer peut adresser au directeur de l'intérieur (gouverneur), dans les trois mois qui suivent, la publication des rôles dans chaque commune, sa demande en charge ou en réduction. I à l'expiration de ces trois mois, l'affaire n'a pas été définitivement jugé par le Conseil, le contribuable n'est plus tenu au paiement des termes suivants** ».

Il faut bien observer que le Conseil dont il s'agit ici, est le Conseil du Contentieux administratif, première juridiction administrative coloniale. Davantage explicite, paraissent les termes de l'**article 162 du décret du 30 décembre 1912, portant régime financier des colonies** qui dispose : « **le contentieux des contributions perçues sur rôle relève de la juridiction administrative** ». **en substance,** l'on retient que depuis la période coloniale, le contentieux de l'assiette des impôts, en particuliers les impôts directs, relève de la compétence du juge administratif. Cette solution ou cet état du droit est resté presque inchangé jusqu'à ce jour, nonobstant quelques innovations mineures.

2) LA PRODUCTION LEGISLATIVE ACTUELLE

Il suffit de revisiter les dispositions pertinentes du Livre de procédure fiscale et de la législation relative à la fiscalité locale, pour observer que la règle d'attribution du Contentieux de l'assiette des impôts notamment directs, au juge administratif est restée en vigueur jusqu'à ce jour. Tel est l'objet de l'article **L126 du LPF¹,** qui dispose : « **en matière d'impôts directs et des taxes sur la valeur ajoutée, et de taxes assimilées, les décisions rendues par le ministre en charge des finances et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux intéressés, peuvent être attaquées devant les tribunaux administratifs** ».

Dans le même ordre d'idées, en dépit de quelques spécificités de la phase administrative de contestation des impôts locaux, **l'article C140 de l'annexe**

¹ LPF : Livre de Procédure Fiscale

du CGI² portant fiscalité locale, dispose que les recours contentieux portés devant la juridiction administrative obéissent aux formes et procédures prévus par le LPF pour les impôts d'Etat.

Il est important de marquer que depuis la loi des finances 2016, le législateur camerounais a annulé ou supprimé **l'émission d'un titre de perception**, qui était la procédure suivant laquelle étaient assis les impôts indirects. C'est en vertu de ce titre de perception, que le contentieux des impôts indirects était dévolu au juge judiciaire. La suspension de cette procédure depuis l'exercice fiscal 2016, est la raison pour laquelle le juge administratif connaît désormais du **contentieux de l'assiette de tout type d'impôts invariablement directs ou indirects**.

PARA 2 : LA TRADUCTION JURISPRUDENTIELLE DE LA COMPETENCE DU JUGE ADMINISTRATIF CAMEROUNAIS

L'analyse de la jurisprudence camerounaise s'avère intéressante à un double titre, non seulement le juge administratif affirme et précise l'étendue de sa compétence en matière fiscale (A), mais aussi ce juge n'hésite point à procéder à une extanction de sa propre compétence en matière de cotisations sociales (B).

A) LA CONFIRMATION JURISPRUDENTIELLE DE LA COMPETENCE DU JUGE ADMINISTRATIF EN MATIERE D'IMPOTS DIRECTS

Depuis la période coloniale jusqu'à ce jour, la jurisprudence administrative camerounaise révèle que le juge administratif est compétent pour connaître des contestations relatives aux impôts directs. Il connaît à cet égard, de deux principaux types de recours : il s'agit des **recours en annulation des actes d'impositions et des actes en réduction ou en décharge d'impôt**.

Au sujet du premier type de recours, l'on peut s'inspirer de la **décision n 324 du 10 décembre 1954 société Desrotours et Cheffangon c/ Administration du Territoire**. Dans cette espèce, la requérante sollicitait l'annulation de **l'article 803 du role supplémentaire n 1, mis en recouvrement le 1^{er} Aout 1953, relative à une imposition de 96053 francs**. Se prononçant sur sa

² CGI : Code Général des Impôts

propre compétence, le CCA³ affirma : « **Considérant que les Conseils du Contentieux Administratif sont compétents pour statuer sur les demandes en annulation, formées par les contribuables qui soutiennent que la taxe qui leur est demandée n'est pas due** »

De la même façon, le juge administratif se déclare encore compétent pour connaître des recours des contribuables tendant à obtenir une décharge ou une réduction d'impôt. Tel fut le cas dans l'affaire **Siwe André, décision n 332 du 10 décembre 1954**, où le juge affirma : « **considérant que le conseil est compétent pour connaître de ce recours qui a trait au dégrèvement des contributions directes** ». Plus intéressante encore, est l'affaire **Sté Immobilière africaine des chargeurs réunis c/ Etat du Cameroun Oriental, objet de l'arrêt 163 du 6 juillet 1971**. Dans cette espèce, la requérante avait saisi la **Cour Fédérale de Justice, en vue d'obtenir** une décharge de ses impositions, au motif de la violation d'une convention internationale. Faisant suite à ce recours, la juridiction fédérale affirme : « **considérant que les conventions internationales constituent des sources du droit interne, que leur violation peut être invoquée à l'appui d'un recours devant le juge administratif ;**

