La répartition des compétences fiscales entre l'État et les collectivités *infra*-étatiques :

Étude comparée en droit suisse et camerounais

Thèse présentée à la Faculté de droit
de l'Université de Neuchâtel

Pour l'obtention du titre de docteur en droit

Par

David ZRA

Soutenue le 04 avril 2025

Jury :

Prof. Thierry OBRIST
Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel
Directeur de thèse

Prof. Nesa ZIMMERMANN
Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel
Rapporteuse interne

Prof. AKONO ONGBA SEDENA
Faculté de droit de l'Université de Yaoundé II
Rapporteur externe

unine
Université de Neuchâtel
Faculté de droit

Av. du 1er Mars 26
2000 Neuchâtel
+41 (0)32 718 12 00
secretariat.droit@unine.ch

IMPRIMATUR POUR LA THÈSE

LA RÉPARTITION DES COMPÉTENCES FISCALES ENTRE L'ÉTAT ET LES COLLECTIVITÉS INFRA-ÉTATIQUES : ÉTUDE COMPARÉE EN DROIT SUISSE ET CAMEROUNAIS

David ZRA

UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL

FACULTÉ DE DROIT

La Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel,
sur le rapport des membres du jury

M. André Kuhn (président)
M. Thierry Obrist (directeur de thèse)
Mme Nesa Zimmermann (rapporteuse interne)
M. Sedena Akono (rapporteur externe, Professeur à l'Université de Yaoundé)

autorise l'impression de la présente thèse.

Valérie Défago
Doyenne de la Faculté de droit

Neuchâtel, le 22 avril 2025

Résumé

Les questions fiscales sont au cœur des rapports entre les États et leurs collectivités territoriales, car elles sous-tendent l'autonomie et le développement de ces dernières. Bien que la Suisse et le Cameroun soient deux États aux contextes institutionnels et historiques différents, la comparaison de leurs systèmes de répartition des compétences fiscales entre les différentes entités publiques est une analyse digne d'intérêt. La présente étude met en lumière l'originalité de chacun de ces systèmes. Dans le système suisse empreint d'une longue tradition fédéraliste, la répartition des compétences fiscales est fondée sur des principes constitutionnels clairs, accordant une large autonomie fiscale aux cantons et communes. Le modèle camerounais, bien qu'inscrit dans un cadre juridique de décentralisation, reste entravé par une centralisation persistante où l'État central conserve l'essentiel des prérogatives fiscales, privant ainsi les collectivités locales de la possibilité de déterminer librement leur propre système fiscal. Le Cameroun pourrait s'inspirer des bonnes pratiques helvétiques afin de renforcer l'autonomie fiscale et d'améliorer la gestion des finances locales. Cette réflexion ouvre la voie à une coopération décentralisée entre les deux pays et vise à transposer et à adapter les recettes éprouvées du modèle suisse à la situation camerounaise bien spécifique.

***

Mots-clés

Compétences fiscales ; fédéralisme ; décentralisation ; collectivités locales ; souveraineté fiscale ; Confédération ; canton.

Abstract

Taxation is at the heart of relations between States and their local public bodies, as they underpin the autonomy and development of the latter. Although Switzerland and Cameroon are two States with different institutional and historical background, it is worth comparing their systems for allocating fiscal powers between the various local public bodies. This study highlights the originality of both systems. In the Swiss system, which has a long federalist tradition, the allocation of fiscal powers is based on clear constitutional principles that grant the cantons and municipalities broad fiscal autonomy. The Cameroonian model, although part of a legal framework of decentralization, is hampered by persistent centralization, in which the central state retains most fiscal prerogatives, thus depriving local authorities of the possibility of freely determine their own tax system. Cameroon could draw inspiration from Swiss best practices to strengthen fiscal autonomy and improve the management of local finances. This discussion paves the way for decentralized cooperation between the two countries and aims to transpose and adapt the successful recipes of the Swiss model to Cameroon's very specific situation.

***

Keywords

Tax powers; federalism; decentralization; local public bodies; tax sovereignty; Confederation; canton.

Sommaire

Table des matières **VII**

Table des abréviations **XXVII**

Bibliographie **XXXV**

Autres documents employés **LXI**

Introduction générale **1**

Chapitre préliminaire : Généralités sur l'organisation politico-administrative de la Suisse et du Cameroun **55**

Première partie : Une répartition distincte des compétences fiscales normatives en droit suisse et camerounais **69**

Chapitre I : Le fondement juridique de la répartition des compétences fiscales en droit suisse et camerounais **71**

Chapitre 2 : La répartition des compétences fiscales et la prise en compte des principes et droits fondamentaux en droit suisse et camerounais **137**

Chapitre 3 : La répartition des différents types de contributions publiques en droit suisse et camerounais **173**

Seconde partie : Une répartition distincte des compétences fiscales d'exécution en droit suisse et camerounais **223**

Chapitre 4 : La répartition des compétences d'administration de l'impôt en droit suisse et camerounais **225**

Chapitre 5 : La répartition des compétences en matière de contrôle fiscal en droit suisse et camerounais **289**

Chapitre 6 : La répartition des compétences en matière de contentieux fiscal en droit suisse et camerounais **333**

Quelques propositions d'amélioration du système camerounais de répartition des compétences fiscales inspirées du modèle suisse **405**

Conclusion générale **407**

Annexes **411**

Table des matières

Table des abréviations **XXVII**
Bibliographie **XXXV**
Autres documents employés **LXI**
Introduction générale **1**
I. Considérations liminaires 1
II. Cadre de l'étude 5
A. Cadre contextuel 5
1. Précisions préalables 5
2. Fédéralisme et répartition des compétences 6
a. En général 6
b. Cas de la Suisse 8
c. En matière fiscale 11
3. Le partage des compétences dans un État unitaire décentralisé 12
a. En général 12
b. Au Cameroun 14
c. Dans le domaine fiscal 15
B. Précisions terminologiques 16
1. Remarques introductives 16
2. Le terme « répartition » 16
3. Le concept « compétence » 18
a. En général 18
b. Dans le domaine du fédéralisme 18
c. Le concept de compétence sur le plan juridique 19
d. Critères distinctifs du concept de compétence 22
4. Le terme « fiscal » 22
5. La notion de « compétences fiscales » 27
a. Contenu de la notion « compétences fiscales » 27
b. Distinction entre compétence fiscale et souveraineté fiscale 29
c. Distinction entre compétence fiscale et pouvoir fiscal 31
d. L'approche spécifique de la notion de « compétence fiscale » 32
6. La notion de « l'État » 33
a. Propos liminaires 33

b. L'approche classique de l'État 34
c. Les autres conceptions de l'État 35
7. L'expression « collectivités *infra*-étatiques » 37
a. Considérations générales sur les États fédérés 37
b. Le cas de la Suisse 37
c. Aperçu général sur les collectivités locales 38
d. Les collectivités *infra*-étatiques en droit camerounais 40
III. Objet de l'étude 41
A. Traitement de la question par la doctrine 41
1. Considérations générales 41
2. La répartition des compétences fiscales selon la doctrine suisse 43
3. Le partage des compétences fiscales au regard de la doctrine camerounaise 45
4. Spécificité de l'étude 47
B. Problématique de l'étude 47
C. Hypothèse de recherche et justification 48
IV. Intérêt de l'étude 49
A. Intérêt théorique 49
B. Intérêt pratique 49
V. Méthode de recherche 50
A. Méthode juridique 50
B. Méthode comparative 51
Chapitre préliminaire : Généralités sur l'organisation politico-administrative de la Suisse et du Cameroun 55
A. L'organisation fédérale de la Suisse 55
1. Considérations générales 55
2. Les institutions fédérales 56
a. Observations liminaires 56
b. L'Assemblée fédérale 56
c. Le Conseil fédéral 57
d. Le Tribunal fédéral et les autres autorités judiciaires 59
3. Les institutions cantonales et communales 59
a. Les institutions cantonales 59
b. Les institutions communales 61
c. Observations 62
B. L'État unitaire décentralisé du Cameroun 62
1. Considérations générales 62
2. L'administration centrale 63
3. L'administration décentralisée 64

a. La région collectivité territoriale décentralisée 65
b. La commune 66

Première partie : Une répartition distincte des compétences fiscales normatives en droit suisse et camerounais **69**

Chapitre I : Le fondement juridique de la répartition des compétences fiscales en droit suisse et camerounais **71**

I. Généralités 71

II. La Constitution fédérale comme cadre de répartition des compétences fiscales en droit suisse 72

A. Remarques liminaires 72

B. Les principes constitutionnels de répartition des compétences fiscales 72

1. Le principe d'attribution expresse des compétences fiscales à la Confédération 72

a. Le principe général de l'article 3 de la Constitution fédérale 72

b. La signification de l'article 3 de la Constitution fédérale dans le domaine fiscal 74

c. Les implications de cette disposition en matière fiscale 74

d. Quelques particularités du système fiscal suisse 77

2. Les exceptions au principe d'attribution expresse des compétences fiscales à la Confédération 78

a. Le cas des taxes causales et des taxes d'orientation 78

(i) Généralités 78

(ii) La notion de taxes causales 79

(iii) La notion de taxes d'orientation 81

b. Classifications doctrinales des taxes d'orientation 82

3. La compétence fiscale législative de la Confédération par renvoi de la Constitution 84

a. L'adoption des lois fiscales sur la base des dispositions constitutionnelles 84

b. L'adoption d'actes *infra*-légaux en matière fiscale 85

C. Le principe de la souveraineté fiscale des cantons 87

1. Généralités 87

2. Les implications du principe de la souveraineté fiscale des cantons 88

a. La liberté de prélèvement des contributions publiques 88

b. L'autonomie de législation 90

3. Les limites au principe de la souveraineté fiscale des cantons 91

a. Propos introductifs 91

b. Les limites constitutionnelles 91

c. L'interdiction de la double imposition intercantonale 92

III. La loi comme clé de répartition des compétences fiscales en droit camerounais 94

A. La loi comme instrument explicite de répartition des compétences fiscales 94
1. Considérations liminaires 94
2. Le principe de la légalité fiscale 95
a. Contenu général du principe de la légalité 95
b. Signification spécifique du principe de la légalité en matière fiscale 96
3. Les implications du principe de la légalité fiscale 97
a. L'exclusivité du législateur en matière fiscale 97
b. La légalité dans l'administration de l'impôt 99
(i) En général 99
(ii) L'exigence de conformité dans le domaine fiscal 100
(iii) L'exigence de non-contrariété en matière fiscale 101
(iv) La règle d'habilitation législative des actes d'imposition 101
4. Les fondements du principe de la légalité fiscale 102
a. Le consentement à l'impôt comme fondement philosophique et politique de la légalité fiscale 102
b. Le fondement constitutionnel du principe de la légalité fiscale 105
5. La concrétisation du principe de la légalité fiscale : l'édiction des lois 107
B. La Constitution comme fondement implicite de répartition des compétences fiscales 110
C. Les autres sources de légalité en matière fiscale 113
1. La source réglementaire en matière fiscale 113
a. Remarques générales 113
b. Le règlement d'exécution des lois fiscales 113
c. Règlement autonome en matière fiscale 116
d. Modalités d'intervention et titulaires du pouvoir règlementaire en matière fiscale 118
e. Règlement et droit fiscal international 120
2. La pratique des ordonnances en matière fiscale 121
3. Jurisprudence fiscale et doctrine administrative 125
a. La jurisprudence fiscale 125
b. La doctrine administrative (ou doctrine fiscale) 127
(i) Remarques liminaires 127
(ii) Utilité de la doctrine administrative 127
(iii) Doctrine administrative et source du droit fiscal 129
(iv) Opposabilité à l'administration de sa propre doctrine 130
(v) Structure de la doctrine administrative 131
IV. Synthèse 134

Chapitre 2 : La répartition des compétences fiscales et la prise en compte des principes et droits fondamentaux en droit suisse et camerounais 137

I. Considérations générales 137
II. L'exigence de prise en compte des droits fondamentaux en droit fiscal suisse 138
A. Observations liminaires 138
B. Le principe de la légalité en droit fiscal suisse 139
1. Généralités sur le principe 139
2. Contenu du principe 140
3. Les actes édictés par l'administration en droit fiscal suisse 142
C. Le principe de l'égalité de traitement et de l'interdiction de discrimination en droit fiscal suisse 143
1. Contenu du principe 143
2. Égalité de traitement horizontale et verticale 144
D. Le principe de l'imposition selon sa capacité contributive 146
1. Signification du principe 146
2. Bref rappel historique sur le principe de l'imposition selon sa capacité économique 148
E. La garantie de la propriété en droit fiscal suisse 149
1. Généralités sur le principe 149
2. Application du principe en droit fiscal 150
F. La liberté économique en droit fiscal suisse 151
a. En général 151
b. En matière fiscale 152
G. La liberté de conscience et de croyance en droit fiscal suisse 153
1. Généralités 153
2. Application dans le domaine fiscal 153
H. La protection de la sphère privée en droit fiscal suisse 155
1. Sur le plan général 155
2. Sur le plan fiscal 155
III. La loi fiscale et le respect des grands principes du droit au Cameroun 157
A. Considérations générales 157
B. Les principes fondamentaux de portée constitutionnelle et conventionnelle en matière fiscale 159
1. Les principes à valeur constitutionnelle 159
a. Propos liminaires 159
b. Le principe d'égalité fiscale 159
c. Le principe de solidarité fiscale ou d'imposition selon ses capacités contributives 161
d. Le principe de nécessité fiscale 162
e. Le principe de non-rétroactivité des lois fiscales 163
2. Les principes à valeur conventionnelle (ou communautaire) 165

a. Remarques générales 165
b. Le principe de sincérité dans la gestion des fonds publics 165
c. Le principe de transparence et d'intégrité en finances publiques 166
C. Les principes à valeur infra-constitutionnelle 168
1. Le principe de la territorialité de l'impôt 168
a. Règle générale 168
b. Limites au principe de la territorialité de l'impôt 169
2. Les autres principes d'ordre infra-constitutionnel 170
a. Le principe du contradictoire en matière fiscale 170
b. Le principe de la compétence liée de l'administration fiscale 170
IV. Synthèse 171

Chapitre 3 : La répartition des différents types de contributions publiques en droit suisse et camerounais 173

I. La répartition des impôts en droit suisse 173
A. Les impôts relevant de la compétence exclusive de la Confédération 173
1. Considérations liminaires 173
2. La taxe sur la valeur ajoutée 174
3. Les impôts à la consommation spéciaux 177
a. Généralités 177
b. L'impôt sur le tabac 177
c. L'impôt sur les boissons distillées 177
d. L'impôt sur la bière 178
e. L'impôt sur les automobiles et leurs composantes 179
f. L'impôt sur les huiles minérales, gaz naturel, et carburants 179
4. Les droits de timbre et l'impôt anticipé 180
a. Les droits de timbre 180
b. L'impôt anticipé 180
5. Les droits de douane 182
B. Les impôts relevant de la compétence parallèle de la Confédération et des cantons 183
1. Propos introductifs 183
2. L'impôt sur le revenu des personnes physiques 184
3. L'impôt sur le bénéfice des personnes morales 185
C. La compétence d'harmonisation de la Confédération 187
D. Les impôts exclusifs des cantons 188
1. L'impôt sur la fortune des personnes physiques 188
2. L'impôt sur le capital des personnes morales 189
3. L'impôt sur les successions et les donations 191
4. L'impôt sur les gains immobiliers 192

5. Les droits de mutation 195
E. Les impôts communaux 197
II. La répartition des différents types d'impositions en droit camerounais 198
A. La compétence exclusive de l'État central sur les impôts nationaux 198
1. Considérations générales 198
2. Les impôts directs 200
a. L'impôt sur les sociétés 200
b. L'impôt sur le revenu des personnes physiques 201
3. Les impôts indirects 202
a. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) 202
b. Enregistrement, timbre et curatelle 204
4. Les fiscalités spécifiques 205
a. La taxe spéciale sur les produits pétroliers (TSPP) 205
b. La fiscalité minière 206
c. La fiscalité forestière 207
B. La fiscalité locale 209
1. Considérations liminaires 209
2. La fiscalité des communes 211
a. Généralités 211
b. Les impôts et taxes des communes 211
(i) Remarques liminaires 211
(ii) La contribution des patentes 212
(iii) La contribution des licences 213
(iv) L'impôt général synthétique 214
(v) Les autres contributions communales 215
c. Les centimes additionnels communaux 216
d. Les taxes et redevances communales 217
(i) La taxe de développement local 217
(ii) Les redevances communales 218
3. La fiscalité des régions et des mairies de ville 219
a. La fiscalité des régions 219
b. La fiscalité des mairies de ville et des communes d'arrondissement 220
III. Synthèse 222

Seconde partie : Une répartition distincte des compétences fiscales d'exécution en droit suisse et camerounais 223

Chapitre 4 : La répartition des compétences d'administration de l'impôt en droit suisse et camerounais 225

I. Considérations générales 225
A. Précisions liminaires 225

B. Délimitation de l'étude 226
II. La non-concordance entre la compétence législative et la compétence d'administration de l'impôt en droit suisse 227
A. Remarques générales 227
B. La compétence de taxation des impôts directs de la Confédération par les cantons 228
1. Les différents modèles de taxation 228
a. La taxation spontanée 228
b. La taxation administrative 228
c. La taxation mixte 229
2. Les autorités compétentes et les principes applicables à la procédure de taxation 229
a. Les différentes autorités intervenant dans la procédure de taxation 229
b. Les principes applicables à la procédure de taxation 232
(i) Généralités 232
(ii) La maxime d'office 233
(iii) La maxime inquisitoire 234
3. Les droits et obligations des parties intervenant dans la procédure de taxation 235
a. Les droits du contribuable dans la procédure de taxation 235
(i) Remarques liminaires 235
(ii) Le droit d'être entendu 235
(iii) Le droit à la consultation du dossier 237
(iv) Le droit de présenter des offres de preuves 240
(v) Le droit d'être représenté 242
b. Les obligations du contribuable dans la procédure de taxation 243
(i) Remarques liminaires 243
(ii) L'obligation de déposer une déclaration d'impôt 244
(iii) L'obligation de collaborer du contribuable 246
c. Les devoirs de l'autorité de taxation 247
(i) Le devoir de garder le secret fiscal 247
(ii) Le devoir de collaboration entre les autorités 248
4. Le déroulement de la procédure de taxation en matière d'impôts directs 249
a. La phase préparatoire 249
b. La déclaration d'impôt 250
c. La phase de la taxation proprement dite 251
(i) La taxation ordinaire 251
(ii) La taxation provisoire 252
(iii) Le cas de la taxation d'office 253

C. La compétence de perception des impôts de la Confédération par les cantons 255
1. Généralités 255
2. Autorités compétentes pour la perception d'impôts directs 256
3. La perception provisoire et définitive de l'impôt 258
4. La compétence pour accorder les facilités de paiement de l'impôt 258
5. La compétence pour accorder la remise de la dette fiscale 259

III. La compétence prédominante de l'État central dans l'administration de l'impôt en droit camerounais 260
A. Considérations générales 260
1. Précisions conceptuelles 260
2. Délimitation de l'étude 262
B. La compétence exclusive de l'État central en matière de pouvoir fiscal originaire 262
1. Remarques liminaires 262
2. Fondement de l'exclusivité du pouvoir fiscal originaire de l'État central 263
3. L'exclusion de toute compétence des collectivités locales dans l'établissement d'impôts locaux 264
a. L'absence de compétence en matière d'assiette et de taux 264
b. La nécessité d'un transfert de pouvoir fiscal originaire aux collectivités locales 266
C. La limitation de la compétence des collectivités locales à l'exercice d'un pouvoir fiscal dérivé 268
1. Remarques générales 268
2. La compétence des collectivités locales en matière d'adoption des taxes et redevances locales 269
a. Une adoption conditionnelle des taxes et redevances 269
b. Les contraintes liées au prélèvement des taxes et redevances 271
3. La compétence des collectivités locales en matière de fixation des taux des taxes et des redevances 272
a. Remarques liminaires 272
b. Une compétence de fixation des taux enfermée dans des fourchettes prédéterminées 273
c. L'exclusion des collectivités locales de la politique de solidarité fiscale 274
D. La prédominance des compétences de l'État central en matière de recouvrement de l'impôt 278
1. Considérations générales 278
2. Les règles générales de recouvrement des impôts locaux 279
a. Le recouvrement à l'amiable 279
b. Le recouvrement forcé 281

(i) L'acte exécutoire de la créance fiscale 281
(ii) Les procédures de recouvrement forcé des impôts 281
3. Les règles spécifiques applicables au recouvrement des impôts locaux 283
4. Les services compétents pour le recouvrement des impôts locaux 284
5. Constats 285
IV. Synthèse 287
Chapitre 5 : La répartition des compétences en matière de contrôle fiscal en droit suisse et camerounais 289
I. L'exercice du contrôle fiscal en droit suisse 289
A. Propos liminaires 289
B. Le contrôle de la TVA 290
1. Généralités 290
2. Le contrôle de la TVA par l'Administration fédérale des contributions 290
a. Observations générales 290
b. L'ouverture du contrôle de la TVA et documents exigés 291
c. Le déroulement du contrôle de la TVA 293
3. Le contrôle de la TVA par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières 294
a. Le contrôle au franchissement de la frontière 294
b. Le contrôle de la TVA auprès des assujettis 295
C. Le contrôle des droits de timbre et de l'impôt anticipé 296
1. Remarques générales 296
2. Le contrôle lors de la perception d'impôts 296
3. Le contrôle à l'occasion du remboursement de l'impôt anticipé 297
a. Remarques introductives 297
b. Le contrôle par l'AFC des remboursements effectués par les cantons 298
c. Le contrôle des remboursements de l'impôt anticipé par les cantons 298
D. Le contrôle en matière d'impôts directs 300
1. Remarques liminaires 300
2. La charge de la preuve 301
3. Les investigations et vérifications nécessaires 302
4. La surveillance par l'Administration fédérale des contributions 305
a. Cadre général de surveillance 305
b. Exercice du pouvoir de surveillance 305
II. Les règles de compétences en matière de contrôle fiscal en droit camerounais 306
A. Cadre d'exercice du contrôle fiscal 306
1. Contexte général du contrôle de l'impôt 306
2. Notion et objectif du contrôle fiscal 308
3. Les limites au contrôle fiscal 311

B. La prédominance des compétences étatiques en matière de contrôle fiscal 312
1. Remarques générales 312
2. Les typologies de contrôle fiscal en droit camerounais 313
a. Les contrôles internes 313
(i) Le contrôle sur pièces 313
(ii) Les demandes d'éclaircissements et de justifications 315
b. Les contrôles externes 315
(i) Généralités 315
(ii) La vérification de la comptabilité 316
(iii) La vérification de la situation fiscale d'ensemble 317
(iv) Le contrôle ponctuel 318
3. L'application des règles et procédures étatiques de contrôle de l'impôt 319
a. Remarques liminaires 319
b. Les procédures visant la garantie des droits du contribuable 319
(i) Les procédures relatives au déroulement du contrôle fiscal 319
(ii) Les procédures applicables à la phase de clôture du contrôle fiscal 321
c. La limitation du dilatoire dans le contrôle fiscal par la procédure de taxation d'office 322
4. L'implication des services étatiques dans le contrôle de la fiscalité locale .. 323
a. La compétence des organes étatiques en matière de contrôle des impôts locaux 323
b. Le contrôle permanent des impôts locaux par les autorités étatiques 325
C. Le cantonnement des compétences des collectivités locales au contrôle des taxes et redevances locales 326
1. Précisions liminaires 326
2. L'imprécision du cadre juridique de contrôle des taxes et redevances locales 327
3. La portée limitée des compétences de contrôle des collectivités locales 328
III. Synthèse 330
Chapitre 6 : La répartition des compétences en matière de contentieux fiscal en droit suisse et camerounais 333
I. Les règles de compétences en contentieux fiscal suisse 333
A. Remarques liminaires 333
B. Réforme de la justice fédérale et contentieux fiscal suisse 334
1. Brève présentation de la réforme de la justice fédérale 334
2. Incidence de la réforme de la justice fédérale sur le contentieux fiscal 334
C. Cadre juridique du contentieux fiscal suisse 336
1. Les voies de droit mobilisables par les contribuables 336

a. Généralités 336
b. Les moyens de recours ordinaires 336
c. Les moyens de recours extraordinaires 337
2. L'application au contentieux fiscal des règles de répartition des impôts 338
a. Remarques générales..... 338
b. L'organisation du contentieux d'impôts perçus par la Confédération .. 338
c. L'organisation du contentieux des impôts cantonaux et communaux .. 340
d. L'organisation du contentieux de l'impôt fédéral direct..... 340
3. L'organisation du contentieux fiscal suisse et la question de parallélisme des voies de recours en matière d'impôts directs..... 341
D. L'application des principes généraux au contentieux fiscal suisse..... 342
1. Remarques liminaires 342
2. La maxime de disposition dans le contentieux fiscal..... 342
3. La maxime d'office dans le contentieux fiscal 343
4. La maxime inquisitoire dans le contentieux fiscal..... 343
E. Les principales voies de droit en contentieux fiscal suisse..... 344
1. Généralités..... 344
2. La voie de réclamation 344
a. Nature juridique de la réclamation 344
b. L'objet de la réclamation 345
c. L'autorité compétente en matière de réclamation..... 346
d. La qualité pour formuler une réclamation 347
e. Les conditions de forme et le contenu de la réclamation..... 348
f. Le délai de réclamation 350
3. La décision sur réclamation..... 351
4. Le recours fiscal en droit suisse..... 353
a. Remarques générales..... 353
b. Le recours devant l'instance cantonale de recours en matière d'impôts directs..... 353
c. La décision sur recours 357
d. La procédure de recours de deuxième instance 357
5. Le recours auprès du Tribunal administratif fédéral en matière d'impôts perçus par la Confédération..... 358
6. La procédure de recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral..... 360
II. Les règles de compétences en contentieux fiscal camerounais..... 363
A. Généralités..... 363
B. Précisions sur les concepts fondamentaux du contentieux fiscal camerounais.... 366
1. Les aspects du contentieux fiscal..... 366

2. Distinction juridiction gracieuse et juridiction contentieuse 367
a. Remarques liminaires 367
b. La juridiction gracieuse 367
c. La juridiction contentieuse 368
3. La notion de juge fiscal 368
a. Remarques introductives 368
b. L'identification du juge fiscal en droit camerounais 369
(i) Cadre général d'identification du juge fiscal 369
(ii) L'identification du juge fiscal selon la nature de l'impôt 370
(iii) L'identification du juge fiscal selon la typologie des litiges 370
c. La dualité classique du juge en matière fiscale 371
C. La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale 372
1. La compétence du juge administratif en matière fiscale 372
2. La compétence du juge judicaire en matière fiscale 375
D. Les principaux types de recours en contentieux fiscal camerounais 377
1. Les recours gracieux 377
a. Généralités 377
b. Les demandes de remise gracieuse et de modération d'impôts 378
(i) Remarques liminaires 378
(ii) Domaine des demandes de remise et de modération d'impôts 378
(iii) Modalités des demandes de remise gracieuse 379
c. La transaction et la compensation 381
(i) La transaction 381
(ii) La compensation 383
2. Le recours contentieux : le cas du contentieux de l'imposition 384
a. Remarques générales 384
b. La compétence administrative de règlement du litige fiscal : la réclamation préalable 385
(i) Présentation générale de la réclamation préalable 385
(ii) Conditions de forme et contenu de la réclamation préalable 386
(iii) Conditions de délai 387
(iv) Les règles de compétence en matière de réclamation préalable 388
(v) Le bénéfice du sursis de paiement de l'impôt 388
(vi) La décision de l'administration sur réclamation préalable 389
c. La portée mitigée de la réclamation préalable 391
d. La phase juridictionnelle du contentieux fiscal : la compétence du juge administratif 392
(i) Généralités 392
(ii) La procédure devant le juge administratif 393

(iii) L'instruction de la requête devant le juge administratif 394
(iv) Le jugement du litige fiscal 395
(v) Les voies de recours 395
E. Le recours contentieux spécifique aux taxes et redevances locales 396
1. La limitation des compétences des collectivités locales au contentieux des taxes et redevances locales 396
2. La procédure de réclamation préalable devant l'administration locale 397
a. Les autorités compétentes et les délais de réclamation 397
b. Conditions de forme et contenu de la réclamation préalable 398
3. La décision des autorités compétentes sur réclamation préalable 399
F. Les blocages de recours au juge fiscal 400
III. Synthèse 401
Quelques propositions d'amélioration du système camerounais de répartition des compétences fiscales inspirées du modèle suisse **405**
Conclusion générale **407**
Annexes **411**

À ma mère Massa Tizé

À mon frère Ndekeu Midi

À Léa

« L'allocation des ressources serait ainsi plus efficace lorsque la décision publique, résultante des préférences et des ressources locales, se rapproche des bénéficiaires »[*]

[*] MADIÈS/PATY/ROCABY, *Les stratégies fiscales des collectivités locales*, p. 284.

Remerciements

Je tiens tout d'abord à exprimer ma profonde gratitude au Professeur Thierry Obrist pour l'honneur qu'il m'a fait de diriger cette thèse, pour la confiance absolue qu'il m'a témoignée, sa disponibilité constante et la richesse de ses conseils qui ont été déterminants dans la conduite et l'aboutissement de ce travail.

Mes remerciements s'adressent également à la Professeure Nesa Zimmermann qui, avec promptitude et bienveillance, a accepté d'évaluer ce travail. Ses observations et ses remarques pertinentes ont largement contribué à l'enrichir.

J'exprime toute ma gratitude au Professeur Akono Ongba Sedena d'avoir accepté d'examiner ce travail et d'honorer de sa présence le jury de ma soutenance. Ses éclaircissements et observations ont contribué à renforcer la rigueur scientifique de cette étude.

J'exprime ma vive reconnaissance à la Confédération suisse pour l'octroi d'une bourse d'excellence. Cette opportunité exceptionnelle a rendu possible la réalisation de la présente recherche.

Je remercie également le Professeur Foumena Gaëtan Thierry et le Docteur Fermose Janvier pour leurs orientations méthodologiques et la qualité des échanges scientifiques que nous avons eus tout au long de cette recherche.

À mes collègues de bureau, je témoigne ma reconnaissance pour la convivialité du cadre de travail partagé et la richesse de nos échanges intellectuels.

Je tiens aussi à remercier Carine Magne et Cristian Ferrara pour leur aide précieuse dans la mise en page de cette thèse.

Je souhaite exprimer toute ma gratitude à Blaise Obrist, à André et Marie-Claire Obrist, pour leur accueil chaleureux à mon arrivée en Suisse et pour le soutien constant qu'ils m'ont apporté durant toutes les étapes de cette thèse.

Mes pensées reconnaissantes vont également à ma famille et à mes amis pour leur soutien, leurs prières, leurs encouragements constants et leur présence réconfortante.

Enfin, à toutes celles et ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de ce travail, j'exprime ma plus sincère et profonde gratitude.

Table des abréviations

Abréviation	Explication
ACF	Attestation de conformité fiscale
AF	Assemblée fédérale suisse
AFC	Administration fédérale des contributions
al.	alinéa (s)
AMR	Avis de mise en recouvrement
art.	article (s)
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
AUDCIF	Acte uniforme OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière
CA	Cour d'Appel
CAC	Centimes additionnels communaux
CC	Code civil
CCJA	Cour commune de justice et d'arbitrage
CCR	Commission cantonale de recours
CDI	Centre divisionnaire des impôts
CE	Conseil des États suisse
CEMAC	Communauté économique et monétaire d'Afrique centrale

CF	Conseil fédéral suisse
cf.	*Confer*
CFC	Crédit foncier du Cameroun
CFLP	Centres de fiscalité locale et des particuliers
CGA	Centres de gestion agrées
CGCTD	Code général des collectivités territoriales décentralisées
CGI	Code général des impôts camerounais
Cir.	Circulaire
CND	Conseil national de la décentralisation
Coll.	Collection
CONAFIL	Comité national des finances locales
consid.	considérant (s)
CR/Cst. féd.	Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999
CR/LIFD	Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
CRTV	Cameroon radio television
CS	Cour suprême
CSI	Conférence suisse des impôts
Cst. camerounaise	Constitution de la République du Cameroun
Cst. féd.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999
Cst. NE	Constitution de la République et Canton de Neuchâtel
CTD	Collectivité territoriale décentralisée

CVUC	Communes et villes unies du Cameroun
DDHC	Déclaration des droits de l'homme et du citoyen
DFF	Département fédéral des finances
DGD	Direction générale des douanes
dir.	Sous la direction de
EAR	Échange automatique de renseignements
éd.	édition (s)
édit.	édité par
etc.	*et cetera*
FCFA	Franc de la Coopération financière en Afrique
FEICOM	Fonds spécial d'équipement et d'intervention intercommunale
FF	Feuille fédérale
FMI	Fonds monétaire international
FNE	Fonds national de l'emploi
FOB	Free on bord
GECAM	Groupement des Entreprises du Cameroun
IA	Impôt anticipé
IFD	Impôt fédéral direct
IGS	Impôt général synthétique
IRPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
IS	Impôt sur les sociétés
L.G.D.J.	Librairie générale de droit et de jurisprudence
LCdir-NE	Loi neuchâteloise sur les contributions directes
LD	Loi fédérale sur les douanes

LDS/GE	Loi genevoise sur les droits de succession
let.	lettre (s)
LF	Loi de finances
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990
LI/BE	Loi bernoise sur les impôts
LI/JU	Loi jurassienne d'impôt
LI/VD	Loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé
LICD/FR	Loi fribourgeoise sur les contributions cantonaux directs
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990
Limpmin	Loi sur l'imposition des huiles minérales
LISD/BE	Loi bernoise concernant l'impôt sur les successions et donations
LISD/JU	Loi jurassienne sur l'impôt de succession et de donation
LMSD/VD	Loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations
LOAP	Loi fédérale sur l'organisation des autorités pénales de la Confédération
LPA-GE	Loi sur la procédure administrative de la République et canton de Genève
LParl	Loi sur l'Assemblée fédérale
LPFisc-GE	Loi genevoise de procédure fiscale

LSucc-NE	Loi neuchâteloise instituant un impôt sur les successions et sur les donations entre vifs
LT	Loi fédérale sur les droits de timbre
LTab	Loi fédérale sur l'imposition du tabac
LTAF	Loi sur le Tribunal administratif fédéral
LTF	Loi sur le Tribunal fédéral
LTFB	Loi sur le Tribunal fédéral des brevets
LTVA	Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
MINDDEVEL	Ministère/ministre de la décentralisation et du développement local
MINFI	Ministère/ministre de finances
N	Numéro marginal
n°/n^{os}	Numéro (s)
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
OFDF	Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières
OFS	Office fédéral de la statistique
OHADA	Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires
OHEL	Ordonnance sur la taxe d'incitation sur l'huile de chauffage « extra-légère »
Oinv.	Ordonnance sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct
OlTab	Ordonnance réglant l'imposition du tabac

ONU	Organisation des Nations Unies
Ord.	Ordonnance
OT	Ordonnance sur les droits de timbre
OTVA	Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée
p. ex	par exemple
p./pp.	page/pages
PA	Loi fédérale sur la procédure administrative
PNDP	Programme national du développement participatif
PPTE	Pays pauvres très endettés
PUF	Presses universitaires de France
RAR	Restes à recouvrer
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
RFA	Redevance forestière annuelle
RFE	Régime financier de l'État et des autres entités publiques
RNJ	Recueil de jurisprudence neuchâteloise
RO	Recueil officiel
RPT	Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons
RS	Recueil systématique
RSB	Recueil systématique (canton de Berne)
RSFR	Recueil systématique (canton de Fribourg)
rsGE	Recueil systématique (canton de Genève)
RSJU	Recueil systématique (canton du Jura)
RSNE	Recueil systématique (canton de Neuchâtel)

RSVD	Recueil systématique (canton de Vaud)
RSVS	Recueil systématique (canton de valais)
SARL (Sàrl)	Société à responsabilité limitée
SCDP	Société Camerounaise de dépôts pétroliers
SDN	Société des Nations
SONARA	Société nationale de raffinage
Spéc.	Spécifiquement
ss.	suivants (es)
TA	Tribunal administratif
TAF	Tribunal administratif fédéral suisse
TCA	Taxe sur le chiffre d'affaires
TDL	Taxe de développement local
TF	Tribunal fédéral suisse
TGI	Tribunal de grande instance
TPI	Tribunal de première instance
TSPP	Taxe spéciale sur les produits pétroliers
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
v.	volume (s)
Voy.	voyons
VSFE	Vérification de la situation fiscale d'ensemble

Cantons suisses

AG	Argovie (Aargau)
AI	Appenzell Rhodes-Intérieures (Inner-Rhoden)
AR	Appenzell Rhodes-Extérieures (Ausser-Rhoden)
BE	Berne (Bern)
BL	Bâle-Campagne (Basel-Land)
BS	Bâle-Ville (Basel-Stadt)
FR	Fribourg (Freiburg)
GE	Genève (Genf)
GL	Glaris (Glarus)
GR	Grisons (Graubuenden)
JU	Jura (Jura)
LU	Lucerne (Luzern)
NE	Neuchâtel (Neuenburg)
NW	Nidwald (Nidwalden)
OW	Obwald (Obwalden)
SG	Saint-Gall (Sankt Gallen)
SH	Schaffhouse (Schaffausen)
SO	Soleure (Solothurn)
SZ	Schwytz (Schwyz)
TG	Thurgovie (Thurgau)
TI	Tessin (Ticino)
UR	Uri (Uri)
VD	Vaud (Waadt)
VS	Valais (Wallis)
ZG	Zoug (Zug)
ZH	Zurich (Zürich)

Bibliographie

ABA'A OYONO Jean-Calvin, *La compétence de la juridiction administrative en droit camerounais,* thèse de doctorat, Université de Nantes, 1994 (cité : ABA'A OYONO, *La compétence de la juridiction administrative*).

ABENG MESSI François, *Le territoire et l'impôt en droit fiscal camerounais,* thèse de doctorat, Université de Yaoundé II, 2015 (cité : ABENG, *Le territoire et l'impôt*).

AKOABALLA Edmond, *Le contrôle fiscal : ce qu'il faut retenir*, thème exposé lors de la rencontre Groupement inter-patronal du Cameroun (GICAM)-Association camerounaise des juristes d'entreprises (ACJE), 2021 (cité : AKOABALLA, *Le contrôle fiscal*).

AKONO ONGBA SEDENA, *L'apport du juge administratif au droit fiscal camerounais,* thèse de doctorat, Université de Yaoundé II, 2013 (cité : AKONO, *L'apport du juge administratif*).

ALAKA ALAKA Pierre, *Les difficultés du recouvrement de l'impôt au Cameroun : contribution à l'étude des dysfonctionnements administratifs*, thèse de doctorat, Paris 2, 1996 (cité : ALAKA, *Les difficultés du recouvrement de l'impôt*).

ALLAND Denis/RIALS Stéphane (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, PUF, 2003 (cité : ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*).

ALTHAUS-HOURIET Isabelle, art. 123 ; art. 124 ; art. 126 ; art. 130 ; art. 131, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct,* NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. x, N x).

ATANGA FONGUE Roland, *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel. Le cas du Cameroun,* Paris, L'Harmattan, 2007 (cité : ATANGA FONGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*).

ATANGANA ONDIGUI Alain Apollinaire, *Le régime de la fiscalité locale au Cameroun : contribution à l'étude de l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées*, thèse de doctorat, Université de Yaoundé II, 2017 (cité : ATANGANA, *Le régime de la fiscalité locale au Cameroun*).

ATECK A DJAM Félix, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, 2e éd., Paris, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2017 (cité : ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*).

AUBERT Jean-François, art. 42 ; art. 127 ; art. 128 ; art. 129 ; art. 130 ; art. 131 ; art. 132 ; art 133, art. 196, in : *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, AUBERT Jean François/MAHON Pascal (édit.), Zurich/Bâle/Genève, 2003 (cité : PC Cst-AUBERT, art. x, N x).

AUBERT Jean-François, *Traité de droit constitutionnel suisse*, Neuchâtel : Ides et Calendes (éd.), 1967 (cité : AUBERT, *Traité*).

AUER Andreas/MALINVERNI Giorgio/HOTTELIER Michel, *Droit constitutionnel suisse, volume I : L'État,* 3e éd., Berne, Stämpfli, 2013 (cité : AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse I*).

AUER Andreas/MALIVERNI Giorgio/HOTTELIER Michel, *Droit constitutionnel suisse, volume II : Les droits fondamentaux*, 3e éd., Berne, Stämpfli, 2013 (cité : AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse II*).

BANGO Ange, *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC)*, thèse de doctorat, Université Jean Moulin Lyon 3, 2009 (cité : BANGO, *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité*).

BEAUD Michel, *L'art de la thèse, comment préparer et rédiger un mémoire de master, une thèse de doctorat ou tout autre travail universitaire à l'ère du Net*, Paris, La Découverte, 2006 (cité : BEAUD, *L'art de la thèse*).

BEAUD Olivier, *La puissance de l'État*, Paris, PUF, 1994 (cité : BEAUD, *La puissance de l'État*).

BEAUD Olivier, *La répartition des compétences dans une Fédération. Essai de reformulation du problème*, in : Jus Politicum, n° 16, 2016, pp. 179-206 (cité : BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*).

BEHRENDT Christian/BOUHON Frédéric, *Introduction à la théorie générale de l'État,* 4e éd., Bruxelles, Larcier, 2020 (cité : BEHRENDT/BOUHON, *Introduction*).

BELEBENIE Pierre, *Les transformations de la fiscalité locale au Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2016 (cité : BELEBENIE, *Les transformations de la fiscalité locale*).

BÉLIGH NABLI, *L'État*, Paris, Armand Colin, 2017, disponible à : https://www.cairn.info/feuilleter.php?ID_ARTICLE=ARCO_NABLI_2017_01_0005 (consulté le 01/04/2022) (cité : BÉLIGH, *L'État*).

BELLANGER François, art. 42 ; art. 43, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle, 2021 (cité : CR Cst.-BELLANGER, art. x, N x).

BELLANGER François, *Communes et villes,* in : Olivier DIGELMANN/Maya HERTIG RANDALL/Benjamin SCHINLER (édit.), *Droit constitutionnel suisse, volume I : Fondements, Démocratie, Fédéralisme*, Zürich/Bâle, Schulthess, 2020, pp. 753-770 (cité : BELLANGER, *Communes et villes*).

BELLANGER François/PIREK Milena, *Les principes de procédure et les principes constitutionnels applicables en droit fiscal,* in : *Les procédures en droit fiscal,* Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF) (édit.), 4e éd., Berne, 2021, pp. 1-78 (cité : BELLANGER/PIREK, *Les principes de procédure*).

BELTRAME Pierre, *La fiscalité en France,* 22e éd., Paris, Hachette Supérieur, 2018 (cité : BELTRAME, *La fiscalité en France*).

BERDOZ Denis/BUGNON Marc, *La procédure non-contentieuse en matière d'impôts directs,* in : *Les procédures en droit fiscal,* Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF) (édit.), 4e éd., Berne, 2021, pp. 501-724 (cité : BERDOZ/BUGNON, *La procédure non-contentieuse*).

BERGEL Jean-Louis, *Méthodologie juridique. Fondamentale et appliquée*, 3e éd., Paris, PUF, 2018 (cité : BERGEL, *Méthodologie juridique*).

BESBES Slim, *L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale*, in La revue comptable et financière, n° 83, 1er trimestre 2009 (pp. non déterminées) (cité : BESBES, *L'importance du pouvoir normatif*).

BIENVENU Jean-Jacques/LAMBERT Thierry/VAPAILLE Laurence, *Droit fiscal*, 5e éd., Paris, PUF, 2021 (cité : BIENVENU/LAMBERT/VAPAILLE, *Droit fiscal*).

BILOUNGA Stève Thiery, *Finances publiques camerounaises. Budgets-Impôts-Douanes-Comptabilité publique,* Paris, L'Harmattan, 2020 (cité : BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*).

BILOUNGA Stève Thiery, *La diction du droit public financier au Cameroun,* in : Revue africaine de finances publiques (RAFIP), n° 1, 2015, pp. 41-80 (cité : BILOUNGA, *La diction du droit public financier*).

BILOUNGA Stève Thiery, *La lutte contre le désordre urbain par les impôts locaux au Cameroun,* in : *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique, Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier*, Sénégal-L'Harmattan, 2019, pp. 439-460 (cité : BILOUNGA, *La lutte contre le désordre urbain par les impôts locaux*).

BILOUNGA Stève Thiery, *La situation juridique du contribuable au Cameroun,* Sarrebruck (Allemagne), Éditions universitaires européennes, 2016 (cité : BILOUNGA, *La situation juridique du contribuable*).

BILOUNGA Stève Thiery, *Les droits du contribuable au Cameroun*, in : Gestion et Finances publiques, 2008/1, pp. 109-118 (cité : BILOUNGA, *Les droits du contribuable au Cameroun*).

BILOUNGA Stève Thiery/FERMOSE Janvier, *Le contentieux fiscal local en droit camerounais*, in : *Les procédures fiscales en Afrique subsaharienne francophone,* Revue générale du contentieux fiscal (RGCF), n° 4, 2023, pp. 395-412 (cité : BILOUNGA/FERMOSE, *Le contentieux fiscal local*).

BIN Fabrice, *Consentement à l'impôt (histoire du)*, 2010, disponible à : https://hal.science/hal-03334698, (pp. non déterminées) (consulté le 20/09/2023) (cité : BIN, *Consentement à l'impôt*).

BLANC Jacques/REMOND Bruno, *Les collectivités locales*, 3e éd., Paris, Presses de Sciences Po et Dalloz, 1995 (cité : BLANC/REMOND, *Les collectivités locales*).

BOGNO Abdoul-Nasser, *La décentralisation fiscale au Cameroun, états des lieux et perspectives,* Sarrebruck (Allemagne), Éditions universitaires européennes, 2014 (cité : BOGNO, *La décentralisation fiscale au Cameroun*).

BORNICK Thierry, *Impôts directs et familles : états des lieux et perspectives législatives,* thèse de doctorat, Neuchâtel/Bâle, 2021 (cité : BORNICK, *Impôts directs et famille*).

BORNICK Thierry/OBRIST Thierry, *La taxation des émissions de CO_2 : catégorisation des taxes d'orientation et application du principe de l'égalité de traitement*, in : Droit de l'environnement dans la pratique (DEP), n° 4, 2022, pp. 357-392 (cité : BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2*).

BOUVIER Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,* 8e éd., Paris, L.G.D.J., 2007 (cité : BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général*).

BOUVIER Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,* 13e éd., Paris, L.G.D.J., 2016 (cité : BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général*).

BOUVIER Michel, *Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : du quiproquo à la clarification*, in : Nouveaux cahiers du Conseil Constitutionnel, n° 33, 2011 (cité : BOUVIER, *Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales*).

BOUVIER Michel, *Les finances locales*, 18e éd., Paris, L.G.D.J., 2020 (cité : BOUVIER, *Les finances locales*).

BOUVIER Michel/ESCLASSAN Marie-Christine/LASSALE Jean-Pierre, *Finances publiques,* 23e éd., Paris, L.G.D.J., 2024-2025 (cité : BOUVIER/ESCLASSAN/LASSALE, *Finances publiques*).

BOVAY Benoît, *Procédure administrative,* 2e éd., Berne, Stämpfli, 2015 (cité : BOVAY, *Procédure administrative).*

BRIDEL Marcel, *Précis de droit constitutionnel et public suisse,* t. I, Lausanne, Payot, 1965 (cité : BRIDEL, *Précis I*).

BRONCKART Jean-Paul/DOLZ Joaquim, *La notion de compétence : quelle pertinence pour l'étude de l'apprentissage des actions langagières ?* in :

L'énigme de la compétence en éducation, Dolz, J. & Ollagnier, E. (édit.), nº 2, 1999, pp. 26-44 (cité : BRONCKART/DOLZ, *La notion de compétence*).

BUISSON Jacques, *Impôt et souveraineté*, in : Archives de philosophie du droit, nº 46, 2002, pp. 25-31 (cité : BUISSON, *Impôt et souveraineté*).

CABANNES Xavier, *Le rescrit : le Conseil d'État cerne la notion et dessine des perspectives d'évolution*, in : Gestion et Finances publiques, nº 3/4, 2015, pp. 76-80 (CABANNES, *Le rescrit*).

CABRILLAC Rémy (dir.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, Paris LexisNexis, 2019 (cité : CABRILLAC, *Dictionnaire*).

CARRÉ DE MALBERG Raymond, *Contribution à la théorie générale de l'État,* Paris, Dalloz, 2003 (cité : CARRÉ, *Contribution*).

CARREL Matthieu, art. 177, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle, 2021 (cité : CR Cst.-CARREL, art. 177, N x).

CARTOU Louis, *Droit fiscal international et européen*, 2e éd., Paris, Dalloz, 1986 (cité : CARTOU, *Droit fiscal*).

CASANOVA Hugo/DUBEY Claude-Emmanuel, art. 132, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Noël Yves/Aubry Girardin Florence (édit.), 2e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N x).

CASTAGNÈDE Bernard, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, thèse de doctorat, Université de Paris Sorbonne, 1972, (cité : CASTAGNÈDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*).

CASTAGNÈDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, 6e éd., Paris, PUF, 2019 (cité : CASTAGNÈDE, *Précis*).

CHAMPEIL-DESPLATS Véronique, *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, 2014 (cité : CHAMPEIL-DESPLATS, *Méthodologies du droit*).

CHAPUS René, *Droit administratif général*, 3e éd., Paris, Montchrestien, 1987 (cité : CHAPUS, *Droit administratif général*).

CHAPUS René, *Droit administratif général*, tome 1, 11e éd., Paris, Montchrestien, 1997 (cité : CHAPUS, *Droit administratif général I*).

CHAPUS René, *Droit du contentieux administratif*, 15e éd., Paris, L.G.D.J., 2001 (cité : CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*).

CHAPUS René, *Droit du contentieux administratif*, 6e éd., Paris, Montchrestien, 1996 (cité : CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*).

CHEVALLIER Jacques, *L'État post-moderne*, 5e éd., Paris, L.G.D.J., 2017 (cité : CHEVALLIER, *L'État post-moderne*).

CHRÉTIEN Maxime, *À la recherche du droit international fiscal commun. Étude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales*, Paris, Recueil Sirey, 1995, cité par Andréas KALLERGIS, *La compétence fiscale* (cité : CHRÉTIEN, *À la recherche du droit international fiscal commun*).

COLLET Martin, *Droit fiscal*, 12e éd., Paris, PUF, 2024 (cité : COLLET, *Droit fiscal, 12e éd.*).

COLLET Martin, *Droit fiscal*, 8e éd., Paris, PUF, 2020 (cité : COLLET, *Droit fiscal*).

COLLET Martin/COLLIN Pierre, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt,* 5e éd., Paris, PUF, 2024 (cité : COLLET/COLLIN, *Procédures fiscales*).

COLLIARD Jean-Édouard/MONTIALOUX Claire, *Une brève histoire de l'impôt*, in : Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n° 1, pp. 56-65 (cité : COLLIARD/MONTIALOUX, *Une brève histoire de l'impôt*).

CONSTANTINESCO Léontin-Jean, *Traité de droit comparé. La science des droits comparés*, tome III, Paris, Economica, 1983 (cité : CONSTANTINESCO, *Traité de droit comparé III*).

COQUART Philippe, *La décentralisation fiscale en Afrique. Enjeux et perspectives (2009), Karthala, et La gouvernance financière locale (non daté), Partenariat pour le développement municipal (PDM), de François Paul Yatta*,

in : Revue Techniques Financières et Développement, 2013/3, n° 112, pp-127-137 (cité : COQUART, *La décentralisation fiscale en Afrique*).

CORNU Gérard (dir.), *Vocabulaire juridique*, 10e éd., Paris, PUF, 2014 (cité : CORNU, *Vocabulaire juridique*).

CORNU Laurence, *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique. Les limites imposées par les principes généraux du droit*, thèse de licence et de doctorat, Université de Lausanne, 2014 (cité : CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*).

CORTEN Olivier, *Le positivisme juridique aujourd'hui : science ou science-fiction ?* in : Revue québécoise de droit international, no hors-série 1, 2016, pp. 19-42 (cité : CORTEN, *Le positivisme juridique aujourd'hui*).

CURCHOD Pierre, art. 160 ; art. 161 ; art. 162, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-CURCHOD, art. x, N x).

DANON Robert/MALEK Benjamin, art. 129, in : C*ommentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.) (cité : CR Cst.-DANON/MALEK, art. 129, N x).

DE CROUY-CHANEL Emmanuel, *Le consentement à l'impôt*, in : Pouvoirs, n° 151, 2014, pp. 5-14 (cité : DE CROUY-CHANEL, *Le consentement à l'impôt*).

DE MONTALIVET Pierre, *L'État unitaire français et la décentralisation : l'hybridation des modèles territoriaux*, in : *La evolución de los modelos territoriales : reformulación versus ruptura*, n° 10, 2018, pp. 129-155 (cité : DE MONTALIVET, *L'État unitaire français*).

DE VRIES REILINGH Daniel, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse : systèmes, relations, comparaison et examen de la jurisprudence*, Genève/Zurich/Bâle, Schulthess, 2011 (cité : DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal*).

DE VRIES REILINGH Daniel, *Manuel de droit fiscal international*, 2e éd., Berne, Éd. Weblax, 2014 (cité : DE VRIES REILINGH, *Manuel*).

DEBBASCH Charles, *Droit administratif*, 12e éd., Paris, Economica, 2018 (cité : DEBBASCH, *Droit administratif*).