Considérant qu'on se trouve en présence d'un cas parmi d'autres de surimposition, que le fait que ce cas tire sa source d'une clause conventionnelle est différent ;

Considérant au surplus que l'article 240 du CGI précise dispose « tout contribuable qui s'estime surimposé, peut s'adresser au Tribunal d'Etat, devenu Chambre administrative de la Cour de séant, en vue d'obtenir un dégrèvement ». Dès lors, celle-ci doit se déclarer compétente à connaître du litige qui oppose la Sté des Chargeurs réunis à l'Etat ».

En clair, le juge administratif camerounais, connaît du **contentieux des impôts directs** et à cet égard, **des recours soient en annulation, soient en réduction ou en décharge** de celles-ci. Bien plus, ce juge se déclare encore compétent pour connaître du contentieux des cotisations sociales.

B) L'EXTANCTION DE LA COMPETENCE DU JUGE ADMINISTRATIFS AU CONTENTIEUX DES COTISATIONS SOCIALES

³ CCA : Conseil du Contentieux Administratif

D'entrée de jeu, il faut rappeler qu'une nuance substantielle est à établir entre les **impôts au sens strict** et les **cotisations sociales**. En effet, dans la doctrine française, les cotisations sociales apparues au lendemain de la Seconde GM⁴, sont un prélèvement destiné à couvrir les risques de la vie professionnelle. Il s'agit notamment de la maladie, des accidents de travail, de la vieillesse et du chômage.

En droit camerounais, la nature juridique des cotisations sociales ne présente pas d'ambiguïté particulière. Toutefois, la question relative au contentieux de ce type de prélèvement public obligatoire, est restée imprécise jusqu'à l'avènement de l'**arrêt n 57/CS/CA ADD⁵ du 22 avril 1976**. En effet, suivant les dispositions pertinentes de l'**article 7 de la loi n 67/LF du 12 juin 1967, relative à la prévoyance sociale, le contentieux des cotisations relève d'une procédure spéciale**. Cette interprétation des dispositions légales ci-dessus citée, ne fut pas celle retenue par le juge administratif à la faveur de l'affaire **Noumeni Guissi**, les faits de l'espèce sont les suivants : le requérant, Me. **Noumeni Guissi, Huissier de Justice dans la ville de Dschang**, sollicitait d'une part, l'**annulation de l'arrêté n201 du 26 Juin 1971 du préfet de la Menoua, rendant exécutoire l'état de ses cotisations sociales dues à la CNPS**. D'autre part, il sollicitait la condamnation de l'Etat à lui verser 500 000 frs à titre de dommages et intérêts, en vertu du préjudice que lui avait causé la décision du préfet. Pour sa part, l'Etat du Cameroun sollicita « **in limine letis** »⁶ l'**incompétence de la Chambre administrative de la Cour Suprême**, au motif que les litiges relatifs à la prévoyance sociale, faisait l'objet d'un contentieux spécifique conformément à l'**article 63 de la loi n 67 du 12 juillet 1967, relative au contentieux de la prévoyance sociale et de l'article 14 de l'ordonnance du 22 mai 1973**.

La Juridiction administrative rejeta l'argumentaire de l'Etat et se déclara alors compétente pour connaître des litiges relatifs aux cotisations sociales. La motivation du juge consistait alors à expliquer que, **l'arrêté qui rend exécutoire l'état des cotisations sociales est un acte administratif, dont la légalité peut être appréciée par le juge administratif**. Tel est l'état actuel de la jurisprudence administrative camerounaise, comme en témoigne le propos du juge dans l'espèce **Woila Voyage c/Etat du Cameroun du 31 mars 2010**. Dans cette espèce, le juge affirme : « **attendu que selon la loi n 2001/017 du 19 décembre 2001, portant réaménagement des procédures des procédures de recouvrement des**

⁴ GM : Guerre Mondiale

⁵ ADD : Avant Dire Droit

⁶ « In limine letis » : au début du procès et avant tout débat au fond

cotisations sociales, le contentieux relatif aux cotisations sociales, relève de la compétence exclusive du juge administratif ».

En tout état de cause, le droit positif camerounais, attribue le contentieux de l'assiette des impôts indirects au juge administratif. Depuis la **loi de finances 2016**, ce juge connaît désormais du **contentieux de l'assiette de tout type d'impôt, y compris celui des impôts indirects**. C'est la raison pour laquelle, on peut observer que dans la jurisprudence administrative constante, le juge connaît des recours en annulation et même des recours en décharge ou en réduction d'impôts. Bien plus, depuis l'affaire **Nomeni NGuissi Emile de 1976 c/ Etat du Cameroun**, le **juge administratif a lui-même procédé à une extanction de sa compétence au contentieux des cotisations sociales**, avant cette solution ne fasse l'objet d'une validation législative, à la faveur de la **loi du 19 décembre 2001 portant réaménagement des procédures de couverture des cotisations sociales**.

Il convient à présent de rendre compte de la compétence du juge judiciaire en matière fiscale.

SECTION II : LA COMPETENCE DU JUGE JUDICIAIRE EN MATIERE FISCALE

Le 22 décembre 2018

Le juge administratif ne dispose pas d'un monopole de compétence en matière de résolution des litiges fiscaux. Ces derniers peuvent encore être portés au **juge judiciaire, selon qu'il s'agit des impôts indirects**, des mesures de droit commun en matière de recouvrement, ainsi que la répression des infractions fiscales. Fidèle à notre approche positiviste, la restitution de la teneur et de l'étendue des compétences du juge judiciaire en matière fiscale, consistera à revisiter l'appareil normatif qui consacre ladite compétence (**Para 1**), ainsi que la **précision jurisprudentielle qui en est faite par le juge administratif lui-même lorsqu'il est saisi d'un recours fiscal (P2)**.

PARA 1 : LE FONDEMENT NORMATIF DE LA COMPETENCE DU JUGE JUDICIAIRE EN MATERE FISCALE

Il convient de convoquer quelques instruments normatifs consacrant la compétence du juge judiciaire en matière fiscale (**A**) avant de rendre compte de

quelques explications théoriques concourant à la compréhension de cet appareillage normatif (B).

A) LA CONSECRATION NORMATIVE DE LA COMPETENCE DU JUGE JUDICIAIRE EN MATIERE DE FISCALE

L'on peut se référer à deux principaux instruments normatifs afin de déterminer la compétence du juge judiciaire en matière fiscale. Il s'agit d'abord **du régime financier des colonies. Du 30 Décembre 1912.** Dans le même ordre d'idées, on peut convoquer le **CGI pour le compte de l'exercice fiscal de 2018.**

En effet, l'article 164 du régime financier des colonies dispose : « le contentieux des contributions perçues sur liquidation relève des juridictions judiciaires ». Le CGI quant à lui, envisage la compétence du juge judiciaire à travers de nombreuses dispositions, c'est ainsi que l'article 412 dispose « le redevable qui conteste le bien fondé de la réclamation ou la quotité des sommes réclamées peut former opposition dans les trois mois de la réception de la notification du titre de perception ou de la contrainte après paiement préalable des droits. Le redevable (assujetti aux impôts indirects ; contribuable est un assujetti aux impôts directs). L'opposition est motivé avec assignation à jour fixe, devant le tribunal d'instance compétent, dans ce cas l'opposant est tenu d'élire domicile dans la commune où siège la juridiction».

par ailleurs, l'article 419 attribue le contentieux des droits d'enregistrement au juge judiciaire. Il dispose « L'introduction et l'instruction des instances ont lieu devant les tribunaux civils de la situation du Centre des Impôts chargé de la perception des droits ».

en tout état de cause, comme dans le cadre de la contestation des impôts directs, la saisine du juge judiciaire statuant en matière fiscale est sujette à l'introduction d'une réclamation préalable devant l'administration fiscale. Tel et l'économie de l'article 418 du CGI qui dispose : « 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 réclamation. A défaut de répondre dans les quatre mois qui suivent ou le cas de réponse défavorable, le redevable pourra assigner valablement l'Etat en

justice ». Les dispositions normatives qui précèdent, indiquent à suffire que depuis la période coloniale jusqu'à ce jour, le juge judiciaire connaît par essence, c'est-à-dire du point de vue de leur nature, les contestations relatives aux impôts indirects et aux droits d'enregistrement. Il est intéressant d'observer que devant ces juges, le redevables qui conteste l'imposition mis à sa charge, reste tenu comme dans le cadre de la contestation des impôts directs à l'introduction d'une demande préalable devant le ministre en charge des finances avant la saisine éventuelle de la juridiction judiciaire compétente.

Au-delà de la nature des impositions dont la contestation peut être déférée au juge judiciaire, ce dernier connaît des mesures de droit commun en matière de recouvrement. Il s'agit notamment, **de la mise en demeure valant commandement de payer, de la saisie et de la vente**. La vente, tel est précisément l'économie de **l'article L55 du LPF**, qui dispose que : « **les mesures de droit commun en matière de recouvrement constituent des poursuites judiciaires** ». C'est la raison pour laquelle, seuls les tribunaux judiciaires sont compétents pour en connaître.