DÉFAGO GUADIN Valérie, *Gouvernement et administration dans les cantons et les communes,* in : Olivier DIGELMANN/Maya HERTIG RANDALL/Benjamin SCHINLER (édit.), *Droit constitutionnel suisse, volume III : Organes constitutionnels, Procédures, Constitutions thématiques,* Zürich/Bâle, Schulthess, 2020, pp. 1833-1856 (cité : DÉFAGO GUADIN, *Gouvernement et administration*).

DESCARTES René, *Discours de la méthode,* Paris, Éd. Grands écrivains, 1987 (cité : DESCARTES, *Discours*).

DOAT Mathieu/RIOS RODRIGUEZ Jacobo, *L'unité de l'État dans un système juridique pluriel* (dir.), Paris, Mare & Martin, 2020 (cité : DOAT/RIOS RODRIGUEZ, *L'unité de l'État*).

DOMINICI Laurine, *Vers une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt pour pérenniser la démocratie*, in : Gestion & Finances Publiques 2020/6, n° 6, pp. 78-83 (cité : DOMINICI, *Vers une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt*).

DUBEY Jacques, *Droits fondamentaux, volume II : Libertés, garanties de l'État de droit, droits sociaux et politiques,* Bâle, Helbing Lichtenhahn Verlag (éd.), 2018 (cité : DUBEY, *Droits fondamentaux II*).

DUHAMEL Olivier/MÉNY Yves (dir.), *Dictionnaire constitutionnel*, Paris, PUF, 1992 (cité : DUHAMEL/MÉNY, *Dictionnaire*).

DUPUIS Georges/GUÉDON Marie-José/CHRÉTIEN Patrice, *Droit administratif,* 8e éd., Paris, Armand Colin, 2022 (cité : DUPUIS/GUÉDON/CHRÉTIEN, *Droit administratif*).

DUSSART Vincent, *Le Parlement et l'impôt*, in : Pouvoirs, 2014/4, nº 151, pp. 57-69 (cité : DUSSART, *Le Parlement et l'impôt*).

EISEMANN Charles, *Cours de droit administratif*, tome 1, Paris, L.G.D.J., 1982 (cité : EISEMANN, *Cours I*).

EISEMANN Charles, *Cours de droit administratif*, tome 2, Paris, L.G.D.J., 1983 (cité : EISEMANN, *Cours II*).

EISEMANN Charles, *Écrits de droit administratif*, Paris, Dalloz, 2013 (cité : EISEMANN, *Écrits*).

ELIAS Norbert, *La dynamique de l'occident*, Paris, Calman-Levis (éd.), 1975, cité par AKONO ONGBA SEDENA, *L'apport du juge administratif au droit fiscal camerounais*, thèse de doctorat, Université de Yaoundé II, 2013 (cité : ELIAS, *La dynamique de l'occident*).

ELONGO NOMO, *Le concours financier de l'État aux collectivités territoriales décentralisées en droit camerounais*, mémoire de master en droit public, Université de Yaoundé II, 2011-2012 (cité : ELONGO, *Le concours financier de l'État*).

ESSONO OVONO Alexis, *L'autonomie financière des collectivités locales en Afrique noire francophone. Le cas du Cameroun, de la Côte-d'Ivoire, du Gabon et du Sénégal*, in : Revue électronique afrilex Bordeaux 4, pp. 1-24 (cité : ESSONO, *L'autonomie financière des collectivités locales*).

FAURE Bertrand, *Le droit des collectivités territoriales*, 5e éd., Paris, Dalloz, 2018 (cité : FAURE, *Le droit des collectivités territoriales*).

FAVRE Anne-Christine, art. 74, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle, 2021 (cité : CR.-FAVRE, art. 74, N x).

FELD Lars P./REULIER Emmanuelle, *Le fédéralisme financier en suisse*, in : Revue de l'OFCE, no 94/3, 2005, pp. 351-371 (cité : LARS/REULIER, *Le fédéralisme*).

FERMOSE Janvier, *L'office du juge fiscal camerounais*, in : Revue Africaine des Finances publiques (RAFIP), 2023, 2nd semestre, n° 10, pp. 222-250 (cité : FERMOSE, *L'office du juge fiscal camerounais*).

FERMOSE Janvier, *La bonne administration de la justice fiscale au Cameroun*, in : Global journal of human-social science, vol. 21, 2021, pp. 10-24 (cité : FERMOSE, *La bonne administration de la justice fiscale*).

FERMOSE Janvier, *Le juge de l'impôt en droit camerounais,* in : Revue tunisienne de fiscalité, no 21, 2014, pp. 209-246 (cité : FERMOSE, *Le juge de l'impôt*).

FERMOSE Janvier, *Le juge fiscal : contribution à l'étude des caractéristiques du juge fiscal en droit camerounais*, thèse de doctorat, Université de Ngaoundéré, 2019 (cité : FERMOSE, *Le juge fiscal*).

FERMOSE Janvier, *Le juge fiscal camerounais : unité ou pluralité de juridictions ?* in : Les Annales de droit, n° 15, 2021, pp. 45-69 (cité : FERMOSE, *Le juge fiscal camerounais*).

FERMOSE, *Le droit fiscal au Cameroun*, in : *Droit fiscal en Afrique subsaharienne francophone*, OBRIST Thierry/MITONGO KOLONJI Trésor-Gauthier (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2022, pp. 155-198 (cité : FERMOSE, *Le droit fiscal au Cameroun*).

FETTWEIS Albert, *Précis de droit judiciaire*, tome II, Bruxelles, Larcier, 1971 (cité : FETTWEIS, *Précis II*).

FOTSING Jean Baptiste, *Le pouvoir fiscal en Afrique : Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique Noire francophone*, Paris, L.G.D.J., 1995 (cité : FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique)*

FOUMENA Gaëtan Thierry, *Le juge administratif et la preuve : contribution à la construction jurisprudentielle du droit de la preuve au Cameroun*, thèse de doctorat, Université de Yaoundé II, 2015 (cité : FOUMENA, *Le juge administratif et la preuve*).

FOUMENA Gaëtan Thiery, *Le droit administratif camerounais « postcolonial » en rupture avec le modèle français inspirateur*, in : Les Annales de droit, Presses universitaires de Rouen et de Havre, n° 14, 2020, pp. 69-101 (cité : FOUMENA, *Le droit administratif camerounais « postcolonial »*).

FRIER Pierre-Laurent/PETIT Jacques, *Droit administratif*, 10e éd., Paris, L.G.D.J., 2015 (cité : FRIER/PETIT, *Droit administratif*).

FROMONT Michel, *Grands systèmes de droits étrangers*, 8e éd., Paris, Dalloz, 2018 (cité : FROMONT, *Grands systèmes*).

GAMBARO Antonio/SACCO Rodolfo/VOGEL Louis, *Traité de droit comparé. Le droit comparé de l'Occident et d'ailleurs,* Paris, L.G.D.J., 2011 (cité : GAMBARO/SACCO/VOGEL, *Traité de droit comparé*).

GAUDEMET Paul Marie/MOLINIER Joël, *Finances publiques. Budget/Trésor*, tome 1, 7e éd., Paris, Montchrestien, 1996 (cité : GAUDEMET/MOLINIER, *Finances publiques I*).

GAUDEMET Paul Marie/MOLINIER Joël, *Finances publiques. Fiscalité,* tome 2, 6e éd., Paris, Montchrestien, 1997 (cité : GAUDEMET/MOLINIER, *Finances publiques II*).

GAUDEMET Yves, *Droit administratif,* 22e éd., Paris, L.G.D.J., 2018 (cité : GAUDEMET, *Droit administratif*).

GENINI Simona/PELLI Stefano, *Ruling: di chi è la competenza? Il Tribunale federale ra6orza il federalismo fiscale cantonale, («Ruling : à qui incombe la responsabilité ? Le Tribunal fédéral renforce le fédéralisme budgétaire cantonal »*), in : Législations fiscales suisses, 2024, pp. 48-50 (cité : GENINI/PELLI, *Ruling*).

GEST Guy, *Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale*, in : *Mélanges Paul AMSELEK*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 331-341 (cité : GEST, *Considérations générales*).

GEST Guy/TIXIER Gilbert, *Droit fiscal international*, Paris, PUF, coll. « Droit fondamental : droit financier », 2e éd., 1990 (cité : GEST/TIXIER, *Droit fiscal international*).

GIRARDIN AUBRY Florence, art. 127, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle, 2021 (cité : CR Cst.-AUBRY GIRARDIN, art. 127, N x).

GLAUSER Pierre-Marie, art. 130, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle, 2021 (cité : CR Cst.-GLAUSER, art. 130, N x).

GONIN Luc, *Droit constitutionnel suisse*, Genève/Zurich, Schulthess, 2021 (cité : GONIN, *Droit constitutionnel suisse*).

GONIN Luc, *L'obsolescence de l'État moderne. Analyse diachronique et contextuelle à l'exemple de l'État français,* Genève : Schulthess, 2011 (cité : GONIN, *L'obsolescence de l'État moderne*).

GONOD Pascal/MELLERAY Fabrice/YOLKA Philippe (dir.), *Traité de droit administratif,* tome 1, Paris, Dalloz, 2011 (cité : GONOD/MELLERAY/YOLKA, *Traité de droit administratif*).

GOUTHIÈRE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, 15e éd., Paris, Éditions Francis Lefebvre, 2021 (cité : GOUTHIÈRE, *Les impôts*).

GRAWITZ Madeleine, *Méthodes des sciences sociales*, Paris, Dalloz, 11e éd., 2001 (cité : GRAWITZ, *Méthodes*).

GRISEL Étienne, art. 176, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle, 2021 (cité : CR Cst.-GRISEL, art. 176, N x).

GROSCLAUDE Jacques/MARCHESSOU Philippe, *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, 11e éd., 2017 (cité : GROSCLAUDE/MARCHESSOU, *Droit fiscal général*).

GRZEGORCZYK Christophe/MICHAUT Françoise/TROPER Michel, *Le positivisme juridique*, Paris, L.G.D.J., 1992 (cité : GRZEGORCZYK/MICHAUT/TROPER, *Le positivisme juridique*).

GUÉSSÉLÉ ISSÉMÉ Lionel Pierre, *La coopération décentralisée au Cameroun*, in : Journal Le Droit, no 016, 24 février 2012 (pp. non déterminées) (cité : GUÉSSÉLÉ, *La coopération décentralisée au Cameroun*).

GUÉSSÉLÉ ISSÉMÉ Lionel Pierre, *La question de l'apurement de dettes entre l'État et les entreprises publiques en droit camerounais*, in : Revue africaine des finances publiques (RAFIP), no 9, premier semestre 2021, pp. 48-72 (cité : GUÉSSÉLÉ, *La question de l'apurement de dettes*).

GUIMDO DONGMO Bertrand-Raymond, *Les bases constitutionnelles de la décentralisation au Cameroun (Contribution à l'étude de l'émergence d'un droit constitutionnel des collectivités territoriales décentralisées)*, in : Revue générale de droit, vol. 29, no 1, 1998, pp. 5-120 (cité : GUIMDO DONGMO, *Les bases constitutionnelles de la décentralisation*).

GYGAX Daniel R., *Circulaires et instructions fédérales en matière fiscale : recueil des ordonnances administratives de l'Administration fédérale des contributions (AFC) et des circulaires de la Conférence suisse des impôts (CSI)*, 7e éd., Zurich, Verlag Steuern und Recht, 2021 (cité : GYGAX, *Circulaires et instructions fédérales en matière fiscale*).

GYGAX Daniel R./GEBER Thomas L., *Les lois fiscales fédérales : (y compris le Modèle de Convention de l'OCDE) : recueil compact des lois fédérales suisses en matière fiscale*, 7e éd., Zurich, Verlag Steuern und Recht, 2023 (cité : GYGAX/GEBER, *Les lois fiscales fédérales*).

HERTZOG Robert, *Le système financier local en France : la décentralisation n'est pas le fédéralisme*, in : Revue internationale de droit comparé, vol. 54, n° 2, 2002, pp. 613-638 (cité : HERTZOG, *Le système financier local en France*).

HINNY Pascal/ECKERT Jean-Blaise, *Droit fiscal 2023*, Zurich, Bâle, Genève, 2017 (cité : HINNY/ECKERT, *Droit fiscal*).

HOCHET Peter/SOURWEMA Kassem Salam/YATTA François/RAOGO SAWADOGO Antoine/OUEDRAOGO Séni Mahamadou, *Livre blanc de la décentralisation financière dans l'espace UEMOA. Eléments pour le renforcement des processus,* Ouagadougou, Labo citoyennetés, 2014 (cité : HOCHET et *al.*, *Livre blanc de la décentralisation financière*).

ISAIA Henri/SPINDLER Jacques, (études coordonnées par), *Histoire du droit des Finances publiques, volume III, Les grands thèmes des finances locales,* Paris, Economica, 1988 (cité : ISAIA/SPINDLER, *Histoire du droit des Finances publiques III*).

JELLINEK Georg, *L'État moderne et son droit, Deuxième partie : Théorie juridique de l'État,* Paris, M. Giard et E. Brière (édit.,), 1913 (cité : JELLINEK, *L'État moderne et son droit II*).

JELLINEK Georg, *L'État moderne et son droit, Première partie : Théorie générale de l'État*, Paris, M. Giard et E. Brière (éd.,), 1911 (cité : JELLINEK, *L'État moderne et son droit I*).

KALLERGIS Andréas, *La compétence fiscale, thèse de doctorat,* Paris, Dalloz, coll. Nouvelle Bibliothèques de Thèse, 2018 (cité : KALLERGIS, *La compétence fiscale*).

KAMTO Maurice, *Pouvoir et droit en Afrique noire : Essai sur les fondements du constitutionnalisme dans les États d'Afrique noire francophone,* Paris, L.G.D.J., 1987 (cité : KAMTO, *Pouvoir et droit en Afrique noire*).

KELSEN Hans, *Théorie pure du droit*, Paris, Dalloz (traduction française par Charles EISENMANN), 2e éd., 1962 (cité : KELSEN, *Théorie pure du droit*).

KEUDJEU DE KEUDJEU John Richard, *Recherche sur l'autonomie des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, thèse de doctorat en droit public, Université de Douala, 2010-2011 (cité : KEUDJEU, *Recherche sur l'autonomie des collectivités territoriales décentralisées*).

KONMAN Prosper, *La fiscalité locale au Cameroun*, thèse de doctorat, Paris 1, 2013 (cité : KONMAN, *La fiscalité locale*).

KRAIEM Sami, *Le juge compétent en matière fiscale en Tunisie*, Paris, L'Harmattan, 2007 (cité : KRAIEM, *Le juge compétent en matière fiscale*).

LADNER Andreas/DESFONTAINE MATHYS Laetitia, *Le fédéralisme suisse. L'organisation territoriale et l'accomplissement des prestations étatiques,* Presses polytechniques et universitaires romandes, Université de Lausanne (Institut des hautes études en administration publique, IDHEAP), 2019 (cité : LADNER/DESFONTAINE, *Le fédéralisme suisse*).

LAMBERT Thierry, *Contrôle fiscal : Droit et pratique*, 1ère éd., Paris, PUF, 1991 (cité : LAMBERT, *Contrôle fiscal*).

LAMBERT Thierry, *Le contribuable face à l'administration fiscale*, in : *Psychologie et science administrative*, CHEVALLIER (dir.), Paris, PUF, collection CURAPP, no 2, 1985, pp. 102-121 (cité : LAMBERT, *Le contribuable face à l'administration fiscale*).

LAUVAUX Philippe/LE DIVELLEC Armel, *Les grandes démocraties contemporaines*, Paris, PUF, 4e éd., 2015 (cité : LAUVAUX/LE DIVELLEC, *Les grandes démocraties*).

LAVAINE Mickaël, *L'unité de l'État dans la théorie juridique de Hans Kelsen*, in : *L'unité de l'État dans un système juridique pluriel*, DOAT Mathieu/RIOS RODRIGUEZ Jacobo (dir.), Paris, Mare & Martin (éd.), 2020 pp. 39-50 (cité : LAVAINE, *L'unité de l'État*).

LEGEAIS Raymond, *Grands systèmes de droit contemporains. Approche comparative*, 3e éd., Paris, LexisNexis, 2016 (cité : LEGEAIS, *Grands systèmes de droit contemporains*).

LEKEN DONFACK, *Finances publiques camerounaises*, Paris, Berger-Levrault, 1987 (cité : LEKEN, *Finances publiques camerounaises*).

LURÀ Filippo, *L'impôt anticipé : ses origines, sa genèse et sa nature - Comparaison avec d'autres systèmes de retenue à la source et de communication de renseignements*, Genève/Zurich/Bâle, Schulthess, 2015 (cité : LURÀ, *L'impôt anticipé*).

MADI Rachida, *Les compétences financières du parlement en droit camerounais*, in : International Multilingual Journal of Science and Technology (IMJST), 2021, pp. 3742-3759 (cité : MADI, *Les compétences financières du parlement*).

MADIÈS Thierry/PATY Sonia/ROCABOY Yvon, *Les stratégies fiscales des collectivités locales, de la théorie à la pratique,* in : Revue de l'OFCE, vol. 94, n° 34, pp. 283-315 (cité : MADIÈS/PATY/ROCABOY, *Les stratégies fiscales des collectivités locales*).

MAHON Pascal, *Titre et date, Droits fondamentaux*, art. 8, art, 12, art. 13, art. art. 15, art. 26, in : *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999,* AUBERT Jean François/MAHON Pascal (édit.), Zurich/Bâle/Genève, 2003 (cité : PC Cst-MAHON, *Titre et date ; Droits fondamentaux ;* art. x, N x).

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal de l'Union européenne,* 3e éd., Bruxelles, Bruylant, 2022 (cité : MAITROT, *Droit fiscal*).

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Souveraineté fiscale et organisations internationales à vocation économique*, in : NÉJI BACCOUCHE (dir.), *Les implications financières, fiscales et douanières de l'Union euro-méditerranéenne*, Revue Tunisienne de Fiscalité, n° 11, 2009, pp. 181-227 (Actes du colloque organisé par la Faculté de droit de Sfax (Tunisie) les 20, 21 et 22 novembre 2008) (cité : MAITROT, *Souveraineté fiscale*).

MALINVERNI Giorgio/HOTTELIER Michel/MAYA HERTIG RANDALL/FlUCKIGER Alexandre, *Droit constitutionnel suisse, volume I : L'État,* 4e éd., Berne, Stämpfli, 2021 (cité : MALINVERNI et *al*., *Droit constitutionnel suisse I*).

MARTENET Vincent, *Titre et date*, art. 1, art. 3, art. 8, art. 47, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle 2021 (cité : CR Cst.-MARTENET, *Titre et date ;* art. x, N x).

MASMEJEAN-FEY Lydia/Antoine BERTHOUD, art. 114 ; art. 115 ; art. 117, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct,* NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. x, N x).

MATHYS Laetitia/KEUFFER Nicolas, *La refonte du fédéralisme suisse : impacts sur l'autonomie cantonale et communale*, Université de Lausanne, vol. 16,

n° 1, 2015, pp. 37-53 (cité : MATHYS/KEUFFER, *La refonte du fédéralisme suisse*).

MAULIN Éric, *La théorie de l'État de Carré De Malberg*, Paris, PUF, 2003 (cité : MAULIN, *La théorie de l'État*).

MBIAYA KOUAMOU Sandrah Elch, *Décentralisation et réforme de l'État au Cameroun : une analyse des transferts de compétences et ressources aux communes*, thèse de doctorat, Université de Yaoundé II, 2020-2021 (cité : MBIAYA, *Décentralisation et réforme de l'État au Cameroun*).

MBOME François-Xavier, *Le contentieux fiscal camerounais,* Yaoundé, Presses Universitaires d'Afrique, 2000 (cité : MBOME, *Le contentieux fiscal camerounais*).

MBOUMBA MPESSA Claude, *Les impositions de toutes natures. Contribution à l'étude de la théorie de l'impôt,* thèse de doctorat, Université Jean Moulin Lyon 3, 2009 (cité : MBOUMBA, *Les impositions de toutes natures*).

MÉDÉ Nicaise, *Finances publiques. Espace UEMOA/UMOA*, Sénégal-L'Harmattan, 2016 (cité : MÉDÉ, *Finances publiques*).

MELOT Nicolas, *Territorialité et mondialité de l'impôt : étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, Paris, Dalloz (coll. Nouvelle Bibliothèque de Thèses), vol. 36, 2004, cité par Andréas KALLERGIS, *La compétence fiscale* (cité : MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt*).

MEUNIER Benjamin, *Les règles relatives aux transferts de compétences entre collectivités publiques*, thèse de doctorat, Université d'Auvergne-Clermont-Ferrand I, 2006 (cité : MEUNIER, *Les règles relatives aux transferts de compétences*).

MEUWLY Olivier, *Introduction historique*, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle 2021 (cité : CR Cst.-MEUWLY, *Introduction historique*, N x).

MONGBAT Alassa/DJODA Jean Marc, *Recherche sur le pouvoir budgétaire des collectivités territoriales décentralisées en droit public financier camerounais*, in : International Multilingual Journal of Science and Technology

(IMJST), vol. 5, 2020, pp. 2203- 2216 (cité : MONGBAT/DJODA, *Recherche sur le pouvoir budgétaire*).

MOOR Pierre/FLÜCKIGER Alexandre/MARTENET Vincent, *Droit administratif, volume I : Les fondements*, 3e éd., Berne, Staempfli, 2012 (cité : MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif I*).

MOOR Pierre/POLTIER Etienne, *Droit administratif, volume II : Les actes administratifs et leur contrôle*, 3e éd., Berne, Staempfli, 2012 (cité : MOOR/POLTIER, *Droit administratif II*).

MOULIOM Ibrahim : *Le contentieux de l'imposition au Cameroun : Essai sur sa nature juridique*, thèse, Université de Yaoundé II, 2002 (MOULIOM, *Le contentieux de l'imposition au Cameroun*).

NGANGUE NEMALEU Patrick, *Le principe de légalité de l'impôt en droit camerounais*, thèse de doctorat, Université de Yaoundé II, 2020 (cité : NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt*).

NGONO Marguerite Edwige Épse NGWEM II, *La décentralisation fiscale en droit public camerounais*, thèse de doctorat, Université de Yaoundé II, 2021 (cité : NGONO, *La décentralisation fiscale*).

NGONO TSIMI Landry, *L'autonomie administrative et financière des collectivités territoriales décentralisées : l'exemple du Cameroun,* thèse de doctorat, Université Paris-Est Créteil Val-de-Marne, 2010 (cité : NGONO TSIMI, *L'autonomie administrative et financière*).

NOËL Yves, art. 132, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle 2021 (cité : CR Cst.-NOËL, art. 132, N x).

NOËL Yves, art. 16, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-NOËL, art. 16, N x).

NOUETSA Léopold Hyacinthe, *Les principes de répartition des compétences en matière de fiscalité locale au Cameroun,* Yaoundé, Les Éditions Le Kilimandjaro (EDLK), 2012 (cité : NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*).

OBERSON Xavier, *Droit fiscal suisse,* 5e éd., Bâle, 2021 (cité : OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N x).

OBERSON Xavier, *Le contentieux fiscal,* in : *Les procédures en droit fiscal,* Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF) (édit.), 4e éd., Berne, 2021, pp. 725-814 (cité : OBERSON, *Le contentieux fiscal*).

OBERSON Xavier, *Les procédures de taxation (non-contentieux),* in : *Les procédures en droit fiscal,* Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF) (édit.), 4e éd., Berne, 2021, pp. 79-84 (cité : OBERSON, *Les procédures de taxation*).

OBERSON Xavier/ALARA EFSUN YAZICIOGLU, art. 128, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999,* MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle 2021 (cité : CR Cst.-OBERSON/ALARA, art. 128, N x).

OBRIST Thierry, art. 131, art. 133, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999,* MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Bâle 2021 (cité : CR Cst.-OBRIST, art. x, N x).

OBRIST Thierry, *Introduction au droit fiscal suisse,* 2e éd., Bâle/Neuchâtel, 2018 (cité : OBRIST, *Introduction,* N x).

OBRIST Thierry, *Introduction au droit fiscal suisse,* 3e éd., Bâle/Neuchâtel, 2023 (cité : OBRIST, *Introduction,* N x)

OBRIST Thierry, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse : changement de système fiscal et impôt sur le revenu et sur le bénéfice,* thèse de doctorat, Bâle/Neuchâtel, 2012 (cité : OBRIST, *Le concept de réalisation systématique*).

OBRIST Thierry/BORNICK Thierry, *L'imposition confiscatoire sous l'angle du droit suisse,* in : Revue européenne et internationale de droit fiscal (REIDF), 2017/2, pp. 171-180 (cité : OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire*).

OBRIST Thierry/MITONGO KALONJI Trésor-Gauthier, *Introduction : Rapport général,* in : *Droit fiscal en Afrique subsaharienne francophone,* OBRIST Thierry/MITONGO KOLONJI Trésor-Gauthier (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2022, pp. 1-12 (cité : OBRIST/MITONGO, *Introduction : Rapport général*).

OUEDRAOGO Sylvain, *Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest africain,* thèse de doctorat, Université de Bordeaux, 2015 (cité : OUEDRAOGO, *Les compétences nationales en matière fiscale*).

PEDROLI Andrea, art. 102 ; art. 109 ; art. 110 ; art. 111 ; art. 112, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct,* NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2e éd., Bâle, 2017, (cité : CR LIFD-PEDROLI, art. x, N x).

PELLETIER Marc, *Les normes du droit fiscal,* Paris, Dalloz (coll. Nouvelle Bibliothèque de Thèses), vol. 78, 2008 (cité : PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*).

PHILIP Loïc, *Droit fiscal constitutionnel. Évolution d'une jurisprudence,* Paris, Economica, 2014 (cité : PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*).

PHILIP Loïc, *L'autonomie financière des collectivités locales*, in : Les cahiers du conseil constitutionnel, n° 12, 2002, (pp. non déterminées) (cité : PHILIP, *L'autonomie financière des collectivités locales*).

PICQ Jean, *Il faut aimer l'État : Essai sur l'État en France à l'aube du XXIe siècle*, Paris, Flammarion, 1995 (cité : PICQ, *Il faut aimer l'État*).

PICQ Jean, *Une histoire de l'État en Europe. Pouvoir, justice et droit du moyen Âge à nos jours,* Paris, Les Presses de Sciences Po., 2015 (cité : PICQ, *Une histoire de l'État en Europe*).

PROD'HOM Per, *La procédure non-contentieuse en matière de taxe sur la valeur ajoutée,* in : *Les procédures en droit fiscal,* Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF) (édit.), 4e éd., Berne, 2021, pp. 85-346 (cité : PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse*).

PUIGELIER Catherine, *Dictionnaire juridique*, Bruxelles, Larcier, 2015 (cité : PUIGELIER, *Dictionnaire juridique*).

R. VAN DER MENSBRUGGHE François, *L'utilisation de la méthode comparative en droit européen*, Belgique, Presses universitaires de Namur, 2003 (cité : VAN DER, *L'utilisation de la méthode comparative*).

RAMBAUD Thierry, *Introduction au droit comparé. Les grandes traditions juridiques dans le monde,* Paris, PUF, 2014 (cité : RAMBAUD, *Introduction au droit comparé*).

REMOND Bruno/BLANC Jacques, *Les collectivités locales,* Paris, Presses de la fondation nationale des sciences politiques et Dalloz, 1989 (cité : REMOND/BLANC, *Les collectivités locales*).

RIVIER Jean-Marc, *Droit fiscal suisse : l'imposition du revenu et de la fortune,* 2e éd., Neuchâtel : Ides et Calendes (éd.), 1998 (cité : RIVIER, *Droit fiscal suisse*).

ROBERT Yves, *La procédure non-contentieuse en matière de droits de timbre et d'impôt anticipé,* in : *Les procédures en droit fiscal*, Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF) (édit.), 4e éd., Berne, 2021, pp. 347-500 (cité : ROBERT, *La procédure non-contentieuse*).

ROUILLER Claude, *Le principe de la légalité en droit public suisse,* in : *La légalité : un principe à géométrie variable*, Bâle/Francfort-Sur-le Main/Genève, 1992, pp. 7-27 (cité : ROUILLER, *Le principe de la légalité*).

ROUX André, *L'autonomie financière des collectivités locales en Europe, Rapport introductif, Annuaire international de justice constitutionnelle*, 2006, Paris, Economica-PUAM, cité par TOBIE HOND, *De l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées : l'expérience du Cameroun*, séminaire de haut niveau sur les stratégies et politiques innovantes de décentralisation dans les pays africains, Tanger (Maroc), janvier 2014 (cité : ROUX, *L'autonomie financière des collectivités locales en Europe*).

RYSER Walter/ROLLI Bernard, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs),* 4e éd., Berne, Stämpfli, 2002 (cité : RYSER/ROLLI, *Précis*).

SCARPELLI Uberto, *Qu'est-ce que le positivisme juridique ? La pensée juridique*, Bruxelles, Bruylant/L.G.D.J., 1996 (cité : SCARPELLI, *Qu'est-ce que le positivisme juridique ?*).

SEBAHARA Pamphile, *Acteurs et enjeux de la décentralisation et du développement local. Expériences d'une commune du Burkina Faso*, Document de réflexion, no 12, Maastricht (Pays-Bas), Centre européen de gestion des politiques de développement (ECDPM), 2000 (cité : SEBAHARA, *Acteurs et enjeux de la décentralisation*).

SINNASAMMY Christophe, *Finances publiques*, Paris, Bréal Éd., 2020 (cité : SINNASAMMY, *Finances publiques*).

SOGUEL Nils, *Comprendre et gérer les finances de ma collectivité*, Lausanne, EPFL Press, 2020 (cité : Soguel, *Comprendre et gérer les finances de ma collectivité*).

STECKEL-MONTES Marie-Christine, *Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil*, in : Revue française de droit constitutionnel, 2005/1, n° 61, pp. 19-33 (STECKEL-MONTES, *Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil*).

STOCKAR Conrad, *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé,* 4e éd., Lausanne, BDO Sofirom (éd.), 2002 (cité : STOCKAR, *Aperçu*).

SULUG Philibert, *La psychologie des acteurs au contrôle fiscal*, mémoire de fin de formation en vue de l'obtention du Diplôme d'Auditeur Fiscal, Institut supérieur de l'entreprise et du management (ISEM-IBCG), 2008 (cité : SULUG, *La psychologie des acteurs au contrôle fiscal*).

T. CHATTON Gregor, *Les droits fondamentaux dans les constitutions cantonales*, in : Olivier DIGELMANN/Maya HERTIG RANDALL/Benjamin SCHINLER (édit.), *Droit constitutionnel suisse, volume II : État de droit, Droits fondamentaux et droits humains*, Zürich/Bâle, Schulthess, 2020, pp. 1223-1244 (cité : T. CHATTON, *Les droits fondamentaux dans les constitutions cantonales*).

TAKA EBONG Hermione Nathalie, *Le transfert des ressources financières aux communes : contribution à la recherche de l'autonomie des collectivités territoriales décentralisées*, thèse de doctorat, Université de Yaoundé II, 2014 (cité : TAKA EBONG, *Le transfert des ressources financières aux communes*).

THEVENAZ Alain, art. 50, in : *Commentaire romand de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.) (cité : CR Cst.-THEVENAZ, art. 50, N x).

THOMAS Olivier, *Les droits de mutations : études des législations cantonales*, thèse, Université de Lausanne, 1991 (cité : THOMAS, *Les droits de mutations*).

TOBIE HOND Jean, *De l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées : l'expérience du Cameroun*, séminaire de haut niveau sur les

stratégies et politiques innovantes de décentralisation dans les pays africains, Tanger (Maroc), janvier 2014 (cité : TOBIE, *De l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées*).

TOGOLO Odile, *Administration fiscale et ressources humaines en Afrique subsaharienne : le cas du Cameroun*, thèse de doctorat, Université de Paris X, Nanterre, 1996 (cité : TOGOLO, *Administration fiscale*).

TROPER Michel/HAMON Francis, *Droit constitutionnel (manuel)*, 39e éd., Paris, L.G.D.J., 2018 (cité : TROPER/HAMON, *Droit constitutionnel*).

URY Didier, *Le « tax ruling » à la française*, in : Gestion & Finances Publiques (GFP), n° 1, 2016, pp. 101-105 (cité : URY, *Le « tax ruling » à la française*).

UYTTENDAELE Marc, *Le fédéralisme inachevé : réflexions sur le système institutionnel belge, issu des réformes de 1988-1989*, Bruxelles, Bruylant, 1991 (cité : UYTTENDAELE, *Le fédéralisme inachevé*).

VEDEL Georges, *Décentralisation et finances locales : clés pour la réflexion*, in : *Les finances locales : scénarios du futur*, Revue française de finances publiques (RFFP), n° 38, 1992, pp. 9-14 (cité : VEDEL, *Décentralisation et finances locales*).

VEDEL Georges/DEVOLVE Pierre, *Droit administratif*, tome 2, Paris, PUF, 1992 (cité : VEDEL/DEVOLVE, *Droit administratif II*).

VIALA Alexandre, *Le positivisme juridique : Kelsen et l'héritage kantien*, in : Revue interdisciplinaire d'études juridiques, no, 2011, vol. 67, pp. 95-117 (cité : VIALA, *Le positivisme juridique*).

VIGUIER Jacques, *La décentralisation territoriale est-elle encore au XXIe siècle une « manière d'être » de l'État* ? in : Regards critiques sur quelques (r)évolutions récentes du droit, Presses de l'Université des sciences sociales, n° 2, 2004, pp. 619-638. (VIGUIER, *La décentralisation territoriale*).

VION Antoine/NEGIER Emmanuel, *La coopération décentralisée, un étage du jeu diplomatique*, Contribution à l'atelier sur les nouvelles formes de la diplomatie, Congrès de l'AFSP, Lille, 21 septembre, 2002, (pp. non déterminées) (cité : VION/NEGRIER, *La coopération décentralisée*).

VON BÜREN Théophile, *La théorie de l'État chez Léon Duguit,* thèse de doctorat, Université de Lausanne, 2021 (cité : VON BÜREN, *La théorie de l'État*).

WALINE Jean, *Droit administratif,* 23e éd., Paris, Dalloz, 2010 (cité : WALINE, *Droit administratif*).

WEBER Luc (dir.)/CORNEVIN-PFEIFFER Katrin/MANZINI Antonio/THALMANN Philippe/MOTTU Éric/JEQUIER Rémi, *Les finances publiques d'un État fédératif. La Suisse.* Paris/Genève, Economica, 1992 (cité : WEBER et *al*., *Les finances publiques d'un État fédératif*).

WEBER Luc/ZARIN-NEJADAN Milad/Alain SCHÖNENBERGER, *Économie et finances publiques,* Paris, Economica, 2017 (cité : WEBER/ZARIN-NEJADAN/SCHÖNENBERGER, *Économie et finances publiques*).

WILLIAM Gilles, *Les financements alternatifs des collectivités territoriales,* in : Revue française d'administration publique, n° 144, 2012, pp. 929-941 (cité : WILLIAM, *Les financements alternatifs des collectivités territoriales*).

YAOUBA Hamadou Amadou, *Réflexions sur la dualité de la décentralisation territoriale camerounaise,* in : International Multilingual Journal of Science and Technology (IMJST), vol. 6, Issue 2, 2021, pp. 2366-2381 (cité : YAOUBA, *Réflexions sur la dualité de la décentralisation*).

YATTA François-Paul, *Décentralisation financière en Afrique : succès, problèmes et contraintes,* Partenariat pour le développement municipal (PDM), Windhoek (Namibie), 2000, pp. 1-9 (cité : YATTA, *Décentralisation financière en Afrique*).

YERSIN DANIELLE, *Harmonisation fiscale et droit cantonal*, in : RDAF, 1994, pp. 169-188 (cité : YERSIN, *Harmonisation fiscale*).

YERSIN Danielle, *L'égalité de traitement en droit fiscal,* in : Revue de droit suisse (RDS), 1992, vol. II, pp. 145-297 (cité : YERSIN, *Égalité*).

YERSIN Danielle/AUBRY GIRARDIN Florence, *Remarques préliminaires* ; art. 2, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct,* NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-YERSIN/AUBRY GIRARDIN, *Remarques préliminaires ;* art. 2, N x).

ZARCA Alexis, *Égalité et territorialisation du pouvoir normatif*, in : Civitas Europa, n° 35, 2015, pp. 55-76 (cité : ZARCA, *Égalité et territorialisation*).

ZRA David, *L'effet du droit communautaire sur les finances publiques camerounaises*, mémoire de master recherche, Université de Ngaoundéré, 2017 (cité : ZRA, *L'effet du droit communautaire sur les finances publiques*).

ZRA David/WANEKOSSA TOUMBA Arlette, *Le contrôle fiscal en droit camerounais*, in : *Les procédures fiscales en Afrique subsaharienne francophone*, Revue générale du contentieux fiscal (RGCF), nº 4, 2023, pp. 329-338 (cité : ZRA/WANEKOSSA, *Le contrôle fiscal en droit camerounais*).

Autres documents employés

Droit suisse

Bases légales

Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, RS 101 (cité : Cst. féd.)

Loi sur l'Assemblée fédérale du 13 décembre 2002, RS 171.1 (cité : LParl)

Loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968, RS 172.021 (cité : PA)

Loi sur le Tribunal administratif fédéral du 17 juin 2005, RS 173.32 (cité : LTAF)

Loi sur le Tribunal fédéral des brevets du 20 mars 2009, RS 173.41 (cité : LTFB)

Loi fédérale sur l'organisation des autorités pénales de la Confédération du 19 mars 2010, RS 173.71 (cité : LOAP)

Loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005, RS 173.110 (cité : LTF)

Code civil suisse du 10 décembre 1907, RS 210 (cité : Code civil suisse)

Loi fédérale sur les douanes du 18 mars 2005, RS 631.0 (cité : LD)

Loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973, RS 641.10 (cité : LT)

Ordonnance sur les droits de timbre du 3 décembre 1973, RS 641.101 (cité : OT)

Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009, RS 641.20 (cité : LTVA)

Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 27 novembre 2009, RS 641.201 (cité : OTVA)

Ordonnance concernant le relèvement des taux de la taxe sur la valeur ajoutée pour le financement additionnel de l'AVS du 9 décembre 2022, RO 2022 863 (cité : Ord. modifiant la LTVA)

Loi fédérale sur l'imposition du tabac du 21 mars 1969, RS 641.31 (cité : LTab)

Ordonnance réglant l'imposition du tabac du 15 décembre 1969, RS 641.311 (cité : OlTab)

Ordonnance sur l'imposition du tabac du 14 octobre 2009, RS 641.311 (cité : OlTab)

Loi sur l'imposition des huiles minérales du 21 juin 1996, RS 641.61 (cité : Limpmin)

Ordonnance sur la taxe d'incitation sur l'huile de chauffage « extra-légère » du 12 novembre 1997, RS 814.019 (cité : OHEL)

Loi fédérale sur la réduction des émissions de CO_2 du 23 décembre 2011, RS 641.71 (cité : Loi sur le CO_2)

Ordonnance sur la réduction des émissions de CO_2 du 23 novembre 2022, RS 641.711 (cité : Ord. sur le CO_2)

Loi fédérale sur l'imposition de la bière du 6 octobre 2006, RS 641.411 (cité : LIB)

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, RS 642.11 (cité : LIFD)

Ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunératoire en matière de droits, de redevance et d'impôts du 25 juin 2021, RS 631.014 (cité : Ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt)

Ordonnance sur l'imposition des personnes physiques domiciliées à l'étranger et exerçant une activité pour le compte de la Confédération ou d'autres corporations ou établissements de droit public suisses du 20 octobre 1993, RS 642.110.8

Ordonnance sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct du 16 novembre 1994, RS 642.113 (cité : Oinv)

Ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct du 14 août 2013, RS 642.117.1

Ordonnance sur l'imposition à la source du 11 avril 2018, RS 642.118.2 (cité : OIS)

Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt du 12 juin 2015, RS 642.121

Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct du 20 février 2013, RS 642.123

Ordonnance du DFF sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct du 10 décembre 1992, RS 642.124

Ordonnance du Conseil fédéral sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 9 mars 2018, RS 642.1169 (cité : Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles)

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, RS 642.14 (cité : LHID)

Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965, RS 642.21 (cité : LIA)

Ordonnance sur l'impôt anticipé du 19 décembre 1966, RS 642.211 (cité : OIA)

Loi fédérale sur l'alcool du 21 juin 1932, RS 680 (cité : LAlc)

Ordonnance sur l'alcool du 15 septembre 2017, RS 680.11 (cité : OAlc)

Loi fédérale sur la circulation routière du 19 décembre 1958, RS 741.01 (cité : LCR)

Loi fédérale sur la protection de l'environnement du 7 octobre 1983, RS 814.01 (cité : LPE)

Droit cantonal

Loi bernoise sur les impôts du 21 mai 2000, RSB 661.11 (cité : LI/BE)

Loi bernoise concernant l'impôt sur les successions et donations du 23 novembre 1999, RSB 662.1 (cité : LISD/BE)

Loi fribourgeoise sur les contributions cantonales directs, RSFR 631.1 (cité : LICD/FR)

Loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001, rsGE D 3/17 (cité : LPFisc-GE)

Loi genevoise sur les droits de succession du 26 novembre 1960, rsGE D 3/25 (cité : LDS/GE)

Loi sur la procédure administrative de la République et canton de Genève du 12 septembre 1985 (entrée en vigueur : 1er janvier 1986), RS/GE E 5/10 (cité : LPA-GE)

Loi jurassienne d'impôt du 26 mai 1988, RSJU 641.11 (cité : LI/JU)

Loi jurassienne sur l'impôt de succession et de donation du 13 décembre 2006, RS 642.1 (cité : LISD/JU)

Loi neuchâteloise sur les contributions directes du 21 mars 2000, RSNE 631.0 (cité : LCdir-NE)

Loi neuchâteloise instituant un impôt sur les successions et sur les donations entre vifs du 1er octobre 2002, RSN 633.0 (cité : LSucc-NE)

Loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000, RSVD 642.11 (cité : LI/VD)

Loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963, RSVD 648.11 (cité : LMSD/VD)

Loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976, RSVS 642.1 (cité : LF-VS)

Messages, arrêtés du Conseil fédéral et initiatives parlementaires

Message relatif au nouveau Régime financier 2021 du 22 juin 2016, FF 2016 6003 (cité : Message relatif au nouveau Régime financier 2021)

Message du Conseil fédéral relatif à l'initiative populaire « *Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale)* du 15 février 2013, FF 2014 121 (cité : Message CF : *Imposer les successions*)

Message Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, FF 2008 6277 (cité : Message CF : *La simplification de la TVA*)

Message du Conseil Fédéral relatif à la loi sur la bière du 7 septembre 2005, FF 2005 5321

Message concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, FF 2001, 4000 (cité : Message CF : *Révision totale de l'organisation judiciaire fédérale*)

Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983, FF 1983 III 1 (cité : Message sur l'harmonisation fiscale)

Message relatif Régime financier II, FF 1976 I 1493 (cité : Message relatif Régime financier II)

Arrêté fédéral concernant le nouveau régime financier 2021 du 16 juin 2017, RO 2019 769 (cité : Arrêté fédéral concernant le nouveau régime financier)

Arrêté du Conseil fédéral relatif à l'initiative populaire *« Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale)* du 12 décembre 2014, FF 2014 9453 (Arrêté CF : *Imposer les successions*)

Initiative parlementaire Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (Dettling), Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996, FF 1996 V 701 (cité : Initiative parlementaire LTVA, Dettling)

Initiative parlementaire Loi fédérale sur les droits de timbre. Modification, du 16 septembre 1991, FF 1991 IV 481 (cité : Initiative parlementaire Loi fédérale sur les droits de timbre)

Documents administratifs

Circulaire AFC n° 12 du 10 mars 2011 : *Droit de timbre de négociation* (cité : Cir. AFC n° 12 : *Droit de timbre de négociation*)

Circulaire AFC nº 19 : *Obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD A.1* du 7 mars 1995 (cité : Cir. AFC nº 19 : *Obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD A.1*)

Circulaire AFC nº 19 : *Obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD A.2* du 7 mars 1995 (cité : Cir. AFC nº 19 : *Obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD A.2*)

Circulaire AFC nº 33 du 4 février 2011 : *Droit de timbre sur les primes d'assurance* (cité : Cir. AFC nº 33 : *Droit de timbre sur les primes d'assurance*)

Circulaire AFC nº 40 du 11 mars 2014 : *Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'article 23 LIA* (cité : Cir. AFC nº 40 : *Déchéance du droit au remboursement de l'IA*)

Circulaire AFC nº 42 du 30 novembre 2017 : *Traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles* (cité : Cir. AFC nº 42 : *Formation et formation continue à des fins professionnelles*)

Circulaire AFC nº 44 du 24 juillet 2018 : *Imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct* (cité : Cir. AFC nº 44 : *Imposition d'après la dépense*)

Circulaire AFC nº 45 du 12 juin 2019 : *Imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs* (cité : Cir. AFC nº 45 : *Imposition à la source du revenu de l'activité lucrative*)

Circulaire AFC nº 47 du 25 juillet 2019 : *Obligations* (cité : Cir. AFC nº 47 : *Obligations*)

Circulaire AFC nº 48 du 4 décembre 2019 : *Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'article 23 LIA dans sa teneur du 28 septembre 2018* (cité : Cir. AFC nº 48 : *Déchéance au droit de remboursement de l'IA*)

Circulaire AFC n° 49 du 13 juillet 2020 : *Preuve de la justification commerciale des charges dans le cadre d'affaires étranger-étranger* (cité : Cir. AFC n° 49 : *Affaires étranger-étranger*)

Circulaire AFC nº 50 du 13 juillet 2020 : *Interdiction de déduire les commissions occultes* (cité : Cir. AFC nº 50 : *Commissions occultes*)

Lettre circulaire AFC : *Taux d'intérêt 2025 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en monnaies étrangères 28 janvier 2025*

Lettre circulaire AFC : *Frais professionnels forfaitaires et revenus en nature 2025/Compensation des effets de la progression à froid en matière d'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2025 du 22 août 2024*

Lettre circulaire AFC : *Barèmes 2025 de l'impôt à la source 8 octobre 2024*

Lettre circulaire AFC : *Prestations appréciables en argent de 2023*

Lettre circulaire AFC : *Remboursement de l'impôt-source : capital de prévoyance du 12 août 2022*

CSI, Informations fiscales, *Principes de la taxe sur la valeur ajoutée*, état de la législation au 1er janvier 2025, Berne 2025 (cité : Informations fiscales CSI, *Principes de la TVA*)

CSI, Informations fiscales, *Impôts sur les successions et les donations*, état de la législation au 1er janvier 2025, Berne 2025 (cité : Informations fiscales CSI, *Successions et donations*)

CSI, Informations fiscales, *Impôts en vigueur*, état de la législation au 1er janvier 2024, Berne 2024 (cité : Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*)

CSI, Informations fiscales, *Imposition des personnes morales*, état de la législation au 1er janvier 2024, Berne 2024 (cité : Informations fiscales CSI, *Imposition des personnes morales*)

CSI, Informations fiscales, *Impôt sur la fortune des personnes physiques*, état de la législation au 1er janvier 2024, Berne 2024 (cité : Informations fiscales CSI, *Impôt sur la fortune*)

CSI, Informations fiscales, *Imposition des gains immobiliers*, état de la législation au 1er janvier 2024, Berne 2024 (cité : Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*)

CSI, Informations fiscales, *Voies de droit concernant les taxations en matière d'impôts sur le revenu et la fortune,* état de la législation au 1er janvier 2023,

Berne 2023 (cité : Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations*)

CSI, Informations fiscales, *Distinction entre les impôts et les autres contributions publiques,* état de la législation en mars 2022, Berne 2022 (cité : Informations fiscales CSI, *Impôts et contributions*)

CSI, Informations fiscales, *Droit de mutation,* état de la législation au 1er janvier 2022, Berne 2022 (cité : Informations fiscales CSI, *Droit de mutation*)

CSI, Informations fiscales, *Procédure de taxation en matière d'impôts directs,* état de la législation au 1er janvier 2022, Berne 2022 (cité : Informations fiscales CIS, *Procédure de taxation*)

CSI, Informations fiscales, *Procédure de perception en matière d'impôts directs,* état de la législation au 1er janvier 2021, Berne 2021 (cité : Informations fiscales CIS, *Procédure de perception*)

CSI, Informations fiscales, *Grandes lignes du régime fiscal suisse,* état de la législation au 20 décembre 2020, Berne 2020, (cité : Informations fiscales CIS, *Grandes lignes du régime fiscal suisse*)

CSI, Informations fiscales, *Nouveau régime financier 2021,* état de la législation au 1er janvier 2019, Berne, 2019 (cité : Informations fiscales CIS, *Nouveau régime financier*)

Instruments internationaux

OCDE, Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, 2e éd., Paris, 2017 (cité : OCDE, *Norme d'échange automatique*)

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (UE)

Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (dite « sixième directive ») (UE)

Droit camerounais

Bases légales

Lois

Loi n° 2024/020 du 23 décembre 2024 portant fiscalité locale (cité : Loi portant fiscalité locale)

Loi nº 2023/014 du 19 décembre 2023 portant code minier du Cameroun

Loi nº 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2023

Loi nº 2021/026 du 16 décembre 2021 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2022

Loi n° 2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des Collectivités territoriales décentralisées du Cameroun (cité : Loi portant CGCTD)

Loi nº 2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'État et des autres entités publiques

Loi nº 2016/018 du 14 décembre 2016 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2017

Loi n° 2016/017 du 14 décembre 2016 portant Code minier du Cameroun

Loi n° 2012/001 du 19 avril 2012 portant Code électoral, modifiée et complétée par la loi n° 2012/017 du 21 décembre 2012

Loi n° 2009/011 du 10 juillet 2009 portant Régime financier des collectivités territoriales décentralisées

Loi nº 2007/006 du 26 décembre 2007 portant Régime financier de l'État (ancien Régime financier de l'État)

Loi nº 2006/05 du 29 décembre 2006 portant organisation judiciaire au Cameroun, modifiée et complétée par la loi nº 2011/027 du 14 décembre 2011

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

Loi n° 2006/016 du 26 décembre 2006 portant organisation judiciaire au Cameroun

Loi n° 2006/16 du 27 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour suprême

Loi n° 2004/017 du 22 juillet 2004 portant orientation de la décentralisation

Loi n° 2004/018 du 22 juillet 2004 fixant les règles applicables aux communes

Loi n° 2004/019 du 22 juillet 2004 fixant les règles applicables aux régions

Loi n° 2002/003 du 19 avril 2002 portant Code général des impôts (Code mis à jour chaque année à compter du 1er janvier)

Livre de procédures fiscales (intégré au Code général des impôts)

Loi n° 96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 02 juin 1972 (cité : Cst. Cameroun)

Loi n° 90/050 du 19 décembre 1990 modifiant la loi n° 77/10 du 13 juillet 1977 portant institution d'une contribution au Crédit foncier et fixant la part de cette contribution destinée au Fonds national de l'emploi

Loi n° 74/23 du 05 décembre 1974 portant organisation communale au Cameroun

Ordonnances

Ordonnance n° 2024/001 du 20 juin 2024 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 2023/019 du 19 décembre 2023 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2024

Ordonnance n° 2023/001 du 02 juin 2023 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2023

Ordonnance n° 2015/002 du 2 juin 2015 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 2002/003 du 19 avril 2002 portant CGI

Ordonnance n° 95/001 du 5 janvier 1995 modifiant certaines dispositions de la législation fiscale et douanière

Ordonnance n° 94/001 du 24 janvier 1994 rendant exécutoires la TCA, le droit d'accises, le tarif extérieur commun et le tarif préférentiel généralisé

Ordonnance n° 94/002 du 24 janvier 1994 fixant les modalités d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires et du droit d'accises

Ordonnance n° 94/004 du 16 février 1994 portant fiscalité des produits pétroliers

Ordonnance n° 93/001 du 15 décembre 1993 portant exonération des droits de mutation des concessions d'hydrocarbures

Ordonnance n° 89/004 du 12 décembre 1989 portant institution d'une redevance audiovisuelle

Ordonnance n° 73/21 du 29 mai 1973 portant CGI

Ordonnance n° 73/25 du 29 mai 1973 portant code de l'enregistrement, du timbre et de la curatelle

Ordonnance n° 62/OF/4 du 7 février 1962 réglant le mode de présentation, les conditions d'exécution du budget de la République fédérale du Cameroun, de ses recettes, de ses dépenses et de toutes les opérations s'y rattachant

Ordonnance 62-OF-34 du 31 mars 1962 fixant l'assiette, les taux, et mode de recouvrement des droits fixes, redevances et taxes minières

Décrets

Décret n° 2023/368 du 28 août 2023 portant réorganisation et fonctionnement du Fonds national de l'emploi

Décret n° 2021/246 du 27 avril 2021 portant ratification de l'accord entre le Gouvernement de la République du Cameroun et le Gouvernement des Emirats Arabes Unis tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signé le 13 juillet 2017 à Dubaï

Décret n° 2018/3633/PM du 09 mai 2018 modifiant et complétant certaines dispositions du décret n° 2011/1731/PM du 18 juillet 2011

Décret n° 2018/635 du 31 octobre 2018 portant réorganisation du FEICOM

Décret n° 2015/210 du 28 avril 2015 portant ratification de la convention de l'OCDE relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

Décret n° 2014/1881/PM du 04 juillet 2014 fixant les modalités d'évaluation administrative des immeubles en matière fiscale

Décret n° 2014/609 du 31 décembre 2014 portant ratification de la Convention fiscale entre le Gouvernement de la République du Cameroun et le Gouvernement du Royaume du Maroc, tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu

Décret n° 2013/066 du 28 février 2013 portant organisation du ministère des finances

Décret n° 2011/0975/PM du 04 avril 2011 fixant les modalités de réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables des entreprises

Décret n° 2011/1137/PM du 12 mai 2011 modifiant et complétant certaines dispositions du décret n° 2000/002/PM du 06 janvier 2000 portant organisation des activités des centres de gestion et fixant les avantages fiscaux des adhérents des centres de gestion agréés

Décret n° 2011/1732/PM du 18 juillet 2011 portant organisation et fonctionnement du Comité national des finances locales

Décret n° 2011/1731/PM du 18 juillet 2011 fixant les modalités de centralisation, de répartition et de reversement du produit des impôts communaux soumis à péréquation

Décret n° 2011/408 du 09 décembre 2011 portant organisation du gouvernement

Décret n° 2008/376 du 12 novembre 2008 portant organisation administrative de la République du Cameroun

Décret n° 2007-1139-PM du 3 septembre 2007 fixant les modalités d'émission, de recouvrement, de centralisation, de répartition et de reversement des centimes additionnels communaux

Décret n° 2006/182 du 31 mai 2006 modifiant et complétant certaines dispositions du décret n° 2000/365 du 11 décembre 2000 portant réorganisation du Fonds spécial d'équipement et d'intervention intercommunale

Décret n° 2000/002/PM du 06 janvier 2000 portant organisation des activités des centres de gestion et fixant les avantages fiscaux des adhérents des centres de gestion agréés

Décret n° 2000/365 du 11 décembre 2000 modifié par le décret n° 2006/182 du 31 mai 2006 portant réorganisation du Fonds spécial d'équipement et d'intervention intercommunale

Décret n° 94/199 du 07 octobre 1994 portant Statut général de la fonction publique, modifié et complété par le décret n° 2000/287 du 12 octobre 2000

Décret d'application n° 77/85 du 22 mars 1977 fixant les modalités de fonctionnement et de gestion du FEICOM

Décret n° 77/140 du 13 mai 1977 portant création et organisation du Crédit foncier du Cameroun, modifié et complété par le décret n° 81/236 du 17 juin 1981

Décret n° 75/768 du 18 décembre 1975 portant Statut particulier du corps des fonctionnaires d'active des douanes

Décret du 30 septembre 1912 portant Régime financier des colonies

Directives

Directive n° 01/13-UEAC-219-CM-25 du 23 septembre 2013 portant révision de l'Acte n° 10/88-UDEAC-257 relatif à l'harmonisation des droits d'enregistrement, du timbre et de la curatelle

Directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances du 19 décembre 2011 (cité : Directive n° 01)

Directive n° 02/11-UEAC-190-CM-22 relative au règlement général de la comptabilité publique du 19 décembre 2011

Directive n° 03/11-UEAC-190-CM-22 relative au plan comptable de l'État du 19 décembre 2011

Directive nº 04/11-UEAC-190-CM-22 relative à la nomenclature budgétaire de l'État du 19 décembre 2011

Directive nº 05/11-UEAC-190-CM-22 relative au tableau des opérations financières de l'État du 19 décembre 2011

Directive nº 06/11-UEAC-190-CM-22 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques du 19 décembre 2011 (cité : Directive nº 06)

Règlement, décisions et arrêtés

Règlement nº 07/19-UEAC-010A-CM-33 portant révision de l'Acte nº 5/66-UDEAC-49 du 13 décembre 1966 relatif à la Convention sur la non double imposition à l'IRPP

Décision nº 11/22-CEMAC-010A-CM-38 fixant les documents à annexer aux déclarations en détail (à l'endroit de l'administration des douanes) du 28 octobre 2022

Arrêté n° 00000005/MINFI du 09 mars 2021 portant nomination de responsables dans les services centraux du ministère des finances

Arrêté n° 00000016/MINFI du 05 juillet 2021 portant organisation et fonctionnement des recettes régionales et des recettes municipales

Décision du ministre des finances n° 00000340/MINFI/DGI/LRI/L du 07 mai 2019 fixant la liste des matériels et équipements spécialisés pour personnes handicapées bénéficiant de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en application des dispositions de l'article 128 (21) du Code général des impôts

Arrêté n° 00000313/MINFI du 24 juin 2014 portant organisation des Centres divisionnaires des impôts

Arrêté n° 0000402/MINFI du 17 novembre 2013 portant organisation du Centre des impôts des moyennes entreprises

Circulaires

Circulaire nº 004 du 20 février 2023 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi nº 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2023

Circulaire du 28 janvier 2015 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi du 23 décembre 2014 portant loi de finances pour l'exercice 2015

Circulaire n° 001/MINFI/DGI/LC/L du 15 janvier 2014 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2013/017 du 16 décembre 2013 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2014

Circulaire n° 00000661/MINFI/DGI/DGTCFM du 03 décembre 2014 précisant les modalités d'apurement des restes à recouvrer (RAR)

Circulaire conjointe nº 0335/MINTAD/MINFI du 20 octobre 2010 précisant les modalités d'application de la loi nº 2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale

Circulaire nº 00000005 /MINFI/DGI/LC/L du 31 décembre 2010 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2010/015 du 21 décembre 2010 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2011

Circulaire n° 0002/MINFI/DGI/LC/L du 11 janvier 2008 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2007/005 du 26 décembre 2007 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2008

Dictionnaires, rapports et autres documents

GUICHARD Serge/DEBARD Thierry (dir.), *Lexique des termes juridiques*, 21e éd., Paris, Dalloz, 2014, (cité : GUICHARD/DEBARD (dir.), *Lexique des termes juridiques*)

Le Grand Robert de la langue française, 2005, disponible à : https://grandrobert.lerobert.com/robert.asp (consulté le 04 avril 2024) (cité : *Le Grand Robert*)

PÉCHOIN Daniel/DEMAY François (dir.), *Dictionnaire Le Petit Larousse Grand Format*, 1994 (cité : PÉCHOIN/DEMAY (dir.), *Le Petit Larousse Grand Format*)

Dictionnaire de langue française, Larousse Poche, 2013 (cité : *Larousse Poche*)

FMI, *Rapport d'assistance technique. Diagnostic de la Gouvernance et de la Corruption au Cameroun*, n° 23/418, décembre 2023 (cité : FMI, *Rapport d'assistance technique*)

FMI, *Rapport annuel*, 1er juillet 2023 (cité : FMI, *Rapport annuel*, 1er juillet 2023

Direction générale des impôts (DGI), *Rapport annuel 2021*

Charte du contribuable vérifié (version 2024)

Convention sur les droits et devoirs des États adoptée par la septième conférence internationale américaine, signée à Montevideo, 26 décembre 1933 (cité : *Convention sur les droits et devoirs des États*)

Introduction générale

I. Considérations liminaires

L'histoire nous renseigne que l'État serait « apparu en Europe occidentale, à la fin de la féodalité entre le XV^{ème} et le XVI^{ème} siècle »[1]. Il se présente comme le cadre idéal dans lequel se développent et s'organisent les règles relatives au pouvoir politique. Toutes les sociétés ou presque sont ainsi organisées en État. 1

Cependant, tous les États à travers le monde n'ont pas une organisation politique et administrative identique. Ils se présentent sous deux principales formes, unitaire ou composée[2]. L'originalité des uns se manifeste dans la comparaison aux autres. Dans ce sens, il est courant d'opposer l'État unitaire à l'État fédéral qui représentent deux formes d'États particulièrement distinctes par leur degré d'unification. 2

Un État est dit unitaire lorsqu'il y a unicité de l'ordre juridique et politique et où n'existe qu'une seule souveraineté. Un tel État comporte en effet un centre unique d'impulsion des décisions auxquelles les populations sont soumises uniformément sur l'ensemble du territoire ; les circonscriptions administratives ne jouissant d'aucune autonomie politique. Autrement dit, il n'y a « qu'un seul centre de pouvoir et c'est en définitive la même autorité nationale qui établit directement les normes nationales et indirectement les normes locales »[3]. 3

De manière générale, deux modalités constituent le socle de l'organisation administrative de l'État unitaire : la centralisation et la décentralisation. La centralisation est une technique qui consiste à gérer toutes les affaires administratives à partir du pouvoir central soit directement (par les organes centraux), soit 4

---

1 BÉLIGH, *L'État,* p. 5. Il convient de noter cependant que « certaines expériences politiques dans l'Afrique précoloniale (des empires du Mali et du Ghana au royaume du Congo) relativiseraient le phénomène d'exportation-importation du modèle étatique européen ; il s'agirait plus précisément de « restaurations » ou de « recréations » ; et que « tout État est historiquement daté et géographiquement situé », lire BÉLIGH, *L'État,* p. 6.

2 On désigne par État composé la confédération d'États et l'État fédéral.

3 TROPER/HAMON, *Droit constitutionnel,* pp. 78-80.

indirectement (par les organes déconcentrés). Elle a deux modalités : la concentration qui consiste à gérer toutes les affaires au niveau central sans un relais local, et la déconcentration qui, afin d'éviter « l'encombrement au centre et la paralysie au niveau des périphéries », vient corriger la concentration en instituant des relais au niveau local exerçant le pouvoir au nom et pour le compte de l'État central. La déconcentration a pour but de rapprocher l'administration des administrés.

5 La décentralisation, seconde technique d'aménagement du pouvoir au sein de l'État unitaire, vise la gestion locale des affaires *infra*-étatiques par le transfert des compétences aux entités périphériques dirigées par des organes en principe élus par la population locale ; lesquelles entités jouissent d'une autonomie administrative et financière. Il s'agit ici d'associer la population à la gestion de leurs propres affaires. L'État unitaire peut également se présenter sous une forme régionale[4], où l'on retrouve des autorités politiques locales élues par les citoyens, dotées quant à elles d'un pouvoir législatif et politique.

6 L'organisation fédérale des États est adossée sur la critique de l'État unitaire et suppose un État aux prérogatives minimales. L'État fédéral repose sur les entités territoriales disposant, en matière constitutionnelle, législative et juridictionnelle, d'une autonomie. Il s'agit d'une organisation dans laquelle « intervient une dualité des ordres juridiques et politiques, manifestée principalement par le fait que des États fédérés ont un pouvoir constituant »[5].

7 Pour distinguer l'État unitaire de l'État fédéral[6], la doctrine en général met en exergue les principes organisationnels de l'une et de l'autre forme de l'État. Il s'agit de l'unicité du pouvoir politique et de l'ordre juridique dans un État unitaire et, dans le cadre de l'État fédéral, des principes de superposition des ordres

4 L'État régional représente le degré le plus élevé de décentralisation. Il s'agit d'un État dans lequel les collectivités locales appelées régions disposent d'une assez large autonomie contenue dans la Constitution qui leur attribue une liste de matières, ou alors la Constitution permet auxdites régions de déterminer elles-mêmes leur organisation et leur mode de fonctionnement. Pour plus de détails, voy. dans ce sens TROPER/HAMON, *Droit constitutionnel,* p. 80.

5 DE MONTALIVET, *L'État unitaire français*, p. 131.

6 Certains auteurs estiment que l'État fédéral est « une catégorie intermédiaire entre la confédération d'États et l'État unitaire », lire par exemple MAULIN, *La théorie de l'État,* p. 34.

juridiques[7], de participation[8] et de l'autonomie[9] des entités fédérées. En bref, on dira simplement que la différence fondamentale entre un État unitaire et une Fédération peut se résumer « par l'opposition entre l'unicité de l'État et la dualité de la Fédération »[10].

Toutefois, que l'on soit dans un État fédéral ou dans le cadre de l'État unitaire, « la première ressource des entités publiques est l'impôt et la liberté de le créer et d'en fixer le régime est un bon indicateur de l'autonomie dont dispose une collectivité publique »[11]. C'est dire que l'impôt occupe une place de choix parmi les sources de financement au point où dans certains États développés ou en développement, 70 à 80%, voire plus, des recettes budgétaires sont couvertes par l'impôt. Il demeure donc de nos jours le principal prélèvement visant à financer les dépenses publiques. 8

Historiquement, la levée de l'impôt a jalonné l'évolution des sociétés ainsi que les relations entre les peuples et leurs dirigeants. Il existait également un lien étroit entre l'église et l'impôt[12], de sorte que le prélèvement fiscal relevait de la sacralité. Ce qui impliquait que l'acquittement de la charge fiscale apparaissait comme une obligation sacrée[13]. Certains événements, notamment les guerres, ont largement contribué à la justification de l'impôt[14]. Ce dernier a également 9

---

7 Au sein d'un État fédéral, coexistent généralement deux ordres juridiques : l'ordre juridique de l'État fédéral et les ordres juridiques des États fédérés. Cependant « l'expression de « superposition » d'ordres juridiques [traduit] l'idée selon laquelle la Fédération est conçue et pensée comme un ordre hiérarchisé. Elle est un État fédéral auquel sont subordonnés les États-membres, les États fédérés », cf. BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 190.

8 Ce principe signifie que les États membres participent à la formation des décisions de l'État fédéral ; généralement par le biais d'une seconde chambre au Parlement fédéral qui représente les États fédérés.

9 Grâce au principe de l'autonomie, les États membres établissent leur propre Constitution, adoptent leurs propres lois, les exécutent, désignent leurs gouvernants, disposent d'un appareil judiciaire.

10 BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 186.

11 HERTZOG, *Le système financier local en France*, p. 621.

12 Depuis longtemps, « l'impôt a bénéficié de la légitimation religieuse. Phénomène subi, obligation contraignante et fatalement contestée, l'impôt s'est toujours trouvé de solides appuis au sein des doctrines religieuses. Impôt et religion ont d'ailleurs été fréquemment liés et marqués par des influences réciproques. Les églises ont vécu et vivent même parfois encore (comme en Allemagne) de ressources fiscales comme la dîme, survivance de l'impôt du temple consacré par l'ancien Testament », cf. ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 807.

13 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 3.

14 La première justification de l'impôt était la guerre. Il était considéré comme une recette exceptionnelle dont la levée n'est nécessaire qu'en cas de l'existence d'une guerre. Ce n'est que plus tard qu'il est devenu une taxe permanente.

joué un rôle important dans la construction des États modernes et « la naissance des sociétés organisées s'accompagne d'un développement de l'impôt »[15].

10 L'idée selon laquelle l'impôt est un aspect essentiel de la souveraineté étatique est ancienne. Considéré comme un attribut de la puissance du souverain dès l'antiquité[16], le pouvoir de créer l'impôt était une compétence exclusive du roi[17]. Ce n'est que plus tard que va naître la théorie du consentement à l'impôt à la suite de la Grande Charte de 1215 en Angleterre, lequel consentement va être consacré dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen[18].

11 En tout état de cause, l'État unitaire ou fédéral peut conférer un pouvoir fiscal à des autorités publiques qui lui sont subordonnées[19]. Ainsi, l'État fédéral peut attribuer des compétences, y compris fiscales, aux États fédérés qui le composent. Il en va de même pour un État unitaire décentralisé qui transfère des compétences fiscales aux collectivités locales qu'il a créées. L'objectif est de doter ces collectivités des moyens financiers afin de remplir les missions qui leur sont assignées.

12 Une réflexion en droit suisse et camerounais sur le système de répartition des compétences fiscales entre l'État et ses entités territoriales est un moyen de comprendre la structuration du pouvoir fiscal dans un État unitaire décentralisé et dans le cadre d'un État fédéral. À ce niveau, il convient de fixer le cadre général dans lequel s'inscrit cette étude, l'objet qui la sous-tend, et enfin, présenter la méthode adéquate à sa conduite.

15 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 806.

16 https://www.universalis.fr/encyclopedie/impot-histoire-de-l-impot/, (consulté le 01/07/2022).

17 « Ainsi, à Rome, l'impôt est un acte de puissance publique, un acte « commandé *(imperatum)* et non consenti » (*Clameragan*). Les monarques absolus peuvent donc imposer des tailles et lever des subsides lorsqu'ils le jugent nécessaires pour le bien de leurs affaires. Le souverain n'avait aucune obligation d'indiquer le moment pour asseoir l'impôt car il a le pouvoir absolu ; même si ledit pouvoir était tempéré par le principe général de modération », cf. ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 807.

18 L'art. 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 dispose : « les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

19 BUISSON, *Impôt et souveraineté*, p. 29.

II. Cadre de l'étude

A. Cadre contextuel

1. Précisions préalables

Cette étude se situe dans un contexte tout particulier au regard de son cadre spatial. Elle porte en effet sur deux États aux caractéristiques différentes dont l'un, le Cameroun, est un État africain, unitaire décentralisé, en voie de développement et l'autre, la Suisse, est un pays européen, développé et fédéral. Si le premier est un État à culture unitaire, le second est un pays ayant une expérience séculaire en matière de décentralisation (la Fédération étant considérée comme une forme de décentralisation politique). Sous ce rapport, ces deux États de forme et d'organisation politiques et administratives différentes présentent des éléments fondamentaux qui les distinguent l'un de l'autre, même si quelques points similaires peuvent être relevés çà et là[20]. 13

Cependant, quelle que soit la configuration d'un État, fédérale[21] ou unitaire, la mobilisation des ressources financières constitue une préoccupation majeure. Tous les États et leurs collectivités composantes ont besoin des ressources pour accomplir leurs missions d'intérêt général ou d'interventionnisme. Parmi les diverses sources de financement mobilisables, force est de constater que l'impôt constitue celle la plus importante. En effet, l'impôt a toujours été une ressource privilégiée par les États pour le financement de leurs charges. Il s'est aussi retrouvé au centre des grandes réformes au sein des États, notamment les réformes économiques, financières, et de gouvernance. 14

Dans les pays en développement en général et ceux africains en particulier, l'augmentation des recettes fiscales est exigée par les bailleurs de fonds (FMI, banque mondiale, etc.). Il s'agit d'une conditionnalité inhérente aux programmes d'ajustement structurel qui prescrivent des taux de rendement fiscal très élevé afin de susciter des ressources nécessaires à l'allégement des déficits budgétaires et, partant, à la résorption de la crise économique et financière dans 15

---

20 Au regard des différences de forme et d'organisation politique et administrative de ces deux pays, de leurs contextes institutionnels et historiques, il ne nous semble pas pertinent de traiter des similitudes de leur système de répartition des compétences fiscales entre les collectivités publiques.

21 « Le fédéralisme se définit comme une forme particulière de l'État, une façon, pour ce dernier, de se constituer par étages afin de maintenir l'unité dans la diversité et de se rapprocher des citoyens et citoyennes. Il se situe quelque part entre la Confédération d'États et l'État unitaire décentralisé, sans que les différences avec l'une ou l'autre de ces deux structures apparaissent toujours clairement », cf. MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* p. 351.

ces pays. Ces institutions internationales avaient un regard particulier sur le budget et accordaient une place importante à la politique fiscale[22] de l'État sous ajustement structurel. Aussi bien dans les pays développés que dans ceux en voie de développement, l'impôt est la source de revenus principale des pouvoirs publics. Néanmoins, les règles de partage de compétences en général sont différentes dans un État fédéral par rapport à un État unitaire.

2. Fédéralisme et répartition des compétences

a. En général

16 La répartition des compétences est à la fois l'une des raisons d'être du choix d'un régime fédéral et l'un des éléments centraux de la charpente de ce système. En effet, le fédéralisme rime avec répartition des pouvoirs de sorte qu'il serait impossible de parler d'un État fédéral sans envisager la distribution des compétences entre les différentes composantes[23]. Le partage des compétences est une question centrale du fédéralisme et est considérée comme d'ordre public par certains auteurs[24]. De manière générale, la théorie du fédéralisme consiste en l'étude du partage des compétences et des ressources financières entre les différents niveaux de pouvoir. Pour HERTZOG, « le partage du pouvoir législatif entre l'État fédéral et les États fédérés se trouve au cœur de la définition de l'État fédéral »[25]. Cependant, il s'agit d'une approche technique ou juridique du fédéralisme qui s'intéresse moins à la nature même des principes de répartition des compétences ainsi qu'à la portée de celle-ci[26]. Toute conception mettant au centre uniquement l'aspect technique de la question ne rend pas compte de la dimension politique du sujet qui est pourtant explosive, car le fédéralisme renvoie à des valeurs et des aspirations qui le distinguent des autres régimes de gouvernement[27]. En d'autres termes, réduire la question de la répartition des

22 La Banque mondiale et le FMI ont aussi mis en place l'initiative Pays Pauvres Très Endettés (PPTE) en 1996, après des années d'ajustement structurel. Ce qui a redonné au budget de l'État, et partant à la politique fiscale, une place centrale dans ces pays, BANGO, *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité*, p. 9.

23 « Le partage des compétences entre les autorités nationales et cantonales est la grande affaire du fédéralisme », cf. AUBERT, *Traité*, N 602.

24 « Le partage des compétences est d'ordre public au sens où les parties qui y sont soumises ne peuvent pas y déroger conventionnellement », lire BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 191.

25 HERTZOG, *Le système financier local en France*, p. 615 (spéc., note de bas de page).

26 BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 194.

27 BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 194.

compétences au seul volet législatif, comme le fait une partie de la doctrine, ne résout pas le problème.

Pour l'essentiel, la Constitution de l'État fédéral détermine les compétences des organes fédéraux, et également celles des États fédérés. Autrement dit, le partage des compétences est le fait du droit fédéral lui-même ; et que ce sont les règles fédérales qui délimitent les attributions fédérales et celles des États membres[28]. Une pareille formule laisse croire à une sorte de supériorité du niveau fédéral sur les entités fédérées. En Suisse par exemple, c'est la Confédération qui définit sa propre compétence, c'est elle qui a la compétence de sa compétence[29]. Cette approche paraît comme une situation de monopole, et AUBERT le souligne si bien en indiquant qu'à première vue, « la formule est choquante. C'est un peu comme si les autorités centrales étaient à la fois juges et partie »[30]. Mais il existe des mécanismes visant à contrer toute dérive. Il s'agit, premièrement, de la participation des États membres à la révision de la Constitution[31] à travers la seconde chambre du Parlement et, en second lieu, de la présence d'une juridiction arbitrale pour trancher les conflits de compétence entre les différentes composantes[32]. Cette double protection constitue une garantie suffisante contre des éventuels manquements. 17

Au final, dans un contexte de fédéralisme, les collectivités fédérées sont autonomes[33], mais ne sont pas souveraines[34] au sens du droit international. Elles possèdent des compétences importantes. À cet égard, la question de répartition des compétences entre l'État fédéral et ces collectivités représente sans conteste 18

28 AUBERT, *Traité*, N 606.

29 « À l'intérieur, la souveraineté fédérale se manifeste en ceci que la Confédération a le pouvoir de fixer elle-même sa propre compétence et de limiter du même coup celle des cantons », cf. BRIDEL, *Précis I*, N 20.

30 AUBERT, *Traité*, N 606.

31 « Afin donc d'éviter que le partage ne soit inéquitable pour les États membres, il faut le faire dépendre de règles sur l'adoption desquelles ces États aient une influence. Or, en droit au moins, les États ont la plus grande influence sur l'adoption des règles constitutionnelles. […]. Même en Suisse, où la révision est aisée, une place est faite aux cantons, par le truchement du Conseil des États (qui peut au moins proposer un contre-projet) et par la manière dont les voix sont comptées dans le référendum final. Nous concluons de tout cela que le partage est le fait de la Constitution fédérale », cf. AUBERT, *Traité*, N 606.

32 BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 191.

33 « Dans un État fédéral, l'organisation des États fédérés se caractérise par une certaine autonomie. Celle-ci n'est cependant jamais totale. Faisant partie d'un État supérieur, les États fédérés doivent, en s'organisant, respecter certains principes posés par celui-ci. Ce respect permet à son tour à l'État fédéral de garantir les institutions de ses membres », cf. MALINVERNI et *al.*, p. 63

34 La souveraineté peut se définir sur le plan interne, par l'unicité du pouvoir sur un territoire déterminé et, sur le plan externe, par l'absence de pouvoir supérieur.

un élément essentiel du fédéralisme[35]. Les mécanismes de partage de ces compétences ont été systématisés par la doctrine.

19 Selon AUBERT, il existe trois manières de répartir les compétences : les deux premières manières consistent à n'établir « qu'une liste exhaustive, pour l'une des collectivités, renvoyant à l'autre, […] toutes les compétences qui n'y sont pas mentionnées »[36]. Concernant la dernière manière, elle permet à la Constitution d'énumérer limitativement les compétences centrales ; le reste de compétences appartiendront aux collectivités locales[37]. Deux solutions différentes s'offrent aux États fédéraux d'après GONIN : « soit la Constitution nationale liste les compétences revenant aux autorités politiques et précise clairement à quel niveau revient quelle prérogative ; soit elle prévoit une règle générale définissant quel échelon est compétent lorsqu'une tâche n'est pas mentionnée par la Constitution ou qu'elle n'est pas dévolue à l'un ou l'autre échelon »[38].

20 Plus claire est encore l'idée de BRIDEL qui estime qu'à défaut d'imaginer toutes les tâches de l'État, et d'énumérer de manière exhaustive aussi bien les compétences qui appartiennent au niveau central que celles reconnues aux collectivités fédérées, il serait mieux pour le constituant de ne prévoir qu'une seule liste ; les autres s'en déduiront *a contrario*. Il précise ainsi qu'on aura : « d'un côté des attributions particulières, limitativement désignées, et, de l'autre côté, une compétence générale qui comprendra tout le reste »[39].

21 De ce qui précède, il ressort que les techniques de partage des compétences dans un État fédéral se rapportent à deux mécanismes : le principe d'attribution de compétences qui consiste en l'énumération, dans la Constitution, des matières qui relèvent de la compétence de l'une des collectivités, et la clause générale de compétences selon laquelle toutes les autres matières qui ne figurent pas sur la liste de celles attribuées relèvent de l'autre collectivité.

b. Cas de la Suisse

22 Pour ce qui est de la Suisse, la répartition des compétences obéit à deux mécanismes : le système des compétences d'attribution en faveur de la Confédération d'une part et, d'autre part, la compétence générale résiduelle au bénéfice des

35 CR Cst.-MARTENET, art. 1, N 13.

36 AUBERT, *Traité,* N 608.

37 AUBERT, *Traité,* N 610. Parmi les États utilisant cette dernière technique, on peut citer les États Unis (X[e] amendement), la Suisse (art. 3 Cst. féd.), l'Allemagne (art. 30 de la Loi fondamentale de Bonn).

38 GONIN, *Droit constitutionnel suisse,* N 1202.

39 BRIDEL, *Précis I,* N 66.

cantons. Le principe de subsidiarité[40], souvent évoqué comme système de répartition des compétences, n'en est pas un, car il intervient généralement après qu'une répartition globale des compétences ait été effectuée[41]. C'est un principe qui est mobilisé en second lieu lorsque les compétences entre les États fédérés et l'État fédéral ont été déjà réparties. D'ailleurs, l'art. 5*a* Cst. féd[42]., sur la subsidiarité, a été introduit à l'occasion d'une importante révision constitutionnelle acceptée par votation populaire en 2004 et entrée en vigueur en 2008. Il s'agit de ce qui est appelé Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches (RPT) entre la Confédération et les cantons[43]. C'est une innovation dont le but est de rétablir un équilibre plus juste entre cantons à fort ou à faible potentiel de ressources[44].

En effet, la Confédération n'est en principe compétente que sur les matières qui lui sont confiées expressément. En d'autres termes, elle ne dispose que de compétences d'attribution qui sont explicitement énumérées par la Constitution fédérale[45]. Néanmoins, elle bénéficie de compétences dites tacites qui ne sont pas explicitement prévues. Il s'agit des compétences inhérentes, c'est-à-dire celles qui reviennent naturellement au niveau fédéral, de par son essence même ; et de compétences implicites, qui se rattachent à l'exercice d'une autre compétence[46]. 23

Tout compte fait, les compétences fédérales peuvent être regroupées en trois, voire en quatre[47], typologies : les compétences exclusives, concurrentes et parallèles. Les compétences exclusives sont celles qui, en principe, reviennent uniquement à la Confédération et ne laissent plus de place pour une quelconque législation cantonale dans le domaine en question. Elles ne donnent lieu à aucune concurrence possible entre cantons et Confédération. Les compétences 24

40 Dans ce sens, à la question de savoir si le principe de subsidiarité constitue une clé de répartition des compétences entre la Confédération et les cantons, MARTENET relève que ce principe équivaut plutôt à un principe orientant l'activité étatique, notamment celle du législateur fédéral. Lire CR Cst.-MARTENET, art. 3, N 26.

41 VIGUIER, *La décentralisation territoriale*, N 89.

42 L'art. 5*a* Cst. féd. dispose : « l'attribution et l'accomplissement des tâches étatiques se fondent sur le principe de subsidiarité ».

43 FF 2002 2155.

44 LAUVAUX/DIVELLEC, *Les grandes démocraties*, N 109.

45 Cf. art. 42 al. 1 Cst. féd.

46 CR Cst.-MARTENET, art. 3, N 19 ; ATF 130 I 156 du 21 avril 2004, consid. 2.5. « L'attribution d'une compétence ne doit pas nécessairement être expresse. Elle peut aussi être implicite : la Confédération a toutes les compétences qu'elle peut fonder sur une interprétation non pas littérale, mais raisonnable, de la Constitution », cf. PC Cst-AUBERT, art. 42, N 5.

47 Il se trouve qu'une partie de la doctrine « opère une distinction entre quatre types de compétences : les compétences exclusives, concurrentes limitées aux principes, concurrentes non limitées, et enfin compétences admettant par leur nature, des compétences parallèles », voy. dans ce sens LAUVAUX/DIVELLEC, *Les grandes démocraties*, N 109 bis.

concurrentes sont celles qui peuvent être exercées aussi bien par les cantons que par le niveau fédéral. Les compétences parallèles permettent la coexistence entre les compétences fédérales et celles cantonales dans un domaine déterminé[48].

25 Concernant les cantons, ils jouissent d'une compétence générale résiduelle, c'est-à-dire que toutes les matières non listées au profit de la Confédération ressortissent de leur compétence. Précisément, ils exercent toutes les compétences qui ne sont pas déléguées à la Confédération[49]. Le principe de clause générale de compétence, institué par les art. 3 *in fine*[50] et 42[51] Cst. féd. au profit des cantons, leur permet de conserver l'ensemble des compétences que la Constitution n'attribue pas à la Confédération. Il s'agit « des compétences propres des cantons, celles qui leur appartient de par le système de répartition retenu par la Constitution »[52]. Les cantons constituent ainsi des collectivités publiques autonomes, libres dans leur organisation et la mise en œuvre de leurs compétences. Dans ce cadre, leur autonomie reconnue expressément par la Constitution fédérale[53], représente un aspect essentiel de la souveraineté qui est prévue à l'art. 3 de ladite Constitution. Le respect de cette autonomie est également garanti par l'art. 47 al. 2 Cst. féd selon lequel « la Confédération laisse aux cantons suffisamment de tâches propres et respecte leur autonomie d'organisation ».

26 Pour ce qui est de la commune, elle constitue, avec la création de l'État fédéral suisse, le premier niveau de la structure étatique aux côtés des cantons et de la Confédération qui représentent les deux autres niveaux[54]. Les communes sont des collectivités publiques régies par le droit cantonal et bénéficiant d'une autonomie garantie par la Constitution[55]. Étant à la fois « un mode de décentralisation politique et administrative »[56], les communes disposent d'une compétence

48 Pour une analyse détaillée des typologies des compétences fédérales, lire CR Cst.-MARTENET, art. 3, N 47 ss ; GONIN, *Droit constitutionnel suisse*, pp. 428 à 430.

49 Lire art. 3 Cst. féd., *in fine.*

50 L'art. 3 Cst. féd. dispose que « les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération ».

51 L'art. 42 Cst. féd. prévoit que « la Confédération accomplit les tâches que lui attribue la Constitution ».

52 MALINVERNI et *al.*, *Droit constitutionnel suisse I*, pp. 380-381.

53 Art. 47 al. 1 Cst. féd.

54 BELLANGER, *Communes et villes*, p. 753.

55 L'autonomie des communes est prévue et garantie par l'art. 50 Cst. féd. qui dispose que « l'autonomie communale est garantie dans les limites fixées par le droit cantonal ».

56 CR Cst.-THEVENAZ, art. 50, N 4. Il convient de souligner, avec certains auteurs, que « les communes [sont] dotées de larges attributions, jouant un rôle essentiel dans le système de démocratie suisse et entretenant des rapports privilégiés avec le canton », cf. LAUVAUX/DIVELLEC, *Les grandes démocraties*, N 109.

générale résiduelle par rapport aux cantons, comme ces derniers la possèdent à l'égard de la Confédération. Concrètement, elles exercent toutes les compétences qui n'ont pas été attribuées de manière expresse au niveau cantonal ou fédéral.

Cependant, ce sont les cantons qui, dans leurs Constitutions et dans leurs législations, définissent l'étendue et la marge de manœuvre dont disposent les communes dans l'exercice et la mise en œuvre de leurs compétences. Par conséquent, lesdites communes ont un statut très différent d'un canton à un autre, soit du fait des considérations historiques ou en raison de la situation géographique du canton[57]. C'est dire que même si les communes sont dotées de larges attributions, il n'en demeure pas moins que ce sont les cantons qui détiennent la compétence dans le domaine de la législation communale[58]. En somme, la question de partage des compétences dans un État fédéral, à l'instar de la Confédération helvétique, revêt une importance majeure, notamment dans le domaine fiscal. 27

c. En matière fiscale

Parmi les compétences que se donne l'État fédéral, figurent celles de lever des impôts afin de ne pas dépendre des versements des États membres. Au même titre que la répartition des autres domaines de compétences, le fédéralisme est aussi présent en matière fiscale[59]. On parle dans ce cas de fédéralisme fiscal[60] qui est en réalité une décentralisation fiscale consistant à conférer une partie plus ou moins importante du pouvoir fiscal à des collectivités fédérées. Cette décentralisation est une caractéristique importante et majeure du système fiscal suisse dans la mesure où « la Constitution fédérale accorde aux gouvernements 28

---

57 BELLANGER, *Communes et villes*, p. 753. À titre d'illustration, « [l]'autonomie des communes a toujours été très développée dans des régions qui, comme les Grisons et le Valais, connaissent une structure fédérale ; elle est en revanche sensiblement moins développée dans un canton très centralisé comme Genève », lire dans ce sens BELLANGER, *Communes et villes*, p. 753 ss.

58 LAUVAUX/DIVELLEC, *Les grandes démocraties*, N 109.

59 GONIN, *Droit constitutionnel suisse*, N 1045.

60 La théorie du fédéralisme fiscal a pour objet d'étude le partage des compétences et des ressources budgétaires entre niveaux de pouvoir dans un État fédéral : https://www.cairn.info/le-federalisme-fiscal--9782804148904-page-11.htm (consulté le 7/07/2023). Selon HERTZOG, « l'expression fédéralisme fiscal est d'abord apparue chez les économistes qui analysaient le partage complexe de la production de biens collectifs et de leur financement dans l'État fédéral et cherchaient à y déterminer les conditions de l'optimum économique. Elle reste essentiellement utilisée dans le langage économique. Les juristes ont, eux, recouru à la théorie du fédéralisme financier pour dépeindre l'armature financière des États fédéraux […] », voir HERTZOG, *Le système financier local en France*, p. 615.

sous-nationaux, les cantons et les communes, un fort pouvoir fiscal qui fait de la Suisse l'un des pays de l'OCDE où ce pouvoir est le plus décentralisé »[61].

29 En effet, les domaines de compétences financières de la Confédération sont limitativement énumérés dans la Constitution (art. 126 à 135). Tous les autres domaines en matière financière qui n'y sont pas attribués à la Confédération reviennent aux cantons. Le pouvoir des communes de prélever des impôts est encadré par le droit cantonal. Elles disposent ainsi d'une compétence « dérivée par rapport à celle, propre, réservée aux autorités cantonales par l'art. 3 Cst. féd. »[62]. En d'autres termes, les droits des communes en matière fiscale sont en général déterminés par les cantons et peuvent fortement varier d'un canton à l'autre[63]. Dans ce cadre, chaque canton détermine la marge de manœuvre de ses communes dans le domaine fiscal. Ici, ce sont des règles propres au fédéralisme qui doivent être prises en compte en matière fiscale.

30 Tout compte fait, le domaine fiscal est soumis à l'exigence posée à l'art. 3 Cst. féd. Ainsi, la compétence fiscale de la Confédération doit être clairement prévue par le texte constitutionnel et les autres collectivités, cantons et communes, sont aussi habilitées à instituer des impôts. Cependant, on observe une imbrication[64] des règles fédérales et cantonales (voire communales) qui régissent les impôts, entrainant ainsi « une répartition complexe »[65] des compétences fiscales en droit suisse. La situation dans un État unitaire se présente différemment.

3. Le partage des compétences dans un État unitaire décentralisé

a. En général

31 Les processus démocratiques enclenchés à la faveur de la chute du mur de Berlin ont conduit certains États africains à opter pour la décentralisation comme nouveau mode de gestion de l'État[66]. De manière générale, la décentralisation

61 LARS/REULIER, *Le fédéralisme financier en Suisse*, p. 352.

62 MALINVERNI et *al.*, *Droit constitutionnel suisse I*, p. 460.

63 WEBER et *al.*, *Les finances publiques d'un État fédératif,* p. 210.

64 Cette imbrication peut se situer au niveau de la taxation et la perception de l'impôt fédéral direct, de l'interdiction de la double imposition par les cantons, de l'harmonisation fiscale, etc.

65 MALINVERNI et *al.*, *Droit constitutionnel suisse I*, p. 432.

66 La décentralisation avait pour but, dans certains pays africains, de faire face à des graves crises institutionnelles. Ensuite, il s'agissait, dans d'autres États, de prendre en compte le pluralisme politique qui induit une plus grande participation des différentes forces sociales à la gestion des affaires publiques ; d'où la multiplication et la diversification des espaces d'exercice du

constitue une technique d'organisation administrative par laquelle l'on transfère des compétences à des organes locaux élus, ayant une personnalité juridique, jouissant d'autonomie financière et administrative.

Sur le plan juridique, la décentralisation consiste à conférer des compétences de l'État central vers d'autres personnes morales de droit public. Elle constitue un procédé visant à confier des fonctions administratives et financières à des personnes morales autres que l'État. Elle revêt une double forme[67]. D'une part, la décentralisation peut être fonctionnelle (encore appelée décentralisation par service ou technique) en ce qu'elle consiste à déléguer des compétences propres de l'État à des personnes publiques spécialisées, généralement des établissements publics, chargés de gérer un service public. D'autre part, elle peut être territoriale ou géographique lorsqu'elle vise le transfert des compétences propres de l'État aux collectivités territoriales, c'est-à-dire à des entités administrées par des autorités locales élues au suffrage universel[68]. Dans ce cadre, des pouvoirs administratifs et financiers sont conférés à ces autorités locales, qui sont des personnes morales de droit public, dans le but de gérer les affaires d'intérêt local. Les compétences ainsi transférées à ces collectivités s'exercent dans le domaine économique, social, sanitaire, culturel, sportif. 32

Toutefois, l'exercice des compétences transférées est tributaire des moyens dont disposent ces collectivités, c'est-à-dire de leur capacité à mobiliser des ressources adéquates. Il existe ainsi un lien étroit entre la décentralisation et le pouvoir financier des collectivités locales. Les ressources financières constituent en effet la condition *sine qua non* de réalisation de la décentralisation. Celle-ci ne peut être effective que si les collectivités territoriales disposent des moyens nécessaires pour financer le développement local[69]. C'est l'épineuse question de financement des entités *infra*-étatiques dans un État unitaire décentralisé. 33

Outre les concours financiers de l'État, les recettes fiscales demeurent la source de revenus la plus importante des collectivités locales. Mais la problématique de la répartition des compétences en matière de fiscalité entre le niveau central 34

jeu pluriel. Enfin, elle s'expliquait, dans de nombreux pays, par l'inefficacité de l'État central à fournir les services sociaux de base aux populations, lire dans ce sens HOCHET et *al.*, *Livre blanc de la décentralisation financière*, p. 5, (spéc., note de bas de page).

67 Il s'agit d'une *Summa divisio* entre la décentralisation horizontale (géographique) et la décentralisation verticale (fonctionnelle ou technique ou par service), cf. YAOUBA, *Réflexions sur la dualité de la décentralisation*, p. 2367.

68 DE MONTALIVET, *L'État unitaire français,* p. 131.

69 MONGBAT/DJODA, *Recherche sur le pouvoir budgétaire*, p. 2205.

et ces collectivités est une préoccupation majeure et permanente dans les rapports État central-collectivités autonomes dans les pays africains en général et au Cameroun en particulier.

b. Au Cameroun

35 Le Cameroun a choisi la décentralisation[70] comme technique de son organisation administrative et cadre clé de promotion et d'accélération du développement, de la démocratie et de la bonne gouvernance au niveau local[71]. L'option d'une décentralisation politique ou supra législative a ainsi été écartée. C'est la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 qui institue la décentralisation en faisant du Cameroun un « État unitaire décentralisé »[72]. Cet acte du constituant constitue « sans doute la source des sources de la décentralisation au Cameroun »[73]. Le prolongement de cette base constitutionnelle s'est effectué par le législateur à travers les lois de 2004 dites lois de la décentralisation[74] et de 2019 portant Code général des CTD.

36 Cela étant dit, la décentralisation en droit camerounais est duale. Elle est administrative et financière. Si la première forme connaît des avancées, est consacrée et consolidée sur le plan normatif par la Constitution et les textes législatifs et réglementaires, et au niveau institutionnel à travers une kyrielle d'institutions

70 L'option pour la décentralisation est « une solution de compromis qui renvoie dos-à-dos les tenants du fédéralisme et ceux de l'État unitaire centralisé », voir GUIMDO, *Les bases constitutionnelles de la décentralisation*, p. 82.

71 L'art. 47 de la loi n° 2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des CTD.

72 Art. 1er al. 2 Cst. Mais en réalité, l'ancrage constitutionnel de la décentralisation au Cameroun ne date pas de 1996. « L'histoire constitutionnelle du Cameroun enseigne que la constitutionnalisation de la décentralisation en 1996 n'est pas une opération nouvelle. Le constituant avait inséré, pour la première fois, dans le texte constitutionnel du 4 mars 1960, en son art. 46, une disposition qui faisait des provinces et des communes des « collectivités locales de l'État du Cameroun ». Celles-ci devaient s'administrer librement par des conseils élus, être dotées de la personnalité morale et jouir de l'autonomie financière », lire GUIMDO, *Les bases constitutionnelles de la décentralisation*, p. 81.

73 MONGBAT/DJODA, *Recherche sur le pouvoir budgétaire*, p. 2204.

74 Il s'agit notamment des lois n° 2004/017, n° 2004/018, n° 2004/019 du 22 juillet 2004 respectivement portant orientation de la décentralisation, fixant les règles applicables aux communes et fixant les règles applicables aux régions. Cependant ce cadre juridique a été rénové par l'adoption de la loi n° 2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des CTD, abrogeant ainsi les dispositions antérieures contraires des lois de 2004 et du Régime financier des CTD.

centrales[75] et locales[76], la seconde composante reste ambivalente et très limitée. Cette ambivalence et cette limitation procèdent principalement de l'absence d'un véritable pouvoir fiscal reconnu aux collectivités locales. En d'autres termes, l'autonomie des collectivités locales s'avère réelle en matière administrative mais relative sur le plan financier. Cela va de soi puisque la forme de l'État limite cette autonomie[77].

c. Dans le domaine fiscal

Reconnue comme étant une avancée substantielle de la révision constitutionnelle de 1996, la décentralisation est sans conteste inséparable d'implications financières en général, et fiscales en particulier[78]. De ce fait, son cadre juridique pose, d'une part, l'exigence de faire accompagner tout transfert de compétence par des ressources nécessaires et, d'autre part, précise la nature de ces ressources, à savoir la fiscalité et/ou les dotations[79]. La fiscalité locale constitue en principe l'élément le plus important des budgets des collectivités locales. L'autonomie de ces dernières se trouve intimement liée au pouvoir fiscal qui leur est transféré par l'État central. Étant le pourvoyeur essentiel des ressources des entités publiques, l'impôt constitue de toute évidence une question primordiale au niveau local. 37

Les collectivités locales bénéficient d'une fiscalité propre par rapport à la fiscalité étatique[80]. La loi n° 2024/020 du 23 décembre 2024 portant fiscalité locale au Cameroun détermine dans ce sens les impôts, taxes et redevances institués au profit de ces collectivités. Néanmoins, l'étendue du pouvoir des collectivités *infra*-étatiques en matière de fiscalité au sein d'un État unitaire décentralisé est 38

75 Parmi les institutions centrales de la décentralisation, on peut citer, entre autres, le Ministère de la décentralisation et du développement local (MINDDEVEL), le Conseil national de la décentralisation (CND), le Comité national des finances locales (CONAFIL), etc.

76 Au niveau local, on peut évoquer, entre autres, le Programme national du développement participatif (PNDP), les Communes et villes unies du Cameroun (CVUC), le Fonds spécial d'équipement et d'intervention intercommunale (FEICOM).

77 MONGBAT/DJODA, *Recherche sur le pouvoir budgétaire*, p. 2204.

78 NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. iv.

79 L'art. 12 du CGCTD dispose que « les ressources nécessaires à l'exercice par les collectivités territoriales de leurs compétences leur sont dévolues soit par transfert de fiscalité, soit par dotations, soit par les deux à la fois ».

80 « La répartition de la fiscalité est une question de consensus entre le souci de préserver l'hégémonie de l'État et la nécessité de rationnaliser l'action de l'État à travers la décentralisation », cf. TAKA EBONG, *Le transfert des ressources financières aux communes*, p. 161.

restreinte[81], comparativement au pouvoir fiscal reconnu aux entités fédérées dans un État fédéral. Comme on le verra plus loin, les compétences fiscales dévolues aux collectivités locales par l'État restent non seulement très limitées dans leur étendue, mais surtout ambiguës et imprécises sur le plan formel et matériel[82].

39 En tout état de cause, si les collectivités locales peuvent, comme l'État, recourir à l'impôt pour financer leurs dépenses, elles n'ont aucune compétence en termes de création de l'impôt. Cette étude visant à comparer la répartition des compétences normatives et d'exécution en matière fiscale en droit suisse et camerounais permet de mieux expliciter cette affirmation. Il convient de définir au préalable certains concepts clés de notre sujet.

B. Précisions terminologiques

1. Remarques introductives

40 Il est toujours recommandé de définir les différents termes afin de bien en appréhender la teneur. À cet égard, il convient de clarifier les notions et concepts fondamentaux de notre sujet et de les délimiter : « répartition », « compétences fiscales », « État », « collectivités *infra*-étatiques ». En effet, ces termes prennent une signification particulière dans la présente étude.

2. Le terme « répartition »

41 Selon le *Larousse*, répartir est défini comme « partager, distribuer selon certaines règles »[83]. Répartir peut aussi avoir le sens de partager quelque chose entre des gens d'après certaines conventions, certaines règles[84]. Mais très souvent, le terme répartition désigne l'opération qui consiste à répartir quelque

81 La logique d'un État unitaire se fonde sur le fait que, « historiquement, la fiscalité, en s'établissant comme la composante d'un pouvoir universel, a permis la construction des États les plus solides […] » ; et qu'en la matière, la question est de savoir « s'il est judicieux de conférer un pouvoir fiscal étendu aux collectivités territoriales sachant que tout pouvoir fiscal concurrent à celui de l'État est susceptible de provoquer l'éclatement de ce dernier en de multiples féodalités », cf. BOUVIER, *Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales*, p. 55.

82 YAOUBA, *Réflexions sur la dualité de la décentralisation, Passim.*

83 *Larousse Poche*, p. 700.

84 https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/r%C3%A9partir/68328 (consulté 04/8/2022).

chose[85] ; la manière dont une chose est répartie : répartition de la richesse nationale ; répartition géographique d'une espèce par exemple. On parle également de « distribution », de « partage », de « péréquation », etc.

La répartition peut ainsi être appréhendée sous un double angle, général et spécifique. Sur le plan général, elle signifie l'action de répartir ou le résultat de cette action. C'est une opération qui consiste à diviser un ensemble en plusieurs parties afin de distribuer celles-ci entre plusieurs intéressés de manière à en diviser la charge ou le profit. Cela peut renvoyer dans ce cas aux termes « attribution », « distribution ». Sur un plan spécifique, la répartition consiste en la distribution d'une masse de biens entre les ayants droit ou d'une dette entre ceux qui doivent la supporter[86]. On parle par exemple de la répartition d'une dette de succession entre les héritiers du défunt. Le mot « partage » est aussi utilisé dans ce cadre. 42

En matière de sécurité sociale, la répartition est un « système consistant à utiliser, chaque année, les contributions des participants en activité pour verser des allocations aux personnes à la retraite ; et que dans ce système, les cotisations des actifs financent les pensions des inactifs »[87]. Toujours dans ce même domaine, le mot répartition est un « système de financement des institutions de sécurité sociale, en particulier du régime de retraites, dans lequel, par opposition au système de capitalisation, les prestations servies aux membres inactifs du groupe ne sont que le produit de la division des cotisations versées par les membres actifs de celui-ci »[88]. Le concept de répartition est également employé dans d'autres domaines, notamment en droit électoral (répartition des sièges p.ex.). 43

Dans le domaine fiscal qui nous intéresse ici, la répartition fait référence à l'impôt dont une collectivité publique fixe impérativement le produit, qui est ensuite partagé entre les contribuables[89]. L'expression « répartition de l'impôt » implique « le choix des procédés, des règles juridiques permettant de calculer l'impôt dû, lesquelles se trouvent au cœur des politiques fiscales interventionnistes »[90]. Ces politiques « se déploient dans la mise en œuvre de mécanismes de calcul permettant d'exploiter au mieux les capacités contributives des différentes assiettes (revenu, capital, dépense) en deux options fondamentales : 44

85 *Le Petit Robert,* https://dictionnaire.lerobert.com/definition/repartition (consulté le 04/4/2024).

86 CORNU, *Vocabulaire juridique,* p. 897.

87 GUICHARD/DEBARD (dir.), *Lexique des termes juridiques,* p. 811.

88 CORNU, *Vocabulaire juridique,* p. 898.

89 CORNU, *Vocabulaire juridique,* p. 898.

90 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 811.

d'une part, le choix entre la discrimination et l'uniformité, d'autre part le choix entre impôt réel et impôt personnel »[91].

45 La répartition sera donc envisagée, dans le cadre de ce travail, comme étant le partage des compétences fiscales entre les différentes entités publiques, à savoir l'État et ses collectivités composantes. C'est une notion qui sera employée pour désigner non seulement des techniques et mécanismes juridiques d'attribution de compétences de législation fiscale, mais également pour identifier le pouvoir et la marge de manœuvre de chaque collectivité dans la mise en œuvre desdites compétences.

3. Le concept « compétence »

a. En général

46 La compétence est un terme qui peut être saisi suivant des acceptions les plus nombreuses et les plus diverses. Ce concept est polysémique et peut prendre, selon les disciplines, des significations variées. Elle est si diversement appréhendée qu'il est toujours nécessaire de circonscrire sa signification en fonction des domaines ou des institutions. Etymologiquement, compétence vient du latin *« competentia »,* qui veut dire « convenir à ». Elle est communément comprise comme étant la connaissance approfondie, l'habileté reconnue à une personne qui lui confère le droit de juger ou de décider en certaines matières[92]. C'est « l'aptitude à accomplir une action déterminée »[93]. On parle aussi de *capacité, de qualité.* À titre d'exemple : faire appel aux compétences d'une personne, avoir des compétences sur un sujet, la compétence d'expert ou de spécialiste. Les expressions telles que *« cela n'entre pas dans mes compétences ; ce n'est pas de sa compétence » ;* ou alors *« hors de sa compétence ; sortir de sa compétence »* sont aussi employées pour signifier aller au-delà de ses pouvoirs ou de ses capacités.

b. Dans le domaine du fédéralisme

47 Dans le cadre du fédéralisme, le mot « compétence » s'assimile à d'autres expressions telles que « activité », « tâche », « attribution », « puissance ». En effet, le sens de ce concept est équivoque et son emploi n'est pas universel.

91 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 811.

92 *Le Grand Robert*, https://grandrobert.lerobert.com/robert.asp (consulté le 04/4/2024).

93 FETTWEIS, *Précis II,* p. 1

D'après BEAUD, s'il est plus facile de donner un sens commun du mot compétence en droit continental européen[94], ce n'est pas le cas lorsqu'on convoque le concept en anglais. Dans la littérature juridique anglaise, on se serait attendu au mot *compétence.* Mais le terme dont le sens est plus proche de « compétence » est plutôt *juridiction* lorsqu'on parle du juge ou de la compétence de l'État. Par contre, pour évoquer le partage des compétences, les auteurs anglais utilisent les expressions *powers,* ou *responsibilty*[95]. En bref, le terme compétence a un caractère large et extensif.

Certains auteurs entendent le concept de compétence soit comme une fonction de l'État au sens du pouvoir, soit alors l'objet de l'action du pouvoir[96]. Une autre partie de la doctrine conçoit la répartition des compétences ou le partage des pouvoirs au sens de fonctions juridiques de l'État ; d'où la classification en compétence législative, compétence exécutive (administrative et gouvernementale), compétence juridictionnelle[97]. En matière de répartition, la compétence peut être exclusive, c'est-à-dire que l'organe désigné peut seul agir, à l'exclusion de tous les autres[98]. La compétence peut également être concurrente lorsque plusieurs organes peuvent agir pour une question donnée. D'autres variantes de compétences existent également dans un État fédéral. Il s'agit de compétence d'harmonisation, de compétence d'attribution, de compétence résiduelle ou déléguée, de compétence dérivée, de compétence subsidiaire. 48

c. Le concept de compétence sur le plan juridique

En droit, une confusion est souvent faite entre ce terme et les autres notions présentées comme synonymes : *pouvoir, capacité, qualité,* voire *souveraineté*. Mais la compétence est « essentiellement une notion fonctionnelle, qui permet, lorsque plusieurs organes sont investis d'un pouvoir identique, de désigner celui qui l'exerce concrètement »[99]. Le choix de cet organe se fonde sur des critères 49

94 « Il est assez aisé de repérer un champ sémantique commun dans le droit continental européen, puisque ce que le juriste français appelle *« compétence »*, l'allemand le dénomme *« Zuständigkeit »*, l'italien *« competenza »* ou encore l'espagnol *« competencia »*. En revanche, les difficultés apparaissent lorsqu'on examine la langue anglaise », cf. BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 186.