Par contre, toujours dans le cadre du contentieux des recouvrements, les mesures particulières qui sont régies par les **articles L70 à L80 du LPF**, relèvent **de la compétence du juge administratif**. Il s'agit notamment de la **fermeture d'établissement, du blocage des comptes bancaires et de l'exclusion des marchés publics dont la contestation peut être portée devant le juge administratif**. En clair, **le contentieux du recouvrement**, présente une ambiguïté certaine. Celle-ci réside dans le partage des compétences entre le juge administratif et le juge judiciaire. Le dernier cité, connaît de **la contestation des mesures de droit commun prises par l'administration en vue de procéder au recouvrement des impositions auprès d'un contribuable défaillant ou récalcitrant**. Le premier cité quant à lui, c'est-à-dire le juge administratif, connaît de la **contestation des mesures particulières, parce que celles-ci sont prises au moyen de la technique de l'acte administratif**.

Au-delà du partage de compétences ci-dessus envisagé, le **juge judiciaire connaît de manière exclusive le contentieux de la répression des infractions fiscales**. C'est ainsi par exemple que, ce juge peut infliger des **sanctions principales allant de 1 à 5ans d'emprisonnement et d'une amende variant de 500 000 fcfa à 5 000 000 fcfa quiconque se soustrait ou tente de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au**

payement total ou partiel des impôts établis par la CGI. Les peines visent toute personne qui fait passer des écritures inexactes ou fictives dans les Livres journaux et l'inventaire prévu par l'**acte uniforme de l'OHADA.**

En sus des (faits) perçus principales ci-dessus indiqués, le juge judiciaire peut également prononcer des peines complémentaires. Il reste à présent à rendre compte des considérations théoriques qui justifient la compétence du juge judiciaire en matière fiscale.

B) LES JUSTIFICATIONS DE LA COMPETENCE DU JUGE JUDICIAIRE EN MATIERE FISCALE

La compétence du juge judiciaire à connaître des contestations fiscales tient à deux ordres de justifications. Les unes sont strictement juridiques, les autres de nature économiques.

Au **plan juridique d'une part**, la doctrine avance que **le juge judiciaire connaît des mesures de droit commun en matière de recouvrement, parce que celles-ci sont essentiellement des actes de nature privée, relevant du droit privé et dont la contestation ne peut être mieux connue et mieux traitée que devant les juridictions civiles.** Certains auteurs ont du reste tendance à assimiler ces mesures de recouvrement de droit commun aux procédures et autres actes proches des **voies d'exécution g dont le contentieux est essentiellement judiciaire.** En plus des mesures de droit commun en matière de recouvrement, la compétence du juge judiciaire en matière fiscale s'explique encore au plan pénal par la nécessité pour le **juge répressif d'infliger des sanctions pénales aux auteurs des infractions spécifiquement fiscales.**

En dehors des observations qui précèdent, la compétence du juge judiciaire en matière fiscale s'explique encore par des considérations strictement économiques. A cet égard, l'on peut se référer aux explications magistrales du Professeur **Bernard CASPAGNEDE dans la thèse de doctorat intitulée « la répartition des compétences en matière fiscale en droit français ».** L'auteur explique que, au **plan strictement économique**, la compétence du juge judiciaire en matière fiscale se justifie par le caractère essentiellement **instable et occasionnel des éléments économiques frappés par les impôts indirects.** En vérité, les actes de production, de circulation et de

consommation des biens suscitent des contestations d'un privé susceptible d'être résolu par une juridiction judiciaire.

Au bénéfice des clarifications théoriques qui précèdent, l'on retient que le juge judiciaire connaît valablement des contestations fiscales. L'étendue de sa compétence est du reste précisée par la jurisprudence administrative compétente, qui indique quelques fois au moyen d'un déclinatoire de compétence, les matières fiscales dont la contestation ressortit à la compétence du juge judiciaire.

PARA 2 : LA PRECISION JURISPRUDENTIELLE DE LA COMPETENCE DU JUGE JUDICIAIRE EN MATIERE FISCALE

La jurisprudence administrative camerounaise constante montre que le juge administratif camerounais se déclare incompétent au profit du juge judiciaire dans deux principaux domaines : il s'agit des mesures de droit commun en matière de recouvrement (A), il s'agit également du contentieux des impôts indirects (B).