95 BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 202.

96 BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 203.

97 BRIDEL, *Précis I,* N 75.

98 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 247 ss.

99 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 247. Il convient de préciser, dans ce sens, que pour un État fédéral, « la compétence ne fait que déterminer les contours et les frontières de l'action du pouvoir fédéral et des instances fédérées. Comme toute compétence, elle suppose une pluralité de personnes susceptibles d'exercer le même pouvoir et le

divers : substantiels, géographiques, chronologiques, etc. Et en fonction de ces critères, l'on peut être en présence d'une compétence matérielle *(rationae materiae)* ou d'une compétence territoriale *(rationae loci)*, ou encore d'une compétence temporelle *(rationae temporis)*. De ce point de vue, la compétence renvoie à « l'aptitude reconnue légalement à une autorité publique de faire tel ou tel acte dans les conditions déterminées »[100].

50 Spécifiquement en droit administratif, la compétence peut être envisagée en un titre juridique permettant à une autorité de créer ou de modifier le droit ; une faculté d'émettre des actes juridiques qui créent du droit. Ainsi, la compétence d'une autorité peut s'apprécier du point de vue matériel, qui concerne le domaine d'intervention ; ou temporel, c'est-à-dire que cette autorité n'est compétente qu'entre la prise de ses fonctions et leurs cessations. Son agissement en dehors de cet intervalle est qualifié d'incompétence. La compétence peut aussi être lue sous un angle territorial, exigeant dans ce cas que la décision doit être prise dans un espace géographique précis.

51 En outre, une distinction est souvent faite entre la compétence *discrétionnaire* et la compétence *liée* d'une autorité. On dit qu'il y a compétence discrétionnaire lorsqu'une autorité administrative, en présence d'une situation donnée, dispose de la faculté d'agir dans un sens ou dans un autre. En d'autres termes, l'autorité agit librement, sans que la conduite à tenir lui soit imposée par une autorité ou par le droit. La compétence liée, quant à elle, concerne les cas pour lesquels une autorité administrative est tenue, par une règle de droit, et lorsque certaines conditions sont réunies, de prendre une décision.

52 En droit international privé, on parle souvent de compétence directe[101] par opposition à la compétence indirecte pour les juridictions, ainsi que de compétence exclusive[102], de compétence générale ou internationale[103], ou encore de compétence interne d'un État. En droit interne, on rencontre parfois l'expression «

droit intervient pour prévenir le conflit de compétences en attribuant à chacune des instances en cause un domaine d'action […] », cf. BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, pp. 204-205.

100 *Le Grand Robert*, https://grandrobert.lerobert.com/robert.asp (consulté le 04 avril 2024).

101 C'est la vocation des tribunaux d'un État à être saisis d'un litige représentant un caractère international, cf. CORNU, *Vocabulaire juridique*, p. 214.

102 La compétence exclusive renvoie à la compétence internationale d'un État lorsqu'elle est considérée comme mettant obstacle à la reconnaissance de tout jugement qui serait rendu dans un autre État sur le même litige, lire, CORNU, *Vocabulaire juridique*, p. 213.

103 La compétence internationale, par opposition à la compétence interne ou spéciale, est la vocation des tribunaux d'un État pris dans leur ensemble pour connaître un litige présentant des liens avec plusieurs États.

compétence de la compétence » pour un État, c'est-à-dire « le pouvoir de déterminer les matières de sa propre compétence »[104].

Le droit international public quant à lui utilise les expressions *compétence nationale*[105] et *compétence personnelle.* Cette dernière renvoie au pouvoir juridique résultant du lien qui unit l'État à ses nationaux et le rendant apte à régir leur statut, où qu'ils soient situés, dans la limite de la compétence territoriale des autres États. De même, on parle de *compétence territoriale* de l'État en droit international pour désigner le pouvoir juridique résultant du lien qui unit cet État à son territoire et le rendant apte à régir le statut du territoire lui-même et des êtres qui y sont situés[106]. 53

S'agissant d'une juridiction, la compétence désigne « l'ensemble des affaires, dont cette juridiction, a vocation à connaître »[107]. Dans ce cas, on oppose souvent la compétence administrative à la compétence judiciaire. Pour déterminer la compétence matérielle des cours et tribunaux, les éléments mis en avant sont liés à la nature des litiges et à l'importance économique de ceux-ci, à l'urgence de la demande ou à la qualité des parties. La compétence territoriale de ces juridictions est répartie en fonction des critères géographiques tels que le domicile des parties, le lieu de naissance de l'obligation ou de la situation de l'objet litigieux[108]. 54

Par ailleurs, il existe aussi la *compétence d'attribution* qui est l'aptitude à connaître d'une affaire, déterminée par le degré de la juridiction (juge d'appel ou de première instance), par la nature de la juridiction (commerciale) et celle des affaires (divorce, filiation). En fin de compte, on observe que le terme compétence regorge diverses significations[109] et son emploi peut conduire à une confusion tant au niveau de son sens qu'avec l'utilisation des autres notions voisines[110]. Mais qu'est-ce qui permet de caractériser et de distinguer la compétence ? 55

104 TROPER/HAMON, *Droit constitutionnel,* p. 82.

105 La Charte des Nations Unies, en son art. 2, al. 7, évoque le terme de compétence nationale pour exclure l'intervention de ses États membres dans les affaires internes d'un État.

106 CORNU, *Vocabulaire juridique,* p. 214.

107 CORNU, *Vocabulaire juridique,* p. 213.

108 FETTWEIS, *Précis II,* p. 2.

109 Le terme de compétence est attesté dans la langue française depuis la fin du XVe siècle ; il désignait alors la légitimité et l'autorité conférées aux institutions pour traiter de problèmes déterminés, voir BRONCKART/DOLZ, *La notion de compétence*, p.1 ss.

110 On relève deux notions voisines à la compétence : l'applicabilité et le pouvoir juridictionnel, ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 248.

d. Critères distinctifs du concept de compétence

56 L'un des traits qui caractérise la compétence est l'idée de *concurrence*. En effet, dans chacun de ses aspects, le concept de compétence implique une idée de choix[111]. Sa définition repose sur une approche de concurrence entre les divers organes concernés. Ainsi, les règles de compétence désignent, parmi plusieurs organes dotés des mêmes prérogatives juridiques, celui qui pourra les exercer dans un cas précis[112]. Par conséquent, la compétence représente la qualité de cet organe désigné par les règles juridiques pour exercer précisément les prérogatives en question.

57 La question de compétence intervient également en matière de pouvoir normatif[113]. En réalité, pour savoir quel organe est compétent ou dispose de pouvoir normatif dans un domaine, il est nécessaire de se baser sur des critères de répartition des compétences entre les différents organes. C'est en cela que les dispositions constitutionnelles prévoient des règles de compétence qui répartissent le pouvoir normatif entre les organes en présence. Par exemple, les art. 25 à 28 de la Constitution camerounaise constituent les règles de compétence qui répartissent le pouvoir normatif entre le Parlement et le Gouvernement. Dans la Constitution fédérale suisse, l'art. 3 représente la clé de répartition des compétences entre la Confédération et les cantons.

58 En résumé, la compétence d'une autorité ou d'un organe parmi d'autres se base sur un critère ou sur une combinaison de critères : matériel et/ou territorial. La compétence peut finalement être définie comme l'aptitude à exercer un pouvoir dans une situation définie à partir de ses caractères propres (nature, matière, localisation, etc.).

4. Le terme « fiscal »

59 Au sens générique, le mot *fiscal* renvoie à l'impôt. Mais sur le plan technique, le concept *fiscal* dépasse l'impôt au sens strict pour renvoyer aux *impositions de toutes natures*. L'impôt est souvent perçu comme un prélèvement obligatoire

111 FETTWEIS, *Précis II*, p. 2.

112 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 248 ss.

113 Le pouvoir normatif renvoie au pouvoir d'édicter des règles générales et impersonnelles, ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 249.

et contraignant qui grève le patrimoine des contribuables généralement peu nantis et qui est considéré par eux comme un instrument de leur appauvrissement[114]. Le citoyen-contribuable voit en l'impôt « un pan de l'activité publique subi comme une contrainte parce qu'il incarne l'État spoliateur, qui puise dans les poches de ses sujets un argent que ceux-ci ont péniblement gagné et dûment mérité »[115].

En effet, il n'existe pas une définition légalement établie de l'impôt. En analysant la législation camerounaise et, dans une certaine mesure, la jurisprudence qui en découle, il apparaît que ni le législateur ni le juge n'ont défini, de façon explicite, la notion d'impôt[116]. C'est la doctrine qui s'est chargée de colmater la brèche définitionnelle de ce concept. Ainsi, l'impôt est un prélèvement effectué par l'État, en vertu de son pouvoir de coercition, auprès des agents économiques, sans contrepartie et prestation directe de sa part[117]. Il est prélevé à titre définitif, sans lien avec le fonctionnement d'un service public et indépendamment de toute procédure répressive en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'État et des collectivités locales[118]. L'impôt est « la contribution versée par un particulier à une collectivité publique pour participer aux dépenses résultant des tâches générales dévolues à cette dernière […]. Il est perçu sans condition, non pas comme contrepartie d'une prestation de l'État ou d'un avantage particulier, […] »[119]. Il existe plusieurs autres définitions au sens littéraire[120] et juridique[121] du vocable impôt. 60

114 Le prélèvement de l'impôt crée et développe de façon instinctive chez les contribuables des comportements orientés vers la préservation de leurs patrimoines ou de leurs biens. Ces comportements peuvent prendre des formes hautement répréhensibles par la législation telles que des violences ou des assassinats des agents fiscaux dans certains contextes. Ils peuvent se décliner aussi en des actes consistant à fuir devant l'impôt, c'est-à-dire la fraude et l'évasion fiscale.

115 GROSCLAUDE/MARCHESSOU, *Droit fiscal général,* p.1.

116 ABENG, *Le territoire et l'impôt,* p. 8.

117 WEBER/ZARIN-NEJADAN/SCHÖNENBERGER, *Économie et finances publiques,* p. 237

118 BIENVENU/LAMBERT/VAPAILLE, *Droit fiscal,* p. 53.

119 ATF 122 I 305, 309 du 18 octobre 1996.

120 L'impôt un « prélèvement effectué d'autorité sur les ressources ou les biens des individus ou des collectivités et payé en argent pour subvenir aux dépenses d'intérêt général de l'État ou des collectivités locales », cf. PÉCHOIN/DEMAY (dir.), *Le Petit Larousse Grand Format,* p. 537.

121 L'impôt est une « prestation pécuniaire, requise autoritairement des assujettis selon leurs facultés contributives par l'État, les collectivités territoriales et certains établissements publics, à titre définitif et sans contrepartie identifiable, en vue de couvrir les charges publiques ou

61 Toutefois, les conceptions de l'impôt n'ont pas toujours fait l'unanimité au sein de la doctrine. L'acception juridique de l'impôt est très fluctuante au regard des divergences qui opposent les auteurs sur la conception et la nature de ce prélèvement obligatoire. Une approche considérait qu'il n'est qu'une atteinte au droit de propriété ; une confiscation, ou plutôt un mécanisme d'exploitation[122]. Mais d'autres conceptions plus libérales de l'impôt ont vu le jour telles que les théories de « l'impôt-assurance » et de « l'impôt-solidarité ».

62 Il faut souligner que si l'impôt *stricto sensu* a été initialement le principal instrument de financement des dépenses des États, les mutations sociales ayant engendré de multiples défis ont conduit à la création d'autres formes de recettes telles que les taxes fiscales, les impôts locaux. Ces derniers englobent également des expressions comme *contribution*[123].

63 Le terme impôt qui incluait tous les prélèvements fiscaux, ne peut aujourd'hui rendre compte efficacement du concept *fiscal,* devenu plus large et renfermant « les impositions de toutes natures »[124] ; d'où l'indispensable appréhension moderne de l'impôt. À la vérité, le terme impôt, à lui seul, « ne semble plus servir toute la réalité couverte par le terme fiscal qui met en lumière une variété de prélèvements fiscaux […] »[125]. À cet égard, l'expression *impositions de toutes natures*[126] tend sans doute à supplanter la notion d'impôt devenue, à bien des égards, peu opérante[127] ; le concept fiscal effaçant ainsi au passage le concept d'impôt.

64 À la différence de la Constitution camerounaise, restée muette sur une qualification générique des prélèvements fiscaux[128], la multiplicité de ceux-ci est désignée par la Constitution française (art. 34), la jurisprudence ainsi que la doctrine sous le vocable *d'impositions de toutes natures* qui semble mieux traduire

d'intervenir dans le domaine économique et social », cf. GUICHARD/DEBARD (dir.), *Lexique des termes juridiques,* p. 491.

122 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 30.

123 L'art. C 7 de la loi camerounaise portant fiscalité locale fait référence aux expressions « contribution des licences » et « contribution des patentes ».

124 Il s'agit de tous les prélèvements qui ne sont pas susceptibles de recevoir une autre qualification. En sont donc exclus les cotisations sociales et les prix, les emprunts et les dons, voy. HERTZOG, *Le système financier local en France*, p. 622 (spéc., note de bas de page).

125 FERMOSE, *Le juge fiscal*, p. 11.

126 L'art. 34 de la Constitution française dispose que « la loi […] fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures […] ».

127 MBOUMBA, *Les impositions de toutes natures*, p. 5.

128 FERMOSE, *Le juge fiscal*, p. 12.

la notion de *fiscal*[129]. Cependant, la détermination du contenu de ces impositions n'est pas évidente. Les impositions de toutes natures ne semblent pas être limitées à un champ d'intervention quelconque, mais poursuivent plutôt divers objectifs d'intérêt général. En outre, elles ne sont pas systématiquement soumises au principe de contribution selon ses capacités contributives ; le législateur pouvant introduire des discriminations entre contribuables pourvu que celles-ci soient justifiées par des finalités d'intérêt général ou qu'elles obéissent à des critères objectifs et rationnels[130].

Par ailleurs, bien que les « impositions de toutes natures » renvoient aux prélèvements opérés sur les patrimoines des contribuables, elles n'ont cependant pas toutes un aspect fiscal. La formulation en elle-même laisse constater qu'elles renferment des prélèvements fiscaux (impôts et taxes fiscales) et extra-fiscaux (redevances pour services rendus ou d'occupation du domaine public, taxes parafiscales et cotisations sociales, etc.). 65

Aussi, remarque-t-on une anarchie terminologique dans l'emploi de ces termes en particulier en droit français et camerounais[131]. Dans la dénomination des prélèvements, le législateur semble ne pas faire preuve d'une grande rigueur ; utilisant de manière indifférenciée les qualifications d'impôt, taxe, contribution, droits, cotisation, participation, etc., pour désigner des prélèvements qui ne renvoient pas exactement à une catégorie juridique précise. Cela crée une confusion chez les contribuables qui n'ont pas forcément des outils nécessaires pour comprendre les subtilités de chaque prélèvement. Mais c'est l'impôt et les taxes fiscales qui sont plus proches des impositions de toutes natures[132]. Les redevances 66

[129] D'abord qualifiées d'impositions quasi fiscales par une partie de la doctrine et d'impositions spécifiques ou *sui generis* par la jurisprudence, certaines de ces impositions ont été par la suite intégrées dans le domaine fiscal par la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État qui les ont qualifiées d'impositions de toutes natures, lire MBOUMBA, *Les impositions de toutes natures,* p. 5.

[130] MBOUMBA, *Les impositions de toutes natures,* p. 7.

[131] MBOUMBA, *Les impositions de toutes natures,* p. 8.

[132] La notion d'impositions de toutes natures est beaucoup plus vaste que celle de l'impôt et de la taxe fiscale. En effet, sont incluses dans la catégorie des impositions de toutes natures les impositions *sui generis* dont les traits distinctifs tranchent avec ceux de l'impôt car, pour l'essentiel, elles induisent parfois une idée de contrepartie. Elles se distinguent également des taxes fiscales dans la mesure où elles peuvent comporter une idée de contrepartie directe et individualisée alors que les taxes fiscales ne comportent pas toujours une contrepartie pour le redevable, cf. MBOUMBA, *Les impositions de toutes natures,* p. 8 et ss.

pour services rendus, les taxes parafiscales[133], les cotisations sociales[134] sont, quant à elles, à classer dans le cadre des prélèvements non fiscaux. L'impôt se distingue de ces derniers de par sa double finalité, budgétaire et interventionniste. Cependant, au Cameroun, la jurisprudence semble avoir opté pour une conception large et extensive de l'impôt, voire globaliste, en y incluant les droits de douane ainsi que les cotisations sociales[135].

67 La Constitution fédérale suisse semble également donner à l'impôt un contenu large et extensif, et désigne par ce terme certaines taxes et aussi certains droits. Toutefois, la doctrine suisse[136] emploie l'expression de *contributions publiques*[137] qui est un terme plus générique et distingue principalement trois sous-catégories : les impôts, les contributions causales et les contributions d'orientations (encore appelées contributions incitatives). Le terme contributions publiques désigne, au sens large, les prestations versées à l'État par les personnes dépendant de sa souveraineté aux fins de financer son activité[138]. En bref, la distinction est basée d'une part sur un critère de contre-prestation et, d'autre part, sur l'objectif poursuivi par la contribution publique[139].

68 En somme, le concept *fiscal* correspond désormais plus à celui « d'impositions de toutes natures » ou de « contributions publiques » qu'à la notion d'*impôt*. La définition de *fiscal,* ou celle d'imposition englobant celle de l'impôt, constitue dorénavant le terme générique et fédérateur permettant de désigner l'ensemble des prélèvements obligatoires à caractère fiscal. L'adjectif *fiscal* paraît difficile à cerner dans ses contours étant donné que « tout ce qui est impôt est fiscal par nature, mais tout ce qui est fiscal ne se réduit pas nécessairement à l'impôt *stricto sensu* »[140]. Autrement dit, si l'impôt renvoie au fiscal, le fiscal ne se résume plus à l'impôt dans sa conception classique. Le terme fiscal caractérise les

---

133 La différence entre redevance et taxe se fonde sur le rapport d'équivalence entre la somme payée et le service rendu par la personne publique. Une certaine équivalence ou corrélation est voulue entre le service rendu et le montant à payer en matière de redevance alors que l'exigence d'un tel critère d'équivalence entre le prix payé et la prestation fournie n'existe pas en ce qui concerne la taxe. La redevance se distingue aussi de la taxe par son mode de création, qui est en principe réglementaire.

134 La cotisation sociale nourrit une perspective de contrepartie, c'est-à-dire le bénéfice d'une sécurité sociale qu'offre l'État.

135 Lire dans ce sens FERMOSE, *Le juge fiscal,* p. 12.

136 OBRIST, *Introduction,* N 9 (3e éd.) *;* OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 3, N 2 *;* MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* p. 1 ss.

137 Les contributions publiques sont toutes les prestations en argent, autres que les amendes, que l'État prélève auprès des particuliers sur la base de la souveraineté qui lui est reconnue de par la Constitution ou de par la loi, cf. OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 3, N 2.

138 OBRIST, *Introduction,* p. 6, N 8 (3e éd.).

139 Lire OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 6, N 12.

140 FERMOSE, *Le juge fiscal*, p. 13.

multiples prélèvements obligatoires pour lesquels les entités publiques sont compétentes.

Il est important de relever ici que l'impôt et les finances publiques[141] sont étroitement liés, car l'impôt constitue la principale source de revenus des États. L'impôt est un moyen essentiel pour l'État de collecter des ressources afin de financer les dépenses publiques (éducation, santé, infrastructures, défense, etc.). Il assure l'équilibre budgétaire dans la mesure où les recettes fiscales influencent directement le budget de l'État. Il est ainsi nécessaire que les États adaptent leur fiscalité à leurs besoins de financements. L'orientation d'une politique fiscale influence forcément le comportement des citoyens-contribuables. S'il est incontournable pour les États de recourir à l'impôt pour couvrir leurs dépenses, ils doivent en revanche éviter d'instaurer un niveau d'imposition trop élevé pour ne pas « étouffer » la capacité entrepreneuriale des contribuables, car « trop l'impôt tue l'impôt »[142]. 69

5. La notion de « compétences fiscales »

a. Contenu de la notion « compétences fiscales »

La notion de compétence est rarement définie et étudiée dans les travaux consacrés au droit fiscal. En droit interne, la compétence fiscale est généralement confondue aux sources du droit fiscal. Celles-ci renvoient aux « modes d'élaboration des normes qui le composent, dont l'étude est calquée sur le domaine d'intervention des organes institués »[143]. Précisément, la compétence fiscale renvoie à « une habilitation des organes institués à exercer le pouvoir normatif ou le pouvoir d'exécution en matière fiscale : dans l'acte d'habilitation, pouvoir et compétence se confondent »[144]. 70

Par contre, dans la littérature de droit fiscal international, la compétence fiscale n'est pas appréhendée sous l'angle d'une habilitation, mais désigne plutôt « une délimitation par le droit international de la sphère des pouvoirs que les sujets de 71

141 Les finances publiques désignent l'ensemble des charges et des ressources de l'État ou d'une collectivité territoriale. Elles renvoient aussi à l'ensemble des règles qui sont applicables à ces charges et ressources.

142 OBRIST, *Introduction,* N 5.

143 KALLERGIS, *La compétence fiscale,* p. 1.

144 KALLERGIS, *La compétence fiscale,* p. 2. « […] Du point de vue de l'organe contrôleur, l'aspect important est celui des règles d'attribution de compétence à un organe. […] Mais peu lui importe au fond à qui est attribué le pouvoir normateur, sauf précisément dans la mesure où l'attribution à un autre organe implique et signifie que l'auteur de l'acte examiné n'avait pas le pouvoir », cf. EISEMANN, *Cours II,* p. 465.

droit international se reconnaissent »[145]. Dans ce sens, la compétence fiscale est considérée comme étant la liberté internationale de l'État en matière fiscale. Cela signifie que le droit international n'oblige pas les États à trancher leurs litiges. Mais les États, « afin de régler leurs différends fiscaux, préfèrent soit emprunter la voie diplomatique, soit adopter des solutions unilatérales pour neutraliser, dans leur ordre juridique, les effets de l'exercice du pouvoir fiscal par un autre État »[146].

72 En effet, dans l'ordre international, la compétence fiscale est le plus souvent rattachée aux expressions telles que : *juridiction fiscale* qui désigne la portée spatiale de la compétence fiscale de l'État ou du territoire concerné[147] ; *concurrence entre deux ou plusieurs compétences fiscales*[148] qui fonde le mouvement conventionnel en matière fiscale ainsi que la répartition conventionnelle du droit d'imposer[149]. D'autres expressions sont aussi employées pour désigner la compétence fiscale : *partage des compétences entre les juridictions fiscales ; répartition conventionnelle des compétences fiscales ; partage du pouvoir d'imposition ; reconnaissance d'un pouvoir d'imposer ; attribution du pouvoir d'imposition ; le droit exclusif d'imposer ;* ou encore *pouvoirs des États en matière fiscale.* Il existe donc une diversité de concepts qui font référence à la notion de compétence fiscale[150].

73 En général on parle de la compétence lorsqu'il y a existence de plusieurs acteurs susceptibles d'exercer un pouvoir identique. Autrement dit, parler de compétence implique « la reconnaissance d'une hétéronomie de l'encadrement du pouvoir fiscal de l'État »[151]. Cette pluralité d'acteurs est observable aussi bien dans les ordres juridiques internes des États qu'en droit international[152]. L'expression compétence fiscale de l'État évoque ainsi l'exercice virtuellement concurrent du pouvoir d'imposition par plusieurs collectivités politiques. Il s'agit, en d'autres termes, d'un système d'attribution de compétence dans l'ordre juridique interne et d'une concurrence entre les compétences des États en droit international[153]. Par ailleurs, le terme compétence fiscale est souvent confondu,

145 KALLERGIS, *La compétence fiscale,* p. 2.
146 KALLERGIS, *La compétence fiscale,* p. 3.
147 CASTAGNÈDE, *Précis,* p. 217.
148 GEST/TIXIER, *Droit fiscal international,* N 6.
149 CASTAGNÈDE, *Précis,* p. 27.
150 CASTAGNÈDE, *Précis,* pp. 331 ss.
151 CASTAGNÈDE, *Précis,* p. 7.
152 « Si, sur une matière donnée, tel organe n'a pas le pouvoir de statuer, c'est parce que ce pouvoir appartient à un autre organe. […] il n'est pas de matière qui soit exclue de la compétence de tout organe, […] il existe certainement un organe ayant pouvoir normateur », voy. EISEMANN, *Cours II,* p. 465.
153 KALLERGIS, *La compétence fiscale,* p. 16.

par une partie de la doctrine fiscaliste, avec d'autres concepts voisins à savoir *pouvoir fiscal* et *souveraineté fiscale,* ou encore *souveraineté territoriale de l'État*[154]. Or, il s'agit des concepts bien distincts.

b. Distinction entre compétence fiscale et souveraineté fiscale

D'après GEST et TIXIER, la souveraineté fiscale n'est qu'une variante de la souveraineté territoriale. Cette dernière signifie une absence de toute forme de subordination organique, et faisant de l'État le seul à posséder « la compétence de la compétence »[155]. La souveraineté renvoie à la qualité d'une collectivité publique qui n'a, juridiquement, pas d'autre supérieur que l'ordre juridique international et, dans l'espace où elle exerce son pouvoir, pas d'égal non plus[156]. La souveraineté fiscale n'est alors qu'une forme particulière de la souveraineté territoriale qui est un attribut de l'État et que, « l'État politiquement et fiscalement souverain peut donc exercer un pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, qui constitue une sorte de chasse gardée »[157]. 74

DE VRIES estime aussi que la souveraineté fiscale découle de la souveraineté territoriale. Selon lui, elle désigne le droit d'un État ou d'une collectivité publique de prélever des impôts ainsi que la mise en œuvre concrète de ce droit. Elle a pour objet le « pouvoir public de prélever des impôts auprès des individus soumis à la souveraineté territoriale étatique »[158]. La souveraineté territoriale, quant à elle, se rapporte au pouvoir étatique sur les personnes et les objets se trouvant sur le territoire de la collectivité publique. 75

En revanche, MAITROT distingue souveraineté territoriale (ou politique) de la souveraineté fiscale. Il estime que la souveraineté fiscale « ne désigne pas la souveraineté appliquée au droit fiscal et ne correspond pas davantage à ce que signifierait l'accolement du nom *souveraineté* et de l'adjectif *fiscal »*[159]. Ce qui veut dire que la notion de *souveraineté fiscale* ne coïncide pas au mot *souverai-* 76

---

154 « Certains auteurs détachent rarement la compétence fiscale de la souveraineté, qu'ils déclinent en *souveraineté fiscale*, ou pouvoir fiscal », lire dans ce sens KALLERGIS, *La compétence fiscale*, pp. 9-10.

155 GEST/TIXIER, *Droit fiscal international,* p. 16.

156 DE VRIES REILINGH, *Manuel,* p. 1.

157 GEST/TIXIER, *Droit fiscal international,* pp. 16-17.

158 DE VRIES REILINGH, *Manuel,* p. 2.

159 « L'on accole souvent le terme souveraineté à d'autres qualificatifs (économique, spatiale, maritime, fiscale, etc.) afin d'affirmer dans les domaines correspondant la plénitude des compétences de l'État », cf. MAITROT, *Droit fiscal de l'Union européenne,* p. 1 (spéc., note de bas de page).

neté entendu dans son sens traditionnel, auquel l'adjectif *fiscal* serait juxtaposé[160]. La souveraineté fiscale n'est pas la déclinaison de la souveraineté. L'auteur estime à cet effet que, d'un point de vue matériel, la souveraineté fiscale peut être partagée entre l'État et une autre entité, voire être transférée à cette autre entité, faisant en sorte que le titulaire de la souveraineté politique ne coïncide pas forcément avec le détenteur de la souveraineté fiscale[161].

77 Souscrivant à cette approche, GEST et TIXIER indiquent, justement, qu'une entité territoriale déterminée, bénéficiant ou non d'une souveraineté politique, est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques essentielles : d'une part une autonomie technique et, d'autre part, une exclusivité d'application dans le territoire en question[162]. Ainsi, dans les États fédéraux, les titulaires de la souveraineté [politique] et de la souveraineté fiscale sont rarement la même autorité : à l'État fédéral revient le plus souvent l'exercice de la souveraineté politique, alors que les États fédérés sont pour leur part titulaires de la souveraineté fiscale[163].

78 Quoi qu'il en soit, la souveraineté fiscale ne se confond pas nécessairement avec la souveraineté de l'État[164]. Le cas des collectivités fédérées d'un État fédéral (cantons suisses) et de certains territoires autonomes, exerçant une souveraineté fiscale sans être politiquement souverains, conforte cette posture. Cependant, souveraineté politique et souveraineté fiscale sont le plus souvent liées[165]. Dans ce cas, la souveraineté fiscale peut être basée sur certains critères, de sorte « qu'est revêtue de la souveraineté fiscale, l'autorité qui, sur un territoire déterminé, détient le pouvoir exclusif de créer un système d'impôt et de l'appliquer »[166].

79

160 MAITROT, *Souveraineté fiscale*, p. 182, N 2.

161 MAITROT, *Droit fiscal de l'Union européenne,* p. 1 (spéc., note de bas de page).

162 GEST/TIXIER, *Droit fiscal international,* pp. 15-16.

163 « Bien entendu, un tel partage des attributions n'est pas exclusif des fédérations, puisqu'il peut se rencontrer dans des structures inter-étatiques, dans des États régionaux ou dans des États unitaires, comme l'illustre le cas français », lire MAITROT, *Souveraineté fiscale*, pp. 184-185.

164 CARTOU, *Droit fiscal,* p. 14.

165 CARTOU, *Droit fiscal,* pp. 14-15.

166 CARTOU, *Droit fiscal,* p. 14. L'auteur précise que « la souveraineté fiscale, c'est d'abord le pouvoir de créer un système d'impôts sur un territoire donnée. Ce pouvoir s'applique à tous les éléments de la fiscalité : définition du contribuable, détermination des bases de l'impôt (assiette, fait générateur, évaluation), modalités du recouvrement, règlement des litiges […]. La souveraineté fiscale, c'est en second lieu, le pouvoir d'appliquer l'impôt au contribuable par l'intermédiaire des autorités compétentes, administratives ou judiciaires. Sur le territoire du « souverain fiscal », le pouvoir des autorités nationales est exclusif et la loi fiscale de l'État exclut sur ce territoire l'application de toute loi étrangère », cf. CARTOU, *Droit fiscal,* p. 14.

Contrairement aux autres auteurs, KALLERGIS s'inscrit plutôt dans une logique de négation même du concept de *souveraineté fiscale* qu'il considère se fonder sur une définition erronée de la souveraineté. Il relève que, sur le plan interne, la souveraineté représente la puissance suprême dans l'ordre juridique étatique, et d'un point de vue externe, elle s'identifie à la liberté de l'État dans l'ordre juridique international. Sur cette base, la souveraineté est une qualité qui ne saurait se décliner en des souverainetés matérielles ; et donc en souveraineté fiscale. À cet effet, étant considérée comme une qualité, la souveraineté ne s'exerce pas. L'usage par la doctrine fiscaliste des expressions « exercice de la souveraineté » ou « exercice de la souveraineté fiscale » serait inapproprié[167]. En fixant, par exemple, le régime fiscal d'un contribuable au niveau interne, l'État ne serait pas en train d'exercer sa souveraineté, mais plutôt son pouvoir dans les limites de sa compétence. De son avis, il serait plus exact de remplacer le terme de *souveraineté fiscale* par celui *d'autonomie fiscale* pour mieux qualifier des entités non étatiques qui, tout en disposant d'un pouvoir fiscal, sont subordonnées à un pouvoir duquel procède le titre de cette autonomie[168].

c. Distinction entre compétence fiscale et pouvoir fiscal

Si certaines définitions doctrinales confondent les notions de *compétence fiscale* et de *pouvoir fiscal*, d'autres distinguent les deux concepts. Dans le dernier cas de figure, MAITROT note que si la *compétence fiscale* renvoie au droit d'édicter des règles fiscales, dans les limites fixées par la Constitution et les traités internationaux, le *pouvoir fiscal*, pour sa part, correspond à la possibilité de lever l'impôt à son profit, sans forcément décider des règles qui gouvernent celui-ci[169]. Dans ce cas par exemple, à la différence des organisations communautaires qui sont susceptibles de disposer d'une compétence fiscale, les collectivités territoriales, quant à elles, ont le pouvoir fiscal[170]. 80

Dans le même sens, KALLERGIS distingue également les deux notions. Pour lui, la *compétence fiscale* fait référence à la sphère du pouvoir fiscal étatique, alors 81

167 KALLERGIS, *La compétence fiscale*, p. 13.

168 KALLERGIS, *La compétence fiscale*, p. 14.

169 MAITROT, *Souveraineté fiscale*, p. 188 (spéc., note de bas de page).

170 « C'est ainsi que la Communauté européenne dispose d'une compétence fiscale (possibilité d'harmoniser les législations fiscales nationales), mais ne possède aucun pouvoir fiscal (elle ne peut collecter aucun impôt à son profit). Au contraire, les collectivités locales françaises disposent dans une certaine mesure d'un pouvoir fiscal (elles peuvent prélever des impôts facultatifs prévus par le CGI) sans posséder la compétence correspondante (le régime de ces impôts est déterminé par l'État) », MAITROT, *Souveraineté fiscale*, p. 188, (spéc., note de bas de page).

que le *pouvoir fiscal* renvoie au contenu de l'action étatique en matière fiscale[171]. Cependant, il convient de rappeler que la distinction entre compétence et pouvoir en matière fiscale n'importe pas au sein de la doctrine anglo-saxonne où *compétence fiscale* et *pouvoir fiscal* sont confondus[172].

82 En définitive, il nous semble plus intéressant de considérer l'expression *compétences fiscales* sous un aspect normatif, relatif à la production des normes fiscales ; et sous un angle relatif à l'exécution de ces normes. Sans entrer dans la controverse doctrinale autour de ces concepts, ils seront employés de façon invariable dans cette étude, car pouvoir et compétence font toujours couple et, lorsque l'État exerce son pouvoir fiscal, il met en œuvre sa compétence fiscale. Malgré le caractère impropre de *l'expression exercice des compétences*, il ne faut pas toutefois exagérer les conséquences de ce glissement lexical[173].

d. L'approche spécifique de la notion de « compétence fiscale »

83 Dans cette étude, la notion de compétence fiscale doit être saisie dans un sens spécifique à l'ordre juridique considéré. En droit fiscal suisse, la compétence fiscale se réfère à la capacité juridique d'une collectivité publique, notamment la Confédération, les cantons ou les communes, à définir et à prélever des impôts. Elle est fondée principalement sur une répartition constitutionnelle qui détermine quels types d'impôts peuvent être prélevés et par quelle entité publique. À cet effet, la compétence fiscale est l'aptitude des différentes entités publiques à déterminer leur système d'imposition conformément au cadre juridique existant. La compétence des cantons en matière fiscale est particulièrement étendue, ce qui explique la diversité et la spécificité des systèmes fiscaux cantonaux.

84 En revanche, en droit camerounais, la notion de compétence fiscale s'inscrit dans le cadre de la décentralisation fiscale. Cette dernière elle-même ne peut se comprendre que sous le prisme de la décentralisation financière dont elle n'est qu'un élément constitutif et qu'une dimension[174]. Par décentralisation financière, on entend « la répartition des ressources publiques et l'organisation des rapports financiers entre l'État et les collectivités locales »[175]. Ces rapports englobent quatre composantes, à savoir : la définition du champ des ressources propres aux collectivités territoriales, l'identification du champ de ressources partagées entre l'État et ces dernières, le transfert des ressources nationales et

171 KALLERGIS, *La compétence fiscale,* p. 21.
172 KALLERGIS, *La compétence fiscale,* p. 21.
173 KALLERGIS, *La compétence fiscale,* p. 33.
174 BITOMO, *L'effectivité de la décentralisation fiscale,* p. 29.
175 YATTA, *Décentralisation financière en Afrique,* p. 1 ; COQUART, *La décentralisation fiscale en Afrique,* p. 127.

l'accès à l'emprunt[176]. Le Cameroun a opté pour la décentralisation fiscale qui prévoit une gestion partagée de la fiscalité entre l'État, les collectivités territoriales décentralisées et le Fonds spécial d'équipement et d'intervention intercommunal (FEICOM)[177]. En principe, l'exercice des compétences fiscales permet aux collectivités locales d'établir un régime d'imposition de la fiscalité propre dont elles bénéficient.

En définitive, la notion de compétence fiscale renvoie à l'ensemble des pouvoirs attribués à une entité (État, collectivité locale, etc.) pour établir, modifier et appliquer les règles relatives à l'imposition et à la perception des recettes fiscales. Cela implique notamment l'élaboration de la politique fiscale qui institue les types d'impôts et taxes et définit le régime juridique de leur prélèvement. Les compétences fiscales varient selon le système juridique d'un pays. Dans certains États, les collectivités locales disposent de compétences fiscales larges tandis que dans d'autres, ces prérogatives sont centralisées au niveau national. Il importe à présent de clarifier d'autres concepts. 85

6. La notion de « l'État »

a. Propos liminaires

La littérature sur l'État est assez abondante. Des plus anciennes aux plus récentes, les études consacrées à l'État abordent ses aspects historiques, philosophiques, sociologiques ; sa naissance, son évolution, les mutations qu'il subit, etc. Parmi les auteurs ayant effectué des études sur l'État, on peut évoquer JELLINEK[178], DE MALBERG[179], BEAUD[180], PICQ[181], BEHRENDT et BOUHON[182], DOAT et RIOS RODRIGUEZ[183], GONIN[184], ou encore CHEVALLIER[185]. Dans le cadre de ce travail, il n'est pas question de faire une étude de théorie de l'État, mais juste de préciser la notion de l'État dans les contextes du fédéralisme et de l'État 86

176 COQUART, *La décentralisation fiscale en Afrique,* p. 127.
177 BITOMO, *L'effectivité de la décentralisation fiscale,* p. 24.
178 JELLINEK, *L'État moderne et son droit,* p. 1 ss.
179 CARRÉ, *Contribution*, p.1 ss.
180 BEAUD, *La puissance de l'État*, p.1 ss.
181 PICQ, *Il faut aimer l'État,* p.1 ss ; *Une histoire de l'État en Europe,* p.1 ss.
182 BEHRENDT/BOUHON, *Introduction*, p.1 ss.
183 DOAT/RIOS RODRIGUEZ, *L'unité de l'État,* p.1 ss.
184 GONIN, *L'Obsolescence de l'État moderne,* p.1 ss.
185 CHEVALLIER, *L'État post-moderne*, p.1 ss.

unitaire par rapport à ses autres entités composantes. Il convient de définir ainsi ce terme sur le plan classique et d'un point de vue spécifique.

b. L'approche classique de l'État

87 De manière classique, la définition du concept « État » consiste à dégager ses éléments constitutifs, c'est-à-dire à identifier les caractéristiques dont la réunion permet d'affirmer l'existence d'un État. Ainsi, trois conditions sont nécessaires pour qu'un État existe : un territoire, une population et une puissance publique.

88 D'abord le territoire : concept fondamental pour définir l'État, il est un élément constitutif de l'État et une condition indispensable pour que l'autorité politique s'exerce efficacement[186]. Il renvoie à « l'espace géographique sur lequel l'État exerce ses compétences, c'est-à-dire qu'il produit des règles régissant les hommes et les biens qui s'y trouvent »[187]. D'après JELLINEK, le territoire est du point de vue juridique, « l'espace sur lequel le pouvoir de l'État peut déployer son activité spécifique »[188]. Le terme territoire est utilisé pour désigner l'assise spatiale sur laquelle une autorité dispose de compétences particulières[189]. Une telle approche recouvre des situations diverses, mais qui sont toujours liées, plus ou moins directement, à l'État. Dans ce sens, cela peut concerner l'espace dans lequel des collectivités *infra*-étatiques bénéficient de prérogatives spéciales. Il peut aussi s'agir de l'assise spatiale sur laquelle une autorité, étatique ou non, exerce des pouvoirs (territoires non autonomes dont le régime est organisé par la Charte des Nations Unies)[190]. Cette assise spatiale, qui peut être « minuscule ou vaste »[191], est de trois dimensions comprenant la surface terrestre, aérienne et maritime.

89 Ensuite la population : parler de l'État revient obligatoirement à l'idée de personnes soumises à un ordre juridique déterminé à l'exclusion de tout autre[192]. À cet effet, la soumission à un ordre juridique est le plus souvent la caractéristique commune de cette population. Autrement dit, même en cas d'importantes différences linguistiques, ethniques, religieuses, économiques, il ne demeure pas moins vrai que, du point de vue strictement juridique, cette population constitue la population de l'État en question. En outre, il n'y a aucune exigence quant à

186 TROPER/HAMON, *Droit constitutionnel,* p. 26.
187 TROPER/HAMON, *Droit constitutionnel*, p. 27.
188 JELLINEK, *Théorie juridique de l'État,* p. 2.
189 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 1474.
190 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 1474.
191 BEHRENDT/BOUHON, *Introduction,* p. 73.
192 BEHRENDT/BOUHON, *Introduction,* p. 73.

la taille de la population ; son ampleur peut donc varier considérablement d'un État à l'autre[193].

Enfin, outre le territoire et la population, il faut une troisième condition pour que l'État existe. Il s'agit de la puissance publique. Encore appelée souveraineté, elle consiste en un ensemble de normes auxquelles la population vivant sur un territoire est soumise. 90

Cependant, on constate que cette approche se limite à indiquer les éléments qui donnent naissance à un État, sans qu'elle ne définisse plutôt l'État lui-même. Même avec le quatrième élément ajouté par la convention de Montevideo[194] à savoir *la capacité d'entrer en relation avec les autres États*, cette définition fait l'objet de critiques. 91

c. Les autres conceptions de l'État

En plus de l'approche traditionnelle de l'État fondée sur des critères organiques (population), géographiques (territoire) et fonctionnels (institutions exerçant une autorité), il existe une conception qui considère l'État comme un processus, c'est-à-dire une construction historique[195]. Il existe également une doctrine, notamment celle de KELSEN, qui soutient que l'État n'est autre chose que l'ordre juridique, c'est-à-dire que l'État et le droit se confondent. Autrement dit, l'État et le droit ne sont qu'un seul et même phénomène désigné par deux termes différents[196]. Ainsi, il y a unité, et non dualité, de l'État et du droit. Pour KELSEN, « l'État est le droit, dont l'existence dépend de l'efficacité et de la validité des normes »[197]. Mais cette théorie est contestée par d'autres auteurs qui soutiennent le dualisme entre l'État et le droit ; ils estiment qu'il s'agit de deux entités distinctes. 92

D'autres auteurs présentent l'État comme un concept juridique en mettant en avant sa personnalité juridique et sa puissance ou souveraineté[198]. Cette approche présuppose la soumission de l'État au droit et le présente comme titulaire 93

193 BEHRENDT/BOUHON, *Introduction,* p. 72.

194 Art. 1er de la Convention sur les droits et devoirs des États.

195 PICQ, *Une histoire de l'État en Europe,* p. 23.

196 TROPER/HAMON, *Droit constitutionnel,* p. 76.

197 LAVAINE, *L'unité de l'État,* p. 45.

198 Lire BEAUD, *La puissance de l'État,* p. 9. En réalité, les controverses suscitées autour de cette notion font que « dans l'État, les uns voient, en effet, surtout des *hommes,* les autres plutôt des *règles.* Les premiers parlent d'une collectivité humaine, généralement sédentaire, où certaines personnes commandent à d'autres, qui obéissent. Tout à l'opposé, les seconds cherchent à s'abstraire des gens et des choses, et concentrent leur attention sur l'ensemble des normes

de droits et de devoirs[199]. Mais il convient de relever ici que l'État se définit comme un pouvoir suprême sur un territoire donné, celui qui n'est limité par aucun autre ; et que la limitation de son pouvoir par le droit est une autolimitation qui est ainsi la condition de la conceptualisation juridique de l'État[200]. Avec AUBERT, on dira en fin de compte que l'État se présente comme « une combinaison d'éléments de fait, tels qu'une population et territoire, et d'éléments de droit, tels qu'une organisation et un pouvoir de contrainte »[201].

94 Mais dès lors que l'État existe, il se structure en adoptant une forme de gouvernement et une forme d'organisation[202]. Évoquer la forme d'organisation de l'État renvoie à la répartition des matières entre celles qui sont régies par les normes nationales et celles qui le sont par les normes locales[203]. C'est dans cette logique que s'inscrit notre réflexion sur la répartition des compétences en matière fiscale entre l'État, collectivité publique nationale, et les collectivités *infra*-étatiques, entités locales.

95 De façon spécifique, il est question de distinguer l'État central des collectivités territoriales locales dans un État unitaire décentralisé ; et l'État fédéral des entités fédérées pour ce qui concerne la fédération. En clair, il s'agit de déterminer les compétences des organes centraux, qui s'étendent sur tout le territoire national, de celles des organes locaux dont la sphère de validité concerne seulement une partie de ce territoire.

96 En définitive, l'État dont il est question ici désigne le pouvoir central, celui dont les actes sont opposables à tous. Pour le cas de la Suisse, nous considérerons la Confédération comme l'État ; c'est-à-dire les autorités du niveau fédéral dont les actes s'appliquent à l'égard de l'ensemble du pays. Ainsi, les compétences fiscales de l'échelon fédéral sont à distinguer de celles qui reviennent aux cantons et aux communes. Concernant le cas du Cameroun, l'État renvoie aux autorités centrales qui disposent d'une compétence nationale, en comparaison aux autorités locales agissant dans le cadre des collectivités territoriales décentralisées, et dont la compétence ne se limite qu'au niveau local.

---

qui les gouvernent, leur hiérarchie, leur champ d'application. Ceux-là invoquent l'histoire, la politique, la sociologie. Ceux-ci se limitent, volontairement, à une considération juridique », lire AUBERT, *Traité,* N 510.

199 VON BÜREN, *La théorie de l'État,* p. 47.

200 VON BÜREN, *La théorie de l'État,* p. 48.

201 AUBERT, *Traité,* N 510.

202 « La forme de gouvernement est déterminée par le nombre des titulaires du pouvoir et la manière dont ils sont désignés. La forme d'organisation de l'État est la forme de l'ordre juridique de l'État, l'espace de validité territoriale de ses normes et la manière dont elles sont posées », TROPER/HAMON, *Droit constitutionnel,* p. 79.

203 TROPER/HAMON, *Droit constitutionnel,* p. 79.

7. L'expression « collectivités *infra*-étatiques »

a. Considérations générales sur les États fédérés

Dans ce travail, l'expression collectivités *infra*-étatiques[204] sera appréhendée sous un double prisme : il s'agit d'une part des États fédérés et, d'autre part, des collectivités territoriales décentralisées. Les États fédérés sont des collectivités publiques qui font partie et forment un État fédéral. Composantes de cet État, ils constituent des entités aux attributs d'État, hormis la souveraineté internationale, et disposent des organes propres qui exercent les fonctions étatiques. Plus précisément, les États fédérés sont des entités politiques qui disposent chacune d'un pouvoir exécutif, législatif et juridictionnel, s'articulant avec ceux des institutions fédérales. Dans ce sens, elles disposent et exercent des compétences propres et celles attribuées par la Constitution fédérale en fonction du système de répartition retenu dans chaque État fédéral. Cela signifie que les compétences étatiques sont réparties entre un niveau fédéral et ces collectivités politiques autonomes. 97

b. Le cas de la Suisse

En Suisse, les États fédérés prennent l'appellation de cantons. En effet, les 26 cantons suisses sont des collectivités fédérées autonomes, mais ne sont pas souveraines[205], du moins au sens du droit international. Même si l'art. 3 Cst. féd. parle de « souveraineté », il est évident que c'est pour des « raisons essentiellement historiques »[206] que l'adjectif souverain est employé ; étant donné qu'au sein d'un État fédéral, seule l'entité fédérale est en réalité souveraine. Dans ce cas, le terme approprié sur le plan juridique serait « autonomie ». Ce qui est d'ailleurs fait par l'art. 47, al. 1 Cst. féd. : « la Confédération respecte l'autonomie des cantons ». Cette autonomie a plusieurs composantes, en particulier une autonomie d'organisation, mieux une autonomie constitutionnelle[207] ; l'autono- 98

[204] Certains auteurs estiment que le terme *infra*-étatiques n'est pas approprié, en particulier dans le cadre de la diplomatie et de la coopération décentralisée. Ils préfèrent alors le terme « *d'acteurs gouvernementaux non centraux*, cf. dans ce sens VION/NEGIER, *La coopération décentralisée*, pp. 6-7. Cependant, comme une grande partie de la doctrine, nous utiliserons dans cette étude le concept « *infra*-étatique » qui semble mieux adapté pour englober à la fois les cantons suisses, les régions camerounaises et les communes dans les deux pays.

[205] CR Cst.-MARTENET, art. 3, N 13.

[206] CR Cst.-MARTENET, art. 3, N 12.

[207] CR Cst.-MARTENET, art. 47, N 20.

mie financière permettant justement aux cantons d'adopter leur propre législation fiscale[208], leur politique fiscale, leur régime financier dans le cadre fixé par la Constitution fédérale. Grâce à cette autonomie financière, les cantons ont la capacité de disposer leurs propres recettes financières afin de ne pas dépendre entièrement de la Confédération en matière de finances.

99 Concernant les communes en Suisse, autres collectivités *infra*-étatiques, elles constituent, le premier niveau de l'État fédéral aux côtés des cantons et de la Confédération qui représentent les deux autres niveaux. Elles sont un mode de décentralisation politique et administrative, et disposent d'une compétence générale résiduelle par rapport aux cantons. La commune renvoie à « une collectivité de droit public cantonal, exerçant de manière autonome des attributions générales de puissance publique sur un territoire donné et la population qui s'y trouve, sous la surveillance des autorités cantonales »[209]. Dans cette logique, l'art. 50 al. 1 Cst. féd. pose l'autonomie des communes et en garantit le respect dans les limites du droit cantonal.

c. Aperçu général sur les collectivités locales

100 Très souvent, une distinction est faite entre collectivité territoriale et collectivité locale[210]. Toutefois, l'État n'est pas évidemment qualifiable de collectivité locale[211]. D'après la doctrine, la collectivité territoriale serait plus restreinte que la collectivité locale. La première notion se caractérise à la fois par son étendue territoriale, ses attributions et son organisation. La seconde est plus large et en-

208 CR Cst.-MARTENET, art. 47, N 21.

209 CR Cst.-THÉVENAZ, art. 50, N 4.

210 On constate « qu'il existe actuellement en doctrine une tendance à dissocier les notions de collectivité territoriale locale et la collectivité locale ». Mais, « les collectivités territoriales sont très exactement les collectivités locales », voy. dans ce cas CHAPUS, *Droit administratif général*, p. 187. Dans le même sens, FAURE estime que « les discussions sur l'existence de « collectivités locales » distinctes de « collectivités territoriales » sont parfaitement spéculatives. Les deux expressions sont le plus souvent employées l'une pour l'autre dans la doctrine. Il reste, cependant, que l'expression collectivité territoriale tend à devenir la dénomination officielle dans les textes et la jurisprudence français après la révision constitutionnelle du 28 mars 2003, lire FAURE, *Le droit des collectivités territoriales*, pp. 1-2 (spéc., note de bas de page). Ainsi, le débat est désormais tranché : « n'existent constitutionnellement que les « collectivités territoriales » même si, dans le langage commun, on continuera à parler également des collectivités locales », GONOD/MELLERAY/YOLKA, *Traité de droit administratif*, p. 270.

211 CHAPUS, *Droit administratif général*, p. 187.

globe les collectivités territoriales au sens strict ainsi que les établissements publics territoriaux[212]. Toutefois, ces termes sont employés indistinctement dans la pratique tout comme l'expression collectivité décentralisée.

Pour VEDEL et DEVOLVÉ, les collectivités locales désignent des « catégories des personnes publiques décentralisées définies par le territoire auquel elles correspondent, la généralité des attributions qu'elles y exercent et l'élection de leurs organes délibérants au suffrage universel direct »[213]. RÉMOND et BLANC définissent le terme *collectivité locale* en énumérant les conditions juridiques de sa mise en place : personnalité juridique, affaires propres et pouvoir de décision[214]. 101

D'après WALINE les collectivités territoriales sont déterminées par leur dimension géographique[215]. Elles désignent des personnes administratives spécialisées qui se définissent par un certain territoire. Mais pour d'autres auteurs les collectivités territoriales sont des personnes morales de droit public dotées d'une autonomie statutaire et de compétences propres garanties par la loi[216]. Il s'agit d'une expression générique désignant des entités de droit public correspondant à des groupements humains géographiquement localisés sur une portion du territoire national, auxquels l'État a, en vertu du principe de la décentralisation, conféré la personnalité juridique et le pouvoir de s'administrer par des autorités élues[217]. 102

En définitive, même si la doctrine ne semble pas unanime sur la définition de la collectivité territoriale, elle s'accorde néanmoins à considérer que c'est une personne morale de droit public gérant une partie du territoire, administrée par des organes élus par la population et disposant de compétences propres garanties par la loi[218]. Dotées des ressources propres, d'origine fiscale en particulier, ces entités exercent des compétences à leur échelon en vertu du principe de subsidiarité. Pour notre part, si ces définitions doctrinales paraissent pertinentes, nous prendrons en compte la position du législateur camerounais. 103

212 « Selon cette distinction, une commune est aussi bien une collectivité territoriale qu'une collectivité locale alors que le syndicat des communes serait un établissement public territorial et une collectivité locale, mais pas une collectivité territoriale », MBIAYA, *Décentralisation et réforme de l'État au Cameroun*, p. 18.