A) L’AFFIRMATION JURISPRUDENTIELLE DE L’INCOMPETENCE DU JUGE ADMINISTRATIF EN MATIERE DE SAISIE ET DE VENTE

En contentieux fiscal camerounais, la règle consacrée par la jurisprudence constante est que le **juge administratif est incompétent pour connaître des saisies opérées par l'administration au titre de recouvrement des impôts.** Telle est la solution consacrée par l'Assemblée Plénière de la CFJ⁷ dans un arrêt **n 8 du 17 octobre 1968, MVE NDONGO, procureur général c/NGADA Victor.** Dans l'espèce, le requérant contestait la décision du préfet consistant à saisir sa marchandise en vue de procéder au recouvrement des impôts dus. La CFJ opéra alors un déclinatoire de compétence, en expliquant que, non seulement la saisie des marchandises d'un contribuable était constitutive de voie de fait, mais surtout la contestation de cette mesure relève de la compétence du juge judiciaire. Le juge affirme : **« attendu que ses attributions ne comportent le pouvoir de requérir et de saisir par l'emploi de la force publique les biens d'un contribuable, qu'il a agit en**

⁷ CFJ : Cour Fédéral de Justice

méconnaissance flagrante des pouvoirs qui lui sont reconnus dans un domaine que le législateur a placé sous la protection de l'autorité judiciaire ».

Dans le même sens, le juge se déclare encore incompétent en matière de vente. Tel est l'objet de l'affaire **AMSECON-COM du 26 mars 1994**. En l'espèce, le juge de la chambre administrative affirme : **« attendu que l'article 304 du CGI, dispose clairement que les poursuites comprennent trois degrés : le commandement, la saisie et la vente. Ces trois degrés constituent des poursuites judiciaires, c'est-à-dire que seuls les tribunaux judiciaire sont compétent pour statuer sur la régularité et la validité de la procédure de recouvrement forcé de l'impôt du à l'Etat. Et qu'il s'en suit que, s'agissant du cas d'espèce, seuls lesdits tribunaux sont habilités à dire si l'administration en réalisant la vente aux enchères a commis des faute préjudiciables à AMSECON-COM, le juge administratif étant incompétent ».**

dans le même sens, voir également CS/CA jugement n84 du 29 septembre 1994, Lele Gustave c/ Etat du Cameroun. En dehors de la saisie et de la vente, le juge administratif camerounais se déclare encore incompétent en matière de l'impôt indirect.

B) LA NEGATION DE LA COMPETENCE DU JUGE ADMINISTRATIF EN MATIERE D'IMPOTS INDIRECTS

L'on peut se contenter de commenter deux principales décisions rendues par la Chambre Administrative de la Cour suprême pour observer comment cette juridiction se déclare incompétente en matière de contestation des impôts indirects. La première espèce est le jugement **n 72/CS/CA du 24 juin 1976, affaire les Galeries MEKA c/Etat du Cameroun**. L'on peut également s'inspirer de l'ordonnance **n 11/ORSE/PCA/CS (ordonnance de sursis à exécution) du 24 janvier 1987, groupement des exportateurs c/Etat du Cameroun**. Dans la première espèce, la requérante avait saisi la chambre administrative de la cour Suprême en vue d'obtenir l'annulation d'un titre de perception établie à sa charge par le receveur central de l'enregistrement des timbres d'Ebolawa. Se prononçant sur la requête, la juridiction administrative se déclara incompétente en ces termes : **« Considérant qu'il résulte des**

dispositions de l'article 91 alinéa 2 du Code d'enregistrement que le redevable qui conteste le bien fondé d'un titre de perception peut former opposition dans les trois mois de la réception de la notification, l'opposition est motivée avec assignation à jour fixe devant le TPI⁸, qu'il s'en suit que la Chambre administrative est incompétente pour connaître des oppositions formées par les redevables contre les titres établis par le service de l'enregistrement et du timbre ».

C'est dans le même sens que fut rendue l'ordonnance groupement des exportateurs c/ Etat du Cameroun, du 24 janvier 1987. Voici les propos du juge en l'espèce « Attendu tout d'abord qu'il y'a lieu de rappeler que les réclamations faites par les exportateurs concernent leurs impositions au droit de timbre proportionnel, lequel constitue un impôt indirect. Attendu d'autre part, qu'aux termes de l'article 97 du CET⁹ et de la Curatelle, le redevable qui conteste le bien fondé de la réclamation ou de la quotité des sommes réclamées peut faire opposition dans les trois mois de la réception de la notification ; l'opposition est motivée avec assignation à jour fixe devant le TPI ; Attendu que la faculté qui appartient au président d'ordonner dans certaines conditions le sursis à exécution des décisions administratives déférées devant la chambre administrative, ne s'exercent que dans les limites de la compétence de cette juridiction, que si comme dans le cas de l'espèce, la chambre administrative a été incompétemment saisie, cette incompétence rends inapplicable les dispositions de l'article 16 de la loi n 75/17 du 8 décembre 1975 suscité ».