213 VEDEL/DEVOLVE, *Droit administratif*, p. 474.

214 REMOND/BLANC, *Les collectivités locales*, p. 17.

215 WALINE, *Droit administratif*, 2010, p. 89.

216 GONOD/MELLERAY/YOLKA, *Traité de droit administratif*, p. 270.

217 GUICHARD/DEBARD (dir.), *Lexique des termes juridiques*, p. 179.

218 GONOD/MELLERAY/YOLKA, *Traité de droit administratif*, p. 270.

d. Les collectivités *infra*-étatiques en droit camerounais

104 Au Cameroun, les collectivités *infra*-étatiques désignent les collectivités territoriales décentralisées (CTD), encore appelées collectivités locales ou collectivités territoriales. En effet, l'expression consacrée dans les textes juridiques est « collectivités territoriales décentralisées »[219]. Mais le terme collectivité locale est aussi employé. Il s'agit donc des entités qui sont mises en place dans le cadre de la décentralisation territoriale. Dans cet ordre, l'art. 55 al. 1 Cst. dispose que « les collectivités territoriales décentralisées de la République sont les régions et les communes. Tout autre type de collectivité territoriale décentralisée est créé par la loi ». Cette disposition constitutionnelle fait une énumération limitative des collectivités territoriales, à savoir les régions et les communes. La création de toute nouvelle collectivité est renvoyée au législateur.

105 L'al. 2 de ce même article indique que « les collectivités territoriales décentralisées sont des personnes morales de droit public. Elles jouissent de l'autonomie administrative et financière pour la gestion des intérêts régionaux et locaux. Elles s'administrent librement par des conseils élus et dans les conditions fixées par la loi ». Cette disposition, tout en définissant ces collectivités, consacre leur statut et leur personnalité juridique[220]. En d'autres termes, une telle évocation détermine la notion de l'autonomie financière[221] des collectivités locales comme corollaire du principe de la libre administration. Mais une interrogation demeure au sujet de la consistance de cette autonomie lorsqu'on examine en profondeur la nature des rapports institutionnels qu'entretiennent l'État et les collectivités locales[222]. En dépit d'une consécration constitutionnelle, l'autonomie de ces collectivités n'est pas totalement effective dans la pratique.

106 Ainsi, en droit camerounais, les collectivités territoriales constituent des institutions de la décentralisation, contrairement aux circonscriptions administratives qui se déploient dans le cadre de la déconcentration. L'étendue des compétences de ces collectivités n'est pas la même que celle des entités fédérées

219 La Constitution en son titre X intitulé : « Des collectivités territoriales décentralisées » ; le Code général des impôts ; le Régime financier de l'État et des autres entités publiques ; le Code général des collectivités territoriales décentralisées ; le Régime financier des collectivités territoriales décentralisées ; la loi portant fiscalité locale ; etc.

220 ATANGANA, *Le régime de la fiscalité locale au Cameroun*, p. 30.

221 L'autonomie financière « est la reconnaissance d'une capacité juridique de décision qui en matière de recettes implique un véritable pouvoir fiscal, celui de créer et de lever l'impôt, et qui en matière de dépenses implique la liberté de décider d'affecter les ressources à telle ou telle dépense », ROUX, *L'autonomie financière des collectivités locales en Europe*, p. 2. Sur cette notion, lire NGONO TSIMI, *L'autonomie administrative et financière*, p. 1 ss.

222 TOBIE, *De l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées*, p. 3.

suisses. Il convient à présent de déterminer l'objet de cette étude qui en constitue une dimension importante.

III. Objet de l'étude

A. Traitement de la question par la doctrine

1. Considérations générales

On ne saurait mesurer la pertinence de la présente réflexion sans faire un point et une analyse critique de la doctrine scientifique sur la question. Mais il faut préciser que nous n'avons pas la prétention de passer en revue toute la doctrine juridique sur la question de partage des compétences fiscales dans un État. Du moins, avons-nous consulté des travaux majeurs auxquels nous avons pu avoir accès. Notre démarche consistera donc, tout en s'appuyant sur certains travaux, à nous intéresser à l'état de la question en Suisse et au Cameroun. 107

En réalité, l'intérêt pour les questions de répartition des compétences en matière fiscale dans les États unitaires comme le Cameroun est lié à l'avènement de la décentralisation. Celle-ci repose sur le principe fondamental de transfert des compétences aux collectivités locales. Elle implique pour ces collectivités l'autonomie administrative et financière, versant du principe constitutionnel de libre administration[223]. L'autonomie financière constitue une condition de réalisation de la décentralisation. Le lien entre ces deux notions expliquerait le fait que les questions relatives aux compétences fiscales soient systématiquement évoquées dans les ouvrages généraux sur la décentralisation. Les travaux en finances publiques et sur la théorie de l'impôt traitent aussi des thématiques en rapport avec le pouvoir fiscal des collectivités locales. 108

109

[223] L'art. 55 de la Constitution camerounaise dispose que les collectivités territoriales « jouissent de l'autonomie administrative et financière pour la gestion des intérêts régionaux et locaux. Elles s'administrent librement par des conseils élus et dans les conditions fixées par la loi ». Dans le même sens, l'art. 72 de la Constitution française prévoit que « ces collectivités s'administrent librement par des conseils élus et disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences ». Son art. 72-2 précise que « les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi ».

Au sein de la doctrine française[224], on peut évoquer, sans exhaustivité, quelques auteurs : GAUDEMET et MOLINIER[225], ISAIA et SPINDLER[226] ; BOUVIER, ESCLASSAN et LASSALE[227] ; BLANC et REMOND[228] ; BOUVIER[229] ; HERTZOG[230] ; SINNASAMMY[231] ; VEDEL[232]. Les travaux de ces auteurs contiennent des aspects relatifs aux finances locales qui intègrent des questions liées aux compétences financières des collectivités territoriales. En Afrique, la doctrine s'est intéressée aux questions financières relevant des collectivités locales dans des ouvrages de droit administratif, de droit constitutionnel, de finances publiques. On peut citer, sans être exhaustif, MÉDÉ[233] ; OUEDRAOGO[234] ; LEKENE DONFACK[235] ; BILOUNGA[236] ; GUIMDO[237].

110 En réalité, il n'existe pas, à notre connaissance, d'écrits portant spécifiquement sur la comparaison des systèmes suisse et camerounais de répartition des compétences fiscales entre les différentes entités publiques. La littérature juridique fiscale en général est peu abondante en droit camerounais, celle relative aux rapports entre l'État central et les collectivités territoriales en matière fiscale est encore plus rare. Qu'en est-il de la question en Suisse ?

---

224 Nous faisons référence dans ce travail à la doctrine, à la jurisprudence et au droit positif français en raison du lien historique qui unit la France et ses anciennes colonies d'Afrique dont le Cameroun fait partie. Pour rappel, même après son accession à l'indépendance en 1960, le Cameroun continuait à être régi jusqu'en 1962 par des textes d'origine française. P. ex., le décret de 1912 portant régime financier des colonies ; la loi organique de 1959 relative aux lois de finances qui a largement inspiré le premier régime financier du Cameroun issu de l'ordonnance fédérale de 1962. Jusqu'à nos jours, les ordres juridiques des pays africains francophones continuent à être influencés et déterminés d'une manière ou d'une autre par le modèle français inspirateur. Lire dans ce sens, FOUMENA, *Le droit administratif camerounais « postcolonial »*, p. 1 ss ; BELEBENIE, *Les transformations de la fiscalité locale*, p. 20. Ainsi, la filiation entre la France et les États d'Afrique anciennes colonies françaises ne se limite pas à la communauté de langue officielle. Le droit financier public et la gestion financière publique sont aussi concernés par l'influence française dans ces pays, cf. MÉDÉ, *Finances publiques*, p. 133.

225 GAUDEMET/MOLINIER, *Finances publiques*, p.1 ss.

226 ISAIA/SPINDLER, *Histoire du droit des Finances publiques III*, p.1 ss.

227 BOUVIER/ESCLASSAN/LASSALE, *Finances publiques*, p.1 ss.

228 BLANC/REMOND, *Les collectivités locales*, p.1 ss.

229 BOUVIER, *Les finances locales*, p.1 ss.

230 HERTZOG, *Le système financier local en France*, p.1 ss.

231 SINNASAMMY, *Finances publiques*, p. 133 ss.

232 VEDEL, *Décentralisation et finances locales*, p.1 ss.

233 MÉDÉ, *Finances publiques*, p.1 ss.

234 OUEDRAOGO, *Les compétences nationales en matière fiscale*, p.1 ss.

235 LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises*, p.1 ss.

236 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*, p.1 ss.

237 GUIMDO, *Les bases constitutionnelles de la décentralisation*, p.1 ss.

2. La répartition des compétences fiscales selon la doctrine suisse

La question de répartition des compétences est d'une importance capitale en contexte de fédéralisme du fait du principe de l'autonomie des collectivités fédérées de disposer des ressources financières. C'est en effet une question toujours présente par obligation dans les systèmes fédéraux et régionaux où la distribution verticale des pouvoirs doit être expressément réglée par la Constitution. En Suisse, une large autonomie financière est reconnue aux cantons. Par conséquent, le partage des compétences en matière fiscale entre la Confédération et les cantons figure déjà dans la Constitution fédérale elle-même[238]. De ce fait, les commentaires des articles de cette Constitution ayant trait aux questions fiscales sont d'un intérêt majeur pour la compréhension de la répartition du domaine fiscal entre la Confédération et les cantons[239]. 111

Par ailleurs, certains auteurs se sont intéressés à ce sujet dans des ouvrages de droit constitutionnel. AUBERT aborde le partage du pouvoir fiscal dans son ouvrage de droit constitutionnel suisse[240]. Il y indique que la répartition de la compétence fiscale et du produit des impôts est essentielle à l'intelligence d'une structure fédérale ; d'où l'expression *« dis-moi quel est ton régime financier et je te dirai quel est ton fédéralisme »*. Dans un autre ouvrage[241], le même auteur identifie les domaines de compétence et les différents impôts relevant de chaque collectivité publique. D'autres études sur le système fiscal suisse en lien avec la structure fédérale de l'État ont été produites en droit constitutionnel par AUER, MALINVERNI et HOTTELIER[242] ; MALINVERNI et *al.*[243] ; GONIN[244] ; etc. 112

Dans la même perspective, OBRIST fait une analyse de la répartition constitutionnelle des compétences en matière fiscale[245]. Il relève que la répartition des compétences entre la Confédération et les cantons suit, dans le domaine du droit fiscal, le principe constitutionnel de l'art. 3 Cst. féd. Son approche semble per- 113

238 L'art. 3 Cst. féd. pose, de manière générale, le principe de partage des compétences entre le niveau fédéral et les cantons, et consacre l'autonomie (limitée) de ces derniers vis-à-vis de la Confédération. Le chapitre 3, portant sur le régime des finances, détermine clairement les compétences fiscales des différents échelons politiques (Confédération, cantons) ; en particulier les art. 127 à 134.

239 Il s'agit précisément des art. 127 à 134.

240 AUBERT, *Traité*, N 749.

241 PC Cst-AUBERT, p. 1 ss.

242 AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse,* p.1 ss.

243 MALINVERNI, et *al., Droit constitutionnel suisse I,* p.1 ss.

244 GONIN, *Droit constitutionnel suisse,* p.1 ss.

245 OBRIST, *Introduction,* N 30 ss (3e éd.).

tinente pour ce travail dans la mesure où il met en exergue le principe de compétences des différentes entités publiques tant en ce qui concerne la législation fiscale que son exécution.

114 RYSER et ROLLI démontrent que le partage de souveraineté fiscale conduit à l'imbrication et à la juxtaposition des compétences fiscales dans un État fédéral. Selon eux, la structure fédérative de la Suisse est source d'une multiplication des autorités dotées du pouvoir de lever des impôts. Ce qui aboutit, par conséquent, à une superposition et souvent à une imbrication des compétences fiscales détenues par ces autorités. Le risque est alors celui d'une « interférence par trop intempestive de toutes ces compétences »[246].

115 OBERSON quant à lui analyse la compétence fiscale de chacun des trois niveaux de collectivité à savoir la Confédération, les cantons et les communes[247]. Il démontre que si la compétence fiscale est répartie principalement entre la Confédération et les cantons, les autres collectivités (communes, districts, paroisses, etc.) en bénéficient tout de même par dérivation ; et que le pouvoir en matière fiscale d'une collectivité varie en fonction de la nature juridique de la contribution en question. Pour DE VRIES REILINGH[248], le système fiscal suisse est guidé par le fédéralisme qui repose sur une autonomie des cantons dans la perception et l'affectation des recettes. Il explique que la répartition des compétences en matière fiscale entre la Confédération et les cantons permet à ces derniers d'être « en principe libres d'adopter le système d'imposition qui leur paraît adéquat, ou équitable »[249].

116 En outre, l'Administration fédérale des contributions (AFC) publie des *informations fiscales* et des *brochures*[250], éditées par la Conférence suisse des impôts (CSI), qui soulignent les grandes lignes du système fiscal suisse et en donnent un aperçu global ainsi qu'une vue d'ensemble des impôts perçus aussi bien par la Confédération que les cantons. Cela permet, en tout cas, de comprendre la répartition de la souveraineté fiscale entre les différents niveaux.

117 Au sein de la jurisprudence, la question a également fait l'objet de quelques décisions. Dans un arrêt du 29 mai 2020[251] en matière de rappel d'impôts communal et cantonal directs et du taux d'intérêt moratoire, le Tribunal cantonal de Neuchâtel a rappelé ce partage des compétences fiscales fondé sur la souveraineté fiscale des cantons. Par ailleurs, le Tribunal fédéral a, dans un arrêt du 19

246 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 24.
247 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p.1 ss.
248 DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal*, p.1 ss.
249 DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal*, p. 15.
250 https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/afc/systeme-fiscal-suisse/systeme-fiscal-suisse.html (consulté le 29/05/2024).
251 Recueil de jurisprudence neuchâteloise (RJN), 2020, p. 611.

juin 2015[252], mis en exergue la liberté des cantons en matière fiscale notamment celle de délimiter les compétences fiscales des communes. Aussi, peut-on relever la décision de la Cour de justice du canton de Genève du 5 décembre 2017[253] dans laquelle la souveraineté fiscale cantonale a également été rappelée.

Il résulte de cette revue de la question que la doctrine ne s'est pas intéressée de manière spécifique à la question de répartition des compétences fiscales entre la Confédération, les cantons et les communes. Les auteurs ont abordé cette question dans le cadre d'autres autres ouvrages. On peut donc conclure que la doctrine ne s'est pas précisément intéressée à une telle problématique pourtant importante pour un État fédéral. Peut-être, la répartition claire faite par la loi fondamentale suisse justifierait cette situation. Il convient à présent d'analyser la question dans le contexte camerounais. 118

3. Le partage des compétences fiscales au regard de la doctrine camerounaise

La majorité de la doctrine camerounaise traite les questions relatives à la fiscalité dans des ouvrages de finances publiques. Les travaux afférents au droit fiscal portent généralement sur la théorie de l'impôt et le contentieux fiscal[254]. En effet, si la doctrine camerounaise s'avère fort prolixe au sujet de la décentralisation administrative, elle l'est beaucoup moins à propos de la décentralisation financière et singulièrement fiscale[255]. Plus encore, les ouvrages sur la fiscalité locale au Cameroun sont d'une surprenante rareté, alors que fiscalité et développement local ont un lien absolument évident. 119

Cependant, les écrits qu'on pourrait recenser çà et là sont intervenus à la suite de l'avènement de la décentralisation, qui est un phénomène assez récent dans la plupart des pays africains. Les transferts des compétences inhérents à cette décentralisation sont lents, progressifs et parfois théoriques, c'est-à-dire posés dans les textes, mais non appliqués en pratique. Or, ce sont lesdits transferts des compétences qui constituent le fondement du pouvoir fiscal des collectivités locales. 120

Ainsi, quelques études ayant un lien plus ou moins direct avec cette réflexion sont à relever. BELEBENIE souligne que la fiscalité locale n'a souvent été sujette 121

252 ATF 141 I 235.

253 ATA/1572/2017.

254 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais* p.1 ss ; KRAIEM, *Le juge compétent en matière fiscale en Tunisie*, p.1 ss ; MBOME, *Le contentieux fiscal camerounais,* p.1 ss ; AKONO, *L'apport du juge administratif,* p.1 ss ; ATANGA FONGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p.1 ss ; ALAKA, *Les difficultés du recouvrement de l'impôt*, p.1 ss.

255 NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. iv.

qu'à de petites réformes au plan textuel[256]. Même si, dans le cadre du processus camerounais de décentralisation, de nombreux textes relatifs au droit financier local existent, l'auteur propose une réforme fiscale locale orientée vers l'amélioration des modes de financement des collectivités territoriales décentralisées[257]. Dans le même sens, KONMAN estime que les différentes réformes du système fiscal camerounais n'ont apporté en définitive aucune innovation majeure[258]. Les difficultés persistent et sont liées, selon lui, à l'archaïsme du mode d'organisation administrative et à la faiblesse de la législation. Il importe d'expérimenter de nouveaux processus de recherche de ressources fiscales et non fiscales à l'instar de l'extension de la matière imposable au niveau local.

122 BOGNO indique que malgré la mise en œuvre du dispositif de transfert de la fiscalité, les préoccupations relatives à la faiblesse des ressources et à la fiscalité locale sont sans cesse exprimées par les acteurs locaux[259]. Après avoir dressé un état des lieux et fait une analyse du dispositif juridico-institutionnel de transfert des ressources fiscales aux collectivités locales camerounaises, cet auteur fait des propositions palliatives aux limites constatées et formule des perspectives dans le sens de renforcement du pouvoir fiscal desdites collectivités.

123 NGONO TSIMI a, pour sa part, étudié la question de la place du pouvoir fiscal dans la détermination de l'autonomie financière[260]. Il s'interroge si le pouvoir fiscal local et les recettes fiscales suffisantes impliquent-ils l'autonomie financière. Selon lui, la prévalence des recettes fiscales dans les ressources globales est certes utile, mais elles ne conditionnent pas forcément l'autonomie financière.

124 D'autres travaux relatifs à l'autonomie des collectivités locales, au régime de la fiscalité locale, au transfert des compétences et des ressources par l'État aux collectivités locales ont également été effectués par certains auteurs camerounais : KEUDJEU[261], ESSONO OVONO[262], HOND[263], ATANAGANA[264], TAKA EBONG[265], MBIAYA[266] et ELONGO[267]. À l'analyse de ces différents travaux, on

256 BELEBENIE, *Les transformations de la fiscalité locale*, p.1 ss.
257 Par exemple, la loi n° 2024/020 du 23 décembre 2024 portant fiscalité locale.
258 KONMAN, *La fiscalité locale*, p.1 ss.
259 BOGNO, *La décentralisation fiscale*, p.1 ss.
260 NGONO TSIMI, *L'autonomie administrative et financière,* p.1 ss.
261 KEUDJEU, *Recherche sur l'autonomie des collectivités territoriales décentralisées,* p. 1 ss.
262 ESSONO, *L'autonomie financière des collectivités locales*, p.1 ss.
263 HOND, *De l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées*, p.1 ss.
264 ATANGANA, *Le régime de la fiscalité locale au Cameroun*, p.1 ss.
265 TAKA EBONG, *Le transfert des ressources financières aux communes*, p.1 ss.
266 MBIAYA, *Décentralisation et réforme de l'État au Cameroun*, p.1 ss.
267 ELONGO, *Le concours financier de l'État*, p.1 ss.

se rend à l'évidence qu'ils se rapportent de manière globale à l'autonomie financière des collectivités locales. Certains se sont intéressés aux aspects politiques et administratifs, d'autres aux aspects génériques de la décentralisation. Au fond, ces études sont centrées sur des préoccupations générales que pose le processus de décentralisation engagé dans la plupart des pays africains, en particulier l'insuffisance des ressources financières allouées aux collectivités territoriales.

4. Spécificité de l'étude

La présente étude aborde certes les questions de fiscalité locale, mais elle présente des spécificités. Elle se différencie des études sus-évoquées par son originalité liée à une analyse comparative du modèle de partage des compétences fiscales entre les entités publiques dans deux systèmes distincts, en l'occurrence fédéral et unitaire. Dans cette optique, on constate qu'aucune des études parcourues ne s'est intéressée à la question spécifique de répartition des compétences fiscales. Même si la réflexion menée par NOUETSA[268] semble proche de ce sujet, celle-ci a plutôt traité le problème sous un autre angle et dans une perspective locale. Son approche a consisté à mettre en avant les principes cardinaux de répartition des compétences en matière de fiscalité locale en droit camerounais, notamment les principes de subsidiarité et de complémentarité. Or, notre réflexion consiste, quant à elle, à analyser comparativement le système de répartition des compétences en matière fiscale entre les collectivités publiques en droit suisse et camerounais, ce qui lui confère une dimension internationale ou de droit comparé. 125

En définitive, la doctrine ne s'est pas encore penchée, à notre connaissance, de manière précise sur la question qui est abordée dans le cadre de cette thèse. C'est une réflexion qui traite une problématique nouvelle dans ce domaine et nous pensons modestement qu'elle contribuera à l'avancement de l'état de la fiscalité des collectivités territoriales et du droit fiscal en général. La présente étude inclut une problématique qu'il convient de cerner et de formuler. 126

B. Problématique de l'étude

Les débats théoriques et doctrinaux sur les collectivités *infra*-étatiques et le partage des compétences fiscales constituent l'une des questions actuelles. Que ce soit dans les États fédéraux comme la Suisse ou dans les États unitaires comme le Cameroun, on n'a jamais épuisé la question de théorie financière des entités 127

[268] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 1 ss.

infra-étatiques, c'est-à-dire le financement de l'autonomie financière des collectivités territoriales par l'impôt local. Partout demeure la préoccupation constante d'augmenter les ressources fiscales des collectivités publiques afin de financer les buts parfois ambitieux que se sont fixés les gouvernements[269].

128 Les rapports en matière fiscale entre l'État et les collectivités composantes ne sont pas évidents. Si la répartition des compétences est, dans un État fédéral, réglée en amont par la Constitution, permettant à chaque niveau de disposer d'un pouvoir fiscal étendu, la situation pour un État unitaire est toute différente. Ici, le partage des compétences fiscales est caractérisé par la centralité et la prééminence de l'État sur les collectivités locales. Les compétences transférées à ces dernières dans le cadre de la décentralisation restent subsidiaires et limitées.

129 Cette étude consiste à analyser, suivant une démarche comparative, l'établissement des compétences fiscales et leur mise en œuvre dans les systèmes juridiques suisse et camerounais. Elle met en exergue les traits distinctifs de chaque système concernant la répartition du pouvoir fiscal entre les collectivités publiques, c'est-à-dire qu'elle vise à faire ressortir les spécificités et les particularités de chaque modèle en termes de pouvoir fiscal normatif et d'exécution, afin d'en saisir l'originalité. La question fondamentale qui se pose est donc la suivante : qu'est-ce qui caractérise la répartition des compétences fiscales entre l'État et les collectivités *infra*-étatiques en droit suisse et camerounais ? Une esquisse de réponse à cette question majeure peut être structurée autour de l'hypothèse ci-après.

C. Hypothèse de recherche et justification

130 Envisagée comme une réponse anticipée qu'on formule à la suite de la question spécifique de recherche, l'hypothèse forme la substance de la démonstration à réaliser par le chercheur et permet de saisir l'essentiel du résultat auquel on devrait parvenir au terme de l'étude[270]. L'hypothèse de cette réflexion consiste à mettre en exergue la diversité et la spécificité du système de répartition des compétences fiscales en droit suisse et camerounais. Ce qui veut dire que le modèle de partage de pouvoir fiscal entre l'État et les collectivités *infra*-étatiques varie selon que l'on se trouve en droit suisse ou alors en droit camerounais, rendant ainsi chaque système singulier. En d'autres termes, les solutions adoptées pour chacun des modèles ne sont pas les mêmes, elles sont diverses et spécifiques en fonction de chaque pays.

131

269 OBRIST/MITONGO, *Introduction : Rapport général,* p. 2.

270 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 64.

Dans ce cadre, il convient de prendre en compte les deux considérations suivantes : en premier lieu, l'établissement des compétences fiscales constitue un élément de spécification de chacun des systèmes de répartition des compétences fiscales normatives dans les deux pays sous étude. La distinction à ce niveau montre que le régime juridique de répartition des compétences diffère d'un système à l'autre sur la base des sources différentes. En second lieu, cette hypothèse permet de ressortir les particularités de chaque système sous le prisme du pouvoir fiscal d'exécution en le déterminant sous l'angle des compétences d'administration de l'impôt. Le choix d'une hypothèse sur le plan d'une double considération permet de mieux cerner les divergences des deux systèmes tant du point de vue normatif qu'au niveau d'exécution des compétences fiscales.

IV. Intérêt de l'étude

A. Intérêt théorique

L'intérêt heuristique de notre réflexion s'analyse autour de quelques aspects. 132
Primo, cette étude est utile dans un contexte d'absence de travaux relatifs à la comparaison des systèmes suisse et camerounais de répartition des compétences fiscales. En effet, deux axes de réflexion polarisent l'essentiel des études doctrinales. D'une part, les écrits renvoient au modèle suisse de répartition constitutionnelle en matière fiscale[271] et, d'autre part, aux préoccupations générales que soulève le processus de décentralisation au Cameroun. De ce point de vue, ce travail contribue à l'avancée de la doctrine fiscaliste. *Secundo*, ce sujet pose la question de la spécificité des modèles de partage des compétences sur le plan fiscal relativement à la forme de l'État. Les formes des États ici sous revue se rejoignent dans une certaine mesure en ceci que le fédéralisme constitue une sorte de décentralisation politique.

Il s'agit, *in fine*, de parvenir à la connaissance du droit de l'un et de l'autre, 133
c'est-à-dire de son système de répartition des compétences dans le domaine fiscal, de la rationalité qui lui est propre en insistant sur les différences entre les deux cultures juridiques ou les deux droits nationaux[272].

B. Intérêt pratique

134

[271] OBRIST, *Introduction,* p. 47.
[272] RAMBAUD, *Introduction au droit comparé,* p. 25.

L'intérêt pratique de cette étude est à articuler autour de quelques points essentiels. En général, l'approche comparative est considérée comme un outil de mesure mobilisable dans les choix et les prises de décisions en identifiant des meilleures pratiques dans un domaine et les appliquer dans le but d'apporter des améliorations. Sous cet angle, la présente étude offre l'occasion d'améliorer le droit national sur la base de la législation étrangère susceptible d'inspirer des réformes législatives. En d'autres termes, les législateurs des États concernés peuvent, au regard de la diversité des solutions, s'inspirer et adopter la pratique en cours dans l'un et l'autre pays en termes de répartition des compétences fiscales. En outre, dans l'application du droit, la jurisprudence étrangère peut servir de modèle au juge national de l'un ou de l'autre pays[273].

135 Ce travail vise également à faire ressortir les forces et faiblesses de chaque système en vue de rendre compte de ses caractéristiques et de mettre en exergue leur originalité respective dans le domaine fiscal. Par ailleurs, l'intérêt pratique réside dans le fait que les entités publiques peuvent mettre à profit cette réflexion dans le sens de l'exercice de leur pouvoir fiscal ; car les différentes techniques et procédures sont susceptibles d'être capitalisées dans l'un ou l'autre système.

136 Sur un plan opérationnel, une étude comparée des systèmes suisse et camerounais de répartition des compétences dans le domaine fiscal constituerait une opportunité de coopération décentralisée et de partenariat, notamment pour les collectivités *infra*-étatiques. Dans ce sens, les collectivités suisses ayant une expérience et une expertise sur les questions de fiscalité sont à mesure de les partager avec celles du Cameroun, moins avancées dans ce domaine. C'est dans ce sens que notre thèse est susceptible de servir de cadre de partage de bonnes pratiques en matière de répartition des compétences fiscales entre les collectivités publiques en droit suisse et camerounais.

V. Méthode de recherche

A. Méthode juridique

137 Cette étude se base sur le positivisme juridique auquel une partie de la doctrine juridique camerounaise semble de plus en plus s'intéresser[274]. Le positivisme

273 FROMONT, *Grands systèmes de droits étrangers*, p. 3.
274 FERMOSE, *Le juge fiscal*, p. 33.

juridique est une science du droit qui s'attache à l'étude d'un fait empirique, renonçant ainsi à construire une science abstraite du droit[275]. C'est un courant majeur de la pensée juridique considérant qu'il n'est pas d'autre droit que le droit positif et en assignant au juriste le devoir de se tenir à l'écart de son objet en se contentant de le décrire *de lege lata*[276]. Il préconise une application rationnelle et objective du droit à l'aide d'un raisonnement syllogistique, sans que l'on y introduise des jugements de valeurs[277].

Le positivisme juridique envisagé dans ce travail ne consiste pas seulement en la description des règles en vigueur. Il met en avant deux principales approches : l'approche analytique basée sur l'exégèse[278], et la casuistique[279]. Cette double approche se justifie par le fait que concernant l'exégèse des textes, « l'impôt fait l'objet d'une réglementation abondante et dynamique »[280] et, pour ce qui est de la casuistique, elle permet de connaître l'état du droit tel qu'il est dit par le juge[281]. Une telle démarche permettra de démonter d'abord que la compréhension de la spécificité de chaque système de répartition des compétences fiscales nécessite de se baser sur les sources du droit en vigueur dans chaque pays. Ce sont en effet ces sources qui établissent la singularité d'un système par rapport à l'autre. Ensuite, la référence aux textes jurisprudentiels (décisions de justice rendues en la matière) relatifs à cette question est importante pour mieux appréhender, selon l'ordre juridictionnel, l'originalité de chaque modèle de répartition du pouvoir fiscal. 138

Enfin de compte, cette orientation conduira à faire ressortir, en plus du cadre juridique, la particularité de chaque système d'attribution des compétences en matière fiscale suivant l'interprétation faite par le juge. Le choix du positivisme juridique sera complété par la méthode comparative, au regard même de la nature de notre sujet. 139

B. Méthode comparative

La comparaison se trouve au centre de notre sujet. Il s'agit de recourir à l'approche comparative comme démarche méthodologique afin de comparer les 140

275 SCARPELLI, *Qu'est-ce que le positivisme juridique,* p. 28.

276 VIALA, *Le positivisme juridique,* p. 95.

277 CORTEN, *Le positivisme juridique aujourd'hui,* p. 22.

278 Dans son sens général, l'exégèse est « l'interprétation d'un texte ; une étude critique de ses origines et de son sens », CORNU, *Vocabulaire juridique*, p. 431.

279 La casuistique est une méthode d'interprétation ou d'application de la règle utilisée par le juge, ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 169.

280 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 74.

281 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 75.

systèmes suisse et camerounais de répartition des compétences fiscales entre l'État et les autres collectivités composantes. Une étude comparative se fonde sur une finalité propre[282]. C'est une opération qui consiste à identifier les meilleures pratiques dans un domaine et les appliquer dans le but d'apporter des améliorations. La comparaison permet aux juristes de découvrir les autres modèles juridiques[283].

141 L'approche comparative est « d'une grande fertilité dans les études de droit dans sa généralité, mais encore et surtout en ce qui concerne les questions de la fiscalité en particulier »[284]. La méthode comparative permet de comprendre plus rapidement l'originalité respective des droits dont on fait l'étude[285], dans la mesure où elle consiste à exposer les ressemblances et les divergences des systèmes juridiques en question afin de mieux les connaître. Selon FROMONT[286], la comparaison avec les droits étrangers permet de mettre en lumière l'originalité du droit national ainsi que ses points faibles vis-à-vis du droit étranger. Ainsi, certaines législations étrangères sont susceptibles d'inspirer des réformes législatives au niveau national, et certaines jurisprudences étrangères peuvent également servir de modèle au juge national.

142 La première partie de cette étude porte sur la distinction des systèmes suisse et camerounais au niveau de la répartition des compétences fiscales normatives. Ce qui renvoie au cadre juridique qui fonde les compétences fiscales dans chaque système. La seconde partie traite la distinction des deux systèmes dans le cadre de l'exécution des compétences fiscales. Elle présente l'étendue des compétences fiscales dans leur mise en œuvre.

143 Mais avant d'aborder ces deux principales parties de notre réflexion, il est nécessaire de présenter de façon brève, les pays sujets de cette étude. Étant donné que la comparaison vise à présenter les divergences et les convergences de deux objets distincts, à savoir ici deux systèmes juridiques différents, il est alors logique de faire connaître, au préalable, aux lecteurs les objets que l'on s'apprête à comparer. C'est dans ce sens qu'il convient de présenter les généralités sur l'organisation politico-administrative de la Suisse et du Cameroun.

---

282 Certains auteurs identifient trois fonctions principales du droit comparé : « la fonction de connaissance du droit de l'autre, et surtout de la rationalité propre à celui-ci, qui insiste sur les différences entre deux cultures juridiques ou deux droits nationaux ; la finalité instrumentale du droit comparé qui identifie les « bonnes pratiques » au sein d'un ordre juridique national déterminé ; et la finalité de rapprochement ou d'harmonisation des droits à une échelle régionale ou mondiale », cf. RAMBAUD, *Introduction au droit comparé,* p. 25.

283 GAMBARO/SACCO/VOGEL, *Traité de droit comparé,* p. 3.

284 FERMOSE, *Le juge fiscal,* p. 34.

285 LEGEAIS, *Grands systèmes de droit contemporains,* p. 3.

286 FROMONT, *Grands systèmes,* pp. 3-5.

Chapitre préliminaire : Généralités sur l'organisation politico-administrative de la Suisse et du Cameroun

A. L'organisation fédérale de la Suisse

1. Considérations générales

La Suisse[287] est un petit pays de l'Europe occidentale qui compte environ 9 millions d'habitants[288]. Ses voisins sont l'Allemagne au Nord, l'Autriche et le Liechtenstein à l'Est, l'Italie au Sud et la France à l'Ouest. Sa population se montre extrêmement diversifiée, tant du point de vue de la langue que de la religion. L'histoire du pays remonte à 1291, mais l'État nation moderne a été fondé en 1848[289]. La Suisse s'est construite au fil des siècles, née d'un tissu d'alliances aboutissant à l'État fédéral d'aujourd'hui, en passant par une confédération d'États. Définies en 1815, ses frontières et la neutralité sont reconnues depuis au plan international. Son système politique remonte à la Constitution de 1848[290]. 144

145

[287] Cette partie de l'étude s'adresse essentiellement aux lecteurs camerounais.

[288] Selon l'Office fédéral de la statistique (OFS), la population résidante permanente de la Suisse s'élève à 9 082 848 personnes à la fin du 2e trimestre 2025, https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/population.gnpdetail.2025-0345.html (consulté le 16/09/2025).

[289] https://www.wolf-linder.ch/wp-content/uploads/2017/11/Systeme-politique-Suisse.pdf (consulté le 08/12/2022).

[290] La Confédération en bref 2022, https://www.bk.admin.ch/bk/fr/home/documentation/la-confederation-en-bref.html (consulté le 09/12/2022).

Ainsi, depuis cette Constitution[291], la Suisse est un État fédéral[292]. Le nom de Confédération est maintenu dans la Constitution fédérale du 18 avril 1999 pour des raisons historiques[293]. Le fédéralisme permet à ce pays de vivre la diversité dans l'unité et constitue un élément essentiel de la cohésion nationale dans un pays qui compte quatre langues nationales et qui se distingue par sa diversité géographique. C'est un fédéralisme qui est basé sur une organisation de l'État en trois niveaux de pouvoirs : la Confédération qui est le gouvernement fédéral, les cantons (26) et les communes (environ 2172)[294]. Ainsi, il convient de présenter l'organisation de chaque niveau.

2. Les institutions fédérales

a. Observations liminaires

146 La Constitution fédérale a institué trois pouvoirs au niveau fédéral. Il s'agit du pouvoir législatif appelé Assemblée fédérale, du pouvoir exécutif (le Conseil fédéral) et du pouvoir judiciaire exercé par les Tribunaux. On observe ici que le principe de la séparation des pouvoirs est bien établi, même s'il n'est pas formellement énoncé par la Constitution[295]. Nous ne ferons ici qu'un exposé sommaire sur chaque organe fédéral.

b. L'Assemblée fédérale

147 L'Assemblée fédérale (« ci-après AF ») est, selon l'art. 148 al. 1 Cst. féd., « l'autorité suprême de la Confédération, sous réserve des droits des peuples et des cantons ». C'est un organe bicaméral composé de deux chambres : le Conseil national qui dispose de 200 députés du peuple (art. 149 Cst. féd.) et le Conseil des États qui a 46 députés des cantons (art. 150 Cst. féd.). Les députés au

---

291 Sur l'histoire constitutionnelle de la Suisse, lire AUBERT, *Traité*, p. 34 et ss. ; CR Cst.-MEUWLY, *Introduction historique*, N 38 ss.

292 Avant de devenir un État fédéral en 1848, la Suisse a connu une succession d'alliances entre les différents États confédérés. Sur l'histoire de la Suisse d'avant 1848, lire AUBERT, *Traité*, p. 1 ss. Lire également CR Cst.-MEUWLY, *Introduction historique*, p. 49 et ss. ; LADNER/DESFONTAINE, *Le fédéralisme suisse*, p. 35 et ss.

293 CR Cst.-MARTENET, *Titre et date*, N 5. Selon cet auteur, le terme de Confédération est un terme maintenu essentiellement dans une optique de continuité et correspond au nom officiel de la Suisse comme entité politique depuis 1803. « Le terme Confédération est entré dans les mœurs et dans l'histoire », cf. PC Cst-MAHON, *Titre et date*, N 2.

294 https://www.eda.admin.ch/aboutswitzerland/fr/home/politik-geschichte/politisches-system/politisches-system-der-schweiz---fakten-und-zahlen.html (consulté le 09/12/2022).

295 MALINVERNI et *al.*, *Droit constitutionnel suisse I*, p. 27.

Conseil national sont élus par le peuple au suffrage universel direct, selon le système proportionnel et est renouvelé intégralement tous les quatre ans (al. 2 de l'art. 149 Cst. féd.). L'élection au Conseil des États par contre est organisée suivant les règles cantonales. Aux termes de l'art. 150 al. 3 Cst. féd., « les cantons édictent les règles applicables à l'élection de leurs députés au Conseil des États ». En général, l'AF dispose de plusieurs attributions.

Il est confié à l'AF la responsabilité principale en matière législative. À cet effet, elle est chargée d'édicter les dispositions fixant des règles de droit sous la forme d'une loi fédérale ou d'une ordonnance (art. 163 al. 1 Cst. féd.). Par ailleurs, dans le cadre de politique étrangère, elle joue un rôle de participation et de surveillance des relations avec les étrangers ainsi que d'approbation des traités signés par le Conseil fédéral (art. 166 Cst. féd. ; art. 24 LParl). 148

En matière financière, la compétence expresse de vote du budget de la Confédération et celle d'établissement et d'approbation du compte de l'État revient, aux termes de l'art. 167 Cst féd., à cette Assemblée[296]. Bien plus, l'AF en conseils réunis, exerce des fonctions électorales. Elle élit les membres du Conseil fédéral, le Chancelier de la Confédération, les juges aux Tribunaux fédéraux (art. 168 Cst. féd.) ; et exerce la haute surveillance sur le Conseil fédéral et la justice fédérale[297]. 149

Pour ce qui est des relations entre la Confédération et les cantons, l'AF veille à leur maintien, garantit les Constitutions cantonales et approuve les conventions intercantonales ou internationales en cas de réclamation (art. 172 Cst féd.). Aux côtés de l'AF, intervient le gouvernement appelé Conseil fédéral. 150

c. Le Conseil fédéral

Le Conseil fédéral, (« ci-après CF »), représente le pouvoir exécutif et est probablement la figure la plus intéressante du système constitutionnel suisse[298]. Il constitue la deuxième des autorités instituées par le titre 5 de la Cst. féd. D'après l'art. 174 Cst. féd., le CF est l'autorité directoriale et exécutive suprême de la Confédération. Il s'agit d'un collège composé de 7 membres élus par le Parlement pour une durée de quatre ans (art. 175 Cst. féd.). En effet, la présidence 151

296 Art. 25 LParl.

297 Concernant la haute surveillance exercée par l'AF sur le CF et son administration, lire l'art. 26 LParl ; art. 169 Cst. féd. S'agissant l'élection des juges par l'AF, elle est également prévue à l'art. 42 al. 1 LOAP ; l'art. 5 al. 1 LTF ; l'art. 9 al. 1 LTFB.

298 AUBERT, *Traité*, N 1474 .

du CF est confiée à l'un des membres. C'est un titre « qui paraît être essentiellement honorifique et ne comporte aucune autorité propre »[299]. La durée du mandat à la présidence et vice-présidence du CF est d'un an non renouvelable ; la réélection de la même personne à sa fonction étant interdite pour l'année suivante (art. 176 Cst. féd.).

152 Il convient de noter que l'élection du CF n'est pas celle du collège gouvernemental, mais une élection individuelle et successive[300]. Dans cette logique, l'art. 132 al. 2 LParl précise que les sièges sont pourvus un par un, par ordre d'ancienneté des titulaires précédents. Même s'il émane du Parlement, le CF n'est pourtant pas responsable politiquement devant ce dernier et n'a pas besoin de sa confiance pour gouverner comme c'est le cas dans les régimes parlementaires.

153 Le CF est un organe collégial et prend ses décisions en collégialité[301] (art. 177 Cst. féd., art. 12 al. 1 LOGA). Les membres qui le composent sont donc égaux, c'est-à-dire qu'aucun d'eux n'est, sur le plan du droit, supérieur aux autres. En réalité, l'administration fédérale est divisée en départements (7 au total) et chaque département[302] est dirigé par un membre du CF (art. 178 Cst. féd., art. 35 LOGA). En plus donc du principe de collégialité, le principe de département marque le CF suisse qui implique que chaque Conseiller fédéral assume la direction du département qui lui est confié. Pour ce qui est de la Chancellerie fédérale, elle est l'état-major du CF (art. 178 Cst. féd.) et assume les tâches de secrétariat des affaires administratives courantes. Les attributions du CF sont multiples.

154 Outre son attribution de base, à savoir la fonction gouvernementale et administrative, le CF exerce des attributions législatives. Son rôle est très important dans la préparation des projets de lois. Il dirige la phase préliminaire de la procédure législative[303], soumet à l'AF les projets de modifications constitutionnelles, de lois et d'arrêtés fédéraux. Il édicte des ordonnances dans la mesure où la Constitution ou la législation l'y autorise (art. 7 LOGA et art. 182 Cst. féd.).

155

299 CR Cst.-GRISEL, art. 176, N 4. Selon AUBERT, le gouvernement de la Suisse est un « gouvernement d'égaux, qui n'admet point de chef », il relève que le président n'est ni un chef du gouvernement, ni un chef d'État. Il n'a pas ainsi d'influence sur la composition du Conseil, AUBERT, *Traité*, p. 527 et 536. Cependant, le chapitre 2 LOGA définit les prérogatives du Président du CF.

300 MALINVERNI et *al.*, *Droit constitutionnel suisse I*, p. 47.

301 « Le principe de collégialité est solidement ancré dans la tradition politique suisse », CR Cst.-CARREL, art. 177, N 7.

302 Sur les 7 départements, cf. https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/conseil-federal/attributions-conseil-federal/direction-departement.html, (consulté le 29/05/2024).

303 MALINVERNI et *al.*, *Droit constitutionnel suisse I*, p. 53.

En tout état de cause, la Constitution fédérale, en ses art. 180 à 187, prévoit une liste des principales attributions du CF. Ces compétences concernent, pour l'essentiel, le domaine international, le domaine interne, le volet financier, l'aspect judiciaire. La lecture des art. 6 à 11 LOGA permet de distinguer les obligations gouvernementales, l'organisation et la direction de l'administration fédérale, la participation à la législation fédérale, l'activité judiciaire, l'information, l'accomplissement d'actes d'exécution ainsi que les relations publiques.

d. Le Tribunal fédéral et les autres autorités judiciaires

156 Ici, nous nous limiterons à présenter quelques généralités sur le pouvoir judiciaire[304]. L'art. 188 Cst. féd. fait du Tribunal fédéral, (« ci-après TF »), l'autorité judiciaire suprême de la Confédération. Il se compose de 35 à 45 juges ordinaires selon la Loi sur le TF (art. 1 al. 3 LTF), lesquels juges ordinaires sont complétés par des juges suppléants dont le nombre n'excède pas les deux tiers de celui des juges ordinaires (art. 1 al. 4 LTF). C'est l'AF qui les élit et qui fixe leur effectif dans une ordonnance.

157 Concernant ses compétences, le TF connaît, aux termes de l'art. 182 Cst. féd., des contestations pour violation du droit fédéral, du droit international, du droit intercantonal, des droits constitutionnels cantonaux, de l'autonomie des communes, des différends entre la Confédération et les cantons ou entre les cantons.

158 Par ailleurs, la Constitution fédérale, en son art. 91*a*, habilite la Confédération à instituer d'autres autorités judiciaires en l'occurrence le Tribunal pénal fédéral[305], le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral des brevets. Qu'en est-il de l'organisation au niveau cantonal et communal ?

3. Les institutions cantonales et communales

a. Les institutions cantonales

159 L'un des principes d'organisation d'un État fédéral est l'autonomie des entités fédérées. En effet, l'art. 43 Cst. féd. constitue l'expression du fédéralisme suisse en ceci qu'il habilite les cantons à définir de manière autonome leurs tâches dans la limite de leurs compétences et du droit fédéral[306]. La détermination de

304 Pour en savoir plus sur le Tribunal fédéral et les autres autorités judiciaires, lire les art. 188 à 191 Cst. féd.

305 Pour en savoir davantage sur le Tribunal pénal fédéral, cf. LOAP ; sur le Tribunal administratif fédéral, cf. LTAF. En ce qui concerne le Tribunal fédéral des brevets, lire LTFB.

306 CR Cst.-BELLANGER, art. 42, N 1.

ces compétences se situe dans le cadre du principe de l'art. 3 Cst. féd. qui postule la souveraineté des cantons en conformité avec les compétences attribuées à la Confédération. Autrement dit, si la Confédération est appelée à accomplir les tâches que la Constitution lui attribue (compétences d'attribution), les cantons quant à eux définissent librement les tâches qu'ils entendent réaliser (principe de compétence générale)[307]. En clair, cet art. 43 pose l'autonomie des cantons et concrétise leur souveraineté prévue à l'art. 3 Cst. féd[308]. Ainsi, chaque canton bénéficie d'une large autonomie pour organiser sa propre collectivité territoriale et ses institutions politiques[309].

160 Cela dit, les cantons sont des entités souveraines en vertu de l'art. 3 Cst. féd. qui disposent des compétences non attribuées à la Confédération, « possèdent une puissance publique propre qu'ils exercent sur un territoire […], et disposent d'une large autonomie organisationnelle »[310]. À titre illustratif, c'est cette autonomie qui confère aux cantons des compétences de législation et de gestion en matière fiscale. On parle dans ce sens de l'autonomie financière qui permet aux cantons de déterminer les sources principales de leurs revenus et d'orienter leur utilisation.

161 Étant ainsi des collectivités publiques autonomes, chaque canton se dote des institutions et des organes de son choix, notamment d'une Constitution[311], en respect cependant du droit fédéral. Ce qui signifie qu'en plus d'une autonomie constitutionnelle, les cantons suisses sont libres de s'organiser comme ils l'entendent et de répartir le pouvoir cantonal entre les organes qu'ils instituent[312].

162 Dans cette logique, comme au niveau fédéral, il existe trois pouvoirs, législatif, exécutif et judiciaire, exercés également par trois autorités différentes. En d'autres termes, les cantons sont soumis à l'obligation de respecter le principe de séparation des pouvoirs dans leurs Constitutions[313]. La terminologie de

307 CR Cst.-BELLANGER, art. 42, N 1.

308 BELLANGER estime que cette disposition (art. 43 Cst. féd.) est souvent invoquée en relation avec les art. 3 et 42 Cst., voire les art. 43*a* ou 47 Cst. Cette situation résulte, selon lui, « de son absence de portée judiciaire propre, dès lors qu'il se limite à concrétiser l'art. 3 Cst. sur la répartition des compétences fédérales ou cantonales et les art. 43*a* et 47 Cst. sur les modalités de mise en œuvre desdites compétences », CR Cst.-BELLANGER, art. 43, N 9. Dans ce sens, on peut relever que la jurisprudence du TF ne considère pas l'art. 43 Cst. de manière indépendante. À titre d'exemple, nous notons l'ATF 140 I 218, consid. 5.4 qui fait référence à cette disposition dans le sens de complément à l'art. 3 Cst. féd.

309 T. CHATTON, *Les droits fondamentaux dans les constitutions des cantons II*, p. 1223.

310 CR Cst.-BELLANGER, art. 43, N 12.

311 L'art. 51 al. 1 Cst. féd. dispose : « chaque canton se dote d'une constitution démocratique. Celle-ci doit avoir été acceptée par le peuple et doit pouvoir être révisée si la majorité du corps électoral le demande ».

312 MALINVERNI et *al.*, *Droit constitutionnel suisse I*, p. 64.

313 DÉFAGO GAUDIN, *Gouvernement et administration*, p. 1833.

chaque pouvoir n'est pas forcément la même d'un canton à un autre ; l'appellation dépend de la Constitution cantonale. Il est souvent appelé Conseil d'État ou Conseil exécutif. Dans le canton de Neuchâtel, le pouvoir gouvernemental et exécutif est attribué à un Conseil d'État de 5 membres (art. 66 al. 1 de la Constitution de la République et Canton de Neuchâtel, en abrégé Cst. NE). Pour le canton de Vaud, l'exécutif est dénommé Conseil d'État et se compose de sept membres élus pour une durée de 5 ans (art. 133. al. 1 de la Constitution vaudoise)[314].

Le Grand Conseil est l'organe législatif dans chaque canton. Il est aussi appelé Parlement cantonal et les députés qui y siègent sont élus au suffrage universel pour une durée de 4 à 5 ans[315]. Pour ce qui est du pouvoir judicaire, c'est aussi chaque canton qui dispose de ses propres tribunaux[316], qui jugent en première instance les affaires concernant le canton. De manière générale, ces tribunaux veillent à l'application uniforme des lois. 163

b. Les institutions communales

Les communes forment, historiquement, l'échelon de base de l'organisation politique de la Suisse. Elles constituent les collectivités publiques les plus anciennes, car leur existence a précédé celle de la Confédération et des cantons[317]. Collectivités de droit public, les communes possèdent une base territoriale et jouissent d'une certaine autonomie pour l'accomplissement de leurs tâches au niveau local[318]. De manière spécifique, la commune est régie par le droit cantonal tel que nous l'avons indiqué *supra*. Néanmoins, l'autonomie communale est garantie par la Constitution fédérale en son art. 50. Dans cette perspective, l'organisation communale est contenue dans les Constitutions cantonales. 164

En général, les communes connaissent deux types d'organes à savoir le Parlement communal et le Conseil exécutif. Comme pour les autorités cantonales, le nom du Parlement communal dépend d'un canton à un autre. Il est appelé dans certains cantons *Conseil général,* ou *Conseil municipal,* ou encore *Conseil com-* 165

---

314 Dans le canton du Valais ; « le pouvoir exécutif et administratif est confié à un Conseil d'État composé de 5 membres », art. 52 al. 1 de la Constitution valaisanne ; « Le Conseil d'État se compose de sept membres », art. 6 de la Constitution fribourgeoise.

315 « Les membres du Grand Conseil sont élus par le peuple pour une durée de cinq ans selon le système proportionnel », art. 95 de la Constitution fribourgeoise ; « Le Grand Conseil est élu pour quatre ans et renouvelé intégralement », art. 53 de la Constitution neuchâteloise.

316 Pour en savoir plus sur l'organisation judiciaire, le pouvoir exécutif ainsi que le pouvoir législatif des cantons, lire les différentes Constitutions cantonales.

317 BELLANGER, *Communes et villes I,* p. 753.

318 MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* p. 82.

munal. Élu par le corps électoral, le Parlement dispose des compétences traditionnelles d'une telle institution notamment l'adoption d'actes normatifs. En outre, il exerce la surveillance sur l'administration communale et adopte le budget et les comptes[319].

166 Concernant l'exécutif communal, il s'agit le plus souvent d'un organe collégial élu dont l'appellation dépend aussi des cantons. Il peut cependant être élu par le Parlement à Neuchâtel[320]. Il est désigné tantôt *conseil communal ; municipalité ; mairie.* Dirigé par un président, l'exécutif communal assure l'administration des tâches de la commune, prépare les projets d'actes législatifs à soumettre au Parlement[321].

c. Observations

167 En définitive, la Suisse est un pays qui se caractérise par sa neutralité et une démocratie semi-directe. Les rapports entre les différents niveaux de pouvoir sont encadrés par la Constitution fédérale, en particulier le chapitre 1 du titre 3 de cette Constitution qui est consacré aux rapports entre la Confédération et les cantons. L'art. 43*a* de ce texte pose les principes applicables lors de l'attribution et l'accomplissement des tâches étatiques notamment les principes de subsidiarité, d'équivalence fiscale, de répartition équitable des prestations.