A tout prendre, les juridictions jurisprudentielles ci-dessus mobilisées achèvent de montrer que la juridiction administrative camerounaise réaffirme son incompétence de manière constante à connaître du contentieux des impôts indirects. Il convient à présent de s'attarder sur la spécificité de ce juge, statuant en matière fiscale.

⁸ Tribunal Première Instance

⁹ Code d'Enregistrement de Timbre

CHAPITRE II : L'OFFICE DU JUGE ADMINISTRATIF CAMEROUNAIS STATUANT EN MATIERE FISCALE

La spécificité de l'office du juge administratif statuant en matière fiscale, tient à deux considérations essentielles : **la première est relative au rôle de ce juge dans la marche ou dans le déroulement du procès fiscal, la seconde concerne les pouvoirs exercés par le juge dans la perspective de la résolution de la contestation fiscale.** Les observations qui précèdent commandent donc d'examiner de manière successive, le **rôle du juge dans le cadre de l'instruction du procès fiscal(S1) et les pouvoirs exercés par ce même juge dans ce type de contentieux spécifique(S2).**

SECTION 1 / L'INSTRUCTION DES RECOURS FISCAUX

Une clarification conceptuelle s'impose. D'abord, celle-ci consiste à rappeler l'objet de l'instruction en droit processuel. ***Il s'agit de rechercher les différents éléments nécessaires à l'établissement de la conviction du juge de manière à permettre à celui-ci de rendre un jugement juste et équitable.*** Dans ce cadre, les questions de preuve jouent un rôle déterminant. Il s'agit précisément de savoir : ***à qui incombe la charge de la preuve devant le juge administratif statuant en matière fiscale (para1) d'une part, d'autre part, il s'agit de rechercher les moyens de preuve recevable ou non devant le juge administratif (para 2).***

PARA 1 : L'ADMINISTRATION DE LA CHARGE DE LA PREUVE

Afin d'établir la pertinence du recours porté devant sa juridiction, le juge administratif camerounais statuant en matière fiscale, indique la partie au procès à laquelle incombe la charge de la preuve. A cet égard, le juge applique deux solutions alternatives, tantôt il attribue la charge de la preuve au demandeur (A), tantôt il oblige les deux parties à lui rapporté d'une manière solidaire la preuve de leurs allégations (B).

A) L'ATTRIBUTION DE LA CHARGE DE LA PREUVE AU DEMANDEUR

Le principe classique en contentieux administratif est que, la charge de la preuve incombe au demandeur, tel est la règle consacrée par l'adage « *actori incumbit probatio* » : la pertinence de cette règle, tient à quelques considérations théoriques majeures.

D'une part, il appartient à la personne ou au justifiable qui saisit le juge de rapporter la preuve du bien fondé de ses allégations. **En Contentieux administratif général, l'adage « actori incumbit probatio » s'explique par la présomption de conformité à la loi de l'acte administratif**, il s'en suit que l'obligation incombe au recourant qui conteste ou qui invoque, l'illégalité dudit acte, d'en rapporter la preuve devant le juge administratif. Dans le cadre du Contentieux administratif de l'impôt, la jurisprudence administrative camerounaise, montre que le juge administratif statuant en matière fiscale applique l'adage « actori incumbit probatio ». Tel fut par exemple le cas dans la **décision n 450 du 25 février 1956, compagnie forestière du Cameroun c/Administration du Territoire, « considérant qu'il appartient à tout contribuable de rapporter la preuve de ses allégations ; que si l'imposition à laquelle il est assujéti est erroné, il doit lors de sa réclamation, présenter tout document et pièces comptables permettant de juger de sa situation réelle »**. Dans le même sens **décision n 780 du CCA du 22 Mai 1959, Pipinis Georges c/administration du territoire**, la jurisprudence de la chambre administrative de la cour Suprême est restée constante quant à cette règle. C'est que semble indiquer le **jugement n 42 CS/CA du 26 juin 1980, Ngakeu Pierre c/Etat du Cameroun**. Le juge affirme : **« considérant qu'il appartient à l'intéressé conformément aux dispositions du paragraphe 4 de l'article 256 sus visé, d'apporter la preuve de l'exagération de l'imposition »**. Voir également **CS/CA jugement n 45 du 8 février 2005, Sté Nkutté et compagnie c/Etat du Cameroun**. En matière fiscale, l'administration de la charge de la preuve ne consiste pas seulement à attribuer ladite charge au demandeur, quelques fois, le juge peut être appelé à procéder à une réorganisation de ladite charge.

B) LA REORGANISATION DE LA CHARGE DE LA PREUVE

Le juge administratif statuant en matière fiscale procède **à une réorganisation de la charge de la preuve suivant deux approches alternatives. Il peut s'agir d'attribuer ladite charge de manière exclusive au défendeur, tout comme dans d'autre cas, le juge peut appeler les deux parties de manière solidaire de rapporter la preuve de leurs prétentions.**

L'hypothèse de l'**attribution de la charge de la preuve au défendeur**, est généralement considérée comme une inversion du principe classique consacré par

l'adage « actori incumbit probatio ». Cette solution est généralement appliquée en matière de redressement contradictoire. En effet, dans le cadre des **procédures de redressement**, **le fisc est tenu de rapporter au juge la preuve de la notification de ses observations en réponse à celle préalablement introduite par le contribuable**. Bien plus, il appartient à l'administration fiscale de rapporter la preuve de la **forclusion du contribuable** suite à une procédure de redressement, tel est le raisonnement tenu par CFJ au terme de l'arrêt n 146/CFJ/CAY du 23 mars 1971, *Sté immobilière des assureurs du Cameroun c/ Etat du Cameroun Oriental*. Le juge affirme dans cette espèce « considérant que l'Etat du Cameroun Oriental ne rapporte pas et n'offre pas de rapporter la date de la notification à celle de la décision de rejet du recours gracieux par la secrétaire d'Etat aux finances, que dans l'ignorance de cette date, il échet de dire et de juger que le recours contentieux a été introduit dans les délais de loi » dans le même sens, voir également *Jugement n 58/ADD CS/CA du 30 septembre 1982, Socada c/Etat du Cameroun*. Le juge affirme : « attendu que dans ses écriture en réplique du 22 janvier 1981, la Socada n'a jamais eu notification de la lettre n 725/102 du 18 décembre 1978. Attendu qu'il y'a lieu de demander à l'administration d'apporter la preuve de cette notification ». La jurisprudence ci-dessus convoquée, montre fort bien que, l'administration de la preuve peut conduire le juge à opérer une translation de la charge de la preuve vers le défendeur.

Il arrive également que le juge demande aux deux parties au procès fiscal, de rapporter d'une manière solidaire la preuve de leurs prétentions. L'on parle alors de **l'administration solidaire de la preuve par les parties**, lorsque les preuves présentées par le demandeur ou par le défendeur s'avèrent insuffisantes, peu concluantes, contradictoires ou en tout cas peu plausibles. C'est ce qui fut jugé ou décidé par le CCA, dans une affaire n 73 du 21 décembre 1951, *Ali Moukarin c/ Administration du territoire*. Le requérant sollicitait, le bénéfice de la prescription concernant les impositions à lui réclamées au titre de l'année 1943-1944, le CCA décida, qu'en l'absence d'éléments permettant de déterminer le départ du décompte des enquêtes, il convenait de renvoyer les parties pour complément d'enquête, le juge affirme : « en la forme, considérant que le conseil ne trouve pas au dossier les justifications suffisantes pour pouvoir déterminer le départ du délais impartis pour le compte des enquêtes ; ADD, l'affaire est renvoyée pour complément d'enquête à la diligence de parties. Dans le même sens, voir **décision n 332**

CCA du 10 décembre 1954, Siwe André contre administration du territoire, voir aussi arrêt n 179/CS/CA du 29 mars 1971, Sté les Boulangeries réunies c/Etat du Cameroun Oriental.

En plus de la question de la charge de la preuve, l'instruction des recours fiscaux devant le juge administratif oblige également à interroger les moyens de preuves susceptibles d'être mobilisés devant le juge administratif.

PARA II : LA MOBILISATION DES DIFFERENTS MOYENS DE PREUVE

En contentieux administratif général, le législateur camerounais, consacre diverses mesures d'instructions. Il s'agit notamment de l'**expertise, la décente sur les lieux, les enquêtes et les témoignages**. En matière fiscale par contre, si l'on peut observer que l'expertise semble bénéficier des faveurs du juge administratif (A), l'on souligne aisément que le **juge administratif statuant en matière fiscale, valide également divers autres moyens de preuve**. C'est le cas de la décente sur les lieux, de l'enquête, de la preuve testimonial et même es simples présomptions (B).