168 Bien plus, les principes guidant la collaboration entre la Confédération et les cantons sont de portée constitutionnelle et contribuent à la cohérence du fédéralisme suisse : le respect et l'assistance, l'entraide mutuelle et la collaboration, l'entraide administrative et judiciaire, etc. (art. 44 Cst. féd.). Les rapports entre ces entités sont aussi basés sur la participation des cantons au processus de décision au niveau fédéral (art. 45 Cst. féd.), la mise en œuvre du droit fédéral par les cantons (art. 46 Cst. féd.), ainsi que la primauté du droit fédéral sur le droit cantonal (art. 49 Cst. féd.). Le Cameroun présente une structure différente.

B. L'État unitaire décentralisé du Cameroun

1. Considérations générales

169

319 MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* p. 82.

320 MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* p. 82.

321 Sur l'organisation communale, lire les Constitutions cantonales et les règlements communaux.

Le Cameroun est situé en Afrique centrale, au fond du golfe de Guinée[322]. Il est limité au Nord par le Tchad, à l'Est par la République Centrafricaine, au Sud par le Congo, le Gabon et la Guinée Equatoriale, à l'Ouest par le Nigéria. Sa superficie est de 475 442 km². Ancien protectorat allemand, puis placé sous le mandat de la SDN et la tutelle de l'ONU en tant que *condominium* franco-britannique, le Cameroun a accédé à son indépendance en 1960 (pour sa partie francophone). Il compte environ 30 millions d'habitants et est divisé en 10 régions, 58 départements, 360 arrondissements et 360 communes également. C'est un pays caractérisé par une extrême diversité humaine, culturelle et linguistique, géographique et climatique. Le Cameroun compte environ 240 ethnies, réparties en trois grands groupes (Bantous, Semi-Bantous, Soudanais) et à peu près 240 langues nationales. Il est d'ailleurs qualifié de « *l'Afrique en miniature* » du fait de cette diversité. Mais ses langues officielles sont l'anglais et le français ; faisant de lui un pays bilingue.

En effet, selon l'art. 1er al. 2 de la Constitution, la République du Cameroun est un État unitaire décentralisé[323]. L'expérience de la décentralisation au Cameroun est ancienne, même s'il est vrai que la dynamique insufflée au processus en 1996 consacre la décentralisation comme mode d'organisation de l'État et élève les CTD au statut d'institutions constitutionnelles[324]. Ce qui signifie que l'organisation institutionnelle et politique actuelle du Cameroun est fondée sur un État central d'un côté, et de l'autre, des collectivités territoriales décentralisées. 170

2. L'administration centrale

La Constitution camerounaise institue les trois principaux pouvoirs de l'État : le pouvoir exécutif, législatif et judiciaire. Le pouvoir exécutif est exercé par le Président de la République qui est le chef de l'État ainsi que le gouvernement[325]. Il est élu au suffrage universel direct, pour un mandat de sept ans renouvelable[326]. Disposant d'importantes prérogatives, le Président de la République est la clé de voûte de l'État[327]. Il représente l'État dans tous les actes de la vie 171

322 Cette partie de l'étude s'adresse essentiellement aux lecteurs suisses.

323 Il s'agit de la loi nº 96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 02 juin 1972.

324 TAKA EBONG, *Le transfert des ressources financières aux communes,* p. 3. Il est utile de rappeler que le Cameroun a connu une brève expérience du fédéralisme à deux États fédérés de 1961 à 1972. C'est la réforme constitutionnelle du 2 juin 1972 qui a instauré la forme unitaire.

325 Art. 5 al. 1 Cst. camerounaise.

326 Art. 6 Cst. camerounaise.

327 Sur les attributions du Président de la République du Cameroun, cf. art. 8 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996.

publique. Il est le chef des forces armées, il promulgue les lois, exerce le pouvoir réglementaire et nomme aux emplois civils et militaires, entre autres. En plus, il nomme le Premier ministre et sur proposition de celui-ci, les autres membres du gouvernement. Il fixe leurs attributions et met fin à leurs fonctions. Il préside les conseils ministériels[328]. Le gouvernement, quant à lui, est chargé de mettre en œuvre la politique de la nation telle que définie par le Président de la République. Il est responsable devant l'Assemblée nationale[329]. C'est le Premier ministre qui en est le chef et dirige son action.

172 Le pouvoir législatif est exercé par un Parlement bicaméral, c'est-à-dire comprenant deux chambres : une Assemblée nationale et un Sénat. La mission principale de ce pouvoir est de légiférer et de contrôler l'action gouvernementale[330]. La première chambre composée de 180 députés élus au suffrage universel direct, pour un mandat de 5 ans, représente le peuple[331]. La seconde chambre qui se compose de 100 sénateurs élus au suffrage universel indirect, pour 5 ans également, défend les intérêts des collectivités locales[332].

173 Le pouvoir judiciaire est exercé par la Cour suprême, les Cours d'appel, les Tribunaux[333]. Il est indépendant du pouvoir exécutif et du pouvoir législatif. Néanmoins, c'est le Président de la République qui est le garant de son indépendance et nomme les magistrats. Le principe de séparation des pouvoirs est perceptible au niveau des institutions centrales. Quid alors de l'organisation de l'administration locale ?

3. L'administration décentralisée

174 L'administration décentralisée dont il est question ici renvoie à l'organisation administrative locale de l'État adossée sur collectivités territoriales. Aux termes de l'art. 55 al. 2 Cst., les collectivités territoriales décentralisées sont des personnes morales de droit public. Elles jouissent de l'autonomie administrative et financière pour la gestion des intérêts régionaux et locaux. Elles s'administrent librement par des conseils élus et dans les conditions fixées par la loi. Le même texte leur confie la mission de promotion de développement économique, so-

328 Art. 10 Cst. camerounaise.

329 Art. 11 Cst. camerounaise.

330 Art. 14 Cst. camerounaise.

331 Art. 15 al. 1 Cst. camerounaise ; art. 148 de la loi n° 2012/001 du 19 avril 2012 portant code électoral, modifiée et complétée par la loi n° 2012/017 du 21 décembre 2012.

332 Art. 20 Cst. camerounaise.

333 Art. 37 al. 2 Cst. ; art.2 al. 2 de la loi n° 2006/05 du 29 décembre 2006 portant organisation judiciaire, modifiée et complétée par la loi n° 2011/027 du 14 décembre 2011.

cial, sanitaire, éducatif, culturel et sportif. Le Code général des collectivités territoriales décentralisées de 2019 donne également la même définition desdites collectivités[334]. En tout état de cause, la Constitution, en son art. 55, institue les collectivités territoriales décentralisées qui sont les régions et les communes ; tout autre type de collectivité territoriale décentralisée pouvant être créé par la loi.

a. La région collectivité territoriale décentralisée

Il faut d'emblée clarifier la notion de région. En effet, la région revêt deux sens au Cameroun. Elle représente d'une part une circonscription administrative et, d'autre part, une collectivité territoriale décentralisée. La région circonscription administrative est une unité administrative à la tête de laquelle se trouve un gouverneur nommé par le Président de la République. Il s'agit d'une entité qui fait partie de la déconcentration du pouvoir de l'État. Cela implique qu'elle ne jouit pas d'une autonomie et l'autorité dirigeante relève du pouvoir hiérarchique de l'État central. Depuis le décret n° 2008/376 du 12 novembre 2008 portant organisation administrative, le Cameroun compte 10 régions de ce type[335]. Mais, la région qui nous intéresse dans le cadre de cette étude représente une collectivité territoriale distincte de la première catégorie ; même s'il faut garder à l'esprit que les deux unités occupent le même territoire géographique[336]. 175

Pour le législateur camerounais, la région est une collectivité territoriale constituée de plusieurs départements, investie d'une mission générale de progrès économique et social[337]. Les organes de la région, à savoir le Conseil régional et le Président du Conseil régional, agissent dans le cadre des compétences transférées aux régions par l'État[338]. Composé de 90 conseillers élus pour un 176

334 L'art. 8 CGCTD dispose que : « [l]es collectivités territoriales sont des personnes morales de droit public. Elles jouissent de l'autonomie administrative et financière pour la gestion des intérêts régionaux et locaux et règlent, par délibérations, les affaires de leur compétence ».

335 Art. 4 du décret n° 2008/376 du 12 novembre 2008 portant organisation administrative de la République du Cameroun.

336 Selon l'art. 259 CGCTD, la région collectivité locale couvre le même ressort territorial que la région circonscription administrative ; et l'art. 261 précise que le chef-lieu de la région, collectivité territoriale, est le chef-lieu de la région de la région, circonscription administrative.

337 Art. 259 CGCTD.

338 Art. 57 Cst. camerounaise.

mandat de 5 ans[339], le Conseil régional constitue l'organe délibérant de la région et concourt avec le Président, à l'administration de la région[340].

177 En ce qui concerne le Président du Conseil régional, il est l'exécutif de la région et est assisté par un bureau régional élu en même temps que lui. À ce titre, il est l'interlocuteur du représentant de l'État dans la région. Il doit être une personnalité autochtone de la région et élu au sein du Conseil pour un mandat de même durée que celui dudit Conseil[341].

178 Le Président du Conseil régional dispose de plusieurs attributions parmi lesquelles la représentation de la région dans les actes de la vie civile et en justice, la préparation et l'exécution des délibérations du Conseil, la gestion du domaine de la région et l'exercice du pouvoir de police[342]. La commune constitue une autre collectivité relevant de la décentralisation.

b. La commune

179 La commune est une collectivité très ancienne au Cameroun et son avènement remonte à l'époque coloniale. D'un point de vue historique, la commune représente la première, et donc la « mère » des CTD existantes au Cameroun. En réalité, l'institution communale était déjà présente à la période où le Cameroun était encore sous domination étrangère. Mais il ne s'agissait que d'une simple municipalisation, c'est-à-dire une simple organisation administrative, qualifiée à tort de décentralisation, distincte de l'évolution constatée dans le cadre de l'actuel processus de décentralisation.

180 Il est clair que la dynamique amorcée lors de la révision constitutionnelle de 1996, et qui a connu une certaine accélération ces dernières années[343], vise à mettre sur pied un véritable cadre juridique des CTD et une fiscalité locale conséquente. Mais ce cheminement n'a pas été facile au regard de l'histoire coloniale du pays. En effet, le Cameroun a ceci de particulier qu'il a connu une

339 La lecture combinée des art. 57 al. 2 Cst. camerounaise, 243 al. 1 du Code électoral et 275 al. 3 CGCTD permet de comprendre que le Conseil régional est constitué des « délégués des départements élus au suffrage universel indirect, et des représentants du commandement traditionnel élus par leurs pairs ».

340 Art. 57 al. 2 Cst. camerounaise ; art. 275 CGCTD.

341 Art. 57 Cst. camerounaise ; art. 307 CGCTD.

342 Sur les attributions du Président du Conseil régional, cf. l'art. 312 CGCTD.

343 Le processus de décentralisation a connu des avancées significatives avec l'adoption d'une série d'instruments juridiques à partir de 2004. Il s'agit entre autres de la loi n° 2009/011 du 10 juillet 2009 portant régime financier des CTD ; de la loi n° 2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale ; de la loi portant CGCTD et d'importants actes réglementaires.

succession de trois administrations coloniales différentes, en l'occurrence allemande, britannique et française entre 1884 et 1961. Cette situation a engendré au final une cohabitation de législations coloniales qui va perdurer jusqu'à l'indépendance du pays et même au-delà[344].

En fin de compte, la commune est la collectivité territoriale de base. Elle a une mission générale de développement local et d'amélioration du cadre et des conditions de vie de ses habitants[345]. Elle est créée par décret du Président de la République, lequel décret en fixe la dénomination, le ressort territorial et le chef-lieu[346]. Les compétences transférées aux communes dans les domaines de développement économique, social, sanitaire, éducatif, culturel et sportif sont mises en œuvre par ses organes. 181

Les organes de la commune sont le conseil municipal et l'exécutif communal. Les deux organes assurent l'administration de la commune. Le conseil municipal, élu pour un mandat de 5 ans, est l'organe délibérant de la commune. Il exerce des attributions telles que : régler par délibérations les affaires de la commune, donner son avis sur les lois et les règlements, formuler des vœux par résolutions sur toutes les questions ayant un intérêt local, notamment sur celles concernant le développement économique et social de la commune[347]. 182

Le maire et ses adjoints, élus parmi les conseillers municipaux pour un mandat de 5 ans également, constituent l'exécutif communal[348]. Le maire, qui représente la commune dans les actes de la vie civile et en justice, est l'ordonnateur du budget de la commune[349]. Il préside le conseil municipal, affecte et gère le personnel placé sous son autorité. Il est chargé, sous l'autorité du représentant de l'État, de la publication et de l'exécution des lois, règlements et mesures de portée générale, l'exécution des mesures de sûreté générale[350]. 183

Il convient de relever un autre type de commune appelé communauté urbaine. En effet, selon l'art. 240 CGCTD, certaines agglomérations, en raison de leurs 184

344 Dès l'accession à l'indépendance des territoires placés sous la domination de la métropole française, certains ont soutenu la thèse selon laquelle « décolonisation ne signifie pas rupture », même sur le plan du droit. Le droit en vigueur pendant la période coloniale devait, selon eux, être reconduit après les indépendances, et consacré par les ordres juridiques nouveaux, voy. FOUMENA, *Le droit administratif camerounais « postcolonial »*, pp. 69-70 ; BELEBENIE, *Les transformations de la fiscalité locale*, p. 22 (spéc. note de bas de page).

345 Art. 147 CGCTD.

346 Art. 148 al. 1 CGCTD.

347 Sur les attributions du conseil municipal, lire l'art. 167 et ss du CGCTD.

348 Art. 197 CGCTD.

349 Art. 206 CGCTD.

350 Art. 211 CGCTD.

particularités, peuvent être érigées en communautés urbaines[351]. Il s'agit d'une collectivité composée d'au moins deux communes, et est compétente pour toute action relevant de l'intercommunalité, des grands travaux et de projets structurants[352]. Elle est dirigée par un organe délibérant, le conseil de communauté, ainsi qu'un pouvoir exécutif constitué du maire de la ville et de ses adjoints. Il convient à présent d'analyser la répartition des compétences fiscales normatives en droit suisse et camerounais.

[351] Lire l'art. 241 et ss du CGCTD sur la communauté urbaine au Cameroun.
[352] Art. 241 CGCTD.

Première partie :

Une répartition distincte des compétences fiscales normatives en droit suisse et camerounais

Chapitre I : Le fondement juridique de la répartition des compétences fiscales en droit suisse et camerounais

I. Généralités

Le pouvoir normatif qu'exercent les collectivités *infra*-étatiques doit être fondé sur un système de normes positives, c'est-à-dire sur un corps de normes formellement posées ou consacrées par un organe supérieur[353]. Les règles de compétence sont, pour la plupart, déterminées par le constituant ou par le législateur. Aussi bien en droit suisse que camerounais, l'exercice des compétences fiscales repose sur des règles juridiques et principes fondamentaux de droit. Toutefois, la répartition de ces compétences n'est pas identique selon que l'on se trouve dans un État unitaire ou dans un contexte de fédéralisme. 185

Dans le cas précis de cette étude, l'analyse de l'expérience suisse de partage des compétences dans le domaine fiscal, doublée d'un examen du processus d'évolution du Cameroun sur cette question, nous offre un cadre pertinent de réflexion originale comparant les deux systèmes d'apparence fort différente. Dans les États fédéraux, la question de détermination des champs de compétences des entités publiques revêt une importance capitale et permet de maintenir ou de renforcer la souveraineté des collectivités fédérées vis-à-vis de l'État fédéral. En revanche, pour ce qui est des États unitaires décentralisés, cette préoccupation poursuit des objectifs de développement des collectivités locales et de leur autonomie fiscale[354]. 186

La répartition des compétences fiscales entre la Confédération et les cantons est clairement définie par la Constitution fédérale suisse. Le Cameroun a, pour sa part, emprunté la voie législative comme fondement primordial de définition des domaines de compétences fiscales des différentes entités publiques. Dans un premier moment, on s'attèlera de mettre en exergue le cadre constitutionnel 187

353 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 385.

354 L'autonomie des collectivités locales camerounaises, posée formellement par le cadre juridique (la Constitution notamment), fait face à une farouche résistance des autorités centrales qui considèrent ladite autonomie comme une opération de réduction de l'influence de l'État dans la société ou d'affaiblissement de sa puissance politique et financière, voy. NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. xii.

de partage du pouvoir fiscal dans l'ordre juridique suisse. Puis on s'efforcera de présenter la loi comme élément majeur en la matière en droit camerounais.

II. La Constitution fédérale comme cadre de répartition des compétences fiscales en droit suisse

A. Remarques liminaires

188 Dans un État fédéral, le texte constitutionnel constitue l'instrument majeur du partage des pouvoirs et des compétences entre le niveau fédéral et les collectivités fédérées. Précisément, c'est la Constitution fédérale qui est la base de la répartition des compétences entre les différents échelons de l'État. De ce point de vue, aucun autre acte qui ne procède de la Constitution, ne saurait opérer une répartition des compétences entre les entités publiques. À cet égard, le système conventionnel[355] et l'unilatéralisme[356] sont à exclure des modes de partage des pouvoirs. Comme pour les autres domaines d'activités, la Constitution fédérale suisse organise la répartition des compétences fiscales et accorde une place centrale à la souveraineté des cantons.

B. Les principes constitutionnels de répartition des compétences fiscales

1. Le principe d'attribution expresse des compétences fiscales à la Confédération

a. Le principe général de l'article 3 de la Constitution fédérale

189 L'art. 3 Cst. féd. est considéré comme la base de la répartition des compétences en droit suisse. Avant d'analyser son incidence sur la répartition des compétences en matière fiscale qui nous intéresse ici, il sied d'abord de faire un petit commentaire sur le cadre général de ce texte rédigé comme suit : « les cantons

355 « Le mode conventionnel est peu compatible avec les États fédéraux », AUBERT, *Traité*, p. 229.

356 « La structure du fédéralisme empêche de manière encore plus pressante que les cantons ne décident unilatéralement du partage », AUBERT, *Traité*, p. 230.

sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération »[357].

Il résulte de cette disposition que la Constitution répartit les compétences par énumération de celles qui sont réservées à la Confédération, les autres qui n'y sont pas mentionnées appartiennent aux cantons. Cependant, AUBERT considère que l'usage de certains mots dans le libellé de cet article ne serait pas approprié. Il s'agit en l'occurrence des termes *souveraineté* et *droits*. D'après lui, il serait préférable de parler de « compétences, fonctions, tâches »[358], plutôt que *droits*. Ce qui semble plus exact dans la mesure où une collectivité, fût-elle un État fédéré, ne possède pas la souveraineté comprise au sens du droit international. La souveraineté représente une sorte de puissance sans limites, une absence de contrainte ou de subordination. Elle renvoie plus exactement à la « qualité de ce qui n'a pas de supérieur, de ce qui est suprême »[359]. Un État est souverain « lorsqu'à l'extérieur, il ne dépend d'aucune puissance terrestre, et qu'à l'intérieur il dispose seul la totalité du pouvoir »[360]. Il est donc évident qu'à partir de cette analyse, les cantons ne sauraient être des entités souveraines, mais c'est plutôt la Confédération qui dispose d'un tel attribut. 190

En ce qui concerne l'idée d'une *délégation,* elle prête à confusion car « ce ne sont pas les cantons qui délèguent une compétence à la Confédération, c'est le constituant fédéral qui la lui attribue »[361]. Ce qui pourrait laisser penser à une sorte de statut supérieur de l'État fédéral par rapport aux entités fédérées. Mais on sait que la Constitution elle-même garantit à ces dernières leur autonomie. 191

Toutefois, sans tenir compte des débats sur les mots employés, cette disposition signifie tout simplement que la Confédération n'exerce que les compétences qui lui viennent de la Constitution ; et pour bénéficier de nouvelles, ou supprimer celles existantes, il faut passer par le mécanisme de révision[362]. En somme, le 192

357 Art. 3 Cst. féd.

358 AUBERT, *Traité,* N 611.

359 AUBERT, *Traité,* N 589.

360 AUBERT, *Traité,* N 589.

361 AUBERT, *Traité,* N 611.

362 AUBERT, *Traité,* N 611. À titre de comparaison, le 10e amendement de la Constitution des États-Unis s'inscrit dans le sens de l'art. 3 Cst. féd. : "The powers not delegated to the United States by the Constitution, nor prohibited by it to the States, are reserved to the States respectively, or to the people".

principe de l'art. 3 s'applique à toutes les activités étatiques[363]. Cependant, que signifie-t-il en matière fiscale ?

b. La signification de l'article 3 de la Constitution fédérale dans le domaine fiscal

193 Le partage des compétences fiscales s'explique par la structure fédérale de la Suisse. Cette situation conduit, dans le domaine fiscal, à une répartition tant des compétences fiscales normatives que des compétences fiscales d'exécution. Autrement dit, la traduction de cette structure fédéraliste sur le plan fiscal est que la législation sur tout impôt fédéral doit obéir à la règle posée par l'art. 3 Cst. féd. OBRIST précise d'ailleurs que « la répartition des compétences entre la Confédération et les cantons suit, dans le domaine du droit fiscal, le principe constitutionnel de l'art. 3 Cst. féd. »[364]. Ainsi, toute compétence fiscale de la Confédération doit reposer sur une base constitutionnelle expresse.

194 La Confédération n'a alors le pouvoir d'imposer et de prélever que les impôts qui lui sont expressément attribués par la Constitution fédérale. À cet effet, sa compétence normative consistant à édicter des normes fiscales, ne peut s'exercer qu'à l'égard des prélèvements pour lesquels une disposition constitutionnelle est prévue. Au final, pour légiférer sur les contributions publiques, les autorités fédérales doivent s'assurer qu'il en existe un fondement précis, c'est-à-dire une base constitutionnelle expresse pour prélever des impôts au sens strict[365].

c. Les implications de cette disposition en matière fiscale

195 L'art. 3 Cst. féd. implique une énumération exhaustive des impôts qui relèvent de la compétence de la Confédération. Il implique également la précision par la Constitution du type d'impôt à prélever ainsi que d'autres éléments constitutifs de l'imposition : l'assiette de l'impôt, le taux maximum, la période au cours de laquelle la Confédération est autorisée à légiférer. La Confédération dispose

363 « Aucune activité n'échappe au système de l'art. 3 de la Constitution fédérale », cf. AUBERT, *Traité,* N 614. Mais lorsqu'on parle de l'art. 3, « l'on pense d'abord aux compétences législatives […] qui fournissent les illustrations les plus claires. Néanmoins, cette règle est aussi vraie pour les compétences exécutives que judiciaires ; la Confédération ne pouvant accomplir un acte administratif, ni rendre un jugement en dehors de ses attributions constitutionnelles », AUBERT, *Traité,* N 613.

364 OBRIST, *Introduction,* N 30 (3e éd.).

365 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 2.

d'une compétence exclusive sur la TVA[366], les impôts à la consommation spéciaux[367], le droit de timbre et impôt anticipé[368] et les droits de douane[369]. L'art. 128 Cst. féd. lui attribue également la compétence parallèle de prélever des impôts sur le revenu des personnes physiques et sur le bénéfice des personnes morales[370]. Ces impôts constituent la liste limitative des impôts que peut percevoir la Confédération. Ainsi, elle dispose pour ces impôts la compétence normative. En d'autres termes, l'attribution d'un impôt à l'échelon fédéral par la Constitution emporte compétence législative, c'est-à-dire le pouvoir de législation sur ledit impôt. En vertu de ce principe, les lois fiscales régissant les impôts fédéraux sont édictées par le législateur fédéral. On peut relever entre autres : la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA)[371], la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)[372], la loi fédérale sur les douanes (LD)[373], les lois sur les impôts à la consommation spéciaux à savoir la loi fédérale sur l'imposition du tabac (LTAB)[374] ; sur la bière (LIB)[375].

196 On s'interroge tout de même sur la nécessité d'insérer dans une Constitution des taux de perception des impôts, alors que de tels éléments peuvent figurer dans une loi ordinaire. Cependant, cette situation serait liée au caractère particulier des régimes financiers fédéraux, et « uniquement justifiée en raison d'une extrême délicatesse politique du sujet »[376]. Il est aussi question de ménager la substance fiscale des cantons[377]. Autrement dit, le poids de la démocratie directe sur le régime fiscal suisse expliquerait l'utilité d'insérer des règles aussi précises dans la Constitution au lieu de se limiter à y fixer les grands principes. Cela permettrait d'atténuer les oppositions aux textes fiscaux soumis à l'appréciation populaire.

197 L'autre impact de la règle issue de l'art. 3 Cst. féd. sur les compétences fiscales normatives de la Confédération est justement l'exigence d'un référendum pour attribuer un nouvel impôt à la Confédération. En effet, en cas de modification majeure ou d'insertion d'un nouvel impôt dans la Constitution fédérale, il faut obligatoirement passer par voie référendaire afin d'obtenir l'approbation aussi

366 Art. 130 Cst. féd.
367 Art. 131 Cst. féd.
368 Art. 132 Cst. féd.
369 Art. 133 Cst. féd.
370 OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire,* p. 172.
371 LTVA du 12 juin 2009, RS 641.20
372 LIFD du 14 décembre 1990, RS 642.11
373 LD du 18 mars 2005, RS 631.0.
374 LTab du 21 mars 1969, RS 641.3.
375 LIB du 6 octobre 2006, RS 641.411.
376 CR Cst.-OBERSON/ALARA, art. 128, N 47.
377 PC Cst-AUBERT, art. 128, N 9.

bien du peuple que des cantons[378]. Les lois fédérales portant sur l'impôt font l'objet, quant à elles, d'un référendum facultatif conformément à l'art. 141 Cst. féd. Il en résulte que le lien entre la démocratie directe et la répartition des compétences fiscales est ainsi établi et évident[379].

198 Toutefois, il faut reconnaître, dans le sens de la doctrine, que cette approche est susceptible de mettre en difficulté, voire en échec, les projets de lois en matière fiscale lors des consultations électorales du fait du « réflexe anti-impôt des contribuables »[380] et du refus d'instituer de nouveaux impôts. Pour illustration, une initiative populaire du 15 février 2013, dénommée *« Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale) »*[381], a été soumise au vote du peuple et des cantons le 14 juin 2015. Il s'agissait d'une initiative visant à faire modifier la Constitution fédérale afin d'y introduire un nouvel impôt à prélever par la Confédération sur les donations et les successions pour le financement de l'AVS. Seulement, la Confédération elle-même en a recommandé le rejet en arguant qu'un tel projet réduirait la souveraineté des cantons et en mettant en avant la rentabilité de ces impôts pour les finances cantonales. Elle a plutôt préconisé le recours à d'autres formes de ressources de financement. Finalement, cette orientation a été fortement suivie et l'initiative fut rejetée par la majorité du peuple et par tous les cantons. Il faut noter que presque tous les cantons suisses prélèvent l'impôt sur les successions et les donations.

199 En outre, c'est après plusieurs rejets (1977, 1979 et 1991) de son introduction en remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA) que la TVA a été approuvée par le peuple et les cantons le 28 novembre 1993. Elle est entrée en vigueur le 1er janvier 1995. La réforme des droits de timbre a également été rejetée par le peuple et les cantons lors du scrutin populaire du 2 juin 1991 sur le nouveau régime financier[382]. En revanche, les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs (LHID)[383] et sur l'impôt fédéral direct (LIFD)[384] n'ont pas, quant à elles, fait l'objet d'une consultation du peuple et des cantons. Elles ont été votées par l'Assemblée fédérale conformément aux art. 128 et 129 Cst. féd.

---

378 Art. 140, al. 1 let a ; art. 142 al. 2 ; art. 195 Cst. féd.

379 « Le système fiscal suisse est fortement marqué par la démocratie directe », MALINVERNI et *al, Droit constitutionnel suisse I,* N 1198.

380 MALINVERNI et *al, Droit constitutionnel suisse I,* N 1199.

381 Message CF : *Imposer les successions* ; Arrêté CF : *Imposer les successions*.

382 Initiative parlementaire Loi fédérale sur les droits de timbre.

383 Loi adoptée le 14 décembre 1990 et entrée en vigueur en 1993.

384 Loi adoptée le 14 décembre 1990, mais entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

d. Quelques particularités du système fiscal suisse

Il est important d'indiquer que le fait pour une partie du corps électoral d'accorder son suffrage en faveur de certaines lois fiscales qui lui sont soumises représente, de notre point de vue, une spécificité suisse. Il s'agit en réalité d'un système qui offre la possibilité au citoyen de décider et de choisir lui-même les impôts auxquels il doit être assujetti. Dans ce sens, le contribuable ne peut être imposé qu'à l'égard des impôts énumérés dans la Constitution et les lois ; toute modification constitutionnelle entrainant systématiquement une votation populaire (référendum obligatoire)[385]. Cela témoigne, à notre avis, d'un certain degré de citoyenneté fiscale[386] qui n'est pas le simple civisme fiscal qu'on pourrait rencontrer dans les autres sociétés et démocraties du monde. Si les textes fiscaux sont acceptés par les représentants du peuple au sein des Assemblées dans les pays comme le Cameroun, il est moins sûr que lesdits textes auraient été approuvés par le peuple lui-même s'ils faisaient l'objet d'une consultation populaire tel que cela se fait en Suisse. 200

Une autre particularité de la fiscalité suisse mérite aussi d'être soulignée. Elle réside dans le fait que deux impôts, considérés comme les plus rentables, reposent sur une base provisoire[387] ; c'est-à-dire que leur perception est limitée dans le temps. Il s'agit de la TVA et de l'impôt fédéral direct qui sont les principales sources de revenus de la Confédération et représentent à eux seuls plus de 60 % de ses recettes[388]. Ce caractère périodique est maintenu en dépit du fait que la raison de leur instauration ne soit plus justifiée, en l'occurrence la participation à la défense nationale[389]. Aussi, les différentes tentatives visant la suppression de la limitation[390] dans le temps de ces prélèvements ont-elles toujours été refusées lors des votations populaires. Ce qui amène ainsi la Confédération à se 201

385 https://www.steuern-easy.ch/fr/a-savoir/le-systeme-fiscal-suisse (consulté le 04/09/2023).

386 C'est cette citoyenneté fiscale qui expliquerait que « les citoyens se sont […] réservés le droit de se prononcer périodiquement sur la gestion financière de la Confédération, c'est-à-dire sur l'emploi qui est fait de leurs impôts, et de dire s'il est justifié de les reconduire », cf. PC Cst-AUBERT, art. 196, ch. 13, N 18.

387 « L'impôt fédéral direct (IFD) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – anciennement appelés impôt de défense nationale et impôt sur le chiffre d'affaires – ont été, dès l'origine, limités dans le temps, de sorte que le peuple et les cantons doivent périodiquement ratifier la prolongation des deux impôts. Ils constituent ensemble près de deux tiers des recettes de la Confédération », lire Informations fiscales CIS, *Nouveau régime financier 2021,* ch. 1.1.

388 Message relatif au Nouveau régime financier 2021.

389 OBRIST, *Introduction,* p. 7, N 9.

390 CR LIFD-YERSIN/AUBRY GIRARDIN, *Remarques préliminaires,* N 1 ; MALINVERNI et *al, Droit constitutionnel suisse I,* N 1200. C'est dans le but de faire sauter cette barrière que « le Conseil fédéral a proposé dans son Nouveau régime financier 2021 d'abolir l'art. 196, ch. 13 des dispositions transitoires de la Constitution fédérale afin de permettre à la Confédération

contenter de la solution de prolongation provisoire. Cela s'apparente à une incohérence dans le sens où le peuple et les cantons sont en mesure de refuser à la Confédération de prélever ces impôts, alors qu'il s'avère difficile pour cette dernière de s'en priver au regard de leur poids dans ses finances. Ce qui fait dire que « la Suisse vit donc, depuis longtemps, dans une situation pour le moins paradoxale, unique en Europe et probablement dans le monde, d'un État qui a des *charges permanentes* et *des ressources provisoires* »[391].

202 Toutefois, il convient de rappeler que la perception de ces impôts a été régulièrement prorogée. Dans cette optique, le Nouveau régime financier de 2021[392] prolonge, de 15 ans, la compétence de la Confédération, qui été limitée jusqu'en 2020, de percevoir ces deux impôts ; soit jusqu'en 2035[393]. En définitive, si la Confédération ne peut percevoir un impôt que sur la base d'une disposition constitutionnelle, cette exigence est aménagée dans certains cas ; limitant ainsi une mise en œuvre stricte du mécanisme de l'art. 3 Cst. féd.

2. Les exceptions au principe d'attribution expresse des compétences fiscales à la Confédération

a. Le cas des taxes causales et des taxes d'orientation

(i) Généralités

203 L'obligation pour la Confédération de se baser sur une disposition constitutionnelle expresse pour prélever les impôts au sens strict est atténuée concernant les autres formes de contributions publiques. En d'autres termes, l'exigence d'une base constitutionnelle dépend de la nature juridique de la contribution concernée[394]. Selon la doctrine, la Confédération peut légiférer sur les taxes d'orienta-

de prélever cet impôt de manière pérenne », voir OBRIST, *Introduction,* p. 7 (spéc., note de bas de page) ; « toutes les tentatives d'abandonner la règle ont, jusqu'à maintenant, échoué », lire PC Cst-AUBERT, art. 128, N 18.

391 PC Cst-AUBERT, art. 196, ch. 13, N 18 ; CR Cst.-OBERSON/ALARA, art. 128, N 22.

392 Message relatif au Nouveau régime financier 2021 ; Arrêté fédéral concernant le Nouveau régime financier. Cet Arrêté a été accepté par le peuple et les cantons le 4 mars 2018 et entré en vigueur le 1er janvier 2021.

393 Art. 196, ch. 13 et 14 Cst. féd.

394 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 2. « La qualification juridique précise d'une contribution publique est importante […], elle est fondamentale pour répartir les compétences constitutionnelles entre la Confédération et les cantons », cf. OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 19.

tion et les taxes causales sans se fonder strictement sur une disposition constitutionnelle si elle dispose de la compétence matérielle dans le domaine en question[395].

Dans cette perspective, les pures taxes d'orientation, qui sont des taxes qui ne visent pas un but fiscal et dont les recettes sont redistribuées à la population, sont susceptibles d'être perçues même sans une compétence expresse, mais uniquement sur une simple compétence d'ordre matériel[396]. À cet effet, l'art. 74 al. 1 Cst. féd., qui confère à la Confédération le mandat de protéger l'environnement, constitue un fondement légal suffisant pour prélever les pures taxes d'orientation[397]. En matière de taxes écologiques, l'enjeu consiste essentiellement à déterminer si la Confédération peut mobiliser de compétences matérielles pour prélever des taxes[398]. Étant entendu que ces taxes peuvent avoir diverses appellations[399], l'obligation de fonder la compétence sur une disposition constitutionnelle dépend nécessairement de la qualification retenue pour une taxe. 204

Par ailleurs, les exigences du principe de la légalité seront plus sévères à l'égard des impôts au sens strict qu'en ce qui concerne ces taxes[400]. Contrairement à l'impôt dont les règles principales, à savoir la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être fixées par une loi[401], le principe d'équivalence[402] ou de couverture des frais[403] suffirait à combler le déficit de base légale dans le cadre des taxes causales. Il convient à présent de présenter brièvement ces contributions. 205

(ii) La notion de taxes causales

206

395 OBRIST, *Introduction,* N 17.

396 BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2,* p. 374.

397 BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2,* p. 374 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 2 ; CR.-FAVRE, art. 74, N 20.

398 BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2,* p. 374.

399 « Les taxes écologiques peuvent être qualifiées d'impôts d'orientation, de taxes causales d'orientation ou encore de pures taxes d'orientation », cf. BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2,* p. 374.

400 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 19.

401 Art. 127 al. 1 Cst. féd.

402 Le principe d'équivalence signifie que « la contribution est répercutée sur les contribuables proportionnellement à la valeur des prestations fournies », lire OBRIST, *Introduction,* p. 17 (spéc., note de bas de page) ; arrêt TF 2C_466/2008 du 10 juillet 2009, consid. 4.2.2.

403 Ce principe vise à calculer le montant de la contribution d'après la dépense à couvrir ; cf. OBRIST, *Introduction,* p. 17 (spéc., note de bas de page) ; arrêt TF 2C_466/2008 du 10 juillet 2009, consid. 4.2.2.

En général, la taxe causale se définit comme étant « une taxe dont doit s'acquitter un citoyen en contrepartie d'une prestation spéciale ou d'un avantage particulier qu'il a reçu ou recevra de l'État »[404]. Il s'agit d'une contrepartie ou d'un avantage appréciable économiquement accordé par l'État[405]. C'est donc l'existence d'une contre-prestation étatique, constituant la cause, qui différencie ces taxes de l'impôt. Elles sont ainsi prélevées en échange de services spéciaux. Du fait de leur caractère causal, ces contributions sont perçues, en principe, conformément aux principes de la couverture des frais et de l'équivalence. Les taxes causales se répartissent en trois sous-catégories : les émoluments, les charges de préférences et les contributions de remplacement.

207 Les émoluments constituent « des contributions spéciales qui sont prélevées en rémunération pour l'utilisation ou pour des prestations de l'administration publique »[406]. Il s'agit du montant versé en contrepartie d'un service reçu de l'administration étatique. P. ex. : émoluments pour inscription au registre foncier, pour enlèvement des ordures, taxes universitaires, etc.

208 Une charge de préférence est une participation aux frais d'installations réalisées par une corporation publique dans l'intérêt général[407]. Elle est supportée par les personnes auxquelles lesdites installations procurent des avantages économiques particuliers[408]. Font partie de ce type de contribution, la participation à la construction de routes, de canalisations, à la correction de cours d'eau. Cette charge est calculée selon la dépense à couvrir et supportée par celui à qui profite des installations réalisées, dans une proportion correspondant à l'importance des avantages économiques particuliers qu'il en retire[409]. En tout état de cause, il est question de compenser de manière équitable le gain ou l'avantage obtenu.

209 En fin, une taxe de remplacement est exigée d'une personne dispensée d'un devoir public[410]. C'est une contribution qui vise à compenser le non-accomplissement d'un service personnel ou de toute autre prestation généralement imposée au citoyen par une collectivité publique[411]. C'est notamment le cas de la

404 OBRIST, *Introduction,* N 20.

405 Arrêt TF 2C_466/2008 du 10 juillet 2009, consid. 4.2.2.

406 Informations fiscales CSI, *Impôts et contributions,* ch. 3, p. 2. Les émoluments se présentent sous diverses formes et appellations telles que, entre autres, l'émolument administratif, judiciaire, d'utilisation d'un établissement public, la taxe de contrôle, les taxes régaliennes ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 7 ; ATF 135 I 130, 133 du 24 février 2009.

407 Arrêt TF 2P.236/2001 du 24 juin 2003, consid. 5.1 ; OBRIST, *Introduction,* N 20.

408 Informations fiscales CSI, *Impôts et contributions,* ch. 3, p. 3.

409 Arrêt TF 2P.236/2001 du 24 juin 2003, consid. 5.1.

410 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 9.

411 OBRIST, *Introduction,* N 20 ; Informations fiscales CSI, *Impôts et contributions,* ch. 3, p. 3.

taxe militaire ou le service du feu, l'obligation de construire des abris antiatomiques, etc.

On remarque que le paiement des contributions causales entraine, en contrepartie, une prestation étatique. C'est ce lien particulier entre le contribuable et l'État qui les distinguent des impôts[412]. Ces derniers, quant à eux, sont dus sans une contrepartie immédiate ou individuelle. Mais de l'avis de certains auteurs, cette distinction n'est pas tranchée. Il existe des prélèvements qui sont difficiles à ranger dans l'une ou l'autre catégorie de contribution. Il s'agit des impôts mixtes qui, bien qu'étant liés à une prestation fournie par l'administration, leur montant ne correspond pas effectivement à la valeur que l'on peut raisonnablement attribuer à ladite prestation[413]. P. ex. : les taxes sur les bateaux, les taxes de patente d'auberge. 210

(iii) La notion de taxes d'orientation

Encore appelée contribution incitative, une taxe d'orientation vise de façon prépondérante à agir sur le comportement des particuliers[414]. C'est une contribution publique perçue sans être liée à une prestation de l'État, mais a pour but d'influencer le comportement du citoyen qui y est soumis[415]. L'objectif recherché ici par l'État n'est pas d'en faire une source de financement de ses activités, mais plutôt de jouer sur le comportement des citoyens en l'orientant dans un sens ou dans l'autre. Le but d'une telle taxe peut viser à décourager la consommation de certains produits au profit d'autres, ou alors à recourir à certains moyens de déplacement au détriment des autres. La qualification de taxe d'orientation procède de son effet dissuasif pour les contribuables, c'est-à-dire sa capacité « à influencer les comportements de consommation et/ou de production »[416] des personnes concernées. On retrouve ce type de contributions généralement en droit agricole où il est question d'orienter la production, voire de 211

412 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, N 10.

413 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, N 11.

414 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, N 13.

415 OBRIST, *Introduction*, N 19 ; Informations fiscales CSI, *Impôts et contributions*, ch. 1, p. 1.

416 BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2*, p. 363. Ces auteurs indiquent que l'effet d'orientation de cette taxe viendrait de deux éléments : l'application d'un taux d'impôt suffisamment élevé d'une part et, d'autre part, la possibilité pour les contribuables d'adopter des comportements alternatifs.

freiner les importations[417], et en droit de l'environnement avec la loi sur la protection de l'environnement qui consacre explicitement les taxes d'incitation[418]. Parmi les contributions incitatives, il y a la taxe CO_2[419], la taxe sur l'huile de chauffage extra-légère[420], la taxe sur l'alcool[421], la taxe sur le tabac[422].

212 En fait, l'influence souhaitée sur le comportement des contribuables à travers ces taxes peut prendre deux formes différentes. D'un côté, une augmentation du prix de certains produits ou services en instituant une taxe. C'est l'incitation « négative »[423]. Dans ce cadre, la taxe joue un rôle dissuasif, c'est-à-dire décourager les contribuables d'adopter un certain comportement. Dans cette perspective, un comportement néfaste pour l'environnement entrainera le prélèvement d'une contribution publique[424]. Et de l'autre côté, une réduction du prix de certains produits ou services en permettant la déduction totale ou partielle de certains frais ou dépenses ; on parle d'incitation positive[425]. Ici, la contribution a pour but de convaincre les contribuables à suivre l'orientation voulue par les autorités. Ainsi, l'adoption d'un « comportement favorable à l'environnement »[426] est susceptible de procurer un avantage fiscal. Par exemple, les déductions faites dans le cadre des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, prévues à l'art. 32 al. 2 LIFD, constituent une incitation positive.

b. Classifications doctrinales des taxes d'orientation

213

417 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 13.

418 LPE. Les articles 35*a* al. 1, 35*b* al. 1 et 35*b*^{bis} al. 1 de cette loi portent, respectivement, sur la taxe sur les composés organiques volatils, la taxe sur l'huile de chauffage « extra-légère » et la taxe sur l'essence et l'huile diesel.

419 Chap. 5 de la loi sur le CO_2 et son Ord. ; art. 74 et 89 Cst. féd. (qui portent respectivement sur la protection de l'environnement et la politique énergétique).

420 Art. 35*b* LPE et art. 1 de l'Ord. sur la taxe d'incitation sur l'huile de chauffage « extra-légère » (OHEL) : « quiconque importe, fabrique ou extrait sur le territoire suisse de l'huile de chauffage «extra-légère» d'une teneur en soufre supérieure à 0,1 pour cent (% masse) acquitte à la Confédération une taxe d'incitation ».

421 Art. 105 et 131 al. 1 let. b Cst. féd. (impôt sur l'alcool) ; Loi fédérale sur l'alcool (LAlc) et son Ord. (OAlc).

422 Art. 131 al. 1 let. a Cst. féd., (impôt sur le tabac brut et tabac manufacturé) ; art. 4 ss Loi fédérale sur l'imposition du tabac (LTab) et son Ord. (OITab). Sur ces différentes taxes, lire aussi OBRIST, *Introduction,* N 19.

423 OBRIST, *Introduction,* N 19.

424 BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2,* p. 359.

425 OBRIST, *Introduction,* N 19.

426 BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2,* p. 360.

Il existe un débat au sein de la doctrine sur la question de classification des taxes d'orientation. La position de la jurisprudence[427] sur ce point n'est pas aussi constante, elle est fluctuante et évolutive[428]. En effet, certains auteurs considèrent qu'il n'est pas possible de faire rentrer les taxes d'incitation dans la distinction classique impôts-taxes causales du fait qu'elles n'ont manifestement pas de but fiscal[429]. Il s'agirait alors, selon eux, d'une nouvelle forme de contribution publique, la troisième, appelée pures taxes d'incitation[430] ou d'orientation caractérisées par une neutralité budgétaire. C'est d'ailleurs la position de la doctrine contemporaine dominante[431]. BORNICK et OBRIST[432] estiment dans ce sens que le fait qu'on ne soit pas en mesure de qualifier ces contributions ni d'impôt (défaut du critère de but fiscal ou de financement d'activité étatique), ni de taxes causales (absence du critère de contreprestation étatique), suffirait largement à en faire une troisième catégorie de contributions publiques. À cette considération, s'ajoute le traitement juridique particulier réservé aux pures taxes d'orientation. La Confédération n'a pas besoin d'une compétence fiscale expresse pour les prélever, une compétence matérielle est suffisante. Par contre, une autre frange de la doctrine[433] estime que les pures taxes d'orientation ne sauraient constituer une troisième catégorie de contributions publiques, mais entreraient dans la catégorie d'impôts d'orientation.

En outre, le TF a connu des évolutions sur la question. En particulier, il a fait savoir que les contributions publiques telles que la taxe sur le CO_2 et la taxe sur les composés organiques volatils doivent être qualifiés de pures taxes d'orientation car ne poursuivant aucun but fiscal[434]. Toutefois, cette juridiction n'a pas pour autant consacré une troisième catégorie de contributions publiques aux côtés de la division déjà connue entre impôts et taxes causales. Elle indique qu'il s'agit plutôt d'une simple subdivision des catégories traditionnelles. Or, considérer ces taxes comme une catégorie distincte ou pas influence sur la détermination de la compétence de la Confédération à légiférer en la matière. 214

427 L'analyse sur la position jurisprudentielle est essentiellement tirée de l'article ci-après : BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2*, p. 365 et ss.

428 BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2*, p. 364.

429 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, N 13.

430 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, N 13.

431 Sur les autres auteurs soutenant cette approche, lire BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2*, p. 367, spéc., la note de bas de page nº 71.

432 BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2*, p. 368.

433 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, N 15.

434 BORNICK/OBRIST, *La taxation des émissions de CO_2*, p. 365 ; ATF 140 I 176 du 27 mars 2014, consid. 5.4, p. 181.

3. La compétence fiscale législative de la Confédération par renvoi de la Constitution

215 a. L'adoption des lois fiscales sur la base des dispositions constitutionnelles

216 C'est au législateur fédéral que revient la responsabilité d'adopter des lois visant à réglementer les impôts que la Constitution attribue à la Confédération. En d'autres termes, si la Constitution liste les impôts pour lesquels la Confédération est compétente, elle laisse cependant la latitude à l'autorité fédérale d'en fixer le régime juridique dans des lois et autres textes fiscaux.

217 Dans cette optique, pour répondre favorablement au mandat constitutionnel[435] visé à l'art. 129 concernant l'harmonisation fiscale, l'Assemblée fédérale a adopté le 14 décembre 1990, la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)[436]. Cette loi, entrée en vigueur le 1er janvier 1993, ne traite que des principes d'harmonisation fiscale[437]. Elle n'est pas, en principe[438], applicable directement aux contribuables ; elle s'adresse plutôt aux législateurs cantonaux. En outre, sur le fondement de l'art. 128, le législateur fédéral a édicté la loi fédérale sur l'impôt direct (LIFD)[439] le 14 décembre 1990 et entrée en vigueur le 1er janvier 1995 dans le but de réglementer et de prélever l'impôt fédéral direct.

218 Dans la même logique, le constituant renvoyait à la Confédération à l'art. 130 la charge d'édicter une loi régissant le prélèvement de la TVA. Sur ce fondement, le législateur fédéral a pris ses responsabilités en édictant la loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA)[440]. Toujours pour faire usage de la compétence fiscale que lui octroie le constituant, le législateur a pris, sur la base de l'art. 131 Cst., une série de lois visant à encadrer certains produits de consommation spéciaux[441]. Il s'agit des « lois spéciales, à composante principalement fiscale, avec en marge certaines dispositions procédurales et de droit pénal

435 MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* N 1269.

436 RS 642.14.

437 « En Suisse, l'harmonisation fiscale a pour finalité de coordonner les compétences parallèles en matière d'impôts qui coexistent entre la Confédération, les cantons et les communes », lire CR Cst.-DANON/MALEK, art. 129, N 1.

438 Les contribuables « peuvent en effet, passé le délai de huit ans accordés aux cantons pour adapter leur législation, […] attaquer, par un recours de droit administratif de type spécial auprès du Tribunal fédéral, les décisions cantonales de taxation qui ne leur paraissent pas conformes à la loi fédérale », cf. PC Cst-AUBERT, art. 129, N 5.

439 RS 642.11.

440 RS 641.20.

441 Loi fédérale sur l'imposition du tabac (LTab) ; Loi fédérale sur l'imposition de la bière (LIB) ; Loi fédérale sur la circulation routière (LCR) ; etc.

permettant d'exécuter la créance fiscale et de sanctionner les manquements »[442]. Bien plus, à travers l'art. 132, la Constitution reconnaît la compétence législative fédérale qui s'étend aux droits de timbre et à l'impôt anticipé. Ainsi, les lois relatives à ces deux impôts ont été adoptées. Il s'agit respectivement de la loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (LT) et de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA).

Par ailleurs, des pouvoirs d'intervenir par voie législative ont également été accordés à la Confédération afin d'édicter des dispositions contre les arrangements fiscaux injustifiés[443]. Ce qui fait l'objet d'un concordat[444] auquel ont adhéré tous les cantons[445]. 219

Enfin, l'art. 133 Cst. féd. fonde la compétence législative de la Confédération en matière de droits de douane et autres redevances perçues à la frontière sur le trafic des marchandises. La mise en œuvre de cette compétence a fait l'objet de la loi sur les douanes (LD) du 18 mars 2005. À ces différentes lois fiscales fédérales, s'ajoutent de nombreux autres actes normatifs pris par le législateur fédéral en vertu de sa compétence législative en matière fiscale. 220

b. L'adoption d'actes *infra*-légaux en matière fiscale

En complément des lois fiscales fédérales ci-dessus évoquées, divers autres actes sont édictés par les autorités fédérales. Il convient de rappeler ici que les lois ont, en principe, vocation à traiter toutes les questions de droit susceptibles de se poser relativement aux objets qu'elles réglementent ; notamment en matière fiscale pour ce qui nous intéresse ici. Or, ces lois nécessitent régulièrement l'interprétation des acteurs afin d'en préciser le sens ou l'esprit ; d'où l'importance des instruments tels que les ordonnances et les instructions administratives qui forment une source permettant de résoudre certaines préoccupations en droit fiscal. 221

Les ordonnances sont un autre moyen normatif pour le législateur fédéral en matière fiscale. Elles portent sur des règles d'application ou d'exécution des lois 222

442 CR Cst.-OBRIST, art. 131, N 3.

443 Art. 129 al. 3 Cst. féd.

444 Concordat entre les cantons de la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux du 10 décembre 1948.

445 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 25.

fiscales auxquelles elles se rapportent. En général, on identifie deux types d'ordonnances à savoir les ordonnances dites législatives[446] et celles qualifiées d'ordonnances administratives.

223 On peut relever, à titre d'exemple, l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)[447], l'ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA)[448], l'ordonnance sur les droits de timbre (OT)[449], les nombreuses ordonnances relatives à l'impôt fédéral direct : l'ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral[450], l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt[451], l'ordonnance sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct (Oinv)[452], l'ordonnance du CF sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct[453], l'ordonnance sur l'imposition à la source (OIS)[454], etc.

224 Les ordonnances administratives[455], encore appelées instructions administratives, constituées des circulaires, des lettres-circulaires, des directives, des notices[456] ainsi que de nombreuses informations concernant la taxe sur la valeur ajoutée[457] (infos TVA), sont des documents dont l'objectif est de permettre la compréhension de la loi et de faciliter son application par les autorités. Les circulaires produites par l'AFC en particulier sont diverses. Les unes sont relatives

446 Cette catégorie est formée d'ordonnances de substitution qui sont des actes créateurs du droit, et d'ordonnances d'exécution dont le but est de préciser le contenu d'une loi et d'assurer également son application plus sûre et égale, cf. CR LIFD-YERSIN/AUBRY GIRARDIN, art. 2, N 7.

447 OTVA du 27 novembre 2009, RS 641.201.

448 OIA du 19 décembre 1966, RS 642.211.

449 OT du 3 décembre 1973, RS 641.101.

450 RS 642.117.1.

451 RS 642.121.

452 Oinv du 16 novembre 1994, RS 642.113.

453 Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles du 9 mars 2018, RS 642.1169.

454 OIS du 11 avril 2018, RS 642.118.2.

455 Sur ces instruments, voir : GYGAX/GEBER, *Les lois fiscales fédérales*, pp. 904 et ss ; HINNY/ECKERT, *Droit fiscal, 2023*, p. XIII.

456 Sur les notices AFC, lire GYGAX/GEBER, *Les lois fiscales fédérales*, p. 905. Elles sont aussi disponibles à : https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/impot-anticipe/informations-specialisees/notices.html (impôt anticipé) ; https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/impot-federal-direct/informations-specialisees-ifd/notices.html (impôt fédéral direct), (consulté le 02/9/2023).

457 Sur les infos TVA, cf. : https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/taxInfos/tableOfContent.xhtml?label=true (consulté le 02/9/2023).

à l'impôt fédéral direct[458], les autres se rapportent à l'impôt anticipé[459], ou encore aux droits de timbre[460]. Sans prétendre analyser tous ces documents produits par plusieurs organismes tels que la Conférence suisse des impôts (CSI), le Département fédéral des finances (DFF), etc., nous ferons allusion à celles qui sont, principalement, l'œuvre de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Non seulement ces instruments indiquent le sens dans lequel l'autorité souhaite que la loi soit comprise, mais aussi, elles servent à l'application des règles de fond du droit fiscal et fixent la pratique administrative[461].

Concernant les lettres-circulaires[462], on peut citer, entre autres : celle qui porte sur les barèmes 2023 de l'impôt à la source ; celle relative aux frais professionnels et revenus en nature ; celle portant le sur remboursement de l'impôt-source : capital de prévoyance ; la lettre-circulaire sur les prestations appréciables en argent ; le taux d'intérêt des monnaies étrangères ; etc. Cependant, il faut préciser que les différents instruments ne sont pas des lois au sens strict du terme, mais uniquement des directives administratives. 225

En fin de compte, la compétence fiscale normative de la Confédération repose sur un ensemble de textes dont la loi fondamentale elle-même, les lois ordinaires, les ordonnances ainsi que d'autres instruments *infra*-légaux. Au niveau des cantons, le fondement du pouvoir normatif en matière fiscale n'est pas identique. 226

C. Le principe de la souveraineté fiscale des cantons

1. Généralités

227

458 Cir. AFC nº 50 : *Commissions occultes* ; Cir. AFC n° 49 : *Affaires étranger-étranger* ; Cir. AFC nº 45 : *Imposition à la source du revenu de l'activité lucrative* ; Cir. AFC nº 44 : *Imposition d'après la dépense* ; Cir. AFC nº 42 : *Formation et formation continue à des fins professionnelles*, etc. Ces circulaires sont aussi consultables sur : https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/impot-federal-direct/informations-specialisees-ifd/circulaires.html, (consulté le 31/08/2023).

459 Cirs. AFC nº 48 et nº 40 : *Déchéance au droit de remboursement de l'IA ;* Cir. AFC nº 47 : *Obligations.*

460 Cir. AFC nº 33 : *Droit de timbre sur les primes d'assurance* ; Cir. AFC n° 12 : *Droit de timbre de négociation.*

461 GYGAX, *Circulaires et instructions fédérales en matière fiscale*, p. VI.

462 Sur la liste de ces circulaires, cf. GYGAX/GEBER, *Les lois fiscales fédérales*, p 904 et ss ; HINNY/ECKERT, *Droit fiscal, 2023,* p. XVIII et ss. Les lettres-circulaires sur l'impôt fédéral direct sont aussi disponibles sur : https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/impot-federal-direct/informations-specialisees-ifd/lettres-circulaires.html (consulté le 02/09/2023).

Certains auteurs présentent la souveraineté fiscale en deux dimensions : le pouvoir de créer un système d'impôts sur un territoire donné, et le pouvoir d'appliquer l'impôt au contribuable par l'intermédiaire des autorités compétentes, administratives ou judiciaires[463]. Ce pouvoir s'applique à tous les éléments de la fiscalité (définition du contribuable, détermination des bases de l'impôt, modalités du recouvrement, règlement des litiges). Une autre approche considère que la souveraineté fiscale désigne le droit d'un État ou d'une collectivité publique de prélever des impôts ainsi que la mise en œuvre concrète de ce droit[464]. Il s'agit de la liberté dont dispose une entité pour déterminer les règles applicables au prélèvement fiscal ainsi que le pouvoir de contrainte pour l'appliquer[465].

228 Il en résulte que la souveraineté fiscale fait globalement référence au pouvoir reconnu à une collectivité publique de déterminer le régime juridique applicable à l'impôt dans sa sphère de compétence. Il s'agit, *in fine*, d'un attribut de l'État de prélever des impôts sur son territoire, et qui procède de sa souveraineté politique dont il est seul détenteur. C'est l'habilitation, sur le plan juridique et opérationnel, à prélever des contributions publiques. Le droit international considère d'ailleurs que seul l'État dispose de cet attribut, c'est-à-dire la souveraineté fiscale rattachée à sa souveraineté territoriale.

229 Au-delà de ces considérations générales, le système fiscal suisse est, en ce qui le concerne, fortement marqué par la structure fédéraliste du pays. Ce qui implique une pluralité de souverainetés partagées entre les différentes entités publiques, principalement la Confédération et les cantons[466]. Dans cette perspective, c'est l'art. 3 Cst. féd. qui consacre la souveraineté des cantons et leur permet d'exercer tous les droits non attribués à la Confédération. Transposée sur le plan fiscal, cette règle a des implications fortes concernant les compétences normatives des cantons.

2. Les implications du principe de la souveraineté fiscale des cantons

a. La liberté de prélèvement des contributions publiques

230 Le principe posé par l'art. 3 Cst. féd. implique, en matière fiscale, la liberté des cantons dans le choix de leurs impôts, sauf dans les cas où la Constitution leur

463 CARTOU, *Droit fiscal,* p. 14.
464 DE VRIES REILINGH, *Manuel,* p. 1.
465 OUEDRAOGO, *Les compétences nationales en matière fiscale*, p. 37.
466 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 1.

interdit expressément de percevoir certains impôts ou réserve ceux-ci à la Confédération[467]. En d'autres termes, les cantons peuvent percevoir tous les impôts qui ne sont pas expressément et exclusivement attribués à la Confédération[468]. Autant que la Constitution fédérale ne prévoie pas de restriction à leur compétence, les cantons peuvent librement décider des impôts qu'ils souhaitent prélever[469]. Ils disposent d'une autonomie étendue dans le choix et l'aménagement de leur système fiscal[470]. Les cantons prélèvent ainsi librement les impôts sur les gains immobiliers, sur les donations et successions (pour certains cantons), etc.

Mais il est utile de rappeler que la liberté des cantons en matière fiscale procède de la trajectoire historique du système fiscal suisse. En substance, on dira qu'avant la mise en place de l'État fédéral, les cantons étaient des entités souveraines qui pouvaient décider de percevoir tout type d'impôt. Mais au cours des différentes phases de l'évolution du pays, notamment l'avènement de l'État fédéral en 1848, le pouvoir fiscal des cantons a été revu. Ils ont dû transférer un certain nombre de prélèvements à la Confédération, en particulier les droits de douane[471], et en ont conservé d'autres tels que les impôts directs perçus sur la fortune. Toutefois, face à l'accroissement des besoins, l'une ou l'autre partie, à savoir la Confédération et les cantons, s'est retrouvée obligée de créer d'autres impositions notamment l'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA) devenu TVA, l'impôt sur le revenu des personnes physiques. 231

Par ailleurs, il convient de noter, qu'à la différence de la Confédération et des cantons qui ont une compétence propre, la compétence fiscale des communes dérive du droit fiscal cantonal. Ainsi, en dépit de l'importance des communes dans l'architecture organisationnelle du pays, elles ne peuvent cependant effectuer des prélèvements que dans les limites fixées par les cantons. En vertu de ce même droit cantonal, d'autres collectivités peuvent aussi être habilitées à percevoir des impôts[472]. Au regard du nombre important des communes, environ 2200, la fiscalité communale sera abordée dans le cadre des compétences fiscales des cantons. En tout état de cause, les cantons disposent en principe de la compétence aussi bien de législation que d'exécution dans le domaine fiscal. Ils 232

467 Informations fiscales CSI, *Grandes lignes du régime fiscal suisse*, ch. 2.1.1, p. 4.

468 OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire,* p. 172.

469 OBRIST, *Introduction,* N 48.

470 OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire,* p. 172.

471 « Historiquement, la compétence initiale de la Confédération se limitait aux droits de douane, […]. Par la suite, la compétence fiscale de la Confédération s'est peu à peu élargie, notamment en matière d'impôts directs », lire OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 3.

472 Il s'agit des districts, des paroisses, des cercles, écoles, voir OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 13.

demeurent essentiellement leurs propres législateurs de par la souveraineté qui leur est reconnue.

b. L'autonomie de législation

233 Sur la base de la souveraineté fiscale résultant de l'art. 3 Cst. féd., les cantons restent libres de légiférer sur des impôts pour lesquels la Constitution ne leur impose aucune restriction. Autrement dit, ils peuvent adopter librement des lois « dans tous les domaines que le droit fédéral n'a pas réglementé ou ne l'a pas fait exhaustivement »[473]. Toutefois, les cantons sont tenus, de par la LHID, de percevoir un certain nombre d'impôts qui sont clairement énumérés. Il s'agit des impôts directs que ces derniers doivent prélever[474], et dont la liste est explicitement donnée à savoir : un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques ; un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales ; un impôt à la source auprès de certaines personnes physiques et morales ; un impôt sur les gains immobiliers[475].

234 En réalité, il peut exister dans un canton une ou plusieurs lois fiscales. Certains cantons adoptent une seule loi générale regroupant toutes les contributions publiques notamment les impôts obligatoires prévus à l'art. 2 LHID et les autres impôts que ces cantons peuvent eux-mêmes instituer. Ainsi, la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976[476], contient, en un seul bloc, toutes les contributions que le canton perçoit au titre des impôts cantonaux[477].

235 En revanche, d'autres cantons peuvent édicter des textes distincts de la loi fiscale principale, dont le but est de réglementer les impôts qu'ils perçoivent exclusivement, c'est-à-dire des impôts entièrement facultatifs et auxquels les cantons peuvent renoncer[478]. C'est le cas notamment de l'impôt sur les successions et les donations, ou sur le droit de mutation immobilier. Les cantons qui prélèvent ce type de contributions disposent, à côté de leur législation fiscale principale, d'autres textes spécifiques applicables aux contributions en question. À

473 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte,* p. 502.
474 Art. 1 al. 1 LHID.
475 Art. 2 al. 1 LHID.
476 LF/VS, RS 642.1.
477 Art. 1, al. 1 LF/VS.
478 OBRIST, *Introduction,* p 26, N 31 (3e éd.).

titre d'exemple, le canton de Neuchâtel a adopté, en plus de la loi fiscale principale[479], un autre texte lui permettant de percevoir un impôt sur les biens dévolus par succession et par donation[480]. *Idem* dans le canton de Berne où la loi sur les impôts est différente de celle qui encadre les successions et donations[481]. Dans le canton de Vaud, à côté de la loi sur les impôts directs, c'est un autre instrument qui régit la question de successions et donations[482]. Le Jura n'en est pas du reste en ceci qu'outre la loi principale, le Parlement de ce canton a édicté la loi spécifique régissant les successions et les donations[483]. En définitive, les cantons connaissent certes une autonomie législative dans le cadre de leur souveraineté fiscale, mais celle-ci demeure limitée.

3. Les limites au principe de la souveraineté fiscale des cantons

a. Propos introductifs

L'autonomie des cantons, qu'elle soit en matière fiscale ou dans les autres domaines, n'est en aucun cas absolue. Elle se trouve limitée aussi bien par la Constitution elle-même que par le droit fédéral. La Constitution répartit les compétences entre les collectivités publiques et détermine « une série de droits qui sont à la fois autorisés et prohibés selon une logique typiquement fédérale selon laquelle le fait d'attribuer certains droits à l'une des entités entraîne la prohibition de son exercice par l'autre entité »[484]. 236

b. Les limites constitutionnelles

Les compétences fiscales normatives des cantons se trouvent limitées dans deux cas de figure : d'une part, le domaine constitutionnellement attribué à la Confédération, c'est-à-dire l'ensemble des impôts réservés par la Constitution fédérale à la Confédération et, d'autre part, l'exigence de prise en compte des principes constitutionnels, c'est-à-dire des limites dues au droit constitutionnel 237

479 Loi sur les contributions directes/Neuchâtel (LCdir-NE).

480 Loi instituant un impôt sur les successions et sur les donations entre vifs/Neuchâtel (LSucc-NE).

481 Il s'agit, respectivement, de la loi sur les impôts (LI/BE) et de la loi concernant l'impôt sur les successions et donations/Berne (LISD/BE).

482 Ce sont, dans l'ordre, les lois sur les impôts directs cantonaux (LI/VD) et concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations/Vaud (LMSD/VD).

483 Loi d'impôt (LI/JU) et loi sur l'impôt de succession et de donation/Jura (LISD/JU), respectivement.

484 BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 199.

(égalité, garantie de la propriété, interdiction de discrimination, etc.). Dans le premier cas, les législateurs cantonaux ne sauraient légiférer en matière d'impôts qui font l'objet de la compétence exclusive de la Confédération (TVA, douanes, droits de timbre, etc.). Par ailleurs, la Constitution consacre l'exclusion d'impôts cantonaux et communaux sur certains objets que la législation fédérale soumet déjà aux impôts[485]. Concernant la seconde limite, il s'agit en effet des principes qui sont susceptibles d'influencer aussi bien l'élaboration de la norme fiscale que son exécution par les autorités compétentes (ces principes font l'objet du chapitre 2 de la présente étude). Les cantons ont aussi l'obligation de veiller à ce qu'un contribuable ne soit pas imposé doublement.

c. L'interdiction de la double imposition intercantonale

238 La règle posée par l'art. 3 Cst. féd., de laquelle est déduite la souveraineté des cantons sur le plan fiscal, n'aborde pas la question de la double imposition intercantonale. Cette dernière est plutôt mentionnée à l'art. 127 al. 3. Cst. féd., selon lequel « la double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires ». On remarque que cette disposition ne fournit pas trop de précisions. Toutefois, il en ressort que l'interdiction de la double imposition vise les cantons et la Confédération. Si l'objectif est, au niveau des cantons, d'interdire un certain comportement fiscal, il est de la responsabilité de la Confédération de veiller au respect de cette interdiction[486]. Pour la jurisprudence, reprise par la doctrine, la double imposition intercantonale proscrite se réalise « lorsqu'un seul et même contribuable est tenu par deux ou plusieurs cantons de payer un impôt similaire pour la même période et sur le même objet »[487]. Il s'agit dans ce cas de la double imposition actuelle ou effective[488].

485 Art. 34 Cst. féd.

486 PC Cst-AUBERT, art. 127, N 11.

487 CR Cst.-AUBRY GIRARDIN, art. 127, N 73.

488 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, N 6. La double imposition actuelle, ou conflit positif actuel ou effectif, porte sur « un conflit entre deux cantons qui prétendent saisir le même revenu », lire PC Cst-AUBERT, art. 127, N 12.

Ainsi, on parle de double imposition lorsque certaines conditions sont réunies[489]. De plus, la double imposition peut être, selon la doctrine, virtuelle[490], discriminatoire[491] ou alors négative[492].

En réalité, les compétences fiscales normatives reconnues aux collectivités can- 239
tonales font que chaque canton dispose de sa propre législation et qu'on assiste à une cohabitation de plusieurs législations fiscales (en matière d'impôts directs notamment). Une telle situation est susceptible d'engendrer des conflits relatifs à la compréhension et aux limites du pouvoir d'un canton par rapport aux autres. La mesure visant à interdire la double imposition devient dès lors indispensable pour coordonner et au besoin corriger l'exercice par les cantons de leurs compétences[493]. AUBERT fait observer dans ce sens que « la variété des circonstances ou des critères de rattachement pourrait avoir pour conséquence que le même contribuable soit frappé deux fois pour le revenu d'une même activité ou, à l'inverse, échappe à tout impôt »[494]. Les deux hypothèses sont dommageables pour le contribuable car contraires au principe de l'égalité[495] ; d'où la nécessité d'anticiper sur de tels cas en mettant sur pied un système de règlement dans le but de prévenir les conflits.

Il importe de rappeler que depuis longtemps, la question de la double imposition 240
n'était régie par aucun texte législatif. C'est la jurisprudence du TF qui s'est chargée de colmater cette brèche en produisant des règles applicables en la matière[496]. Même si on peut relever l'arrivée de la LHID en 1990, elle ne concerne que les impôts directs et s'inscrit dans le sillage du droit déjà produit par le juge

489 Sur les éléments constitutifs de la double imposition, cf. OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 8 ss ; CR Cst.-AUBRY GIRARDIN, art. 127, N 76.

490 La double imposition virtuelle survient lorsqu'un « canton outrepasse sa souveraineté fiscale en percevant un impôt de la compétence d'un autre canton », lire OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 6. En d'autres termes, elle s'adresse « au canton qui s'aviserait d'imposer ce qui est hors de sa compétence, quand même l'autre canton omettrait d'exercer la sienne », voir PC Cst-AUBERT, art. 127, N 12.

491 Elle se réalise si un canton « impose différemment et plus lourdement un contribuable pour la seule raison qu'il n'est pas entièrement soumis à sa souveraineté fiscale, mais aussi à celle d'un autre canton, en liens territoriaux avec ce dernier », voy. OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 7.

492 Il s'agit de « l'absence de toute imposition », cf. PC Cst-AUBERT, art. 127, N 12.

493 CR Cst.-AUBRY GIRARDIN, art. 127, N 64.

494 PC Cst-AUBERT, art. 127, N 12.

495 PC Cst-AUBERT, art. 127, N 12.

496 « Les conflits s'étant multipliés, le tribunal a pris occasion pour édifier un ensemble jurisprudentiel imposant où sont énoncées toutes les règles dont il a eu besoin jusqu'aujourd'hui », cf. PC Cst-AUBERT, art. 127, N 13. À titre d'exemple, on citera, sur la détermination du domicile fiscal, l'arrêt du TF 2C_994/2019, consid. 6.1 et ss du 08 juin 2020 ; l'ATF 138 II 300, consid. 3.2 du 04 mai 2012 ; l'ATF 132 I 29, consid. 4.1 du 17 octobre 2005 ; et sur la détermination du lieu d'imposition du salaire, ATF 125 I 54 du 17 novembre 1998.

fédéral tout en préservant « les acquis de la jurisprudence : de sorte que c'est ici le TF qui a dirigé le législateur et non, comme à l'ordinaire, l'inverse »[497]. En outre, il convient d'indiquer qu'en interdisant la double imposition entre les cantons, le constituant vise à protéger tous les contribuables assujettis à l'impôt en Suisse. Ainsi, les personnes morales ou physiques peuvent se prévaloir du principe d'interdiction de la double imposition.

241 L'autre précision à faire ici consiste à dire que c'est au droit cantonal de gérer les conflits en matière de double imposition entre les communes de leur ressort, car les prescriptions de l'art. 127 al. 3 ne concernent que le niveau intercantonal. Par ailleurs, cette disposition ne s'étend pas à la double imposition internationale pour laquelle ce sont les conventions fiscales qui s'appliquent en cas de différends.

242 Au demeurant, la Constitution est l'instrument juridique qui répartit les compétences fiscales entre la Confédération et les cantons en droit suisse. En revanche, c'est la loi qui est le fondement du partage des pouvoirs en matière fiscale en droit camerounais.

III. La loi comme clé de répartition des compétences fiscales en droit camerounais

A. La loi comme instrument explicite de répartition des compétences fiscales

1. Considérations liminaires

243 Dans les pays ayant opté pour la décentralisation comme technique de gestion et d'organisation, à l'instar du Cameroun, les collectivités locales créées exercent des pouvoirs qui leur sont transférés par l'État central. En d'autres termes, l'attribution des compétences auxdites collectivités est le fait de la volonté des autorités centrales. À cet égard, dans l'ordre juridique camerounais, c'est la loi, instrument législatif par excellence, qui constitue le cadre principal de partage des compétences en matière fiscale, et non la Constitutionnelle telle que c'est le cas en droit suisse. Toutefois, la Constitution n'est pas restée muette sur cette question ; elle est aussi un fondement, quoique implicite, de répartition des com-

497 PC Cst-AUBERT, art. 127, N 13 (spéc., note de bas de page).

pétences fiscales dans la mesure où c'est d'elle que le législateur tire son domaine de compétence en général et fiscal en particulier. La loi édictée par le législateur devient ainsi l'acte prégnant et explicite de partage des compétences.

Dans le domaine fiscal plus précisément, la détermination des champs de compétences du pouvoir central et des entités locales est fondée sur le principe de la légalité fiscale par lequel le constituant confie le domaine fiscal au pouvoir législatif central, lequel en fait usage dans le cadre de l'une de ses fonctions, à savoir *légiférer.* 244

2. Le principe de la légalité fiscale

a. Contenu général du principe de la légalité

Plusieurs principes généraux sont applicables en matière fiscale, mais le principe de la légalité revêt une importance particulière et nourrit le droit fiscal dans son ensemble. Faisant partie des expressions les plus utilisées en droit en général, il est parfois considéré comme l'une des pierres angulaires du droit fiscal[498]. C'est un principe à diverses facettes qui « cache une certaine dualité, et même une ambiguïté certaine »[499]. 245

Dans une acception large, la légalité renvoie à ce qui est conforme au droit, à ce qui s'inscrit dans le respect des normes édictées. En réalité, cette notion peut se rattacher à deux conceptions fondamentales[500] : la légalité renvoie de prime abord à l'État de droit ; elle renvoie également à un principe général de droit en vertu duquel les normes inférieures doivent respecter les normes supérieures. 246

Sous un angle plus strict, le principe de légalité fait référence à ce qui relève de la loi, c'est-à-dire de la compétence du pouvoir législatif. En effet, les diverses perceptions du principe de légalité sont révélatrices de la polysémie du terme. PELLETIER, rendant compte de la conception de EISENMANN, souligne que le principe de légalité constitue un rapport entre les actes administratifs et les règles législatives[501]. NGANGUE indique, pour sa part, que le principe de légalité renvoie à la structure hiérarchisée du droit ; que c'est un canalisateur de l'exer- 247

498 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 26.
499 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 168.
500 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 26.
501 PELLETIER, *Les normes du droit fiscal,* N 211.

cice de la puissance de l'État et qui assure la limitation du pouvoir des gouvernants dans la mesure où l'activité des divers organes de l'État se trouve encadrée et régie par le droit[502].

248 Par ailleurs, le sens de ce principe n'est pas le même lorsqu'il est employé dans les diverses branches du droit. En droit pénal, le principe de légalité signifie que le régime des incriminations et des peines relève du domaine de la loi. En droit administratif il est susceptible de revêtir une double signification. Il désigne, d'une part, l'obligation qui pèse sur l'administration de se soumettre au droit[503] et, d'autre part, les rapports de correspondance entre les lois et les normes inférieures existantes[504].

b. Signification spécifique du principe de la légalité en matière fiscale

249 En droit fiscal, le principe de légalité signifie que le régime de l'impôt relève du domaine de la loi, c'est-à-dire de la compétence du législateur. C'est la Constitution qui impose que l'essentiel des règles qui forment le droit fiscal soit posé par la loi[505]. Autrement dit, le principe de légalité détermine les sources du droit fiscal et celui qui a le pouvoir de produire les règles fiscales. C'est au Parlement qu'il revient de fixer les règles fondamentales qui gouvernent les impositions.

250 Selon une partie de la doctrine, le principe de légalité de l'impôt est susceptible de recouvrir deux approches différentes, mais complémentaires : « soit le principe de légalité de l'impôt désigne une exigence conditionnant la production des normes fiscales, soit le principe de légalité de l'impôt désigne une exigence relative à des normes fiscales déjà existantes »[506]. Cette dualité d'approches du principe de légalité de l'impôt l'amène à en distinguer deux volets : la légalité fiscale en tant qu'élément relatif à la validité des normes fiscales, et la légalité en matière fiscale, qui concerne l'obligation de conformité des normes fiscales[507]. Saisir le principe de légalité de l'impôt sous ce double angle permet de

502 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 30.

503 COLLET, *Droit fiscal,* p. 20.

504 PELLETIER, *Les normes du droit fiscal,* N 212. Il convient tout de même d'indiquer que cette définition s'inscrit dans une approche normativiste (ou théorie de la hiérarchie des normes) qui subordonne la validité d'une norme par sa conformité à la norme supérieure. Ainsi, cet auteur considère dans ce sens qu'en droit pénal, « le principe de légalité des délits et des peines renvoie à la production des normes [et] signifie que la validité des normes inférieures à la loi est conditionnée par la validité des lois pénales qu'elles concrétisent », voy. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal,* N 212.

505 COLLET, *Droit fiscal,* p. 20.

506 PELLETIER, *Les normes du droit fiscal,* N 212.

507 PELLETIER, *Les normes du droit fiscal,* N 212.

mieux l'appréhender. En tout état de cause, cette approche s'aligne sur le normativisme qui s'attache d'un côté aux critères de production des règles fiscales et, de l'autre, à la conformité de ces règles aux normes supérieures.

En définitive, le principe de légalité de l'impôt est un principe qui, dans une approche restrictive, postule l'exclusivité de la compétence du pouvoir législatif en matière fiscale, mais qui admet des aménagements pratiques. Il se rapporte aussi à l'obligation faite à l'administration de respecter le droit lors son activité de mise en œuvre de l'impôt. 251

3. Les implications du principe de la légalité fiscale

a. L'exclusivité du législateur en matière fiscale

Il convient, d'entrée de jeu, de lever toute équivoque et garder à l'esprit que l'exclusivité dont il est question ici ne signifie nullement pas que le législateur ordinaire[508], c'est-à-dire le pouvoir législatif pris au sens strict, à savoir le Parlement, serait le seul habilité à édicter des normes fiscales. En effet, d'autres autorités relevant de l'État central sont également compétentes pour édicter des normes en matière fiscale, car bénéficiant du pouvoir que leur confère la Constitution. Dans ce sens, le principe de légalité fiscale n'a pas, en droit positif, une dimension exclusive[509]. Concrètement, la Constitution habilite les détenteurs du pouvoir réglementaire au niveau étatique à produire des normes fiscales. À ceux-ci, s'ajoutent les autorités administratives qui interviennent et édictent aussi des actes dans le domaine fiscal ; même si on est en droit de s'interroger sur la portée des normes fiscales qu'elles produisent. 252

Il résulte de ce qui précède que l'exclusivité dont il s'agit ici se rapporte aux autorités nationales habilitées à édicter les règles relatives aux impositions, à la différence des autorités locales auxquelles il n'est pas reconnu un pouvoir fiscal normatif à proprement parler. De ce fait, la question de l'exclusivité du législateur envisagée dans la présente étude ne signifie pas que le législateur au sens classique soit le seul à exercer le pouvoir fiscal. Notre approche considère plutôt que les règles régissant les impositions relèvent fondamentalement du législateur étatique, qu'il s'agisse du pouvoir législatif exercé par le Parlement, du pouvoir réglementaire ou alors de l'administration fiscale. 253

254

[508] Le législateur s'entend ici dans une perspective organique et non dans une perspective fonctionnelle.

[509] PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, N 215.

La notion de l'exclusivité s'apprécie ici donc par rapport aux collectivités locales camerounaises qui, en principe, sont exclues du processus d'établissement des normes en matière fiscale. Les compétences fiscales desdites collectivités procèdent des lois édictées par le législateur national. La Constitution a conféré au législateur le pouvoir de création, de modification et de suppression des impositions. Les collectivités *infra*-étatiques, quant à elles, ne disposent pas de telles compétences. C'est en vertu de ce principe que le législateur, à travers la loi, fixe et détermine le cadre de la fiscalité au niveau local. Même en France où la Constitution reconnaît aux collectivités locales la compétence d'établir des normes dans le domaine fiscal, ces collectivités ne peuvent agir que sur la base d'une loi leur permettant d'intervenir[510]. C'est en cela que la loi constitue la clé de répartition des compétences fiscales.

255 Cela étant dit, le principe de la légalité fiscale suppose que c'est le Parlement qui autorise la levée de l'impôt et en contrôle l'affectation. La Constitution a érigé le Parlement en « dépositaire exclusif du pouvoir de consentir l'impôt »[511]. Le principe stipule que l'essentiel des règles qui constituent le droit fiscal soit posé par la loi, celle-ci étant le champ d'expression du législateur. C'est un principe qui voudrait que les représentants du peuple, en l'occurrence le législateur, demeure le seul à déterminer l'impôt, dans ses différentes composantes telles que la quotité, l'assiette, le recouvrement, la durée. Dans cette logique, PHILIP estime que le principe de la légalité, et donc de l'exclusivité du législateur, conduit à reconnaître à ce dernier une large compétence en matière fiscale[512]. Il s'agit d'une compétence générale qui concerne non seulement les impôts perçus au profit de l'État, mais qui s'étend aussi aux impôts des entités *infra*-étatiques, c'est-à-dire à la fiscalité locale.

256 Quoi qu'il en soit, les questions fiscales reviennent communément à la compétence du Parlement dans la plupart des États. Cela procède du fait que la souveraineté fiscale appartient à l'État, et que l'impôt est non seulement une marque de souveraineté, mais aussi un instrument de celle-ci[513]. Il faut préciser cependant qu'une telle perception est spécifique à un État de forme unitaire, car la situation peut être toute autre dans un État fédéral où la structure fédéraliste imprègne le système financier et fiscal.

---

510 « Au plan local, les dispositions de l'art. 72-2 de la Constitution […] confèrent aux collectivités territoriales de la République une habilitation directe d'édicter des normes fiscales. Même s'il ne s'agit que d'une compétence dérivée, conditionnée par l'existence de lois autorisant les collectivités à exercer un tel pouvoir […] », lire PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, N 217.

511 MÉDÉ, *Finances publiques*, p. 102.

512 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, p. 13.

513 BUISSON, *Impôt et souveraineté*, *Passim.*

Le pouvoir fiscal reconnu à l'organe parlementaire est considéré comme étant « le plus ancien, le moins contestable, apparemment le mieux préservé »[514]. C'est dire que la compétence du législateur en matière fiscale est l'une des exigences inscrites dans la Constitution depuis très longtemps[515]. En plus de la compétence exclusive du législateur pour la création et la suppression des impositions, le principe de légalité fiscale fait également peser sur l'administration l'obligation de se soumettre au droit. Il s'agit de la légalité de l'action administrative. 257

b. La légalité dans l'administration de l'impôt

(i) En général

Le respect du droit est une règle fondamentale de l'action administrative en droit administratif. En effet, une partie de la doctrine estime qu'il faut désormais employer le terme juridicité qui est un principe plus large et incluant le principe de légalité[516]. Le principe de juridicité signifie que « l'administration, quelle que soit sa puissance, est soumise au droit, à tout le droit et non seulement aux lois votées par le Parlement »[517]. Cette définition pose explicitement la soumission des décisions administratives à la loi (entendue comme acte législatif), et aussi l'obligation qui lie l'administration vis-à-vis de toutes les normes positives d'un système juridique. 258

Dans cet ordre, les agents de l'administration ne sauraient enfreindre les décisions qu'ils ont eux-mêmes prises en application de l'adage *legem quam ipse facisti* (« respecte la règle que toi-même tu as édictée »). Ainsi, l'administration a l'obligation d'agir dans le strict respect de tous les différents éléments constitutifs de l'ordre juridique : Constitution, normes internationales, lois, décisions de justices, principes généraux du droit, décisions administratives. AKONO souscrit d'ailleurs à cette approche en estimant que la juridicité de l'impôt renvoie d'une part à l'exigence de conformité de l'activité normative et matérielle 259

514 MADI, *Les compétences financières du parlement*, p. 3745.

515 « La compétence du législateur en matière fiscale constitue une des normes constitutionnelles les plus anciennes. L'habilitation constitutionnelle du législateur, en matière fiscale, est classiquement présentée comme constitutive du principe de la légalité de l'impôt », voy. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, N 211.

516 Le principe de juridicité signifie que « dans toute son action, l'administration doit respecter le cadre établi par l'ensemble de l'ordre juridique (lequel l'habilite à agir, fixe des procédures, pose des garanties pour les administrés, etc. », cf. DUPUIS/GUÉDON/CHRÉTIEN, *Droit administratif*, p. 84.

517 DUPUIS/GUÉDON/CHRÉTIEN, *Droit administratif*, p. 83.

de l'administration fiscale au droit et, d'autre part, à la compréhensibilité du contenu et de la portée exacte de la norme fiscale[518].

260 La conception de EISENMANN selon laquelle le principe de légalité constitue un rapport entre les actes administratifs et les règles législatives est sous-tendue par trois exigences[519] : la conformité, la non-contrariété ou compatibilité des actes administratifs aux règles législatives et l'habilitation législative des actes d'imposition. Pour d'autres auteurs[520], l'exigence de non-contrariété entre les actes édictés par l'administration et les normes qui leur sont supérieures traduit à elle seule la soumission de l'administration à l'ordre juridique. Cette non-contrariété étant susceptible de s'exprimer en termes de compatibilité ou de conformité[521].

(ii) L'exigence de conformité dans le domaine fiscal

261 Appliquée à la matière fiscale, la conformité voudrait que la norme individuelle d'imposition soit conforme aux règles de la loi fiscale[522], tant au niveau de forme que du fond[523]. En fait, cette exigence de conformité des actes administratifs aux règles législatives dont émane la légalité fiscale est une manifestation de la théorie de la hiérarchie des normes, ou plus exactement une matérialisation de la théorie de la formation du droit par degré chère à KELSEN[524]. C'est une approche qui suppose que l'ordre juridique se présente suivant une structure pyramidale ou hiérarchisée dans laquelle le droit se formerait par paliers successifs. Sur cette base, la légalité fiscale commande que les actes individuels d'imposition soient conformes aux normes législatives, et que ces dernières doivent, à leur tour, être conformes aux normes constitutionnelles d'imposition. Dans une telle hypothèse, serait illégale pour non-conformité à une disposition

---

518 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 85.

519 Mais dans un autre ouvrage, l'auteur estime que le principe de légalité peut s'entendre de deux façons lorsqu'il s'agit de l'appliquer à l'action de l'administration et en particulier à ses actes : ou comme exigence de non-contrariété à la législation (rapport de compatibilité) ; ou comme exigence de conformité à une réglementation législative (rapport de conformité), lire EISENMANN, *Écrits*, N 23.

520 DUPUIS/GUÉDON/CHRÉTIEN, *Droit administratif*, p. 85.

521 « […] l'idée de conformité se rapporte aux cas dans lesquels les actes de l'administration sont prédéterminés dans une norme supérieure, alors que l'idée de compatibilité évoque un rapport plus souple entre les normes », cf. DUPUIS/GUÉDON/CHRÉTIEN, *Droit administratif*, p. 85.

522 EISENMANN, *Cours II*, p. 441.

523 « Appliqué intégralement aux actes juridiques, le principe de conformité – comme d'ailleurs le principe de compatibilité aussi – régirait, par définition, et leur forme et leur fond », cf. EISENMANN, *Écrits*, N 14. Il faut préciser que la conformité de forme porte sur les éléments de procédure tandis que la conformité de fond renvoie aux normes que produisent les actes juridiques eux-mêmes.

524 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 172.

de la loi (art. L 24 al. 1 du LPF p. ex.), une opération de redressement fiscal pour laquelle l'administration n'a pas adressé au contribuable une notification motivée et chiffrée, ou un avis d'absence de redressement.

(iii) L'exigence de non-contrariété en matière fiscale

262 La non-contrariété des actes administratifs aux lois constitue un principe selon lequel « les actes normateurs de l'administration ne doivent être, en aucune façon, contraires aux règles législatives »[525]. Lesdits actes ne deviennent valables que s'ils respectent cette condition. En matière fiscale, la non-contrariété s'impose dans la prise des décisions réglementaires ou individuelles d'imposition. Elle suppose l'interdiction faite à l'administration fiscale de prendre des actes ou alors d'effectuer des opérations matérielles qui violent manifestement les règles fiscales. Si l'administration fiscale diligente une procédure de contrôle sur place sans notification préalable au contribuable par la remise d'un avis de vérification accompagnée de la Charte du contribuable, tel que le prévoit l'art. L 13 LPF, elle violerait par ce fait l'exigence de non-contrariété[526]. La non-contrariété ou la compatibilité des normes d'imposition vis-à-vis des normes législatives ou réglementaires constitue une règle déterminante et vise à imposer la compatibilité entre les différentes règles applicables en matière fiscale. Dans ce cas, l'incompatibilité d'un acte administratif à une norme législative apparait comme « une condition de sa destruction ou de sa privation d'application »[527].

(iv) La règle d'habilitation législative des actes d'imposition

263 L'habilitation législative des actes d'imposition postule que l'administration ne peut poser des actes que si une règle législative l'habilite à le faire. Autrement dit, les agents administratifs ne peuvent agir qu'en vertu et en exercice d'un pouvoir légal ou d'une règle légale de compétence[528]. En matière fiscale, l'habilitation législative s'impose également à l'administration lorsqu'elle intervient dans le processus fiscal (établissement, contrôle, recouvrement des impôts). Il s'agit plus précisément de l'autorisation accordée par le Parlement (ou

---

525 EISENMANN, *Cours II*, p. 455.

526 Art. L 13 nouveau, al. 1 (version 2023) : « Au moins quinze (15) jours avant la date prévue pour la première intervention, l'administration des impôts adresse, […], un avis de vérification de comptabilité ou de vérification de situation fiscale d'ensemble et un exemplaire de la Charte du contribuable, qui l'informent de la possibilité qu'il a de se faire assister par un conseil fiscal […] ».

527 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 173.

528 EISENMANN, *Cours II*, p. 452.

autres détenteurs du pouvoir de légiférer dans le domaine fiscal) à l'administration pour la réalisation juridique de l'impôt et exiger des contribuables l'acquittement de leurs obligations fiscales[529]. Toutefois, la nécessité d'une habilitation législative préalable à toute opération d'imposition effectuée par le fisc crée le risque d'enchevêtrement des règles de compétence en matière fiscale[530].

264 En tout état de cause, l'exigence d'habilitation législative vise à faire reposer tout acte d'imposition que pose l'administration fiscale sur une base légale. Et si un acte d'imposition ne dispose pas de fondement, il ne produirait pas ses effets juridiques. Dans l'hypothèse où l'administration procéderait à une imposition sans habilitation législative, elle tombe de *facto* dans une illégalité assimilable à une voie de fait et donc susceptible de conduire à un recours contentieux. À titre d'exemple, ne serait pas habilité à assurer le contrôle de l'assiette de tous les impôts et taxes dus par les contribuables, un agent des impôts n'ayant pas au moins le grade d'inspecteur[531].

265 En somme, la légalité en matière fiscale s'articule autour de deux dimensions importantes : l'exclusivité de la compétence du législateur dans le processus d'établissement des impositions et l'obligation qui pèse sur l'administration fiscale de se soumettre au droit lors de la mise en œuvre l'impôt[532]. Dans la conception de EISENMANN, la légalité fiscale rejoint le sens de la légalité administrative ordinaire basée sur les postulats de conformité, d'habilitation législative et de non-contrariété des actes administratifs aux règles législatives. Le principe de la légalité a des origines qui remontent à la période médiévale de la Grande-Bretagne et de la France révolutionnaire.

4. Les fondements du principe de la légalité fiscale

a. Le consentement à l'impôt comme fondement philosophique et politique de la légalité fiscale

266 Le principe de la légalité fiscale est la consécration moderne et constitutionnelle du vieux principe médiéval du consentement à l'impôt. Mais il convient d'indiquer que certains auteurs font la distinction entre le *consentement de l'impôt* et le *consentement à l'impôt*. Le premier type de consentement concerne le consentement des représentants du peuple souverain et qui est un principe ren-

529 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 173.
530 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 173.
531 Art. L 9 LPF.
532 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 174.

voyant à la légalité de l'impôt. Le second type se rapporte à l'accord du contribuable, à l'acceptation psychologique par ce dernier des prélèvements publics[533]. Cette distinction correspond en effet aux deux volets du consentement en matière fiscale[534]. Il s'agit, *primo,* de la dimension juridique qui signifie que pour être légalement établi, l'impôt doit être consenti dans les formes et par l'organe prévus par la Constitution et, *secundo,* de la dimension sociologique par laquelle le consentement fiscal fait également référence à l'acceptation individuelle de l'impôt, c'est-à-dire une adhésion psychologique, un sentiment selon lequel le citoyen croit remplir son devoir fiscal.

Une fois cette distinction faite, le principe du consentement du peuple à l'impôt constitue le soubassement politico-théorique de la légalité fiscale. C'est un principe dont l'origine remonte au XIII[e]. En effet, l'histoire montre que le consentement à l'impôt est intervenu sous le règne du roi Jean sans Terre en Angleterre avec l'adoption de la Grande Charte de 1215 par laquelle les barons obligeaient le Roi à solliciter l'assentiment de ses sujets avant de lever des taxes, marquant ainsi le début de la limitation du pouvoir royal. Cette Charte ou *Magna Carta* est considérée comme l'acte de naissance du régime représentatif et du parlementarisme[535]. Elle consacre explicitement « le principe selon lequel l'impôt ne peut être levé sans que ceux qui l'acquittent, ou au moins leurs représentants, y consentent : *no taxation without representation* (pas d'impôt sans représentation) »[536]. En d'autres termes, l'impôt ne devrait pas être, tout le temps, levé sans l'accord des contribuables[537]. Il est plutôt question de l'établir sur la base de l'acquiescement direct de ces derniers ou alors de leurs représentants, et non selon la seule volonté ou alors en fonction des besoins financiers du souverain. Le consentement a été donc à l'origine du développement des régimes parlementaires et il est actuellement à la base de l'organisation politique de toutes les démocraties. Par conséquent, il existe un rapport étroit entre le degré de consentement en matière fiscale et le degré de la démocratie[538]. 267

En France, les États généraux convoqués par Louis XVI en 1789 par rapport aux difficultés financières et donc fiscales se sont transformés en Assemblée constituante, ayant aboli les privilèges et mis fin à l'Ancien Régime. La DDHC, 268

533 BIN, *Consentement à l'impôt*, p. 4.

534 DOMINICI, *Vers une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt*, p. 79.

535 COLLET, *Droit fiscal,* p. 3.

536 COLLET, *Droit fiscal,* p. 3.

537 COLLET, *Droit fiscal,* p. 3.

538 DOMINICI, *Vers une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt*, p. 79. L'auteur indique que la démocratie a permis de faire naître le mythe du consentement de l'impôt. Elle entretient la fiction que la volonté du gouvernement se confond avec celle des citoyens-contribuables.

adoptée par ladite Assemblée, consacre le principe selon lequel les citoyens doivent pouvoir consentir librement l'impôt (art. 14)[539]. C'est un principe qui occupe une place de choix dans la tradition constitutionnelle de ce pays.

269 Par ailleurs, l'idée de l'acceptation populaire de l'impôt allait être encore associée à la naissance de la démocratie américaine, car les peuples insurgés d'Amérique l'ont utilisée contre les colons anglais pour refuser de s'acquitter des taxes non consenties et entraient dans la guerre d'indépendance. La Déclaration d'indépendance du 4 juillet 1776 proclame ainsi clairement l'obligation d'obtenir le consentement des citoyens avant de payer des taxes. L'origine historique[540] du consentement à l'impôt montre donc qu'il a contribué à l'émergence de l'avènement de la démocratie représentative, plus particulièrement en Grande-Bretagne.

270 Cependant, on peut s'interroge sur la portée du principe du consentement à l'impôt dans les pays où la démocratie est encore à ses balbutiements à l'instar du Cameroun. En effet, on assiste de nos jours à une véritable remise en question du consentement à l'impôt chez les contribuables. Ces derniers ont plutôt le sentiment de subir une sorte d'injustice fiscale. Même si l'art. 14 de la DDHC permet aux citoyens d'exprimer leur volonté sur les questions fiscales de manière directe ou à travers leurs représentants, c'est la voie de la représentation qui a été privilégiée dans la plupart des pays, notamment au Cameroun. Or, la configuration institutionnelle, le contexte socio-politique marqué par le clientélisme, le népotisme, la corruption, la mauvaise gouvernance, etc., ne favorisent pas un consentement libre à l'impôt. Le fonctionnement des institutions politiques ou démocratiques fait en sorte que les citoyens ne se reconnaissent pas en leurs représentants. C'est un constat bien établi que de dire qu'une majorité de ces citoyens s'estiment mal représentés par ces institutions au premier rang desquelles figure le Parlement[541].

271 Cela conduit inéluctablement à un affaiblissement du consentement qui se manifeste par la baisse de confiance dans le système politique et financier[542]. Les

---

539 COLLET, *Droit fiscal*, p. 3.

540 Un auteur résume cet historique en ces termes : « il existe une sorte de légende dorée de la fiscalité, faisant des concessions fiscales de la *Magna Carta* la matrice des pouvoirs du Parlement et du régime parlementaire moderne. De l'autre côté de l'Atlantique, c'est au cri de « *No taxation without representation !* » que seraient nées les républiques américaines, tandis que l'Assemblée nationale et la souveraineté qu'elle exprime auraient en France procédé de la compétence fiscale des états-généraux », cf. DE CROUY-CHANEL, *Le consentement à l'impôt*, p. 2.

541 « Force est d'admettre que la volonté des citoyens-contribuables n'est plus traduite par le consentement indirect du Parlement », lire DOMINICI, *Vers une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt*, p. 79.

542 DOMINICI, *Vers une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt*, p. 79.

contribuables voient plutôt en l'impôt une sorte de contrainte, c'est-à-dire une transformation du consentement en contrainte fiscale. Une telle perception par les citoyens du consentement à l'impôt fragilise sans doute leur adhésion au devoir fiscal et, partant, aux institutions. Toute chose qui appelle à une nouvelle forme de consentement afin de retrouver le sens du devoir fiscal et redonner toute son importance à ce principe, et donc à la démocratie qui se trouve plus que jamais érodée. Après ce bref rappel historique, il importe de souligner que le principe de la légalité fiscale est consacré en droit camerounais.

b. Le fondement constitutionnel du principe de la légalité fiscale

Dans l'ordre juridique camerounais, la consécration du principe de la légalité fiscale est l'œuvre de l'article 26 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 et aussi, de manière implicite, du préambule de cette loi. *Primo,* concernant le préambule, il y est mentionné que « le peuple camerounais […] affirme son attachement aux libertés fondamentales inscrites dans la Déclaration universelle des Droits de l'Homme, la Charte des Nations Unies et la Charte africaine des droits de l'Homme et des peuples […] ». La référence à ces instruments juridiques internationaux dans la loi fondamentale témoigne de la volonté du constituant de respecter les grands principes du droit en général et du droit fiscal en particulier. 272

Secundo, dans le dispositif constitutionnel, la compétence fiscale du législateur est posée par l'art. 26 al 1-*d* qui dispose que : « sont du domaine de la loi […] la création des impôts et taxes et la détermination de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement de ceux-ci […] ». Les dispositions de cet article confèrent ainsi sans équivoque le processus de la réalisation juridique de l'impôt au Parlement. Aussi, convient-il de rappeler que cet article fonde également le domaine de la loi de manière plus large. 273

La lecture de ces dispositions normatives permet d'affirmer que le constituant camerounais s'inscrit en droit ligne avec l'approche classique de la légalité fiscale qui prescrit l'exigence selon laquelle tout impôt requis des citoyens doit être, au préalable, permis par le peuple directement ou par le truchement de ses représentants[543]. L'art. 26 de la Constitution camerounaise, tant au niveau de sa lettre que de son esprit[544], laisse entrevoir une similitude avec l'art. 34 de la Constitution française du 4 octobre 1958. Cette dernière prévoit, pour l'essentiel, que la loi votée par le Parlement fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. 274

543 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 169.
544 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 169.

275 Cela étant dit, la nécessité de conditionner l'exercice de la compétence fiscale au consentement préalable des personnes qui y sont assujetties est intimement liée au caractère contraignant de l'impôt qui est un prélèvement qui grève le patrimoine privé. Il s'agit donc d'une ponction réalisée sur le droit fondamental qu'est le droit de propriété. Le fait de lui conférer un fondement constitutionnel constitue dans cette mesure un besoin de légitimation de l'atteinte portée à la propriété privée par le prélèvement fiscal, de vérifier que la confiscation de richesse qu'il représente est indispensable[545].

276 Au demeurant, le droit fiscal se structure autour de la règle qui impose que seul le législateur soit compétent pour déterminer les éléments essentiels de l'impôt notamment l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement. En d'autres termes, quand il s'agit de création, de modification et de suppression d'un impôt, la compétence revient, en principe, uniquement au Parlement. La conséquence ici est l'exclusion des autres autorités, en l'occurrence administratives, du prélèvement des impositions et aussi de n'exiger des contribuables aucune dette fiscale sans habilitation législative en amont. Il est question, en dernière analyse, d'assurer au contribuable une sécurité juridique par le biais de la légalité fiscale[546].

277 Il faut également noter que le droit communautaire consacre la légalité en matière fiscale. En effet, dans la zone CEMAC[547], le cadre harmonisé[548] de gestion des finances publiques, en particulier la directive portant Code de transparence[549], indique de manière explicite que les règles relatives à l'assiette, au taux et au recouvrement des impositions de toutes natures sont définies par la loi de

545 MADI, *Les compétences financières du parlement*, p. 3746.

546 « […] Le principe de la légalité fiscale entoure le contribuable d'une soupape de sécurité grâce à laquelle celui-ci est placé dans une situation générale et impersonnelle », voir AKONO, *L'apport du juge administratif*, p. 171.

547 Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale, composée de six États membres : le Cameroun, le Congo, le Gabon, la Guinée Équatoriale, la République Centrafricaine, et le Tchad.

548 Le Conseil des Ministres de la CEMAC a adopté le 19 décembre 2011, six (06) directives rénovées visant à harmoniser le cadre juridique de la gestion des finances publiques dans ses États membres : Directive nº 01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances ; Directive nº 02/11-UEAC-190-CM-22 relative au règlement général de la comptabilité publique ; Directive nº 03/11-UEAC-190-CM-22 relative au plan comptable de l'État ; Directive nº 04/11-UEAC-190-CM-22 relative à la nomenclature budgétaire de l'État ; Directive nº 05/11-UEAC-190-CM-22 relative au tableau des opérations financières de l'État.

549 Directive nº 06/11-UEAC-190-CM-22 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques du 19 décembre 2011.

finances. Il s'agit là, une fois de plus, de la consécration de l'instrument législatif, en l'occurrence la loi, comme source exclusive génératrice des règles fondamentales d'établissement d'impôt.

5. La concrétisation du principe de la légalité fiscale : l'édiction des lois

Considérée comme norme suprême de l'ordre juridique étatique, la Constitution fonde et encadre l'exercice des compétences normatives. Les dispositions constitutionnelles habilitent le législateur à édicter des prescriptions générales et impersonnelles sur les questions réservées au domaine de la loi[550]. Dans cette perspective, la Constitution impose que l'essentiel des règles formatrices du droit fiscal soit posé par la loi. Cette règle est inscrite à l'art. 26 al. 1-*d* de la Constitution camerounaise qui fixe les compétences du législateur en matière fiscale. La loi constitue ainsi une source importante du droit fiscal en application du principe de la légalité fiscale et dont les dispositions sont codifiées dans le Code général des impôts et dans la loi portant fiscalité locale. En effet, les catégories de lois qu'adopte le législateur pour faire écho aux prescriptions du constituant sont des lois ordinaires[551], des lois fiscales[552], des lois de finances (ces dernières sont votées chaque année). 278

Avant toute analyse, il convient de préciser, pour ce qui est du cas spécifique des lois portant Régime financier de l'État, elles sont juridiquement classées dans la catégorie des lois ordinaires[553], même si, par leur structuration, elles présentent une nature de lois organiques. Elles contiennent des dispositions relatives aux impositions suivant le principe de légalité de l'impôt. Le Régime financier de l'État et des autres entités publiques[554] précise à cet effet, en son art. 5 al. 1, que « l'assiette, le taux, les modalités de recouvrement des prélèvements obligatoires ne peuvent être établis, supprimés ou modifiés que par une 279

550 PELLETIER, *Les normes du droit fiscal,* N 210.

551 Exemples de lois ordinaires du Cameroun : Loi n° 2012/001 du 19 avril 2012 portant Code électoral, modifiée et complétée par la loi n° 2012/017 du 21 décembre 2012 ; Loi n° 2016/017 du 14 décembre 2016 portant Code minier.

552 Loi n° 2002/003 du 19 avril 2002 portant Code général des impôts (Code mis à jour chaque année à compter du 1er janvier) ; Livre de procédures fiscales (intégré au Code général des impôts) ; Loi no 2024 du 23 décembre 2024 portant fiscalité locale ; etc.

553 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 78.

554 Loi no 2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

loi de finances »[555]. L'al. 2 de cette même disposition affirme le caractère illimité dans le temps ainsi que l'effet non rétroactif desdits prélèvements.

280 En réalité, le législateur est en mesure d'exercer sa compétence en matière fiscale par le biais des lois ordinaires, c'est-à-dire des lois votées suivant la procédure législative habituelle[556]. Cependant, on observe qu'il est de plus en plus récurrent, pour ne pas dire systématique[557], que le gouvernement insère d'importantes mesures fiscales dans les lois de finances qu'il présente au Parlement. La conséquence est que l'essentiel de la législation fiscale se trouve bien contenu dans des lois de finances et plus rarement dans des lois ordinaires[558]. Sous cet angle, il convient de rappeler qu'une loi de finances concerne le droit fiscal sous le prisme des éléments ci-après :

- Évaluer les ressources et charges de l'État, définir les conditions de l'équilibre budgétaire et financier et arrêter le budget annuel ;
- Déterminer la nature, le montant et l'affectation des recettes et dépenses de l'État, le solde budgétaire qui en résulte, ainsi que les modalités de son financement ;
- Prévoir et autoriser les ressources et charges de l'État, et arrêter l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte.

Ainsi, la loi de finances (LF) du Cameroun pour le compte de l'année 2023[559] regorge, à l'image des précédentes, de nombreuses dispositions fiscales dont les modalités d'application sont précisées dans une circulaire[560].