A) LA PRIORISATION DE L'EXPERTISE

En CAG¹⁰, l'expertise est régit par les articles 84 à 93 de la **loi n 2006/022 du 29 décembre 2006, fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratif**. En matière fiscale, cette mesure d'instruction fait l'objet des articles **L134 et L138 du LPF**. Il semble donc bien curieux d'observer que le législateur fiscal camerounais, aux termes du LPF, semble bien peu disert au sujet de la descente sur les lieux, de l'audition des témoins et la vérification des écritures. En tout cas, le **juge administratif camerounais** prescrit l'expertise, lorsqu'il est établi que la bonne foi du contribuable est insuffisante à démontrer la pertinence de ses allégations. C'est ce qui affirmé par le **CCA dans sa décision n 162 du 05 décembre 1962, Abtour Georges c/ Administration du Territoire** : « Considérant que le Sieur Abtour G. se contente d'arguer de sa bonne foi en ce qui concerne **la tenue** de la comptabilité, qu'il n'apporte aucune preuve formelle, à l'appui des chiffres qu'il avance et des bénéfices qu'il réclame. **ADD le conseil nomme M focillon**

¹⁰ Contentieux Administratif Général

Kaffo Sillon, en qualité d'expert aux fins de déterminer la valeur probante desdites pièces concernant les exercices 1942 à 1945 ». Dans le même sens, voir décision n 445 du 25 février 1956 du CCA Fondja Paul c/Administration du Territoire. Voir également arrêt n 371 du T.E du 8 Avril 1967, Soleilac c/ Etat du Cameroun.

La jurisprudence administrative montre bien que, le juge administratif statuant en matière fiscale reçoit encore d'autres moyens de preuve, à l'effet d'établir sa conviction quant à la pertinence d'un recours fiscal. Les moyens de preuve envisagés ici sont les descentes sur les lieux, les enquêtes, le témoignage, ainsi que de simples présomptions. En ce qui concerne la **descente sur les lieux**, la CFJ valida en matière fiscale cette mesure d'instruction dans un **arrêt n 88/CFJ/CAY du 30 septembre 1969, Baccino Jules : « considérant que pour départager les parties, il est utile d'une part d'ordonner la production par l'Etat du rapport de contrôle établi par le service de l'assiette, aussi bien que la liste des gérants des dépôts litigieux. D'autre part, une descente sur les lieux afin de vérifier l'existence des établissements imposés ».**

Ensuite, pour ce qui est **de l'enquête**, cette mesure d'instruction fut ordonné par le juge dans le cadre de l'**arrêt n 107/CFJ/CAY du 8 décembre 1970, Bengono Denis c/Etat du Cameroun Oriental**, le juge affirme : **« considérant que sieur Bengono Denis, sollicite une enquête pour rapporter la preuve de l'abandon du domicile conjugal par son épouse, qu'il échec en conséquence de faire droit à cette demande ».**

Enfin, le juge admet **la preuve testimoniale et les autres présomptions comme moyens de preuve**. C'est ce que révèle la décision **du 10 décembre 1954, Sté Desrotours Echeffam c/administration du territoire « Considérant que la détention dans ce même lieu où se débite des boissons à emporter d'un plateau de 7 verres, et à la présence derrière le comptoir de capsules de bouteilles constitue la présomption certaines que l'on vend des boissons à consommer surplace ; que cette présomption non détruite par la requérant s'est au contraire corroborée par des explications contradictoires et embarrassées de son gérant ».**

La dernière décision ci-dessus convoquée achève de relever que le juge administratif reçoit favorablement les simples présomptions comme moyens de preuve. De même qu'il accorde quelque fois du crédit aux témoignages qui

peuvent contribuer à établir sa conviction quant à la pertinence du recours fiscal porté à son appréciation.

En toute hypothèse, la spécificité de l'office du juge administratif statuant en matière fiscale, réside pour une part essentiel dans le **régime probatoire de ce contentieux**. L'essentiel à retenir à cet égard est que le procès administratif en général, étant par essence inquisitorial, il revient au juge dans le cadre spécifique du contentieux fiscal d'administrer la charge de la preuve et de déterminer les moyens de preuve susceptibles de confirmer la plausibilité du recours soumis à son appréciation. Un autre élément non moins déterminant de la particularité de l'office du juge administratif camerounais, statuant en matière fiscale, est la nature des pouvoirs exercés par celui-ci.

SECTION II : LA NATURE DES POUVOIRS DU JUGE ADMINISTRATIF EN MATIERE FISCALE

Ainsi que l'indique la jurisprudence administrative camerounaise, le juge administratif de l'impôt exerce deux principaux types de pouvoirs, il s'agit d'une part de l'**annulation des impositions illégales ou irrégulières (Para 1)**. **Ce juge exerce également des pouvoirs de pleine juridiction. En vertu de ceux-ci, la jurisprudence administrative montre que le juge peut condamner l'administration à restituer au contribuable les impositions illégales ou irrégulièrement recouvrées.** Bien plus, c'est encore en vertu de ses pouvoirs de pleine juridiction (**para 2**) que le juge peut condamner l'administration à réparer le préjudice résultant de l'acquittement d'une imposition mal fondée ou recouvrée de manière irrégulière.

Fin du cours de contentieux fiscal.