281 À titre d'exemple des règles fiscales contenues dans la LF, il y a des dispositions relatives à l'impôt sur les sociétés (IS) et à l'impôt sur le revenu des personnes

555 Ce texte s'inscrit dans la logique de l'art. 5 al. 5 de l'ancienne loi nº 2007/006 du 26 décembre 2007 portant Régime financier de l'État qui disposait déjà que « […] aucune recette ne peut être émise ou recouvrée, aucune dépense engagée ou ordonnancée pour le compte de l'État, sans avoir été autorisée par une loi de finances ».

556 COLLET, *Droit fiscal,* N 29.

557 COLLET, *Droit fiscal,* N 29.

558 DUSSART, *Le Parlement et l'impôt*, p. 57. L'auteur précise qu' « il n'existe pas en France de loi fiscale *stricto sensu.* L'essentiel de la législation concernant les impôts est présentement contenu dans les lois de finances. C'est particulièrement vrai depuis la circulaire du 4 juin 2010 relative à l'édiction de mesures fiscales et de mesures affectant les recettes de la sécurité sociale. Dans ce texte, François Fillon demandait à ses ministres de ne plus disperser de mesures concernant les prélèvements obligatoires dans des textes autres que les lois de finances ou les lois de financement de la sécurité sociale », cf. DUSSART, *Le Parlement et l'impôt*, p. 59.

559 Loi nº 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2023.

560 Cir. nº 004 du 20 février 2023 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi nº 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2023.

physiques (IRPP), en particulier les art. 17 bis[561], 70[562] ; des modifications portant sur la TVA et les droits d'accises aux art. 128 al. 6 et 142 al. 9 relatifs, respectivement, à l'exonération de la TVA sur la vente des produits du cru par les agriculteurs, les éleveurs et les pêcheurs ; et à la réduction du tarif des droits d'accises spécifiques sur les emballages non retournables. On peut aussi citer les dispositions relatives à la taxe sur les transferts d'agent (art. 228 quinquies sur le plafonnement de la taxe) ; les dispositions sur les produits pétroliers[563] ; relatives aux droits d'enregistrements et de timbre (art. 547 et ss sur l'ajustement du tarif du timbre de dimension et des timbres spécifiques) ; les dispositions relatives au LPF (art. L 7 relatif à la généralisation du télépaiement à tous les contribuables, art. L 14 bis portant précision sur la durée des opérations de contrôle sur place) ; etc.

Ainsi, chaque année, la LF qui arrête le budget[564] de l'État et autorise l'administration à percevoir les impositions, comprend de nombreuses dispositions qui réforment tel ou tel article du CGI ou du LPF, voire créent un nouvel impôt[565] ou supprime un impôt existant. Ce mécanisme conduit inéluctablement à une modification et une mise à jour annuelle des principales lois fiscales, en l'occurrence le CGI et le LPF, celui-ci étant intégré à celui-là. 282

Une telle pratique est susceptible d'aboutir, malheureusement, à un bouleversement du schéma initial de répartition des compétences fiscales entre les différentes collectivités publiques contenue dans les lois fiscales (CGI, loi portant fiscalité locale). Dans ce cadre, un impôt qui était initialement attribué à une collectivité publique, la commune p. ex., risquerait lui être retiré au bénéfice de l'autre collectivité, l'État en l'occurrence. En outre, cette technique permet au gouvernement d'ignorer le principe fondamental de l'exclusivité de la compétence du législateur pour la création et la suppression des impositions. On peut se poser la question de savoir si le principe de légalité en particulier et le principe de la séparation des pouvoirs de Montesquieu ne se trouvent-ils pas contrariés. 283

284

561 Réduction de trois points du taux de l'impôt sur les bénéfices au profit des PME.

562 Relèvement de 15% à 30% du taux de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers résultant des opérations effectuées avec les paradis fiscaux.

563 Art. 229 ; 231 et ss sur l'extension du champ d'application de la taxe spéciale sur les produits pétroliers.

564 Le budget décrit les ressources et les charges de l'État autorisées par la loi de finances, sous forme de recettes et de dépenses, dans le cadre d'un exercice budgétaire, art. 4 al. 1 de la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'État et des autres entités publiques.

565 COLLET, *Droit fiscal,* N 29.

COLLET semble avoir trouvé les raisons du recours à une telle démarche dans l'observation faite par un acteur de la vie parlementaire française :

> « […] le choix du gouvernement d'insérer une mesure fiscale dans une loi de finances plutôt que dans une loi ordinaire n'était pas anodin : cela assure que la mesure sera votée dans un délai très bref, et que l'attention restera polarisée sur les questions politiques, là où le recours à un texte spécifique risque de voir la discussion, techniquement mieux assurée, se détacher des enjeux de la politique économique nationale »[566].

285 Mais si les motivations du recours à cette technique sont de cette nature en France[567], on ne saurait s'appuyer sur les mêmes arguments dans le contexte camerounais ; notamment sur la crainte du niveau technique de la discussion ainsi que le risque de s'éloigner des enjeux de la politique économique nationale définie par les autorités étatiques. On sait, en réalité, que la configuration politico-institutionnelle du Parlement garantit au gouvernement, dans tous les cas, l'adoption de tout projet de loi, fût-il un texte spécifiquement fiscal. Cela est d'autant plus vrai que toute velléité des parlementaires visant à s'opposer ou même à obtenir des explications approfondies sur des questions fiscales sera rapidement neutralisée du fait majoritaire du parti gouvernant. Ainsi, celui-ci n'a pas forcément besoin de passer par les LF pour établir une mesure fiscale quelconque. Peut-être, chercherait-il à éviter les rares voix dissonantes au cas où il présenterait au Parlement un projet de loi contenant de dispositions fiscales manifestement impopulaires. On se souvient de la LF de l'exercice 2022[568] qui a institué une taxe visant les opérations de transfert ou de retrait d'argent réalisées par voie électronique, par téléphonie mobile, etc. ; mesure ayant suscité de vives réactions de contestation au sein de la population. Outre l'instrument législatif, l'intervention en amont de la Constitution dans la répartition des compétences fiscale mérite d'être analysée.

B. La Constitution comme fondement implicite de répartition des compétences fiscales

286 S'il vient d'être démontré que la loi constitue l'instrument essentiel de répartition des compétences en matière fiscale en droit camerounais en vertu du principe de la légalité et de l'exclusivité du législateur qu'il entraine, il reste cependant que la Constitution intervient, même si implicitement, sur les questions fiscales. Étant au sommet de la pyramide, la Constitution organise le processus

566 COLLET, *Droit fiscal*, N 29.

567 Même ici, « l'adoption des dispositions fiscales procède d'un jeu institutionnel largement maîtrisé par le pouvoir exécutif », voir DUSSART, *Le Parlement et l'impôt*, p. 59.

568 Cf. notamment les art. 228 bis, 228 ter, 228 quater de la loi n° 2021/026 du 16 décembre 2021 portant LF de la République du Cameroun pour l'exercice 2022. L'art. 228 quinquies de cette loi prévoit le taux de cette taxe à 0,2% du montant d'argent transféré ou retiré.

de répartition des compétences fiscales entre les différentes collectivités publiques. Dans cette logique, c'est la loi constitutionnelle qui habilite[569], à titre principal, le législateur à fixer le régime juridique des impositions à son art. 26. En d'autres termes, cette disposition réserve principalement au législateur la concrétisation des normes constitutionnelles en matière fiscale[570]. La Constitution fonde ainsi l'exercice des compétences et détermine, dans sa dimension positive[571], le régime juridique de production des règles fiscales.

Il est vrai, comme le précise COLLET[572], qu'en matière fiscale, le texte de la Constitution est relativement pauvre. Seul le troisième al. de son art. 26 (al. 6 de l'art. 34 de la Cst. française) sur les compétences du législateur intéresse spécifiquement le droit fiscal. Cependant, il existe plusieurs autres dispositions de la Constitution qui s'appliquent en matière fiscale. Outre les principes fondamentaux du droit applicables en matière fiscale[573] qu'elle contient, d'autres articles trouvent à s'appliquer, même de manière indirecte, en matière fiscale. Il s'agit des dispositions constitutionnelles régissant le processus d'adoption des lois ayant une incidence fiscale en général et des LF en particulier. Ces LF, on l'a dit, constituent désormais la catégorie de loi privilégiée par le gouvernement pour instituer des dispositions fiscales au détriment des lois ordinaires. 287

D'abord, la Constitution donne la possibilité au législateur de déléguer, à l'exécutif, le soin d'édicter des mesures fiscales par voie d'ordonnances, sur la base d'une loi d'habilitation conformément à l'art. 28[574] ; comme c'est d'ailleurs le cas pour toute autre matière entrant dans le domaine de la loi. Ensuite, le texte 288

569 « L'habilitation du législateur en matière fiscale est un héritage de la révolution française réceptionné en droit camerounais », cf. NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* pp. 54-55.

570 PELLETIER, *Les normes du droit fiscal,* N 209.

571 « La détermination des compétences fiscales par la Constitution revêt une double dimension : une dimension positive, en premier lieu, en prescrivant comment doivent être réparties les compétences fiscales et, en second lieu, une dimension négative ou exclusive, en limite l'exercice des compétences d'autres ordres juridiques », lire PELLETIER, *Les normes du droit fiscal,* N 210.

572 COLLET, *Droit fiscal,* N 29.

573 PELLETIER estime que « les normes constitutionnelles ayant directement trait à la matière fiscale et à la création des normes en cette matière sont au nombre de cinq : le principe d'égalité devant l'impôt, le principe de l'imposition en fonction des capacités contributives et le principe de nécessité de l'impôt, le principe d'annualité de l'impôt et, enfin, le principe de légalité fiscale », voy. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal,* N 157.

574 L'art. 28 Cst. dispose : « dans les matières énumérées à art. 26 al. 2 ci-dessus, le Parlement peut autoriser le Président de la République, pendant un délai limité et sur des objets déterminés, à prendre des ordonnances. […] Elles sont déposées sur le bureau de l'Assemblée nationale et sur celui du Sénat aux fins de ratification dans le délai fixé par la loi d'habilitation ».

constitutionnel énumère explicitement les organes auxquels appartient l'initiative des lois[575] en général, et donc des lois fiscales. Il s'agit en l'occurrence du pouvoir exécutif, notamment le Président de la République, et des membres du Parlement. De même, les dispositions constitutionnelles encadrent le calendrier parlementaire en instituant trois sessions[576], l'une d'entre elles étant consacrée à l'adoption du budget de l'État[577]. Or, le budget constitue l'acte qui décrit les ressources et les charges de l'État autorisées par la LF, sous forme de recettes et de dépenses, dans le cadre d'un exercice budgétaire (art. 4 al.1 du RFE).

289 Par ailleurs, ce sont les dispositions constitutionnelles qui régissent la procédure législative devant le Parlement en encadrant le vote des lois, y compris la LF. Elles fixent ainsi les règles relatives au dépôt du projet ou proposition de loi, à son adoption finale en passant par la discussion en commission et en plénière (art. 29 Cst. camerounaise), ainsi que la détermination des délais (art. 16 Cst. camerounaise). C'est également le texte constitutionnel qui fixe l'ordre de priorité de passage des textes de lois à faire adopter par l'Assemblée nationale (art. 18 al. 4). Enfin, la loi constitutionnelle rend irrecevable toute proposition de loi ou tout amendement d'origine parlementaire susceptible de perturber l'équilibre budgétaire (art. 18 al. 3-*a*).

290 En définitive, même si en vertu du principe de légalité fiscale les règles essentielles des impositions relèvent de la compétence du législateur, ce principe connaît des limites tenant à l'érosion de la fonction législative elle-même. Il convient ainsi de mettre un bémol aux développements ci-dessus car, malgré l'importance des compétences fiscales confiées par la Constitution au législateur[578], celle-ci se trouve atténuée par le pouvoir reconnu à d'autres autorités productrices des normes fiscales.

---

575 Art. 25 Cst. : « l'initiative des lois appartient concurremment au Président de la République et aux membres du Parlement ».

576 L'art. 16 al. 2 dispose que : « chaque année, l'Assemblée nationale tient trois (3) sessions ordinaires d'une durée maximum de trente (30) jours chacune ». Ces sessions se tiennent au mois de mars, juin et novembre.

577 Art. 14 al. 3-*a* Cst. Habituellement, c'est la session du mois de novembre qui est consacrée au vote et à l'adoption de la loi de finances de l'année communément appelée budget et qui détermine et autorise pour l'année civile les ressources et les charges de l'État, voy. dans ce sens MADI, *Les compétences financières du parlement*, p. 3747.

578 COLLET, *Droit fiscal*, N 143.

C. Les autres sources de légalité en matière fiscale

1. La source réglementaire en matière fiscale

a. Remarques générales

Les actes réglementaires constituent la plus abondante source du droit fiscal. La complexité et la technicité de la matière fiscale, et surtout la nécessité de traduire en actes concrets les textes fiscaux, accentuent l'influence de cet instrument. Les règlements revêtent, le plus souvent, la forme de décrets ou d'arrêtés. En effet, le pouvoir réglementaire, tirant son fondement de la Constitution[579], dispose d'un domaine bien délimité, mais reste subordonné à la loi dans la hiérarchie des normes. Or, le règlement est une catégorie juridique qui n'est ni définie quant à sa forme, ni déterminée quant à son sens avec une précision suffisante[580]. Il n'y a donc pas de définition légale du règlement. 291

Cependant, le règlement peut être appréhendé sur la base du but qu'il poursuit. En effet, le pouvoir réglementaire peut s'exercer non seulement au titre d'application de la loi, mais également de manière autonome. Cela correspond aux deux fonctions que la doctrine en droit public lui attribue à savoir la mise en œuvre des dispositions relatives à l'application de la loi et la prise de mesures dans son secteur autonome d'intervention[581]. 292

b. Le règlement d'exécution des lois fiscales

Aux termes de l'art. 26 al. 2 Cst. camerounaise, le législateur est compétent pour fixer des règles générales de la technique fiscale des impositions de toutes natures à l'instar des règles d'assiette, du taux, des modalités de recouvrement et des règles contentieuses. À lire cette disposition, on croirait que le législateur dispose du monopole de l'exercice du pouvoir normatif en matière fiscale. Or, tel n'est pas le cas, il y a le pouvoir réglementaire qui s'exerce dans ce domaine. Ce qui signifie que « tout ce qui ne fait pas partie de cette énumération relève 293

579 Selon l'art. 8 al. 8 et 9 de la Constitution, le Président de la République « exerce le pouvoir réglementaire. Il crée et organise les services publics de l'État ». De même, l'art. 12 al. 2 et 3 dispose que le Premier ministre est chargé de l'exécution des lois. Il exerce le pouvoir réglementaire et nomme aux emplois civils, sous réserve des prérogatives reconnues au Président de la République dans ces domaines ».

580 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 154.

581 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 244 ; COLLET, *Droit fiscal,* N 144.

du pouvoir réglementaire et échappe à la compétence du législateur »[582]. Certes le législateur est compétent pour fixer les règles essentielles de l'impôt, mais cette compétence ne couvre pas tous les éléments constitutifs du processus fiscal. Plus précisément, il n'appartient pas au législateur de fixer l'ensemble du régime de l'impôt, c'est-à-dire de déterminer toutes les règles applicables à l'assiette, au taux, et aux modalités de recouvrement des impositions[583]. Son rôle se limite ici à poser les « principes et règles ayant un caractère déterminant »[584].

294 Il appartient toujours au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en œuvre de ces règles. Concernant le taux, par exemple, le législateur ne fixe que les intervalles à l'intérieur desquels le taux de l'impôt peut être fixé. Dans ce cadre, le règlement constitue un acte juridique dont le but est d'assurer l'exécution de la loi en la complétant dans les détails, mais sans pouvoir en changer ou modifier ni le texte ni l'esprit[585]. Il est donc évident que la loi ne peut pas se suffire à elle-même. Après qu'elle est adoptée, elle nécessite d'être complétée par d'autres dispositions visant à faciliter son exécution.

295 En fait, le partage du domaine de compétence entre la loi et le règlement n'est pas strict. Il n'existe pas des matières pour lesquelles seul le législateur est uniquement compétent et d'autres qui sont totalement du domaine règlementaire. Contrairement à ce que laisse comprendre la lecture des textes, la frontière entre ces deux domaines paraît difficile à tracer. En d'autres termes, il n'y a pas deux blocs de compétences rigides. Il arrive simplement que la loi laisse le soin au pouvoir règlementaire de préciser certaines règles d'assiette. À l'inverse, il peut arriver que la loi fiscale soit édictée en référence à des normes réglementaires, notamment les règles du droit comptable, lesquelles sont formellement fixées par arrêté ministériel[586]. P. ex., l'art. 128 du CGI al. 21 confie à la voie réglementaire le soin de fixer la liste des matériels et équipements spécialisés pour

582 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 26.

583 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 28.

584 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 28. Cela illustre le fait que la loi se trouve rarement dans une situation de réserve absolue, où elle seule régule totalement une matière et excluant toute possibilité d'intervention du pouvoir réglementaire ou de toute autre source normative. Le cas le plus fréquent est plutôt la réserve relative où la loi ne réglemente que les éléments fondamentaux de la matière concernée ; c'est-à-dire que législateur fixe des orientations générales dans la loi en laissant au pouvoir réglementaire le soin de développer les points plus concrets. Cf. NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 128.

585 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 152.

586 COLLET, *Droit fiscal,* N 145.

les personnes handicapées bénéficiant de l'exonération de la TVA[587]. Il en est de même de l'al. 15 de ce même art. qui confie au pouvoir règlementaire d'arrêter la liste des matériels servant à la lutte contre le VIH/SIDA, également exonérés de la TVA. En fin de compte, on constate que, quelle que soit la matière concernée, la compétence législative n'est jamais exclusive[588]. La délimitation n'est pas étanche, il existe une interpénétration des domaines.

Par ailleurs, alors que les situations que les lois fiscales sont appelées à régle- 296
menter sont plurielles et qu'elles soient obligées d'embrasser des activités variantes, les actes réglementaires deviennent indispensables afin de préciser les détails nécessaires à l'application des lois, étant donné que ces dernières ne fixent que les éléments majeurs des impositions. Au regard de la complexité de la matière fiscale, l'application au niveau individuel de la loi nécessite une réglementation plus claire et précise car les lois fiscales ne contiennent pas toutes des dispositions détaillées pour une application aisée.

En outre, l'importance d'adjoindre l'outil réglementaire à la loi fiscale se justi- 297
fie par le fait que l'autorité réglementaire dispose de l'aide précieuse d'une administration formée de fonctionnaires compétents et outillés[589]. Ces derniers maîtrisent mieux non seulement les questions fiscales du pays, mais aussi les statuts des contribuables ainsi que les obstacles susceptibles d'entraver la bonne exécution de la législation fiscale. À titre d'exemple, il n'est pas évident que les parlementaires puissent disposer de connaissances suffisamment importantes pour légiférer sur la réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables des entreprises ; l'évaluation administrative des immeubles en matière fiscale ; ou encore l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. C'est pour cette raison que ces matières sont régies par voie réglementaire[590]. Les fonctionnaires bénéficient d'une meilleure position par rapport au législateur pour élaborer les dispositions réglementaires permettant une mise en œuvre plus facile de la loi. Quoi qu'il en soit, « le pouvoir réglementaire d'exécution est un pouvoir indispensable parce qu'il permet d'éviter que les principes

587 Cette liste est fixée par décision du ministre des finances n° 00000340/MINFI/DGI/LRI/L du 07 mai 2019 fixant la liste des matériels et équipements spécialisés pour personnes handicapées bénéficiant de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en application des dispositions de l'article 128 (21) du Code général des impôts.

588 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 27.

589 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 159.

590 Il s'agit, respectivement, du décret n° 2011/0975/PM du 04 avril 2011 fixant les modalités de réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables des entreprises ; du décret n° 2014/1881/PM du 04 juillet 2014 fixant les modalités d'évaluation administrative des immeubles en matière fiscale et du décret n° 2015/210 du 28 avril 2015 portant ratification de la convention de l'OCDE relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

édictés par la loi se perdent dans les sables administratifs »[591]. À la fonction classique d'application des lois, s'est ajoutée une autre fonction adjacente de création du droit dans le cadre du règlement autonome.

c. Règlement autonome en matière fiscale

298 Le pouvoir réglementaire autonome en matière fiscale est susceptible de s'exercer sur les matières qui ne font pas partie du domaine de la loi prévu à l'art. 26 de la Constitution. Le fondement normatif du règlement autonome émane principalement des dispositions de l'art. 27 de la Constitution selon lequel « les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ressortissent au pouvoir réglementaire ». Il faut relever qu'au milieu de la multiplication des textes et de la complexification des questions fiscales, l'acte règlementaire a gagné en autonomie et joue un rôle majeur. C'est à ce titre que le pouvoir réglementaire est assez étendu pour poser les règles relatives à l'organisation de l'administration fiscale et les règles de procédure.

299 D'une part, il revient aux autorités réglementaires de déterminer les règles de création et d'organisation des services fiscaux. Dans ce sens, la Constitution prévoit que le Président de la République « crée et organise les services publics de l'État »[592]. De même, les actes d'organisation interne et les conditions de fonctionnement de ces services relèvent du pouvoir réglementaire. C'est le cas par exemple lorsqu'il s'agit de fixer le statut et de nommer les personnels[593]. En fait, il est logique que l'administration et les services fiscaux soient organisés par voie réglementaire[594] dans la mesure où le pouvoir réglementaire s'appuie sur ces services mieux outillés pour l'élaboration de ses actes en matière fiscale. En général, les textes relatifs à l'organisation de l'administration fiscale sont contenus dans les décrets organisant le gouvernement lors des remaniements ministériels[595]. À ce titre, le décret portant organisation du gouvernement fait

591 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 170.

592 Art. 8 al. 9 de la Constitution.

593 L'on peut citer ici le décret n° 94/199 du 07 octobre 1994 portant statut général de la fonction publique, modifié et complété par le décret n° 2000/287 du 12 octobre 2000 ; le décret n° 75/768 du 18 décembre 1975 portant statut particulier du corps des fonctionnaires d'active des douanes, etc.

594 C'est le cas par exemple du décret n° 2011/1732/PM du 18 juillet 2011 portant organisation et fonctionnement du Comité national des finances locales ; des arrêtés n° 0000402/MINFI du 17 novembre 2013 portant organisation du Centre des impôts des moyennes entreprises ; n° 00000313/MINFI du 24 juin 2014 portant organisation des Centres divisionnaires des impôts ; n° 00000005/MINFI du 09 mars 2021 portant nomination de responsables dans les services centraux du ministère des finances ; n° 00000016/MINFI du 05 juillet 2021 portant organisation et fonctionnement des recettes régionales et des recettes municipales ; etc.

595 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 183.

du ministre des finances le « responsable de l'élaboration et de la mise en œuvre de la politique du gouvernement en matière […] fiscale »[596]. Concernant les services plus opérationnels en matière fiscale, en l'occurrence la direction générale des impôts (DGI) et la direction générale des douanes (DGD), leur organisation et leur fonctionnement sont insérés dans le décret qui organise le ministère des finances[597].

D'autre part, la détermination des contraventions fiscales ressortit à la compétence du pouvoir règlementaire. Il s'agit d'une compétence qui découle de la lecture combinée des dispositions des art. 26 et 27 Cst. Alors que l'art. 26 al. 1-*c* confie au domaine de la loi, « […] la détermination des crimes et délits et l'institution des peines de toute nature, la procédure pénale, la procédure civile, les voies d'exécution, l'amnistie », l'art. 27, quant à lui, renvoie au règlement les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi[598]. Il en ressort que la première disposition ne fait allusion qu'aux crimes et délits. Or il existe trois types d'infractions parmi lesquelles figurent, en plus des crimes et délits cités, les contraventions. Si cet article ne fait pas mention de cette troisième catégorie d'infraction, cela signifie implicitement qu'elle relève du domaine de compétence du pouvoir règlementaire. En droit fiscal français, le pouvoir réglementaire s'exerce aussi en matière de procédure fiscale contentieuse. Ici, lorsque le contribuable conteste son imposition, les dispositions de la procédure à suivre devant les juridictions civiles ou administratives relèvent de la compétence réglementaire[599]. 300

Par ailleurs, il convient également de souligner d'autres hypothèses dans lesquels le pouvoir règlementaire autonome est susceptible d'intervenir. Il s'agit en l'occurrence de la création de comités, d'établissements, d'entreprises publiques et des centres d'accompagnement des contribuables[600]. Le lien avec le droit fiscal réside au niveau du fait que ces organismes bénéficient du financement par les recettes issues de la parafiscalité. Pour illustration, le Crédit foncier 301

596 Art. 8 al. 20 du décret n° 2011/408 du 09 décembre 2011 portant organisation du gouvernement.

597 Décret n° 2013/066 du 28 février 2013 portant organisation du ministère des finances.

598 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 188.

599 COLLET, *Droit fiscal,* N 146.

600 En ce qui concerne l'encadrement des contribuables, l'on peut citer le décret n° 2011/1137/PM du 12 mai 2011 modifiant et complétant certaines dispositions du décret n° 2000/002/PM du 06 janvier 2000 portant organisation des activités des centres de gestion et fixant les avantages fiscaux des adhérents des centres de gestion agréés (CGA). Sur cette question, lire également NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 185.

du Cameroun (CFC)[601] et le Fonds national de l'emploi (FNE)[602] bénéficient d'une « contribution »[603], provenant des taxes sur les salaires distribués, visant à alimenter leurs caisses respectives. Le taux de prélèvement de cette contribution au CFC s'élève à 1% pour les salariés et à 1,5% pour les employeurs ; elle est fixée à 1% pour le FNE[604]. Il en est de même de la *Cameroon radio television* (CRTV), Office de radiodiffusion télévision nationale, au profit duquel est instituée une redevance destinée à contribuer au développement de l'activité audiovisuelle[605]. Les assujettis à cette redevance sont les salariés des secteurs public, parapublic et privé, les personnes physiques ou morales, redevables de la contribution des patentes[606]. En fin de compte, qu'il s'agisse du règlement d'application ou du règlement autonome en matière fiscale, son élaboration doit obéir au respect des principes fondamentaux applicables au droit fiscal. C'est le cas, entre autres, du principe de l'égalité devant l'impôt, de la non-rétroactivité de la loi fiscale, etc.

d. Modalités d'intervention et titulaires du pouvoir règlementaire en matière fiscale

302 Concernant les modalités d'intervention du pouvoir réglementaire, deux cas de figure sont envisageables : en premier lieu, l'acte réglementaire peut être pris spontanément, c'est-à-dire sur initiative propre de l'autorité réglementaire. Il s'agit en l'occurrence du Président de la République et du Premier ministre qui sont habilités par la Constitution à exercer le pouvoir réglementaire et à veiller à l'application des lois au niveau national. En second lieu, le règlement peut être édicté sur invitation de la loi fiscale. À ce niveau, la loi pose des règles générales et invite l'organe concerné à préciser, par voie réglementaire, les modalités d'application de ladite loi. Cette invitation peut consister à éclaircir ultérieurement un point non déterminé ou alors elle peut être obligatoire[607]. On retrouve

601 Cf. décret nº 77/140 du 13 mai 1977 portant création et organisation du CFC, modifié et complété par le décret n° 81/236 du 17 juin 1981.

602 Cf. décret n° 2023/368 du 28 août 2023 portant réorganisation et fonctionnement du Fonds national de l'emploi (FNE).

603 Loi n° 90/050 du 19 décembre 1990 modifiant la loi n° 77/10 du 13 juillet 1977 portant institution d'une contribution au Crédit foncier et fixant la part de cette contribution destinée au Fonds national de l'emploi.

604 Art. 6 al. 1 et 2 de la loi n° 90/050 du 19 décembre 1990 ci-dessus citée.

605 Ord. n° 89/004 du 12 décembre 1989 portant institution d'une redevance audiovisuelle.

606 Art. 2 de l'Ord. n° 89/004 du 12 décembre 1989 ci-dessus citée.

607 « En pratique une formule insérée dans la loi invite le pouvoir réglementaire à compléter le point en question ou à y apporter des détails utiles », lire NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 175.

régulièrement ce dernier cas de figure dans les lois de finances. Mais plus illustratif est encore le Régime financier de l'État qui dispose que : « des textes réglementaires complètent, en tant que de besoin, les modalités d'application de la présente loi, notamment : le règlement général de la comptabilité publique ; le plan comptable de l'État ; la nomenclature budgétaire de l'État ; le tableau des opérations financières de l'État […] »[608]. Bien que cette disposition traite des questions comptables, mais on connaît très bien le lien qui existe entre la comptabilité et la fiscalité[609].

303 Outre le Président de la République et le Premier qui sont investis du pouvoir réglementaire par la Constitution (respectivement aux art. 8 al. 8 et 12 al. 2 et 3), d'autres autorités exercent, au sein de l'État, le pouvoir réglementaire qui n'émane pas directement de la loi constitutionnelle. Il s'agit en particulier des ministres et hauts responsables à qui le Président peut déléguer ses pouvoirs, sur la base de l'art. 10 al. 2 Cst. camerounaise[610]. En matière fiscale, le ministre des finances, les directeurs généraux des impôts et des douanes occupent une place de choix parmi ces autorités. Ces responsables prennent régulièrement des mesures de nature réglementaire relatives à l'application des normes fiscales[611]. Il s'agit généralement des circulaires permettant d'indiquer aux services fiscaux la manière de comprendre et d'interpréter certaines dispositions de la loi de finances qui, on le sait, apporte chaque année des modifications au Code général des impôts.

304 À l'échelon local, le pouvoir réglementaire en matière fiscale est exercé par les autorités administratives qui sont les représentants de l'État dans les collectivités locales, à savoir le gouverneur et le préfet[612]. Ces autorités approuvent par arrêté les budgets de la collectivité concernée[613]. Dans le sillage de la décentralisation, ayant de fortes implications fiscales, les exécutifs locaux exercent nécessairement le pouvoir réglementaire afin d'appliquer les délibérations adoptées par les assemblées délibérantes. Dans ce sens, les exécutifs des Conseils

608 Art. 92 RFE.

609 En droit suisse par exemple, la comptabilité joue un rôle primordial pour la fiscalité dans la mesure où, pour déterminer le bénéfice imposable, l'on se base d'abord sur le résultat comptable de l'entreprise. Cf. OBRIST, *Introduction,* N 3.

610 Art. 10 al. 2 Cst. camerounaise : « Le Président de la République peut déléguer certains de ses pouvoirs au Premier ministre, aux autres membres du gouvernement et à certains hauts responsables de l'administration de l'État, dans le cadre de leurs attributions respectives ».

611 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 199.

612 L'art. 73 al. 3 et 4 du CGCTD dispose que : « dans la région, le gouverneur, nommé par décret du Président de la République, est le représentant de l'État. […] ». L'al. 5 de cet art. indique que « le préfet est le représentant de l'État dans la commune. […] ».

613 Art. 426 du CGCTD : « le budget de la collectivité territoriale est approuvé par arrêté du représentant de l'État dans un délai de quinze (15) jours suivant la date de sa réception par celui-ci. Passé ce délai, le budget est réputé approuvé ».

municipaux, les Maires notamment, et régionaux, à savoir les Présidents des Ponseils régionaux, sont habilités à fixer « le quantum de la dette fiscale locale en fonction des fourchettes élaborées par le législateur »[614]. En tout état de cause, le règlement reste un instrument par le biais duquel le gouvernement agit également dans le cadre des relations internationales en matière fiscale.

e. Règlement et droit fiscal international

305 C'est l'outil réglementaire qui est employé quand il est question des conventions fiscales. En effet, l'insertion dans l'ordre juridique interne et l'application des règles issues des conventions en matière fiscale font l'objet de ratification et de promulgation par voie règlementaire. C'est dans cette optique que la Constitution confère une compétence autonome et exclusive à l'autorité réglementaire pour la conclusion des traités et accords internationaux qui ne font pas partie du domaine de la loi[615]. Ceux relevant du domaine de la loi nécessitent la ratification et l'approbation par le Parlement. L'on peut relever, à titre illustratif et de manière arbitraire, le décret portant ratification de la convention fiscale entre le Cameroun et le Maroc[616] ; le décret portant ratification de l'accord entre le Cameroun et les Emirats Arabes Unis contre la double imposition[617]. En cas de conflit avec la loi, l'interprétation desdits traités et accords incombe également au pouvoir réglementaire.

306 En ce qui concerne le droit communautaire, plusieurs normes fiscales qui en sont issues s'imposent aux États membres. D'abord les règlements[618] : ils sont obligatoires dans tous leurs éléments et sont d'application directe dans les États membres. Ensuite, les directives qui ne lient les États que pour les résultats à

614 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 200.

615 Art. 43 de la Constitution.

616 Décret n° 2014/609 du 31 décembre 2014 portant ratification de la Convention fiscale entre le gouvernement de la République du Cameroun et le gouvernement du Royaume du Maroc, tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu.

617 Décret nº 2021/246 du 27 avril 2021 portant ratification de l'accord entre le gouvernement de la République du Cameroun et le gouvernement des Emirats Arabes Unis tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signé le 13 juillet 2017 à Dubaï.

618 Exemple : Règlement nº 07/19-UEAC-010A-CM-33 portant révision de l'Acte nº 5/66-UDEAC-49 du 13 décembre 1966 relatif à la Convention sur la non double imposition à l'IRPP.

atteindre en leur laissant le soin de déterminer les moyens idoines pour y arriver[619]. Il y a également les décisions qui sont obligatoires dans tous leurs éléments pour les destinataires qu'elles désignent expressément[620]. Enfin, les recommandations qui, quant à elles, sont facultatives et ont valeur de conseil.

Au demeurant, outre le règlement, qui occupe un vaste espace dans le domaine fiscal et qui constitue une limite à la prétention d'exclusivité du législateur concernant les sources du droit fiscal, la pratique de plus en plus régulière de l'ordonnance présidentielle vient mettre davantage un bémol au principe de la légalité fiscale. 307

2. La pratique des ordonnances en matière fiscale

Une ordonnance est une mesure normative prise par le gouvernement dans des matières relevant en principe du domaine de la loi. Sans faire l'historique du recours aux ordonnances dans la formation du droit et des institutions au Cameroun[621], il importe de souligner que cet acte occupe une place importante dans le système juridique. En réalité, les ordonnances sont prévues dans le but de permettre à l'exécutif de faire une incursion dans un domaine qui n'est pas normalement le sien. C'est un mécanisme qui ouvre le champ du législatif à l'exécutif sur un objet faisant partie initialement de la compétence du Parlement. 308

S'agissant de la matière fiscale en particulier, les ordonnances émanent de la loi constitutionnelle et des lois de finances. À ce titre, l'art. 28 Cst. dispose que « dans les matières énumérées à l'art. 26 al. 2 ci-dessus, le Parlement peut autoriser le Président de la République, pendant un délai limité et sur des objets déterminés, à prendre des ordonnances […] ». Ce texte confère l'initiative du recours aux ordonnances à la seule compétence du Président, le Premier ministre en est exclu. 309

Les lois de finances, en renforçant cette disposition, prévoient chaque année des règles autorisant le Président de la République à agir par ordonnance sur le régime des finances de l'État. Pour preuve, l'art. 85 al. 1 de la LF 2023 dispose que : « le Président de la République est habilité à apporter, par voie d'ordon- 310

619 Exemple : Directive nº 06/11-UEAC-190-CM-22 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques du 19 décembre 2011.

620 Exemple : Décision nº 11/22-CEMAC-010A-CM-38 fixant les documents à annexer aux déclarations en détail (à l'endroit de l'administration des douanes) du 28 octobre 2022.

621 C'est par le canal des ordonnances que « les institutions de l'État unitaire ont été posées après la réforme constitutionnelle de 1972 », voy. NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 250.

nance, des modifications aux législations financières, fiscales et douanières »[622]. En fait, l'autorisation que concède le Parlement au profit du Président de la République pour intervenir par ordonnance doit être contenue dans une loi dite d'habilitation. Le même art. 28 Cst. le prévoit d'ailleurs en mentionnant que : « […] elles (les ordonnances) sont déposées sur le bureau de l'Assemblée nationale et sur celui du Sénat aux fins de ratification dans le délai fixé par la loi d'habilitation ». Ce qui signifie donc que le législateur est en mesure de déléguer au gouvernement le soin d'adopter des mesures fiscales par voie d'ordonnances, par le mécanisme d'habilitation législative.

311 Cependant, une telle disposition ne peut manquer de susciter la question des circonstances dans lesquelles une ordonnance doit survenir. L'on peut convenir avec la doctrine[623] à ce sujet et se demander si le recours à l'ordonnance peut être initié librement par le Président de la République. N'existe-t-il pas des conditions spécifiques à réunir pour employer cette mesure ? Quelle est la marge de manœuvre du Parlement lui permettant de contrer ces pouvoirs spéciaux de l'exécutif ?

312 Le juge ne s'étant pas encore prononcé sur cette question, l'on ne peut qu'émettre l'hypothèse selon laquelle la législation par voie d'ordonnance ne saurait se justifier que dans des situations exceptionnelles telles que le recours aux procédures parlementaires classiques entraverait la prise de décisions[624]. Il peut s'agir de la nécessité pour le gouvernement de prendre plus rapidement des mesures d'ordre économique, budgétaire ou fiscal, pour faire face à des circonstances de crise ou de guerre. C'est également le cas en matière de législation douanière qui exige très souvent une certaine célérité et souplesse que les débats parlementaires ne facilitent pas.

313 Quoi qu'il en soit, il faut la réunion des conditions particulières pour rendre acceptable le déclenchement du mécanisme d'ordonnance. Au cas contraire, légiférer par cet acte, en l'absence de toute situation extraordinaire, signifierait purement et simplement une abdication du Parlement au profit de l'exécutif[625]. La technique d'ordonnance ne saurait faire l'objet d'un usage régulier, illimité

622 Outre cet art., d'autres dispositions de cette loi permettent au Président de prendre des ordonnances afin d'agir sur le cadre financier fixé. Il s'agit de l'art. 84 qui indique qu' « au cours de l'exercice 2023, le Président de la République du Cameroun est autorisé, pour faire face aux besoins du pays dans le cadre de son développement économique, social et culturel, à modifier par voie d'ordonnance, les plafonds fixés aux articles 74, 75 et 80 ci-dessus » ; ainsi que l'art. 86 selon lequel « le Président de la République est habilité à prendre, par voie d'ordonnance, toutes mesures nécessaires à la mise en œuvre des réformes structurelles prévues dans le cadre des accords conclus avec la communauté internationale ».

623 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 252.

624 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 252.

625 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 253.

ou sans mesure. Son déploiement devrait être cantonné et circonscrit à des cas strictement nécessaires ou à des situations nécessitant des mesures urgentes. L'enjeu étant d'éviter que l'exécutif ne manipule cet outil à sa guise et porter ainsi atteinte au principe de légalité fiscale, et partant au principe du consentement du peuple à l'impôt.

Malheureusement, l'on observe, en droit camerounais, un recours quasi-systématique à la technique d'ordonnance par le Président de la République, sans forcément justifier de l'existence d'une quelconque urgence ou gravité. Les seules « considérations d'opportunité politique »[626] sont alors mises en avant pour déclencher ce mécanisme. Il ressort également des dispositions constitutionnelles que toutes les matières sont susceptibles d'être réglementées par voie d'ordonnance. Ainsi, le gouvernement se trouve en mesure de légiférer par ordonnance sur tout l'empire de la loi prévu à l'art. 26 Cst., même s'il ne peut le faire que sur des objets déterminés, pendant un délai limité, et non sur toutes les matières à la fois. 314

Dans ce contexte, le pouvoir législatif dispose-t-il de moyens pour opposer un refus à la demande du Président de recourir à l'ordonnance ? En tout cas, il est important de signaler que les ordonnances n'acquièrent valeur législative que si et seulement si elles ont été ratifiées par le Parlement. En l'absence de ratification, elles demeurent des dispositions règlementaires susceptibles de recours pour excès de pouvoir[627]. En tout état de cause, il serait abusif d'ériger une mesure particulière en acte de législation normale. 315

Mais on constate que la pratique d'ordonnance s'étend de plus en plus, de sorte que les LF prévoient systématiquement chaque année une ouverture au Président lui permettant de modifier à sa guise le régime des finances en général et la législation fiscale en particulier[628]. Pour illustration, le régime financier du Cameroun fédéral fut adopté par voie d'ordonnance en 1962[629]. En ce qui concerne la fiscalité applicable aux ressources stratégiques[630], son régime a été régulièrement fixé par ordonnance. En l'espèce, l'ord. 62-OF-34 du 31 mars 1962 fixant l'assiette, les taux, et mode de recouvrement des droits fixes, redevances et taxes minières ; l'ord. n° 93/001 du 15 décembre 1993 portant exonération des droits de mutation des concessions d'hydrocarbures ; l'ord. n° 94/004 du 16 février 1994 portant fiscalité des produits pétroliers ; etc. 316

317

626 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 253.
627 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 253.
628 Cf. art. 84 à 86 LF 2023.
629 Ord. n° 62/OF/4 du 7 février 1962.
630 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 260.

En droit fiscal, des règles fondamentales ont été posées par ordonnance dont il n'est pas question ici d'en faire un exposé exhaustif. Mais l'on dira simplement que le Président de la République a usé très régulièrement de cette pratique en matière fiscale : l'ord. n° 73/21 du 29 mai 1973 portant CGI ; l'ord. nº 73/25 du 29 mai 1973 portant code de l'enregistrement, du timbre et de la curatelle, en sont quelques cas illustratifs. D'ailleurs, c'est par ordonnance qu'a été institué la TCA en 1994[631]. Le Président récidive en 1995[632] en légiférant par voie d'ordonnance une partie de la législation fiscale et douanière, en modifiant le CGI en 2015[633] ou encore, plus récemment, dans le cadre de la loi de finances de 2023 et 2024[634]. Au plan fiscal, ces ordonnances modifient et complètent substantiellement les dispositions du CGI relatives à certains impôts, taxes et droits. À titre d'exemple, l'ord. du 20 juin 2024 a relevé les tarifs des droits de timbre de délivrance de certains documents (passeport, visa, carte d'identité et de séjour)[635].

318 Par la prégnance de ces actes sur le droit fiscal substantiel et procédural, l'on assiste à une sorte d'instrumentalisation et une utilisation abusive s'inscrivant aux antipodes des principes originels ayant consacré ce mécanisme[636]. En recourant fréquemment à l'ordonnance, le Président devient un « véritable Jupiter fiscal »[637]. Il reste que l'omniprésence de l'ordonnance dans le domaine fiscal,

631 Il s'agit en l'occurrence des ord. n° 94/001 du 24 janvier 1994 rendant exécutoires la TCA, le droit d'accises, le tarif extérieur commun et le tarif préférentiel généralisé et nº 94/002 du 24 janvier 1994 fixant les modalités d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires et du droit d'accises.

632 Ord. nº 95/001 du 5 janvier 1995 modifiant certaines dispositions de la législation fiscale et douanière.

633 Ord. nº 2015/002 du 2 juin 2015 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 2002/003 du 19 avril 2002 portant CGI ;

634 Ord. n° 2023/001 du 02 juin 2023 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2023 et Ord. n° 2024/001 du 20 juin 2024 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 2023/019 du 19 décembre 2023 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2024. Sur la liste des ordonnances relatives au droit fiscal, cf. NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 263 et ss.

635 Art. 470 bis, 548, 549 et 549 bis du CGI, modifiés par cette ord. L'art. 548, p. ex., fait passer les droits de timbres pour les cartes d'identité délivrées aux personnes de nationalité camerounaise de 2800 Fcfa à 10000 Fcfa, soit une augmentation de plus de 250%.

636 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 262.

637 ALAKA, *Les difficultés du recouvrement de l'impôt,* p. 20. « À l'observation, l'ordonnance a toujours été utilisée pour soustraire au débat parlementaire des matières potentiellement explosives ou entourées d'un voile de confidentialité (hydrocarbures), pour désamorcer des crises politiques et sociales. La commodité du moyen et son efficacité permettent à l'exécutif de s'extirper des situations délicates, et pouvant conduire à sa chute ou justifier les récriminations relatives à une gestion peu orthodoxe des finances publiques », voir NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 262.

associée à d'autres facteurs, pose la question de l'effectivité du consentement populaire à l'impôt. Si celui-ci ne se trouve pas déjà « enterré », mais alors considérablement affaibli. Outre le règlement et l'ordonnance, la légalité de l'impôt procède aussi des autres sources du droit fiscal.

3. Jurisprudence fiscale et doctrine administrative

a. La jurisprudence fiscale

La jurisprudence s'entend ici comme les décisions rendues en contentieux fiscal par les tribunaux de l'ordre administratif, de l'ordre judiciaire ainsi que de ceux n'appartenant à aucun de ces ordres, notamment le Conseil constitutionnel et, dans une certaine mesure, les instances communautaires. Ces tribunaux ont à trancher les litiges nés de l'opération fiscale. La jurisprudence a posé de nombreuses règles eu égard à l'abondance des litiges portés devant les juridictions compétentes en matière fiscale. De manière générale, le juge fiscal camerounais (administratif ou judiciaire) participe à la construction et à l'édification du droit fiscal substantiel et processuel. 319

À cet effet, il clarifie les principes du droit fiscal, notamment les principes de légalité fiscale, de non-rétroactivité de la loi fiscale, de territorialité de l'impôt, d'annualité fiscale, d'interprétation stricte des textes fiscaux, etc. Il précise également les régimes fiscaux généraux ou spéciaux fixés par le législateur. L'œuvre de la jurisprudence fiscale camerounaise se trouve également importante et bénéfique. Dans cette perspective, le juge dans son office, fixe et précise non seulement la portée des notions du droit fiscal général (en l'occurrence celles de contribution de patente, de TVA, d'impôts sur les revenus et taxes diverses), mais aussi explique le sens des notions du contentieux fiscal (à l'instar de la voie de fait en matière fiscale, de l'intérêt et de l'autorité de chose jugée), en élaborant les critères d'identification, ou alors les critères de distinction. C'est le juge qui explique les techniques concrètes de mise en œuvre ou d'exécution de l'impôt dans le système fiscal. 320

En ce qui concerne le Conseil constitutionnel, la lecture de la Constitution[638] et de la loi n° 2004/04 portant organisation et fonctionnement du Conseil constitutionnel[639] n'exclut pas la possibilité du contrôle de constitutionnalité des lois 321

638 Précisément l'art. 47 al. 3 : « avant leur promulgation, les lois ainsi que les traités et les accords internationaux peuvent être déférés au Conseil Constitutionnel […] ».

639 En particulier l'art. 19 al. 1 prévoit que certaines personnalités (le président de la République, le président de l'Assemblée nationale, un tiers des députés, etc.) « peuvent saisir le Conseil

fiscales ou à objet fiscal au Cameroun. Mais la situation est plus explicite en droit français où la constitutionnalisation du droit fiscal est plus perceptible. Selon PHILIP[640], la jurisprudence fiscale occupe désormais une place centrale dans l'activité du Conseil constitutionnel. Cette juridiction a rendu d'importantes décisions sur la fiscalité concernant en particulier la définition de l'impôt, le partage des compétences en matière fiscale entre le gouvernement et le Parlement, les conditions du recours à la rétroactivité ou encore le respect du principe d'égalité. L'auteur relève, par exemple, que c'est en 1973 que le Conseil a sanctionné pour la première fois la violation du principe d'égalité à propos du pouvoir de taxation d'office de l'administration fiscale[641]. En bref, les décisions rendues par cette juridiction concernent la portée des normes fiscales figurant dans le bloc de constitutionnalité, leur interprétation, leur application sous le contrôle du juge de l'impôt, et aussi les procédures destinées à en assurer le respect par le Parlement, le gouvernement et l'administration[642].

322 Pour ce qui est du juge communautaire, il s'affirme aujourd'hui comme un juge fiscal. Dans l'espace CEMAC (Communauté économique et monétaire d'Afrique centrale) dont fait partie le Cameroun, le juge de la Cour de Justice de cette sous-région peut être saisi en interprétation des dispositions douanières et fiscales communautaires. Au niveau régional, la Cour commune de justice et d'arbitrage (CCJA) de l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) peut également être saisie relativement aux procédures de recouvrement simplifiées et voies d'exécution des créances fiscales[643] ; au droit commercial[644] ou encore à la comptabilité des entreprises[645].

323 En guise de comparaison, au niveau communautaire européen, l'on remarque que le droit de l'UE a acquis une importance considérable de sorte qu'il harmonise, à travers des principes contenus dans des directives[646], des pans entiers de

constitutionnel par simple requête datée et signée du requérant pour le contrôle de constitutionnalité des lois en instance de promulgation ». L'al. 3 de ce même art. précise que le Conseil peut « se prononcer sur l'ensemble de la loi déférée tant sur son contenu que sur la procédure d'élaboration ».

640 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, p. 5.

641 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, p. 5.

642 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, p. 5.

643 Cf. Acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution du 17 octobre 2023.

644 Acte uniforme révisé portant sur le droit commercial général, publié le 15 février 2011.

645 Cf. Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, publié le 15 mai 2000.

646 Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (dite « sixième directive ») ; Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

la fiscalité des États membres[647]. Il s'agit en particulier des impôts indirects tels que la TVA, les droits d'accises, dont la plupart des dispositions font l'objet d'harmonisation. Les questions fiscales forment une part importante dans l'activité du juge au sein de tous les ordres juridictionnels, mais *quid* donc de la doctrine administrative ?

b. La doctrine administrative (ou doctrine fiscale)

(i) Remarques liminaires

La doctrine administrative, qu'il ne faut pas confondre avec la doctrine tout court, présente une plus grande originalité[648]. La doctrine tout court est l'ensemble d'opinions émises par les théoriciens du droit. Elle est une source secondaire du droit fiscal. La notion de doctrine administrative ou doctrine fiscale, quant à elle, et qui nous intéresse ici, désigne « les diverses interprétations des textes fiscaux proposées par l'administration fiscale à travers les instructions et notes de service adressées aux agents »[649]. Il s'agit des actes d'origine administrative, édictés par les chefs de service dans le cadre de leur pouvoir d'organisation en vue, principalement, d'assurer une application uniforme des lois fiscales et d'indiquer la manière de les comprendre. 324

(ii) Utilité de la doctrine administrative

La doctrine administrative constitue un procédé indispensable dans le système fiscal. D'abord, elle répond à un souci d'explication de la législation fiscale aux responsables chargés de sa mise en œuvre au quotidien[650]. En fait, l'inflation législative, l'imprécision et la haute technicité du droit fiscal exigent de « tels exercices de pédagogie »[651] destinés aux agents fiscaux. Le but est de leur indiquer concrètement la manière de comprendre et d'appliquer les textes fiscaux 325

---

647 COLLET, *Droit fiscal,* N 88.

648 Bien qu'il s'agisse de commentaire du droit dans les deux cas, la doctrine fiscale se distingue de la doctrine classique par le fait que les commentaires faits par l'administration fiscale emportent des effets juridiques, contrairement à ceux émis par les universitaires ou autres praticiens du droit.

649 COLLET, *Droit fiscal,* N 185.

650 COLLET, *Droit fiscal,* N 188.

651 COLLET, *Droit fiscal,* N 188. La doctrine fiscale est quasi-unanime sur la complexité du droit fiscal, et les innovations continues dont il fait l'objet rendent sa compréhension davantage difficile pour les usagers, d'où le besoin pour l'administration d'avoir une posture de péda-

sur la base du contexte qui prévaut, avec des exemples précis ou chiffrés. Il s'agit pour les chefs de service de « délivrer de véritables modes d'emploi des lois fiscales »[652]. Ensuite, la doctrine administrative permet d'assurer une application correcte et uniforme de la loi fiscale sur l'ensemble du territoire par les fonctionnaires. Elle fournit aux personnels de l'administration fiscale des orientations plus précises et leur sert de canevas pour l'application de la loi. Bref, l'absence de fonction de pédagogie orientée vers les agents et accessoirement les contribuables, rendrait les normes fiscales inapplicables[653].

326 En réalité, l'on ne saurait, en matière fiscale, mener une analyse pertinente sans référence au rôle hautement important que joue l'administration. D'ailleurs, un auteur fait observer qu'elle peut non seulement renverser la hiérarchie des normes fiscales, mais aussi paralyser même l'efficacité desdites normes à travers des procédés subtils[654]. L'administration est une instance majeure dans l'élaboration et l'exécution des règles fiscales, notamment leur application à la situation concrète et individuelle du contribuable. Il lui revient à cette administration « d'interpréter la loi fiscale et de tirer les conséquences relatives à la situation unique de chaque contribuable »[655]. Car, les lois fiscales ont un degré de généralité élevé du fait qu'elles sont parfois amenées à concilier des principes contradictoires. En vertu du principe d'égalité devant l'impôt par exemple, le législateur ne saurait légiférer *in concreto* parce que les situations individuelles ou particulières sont trop nombreuses et diverses[656]. L'application de la loi générale au cas singulier d'un contribuable se fera alors par le truchement de la doctrine administrative qui va « redimensionner » ladite loi par rapport à ce cas particulier.

327 Par ailleurs, la doctrine fiscale apporte cette clarté à des lois fiscales qui se caractérisent le plus souvent par leur illisibilité. COLLET indique sur ce point que la lecture du CGI français suffit « pour se convaincre de la piètre rédaction de la plupart des développements et du catastrophique agencement des articles, qui s'est fait par stratification sans cohérence »[657]. Se référant aux rapports du Conseil des impôts (2002, pp. 41 et ss) et de la Cour des comptes (2012, pp. 82 et

gogue. Dans le même sens, un auteur note que « dans la jungle aride et en perpétuelle mouvance de textes de droit fiscal de plus en plus nombreux, complexes, sophistiqués, souvent d'ailleurs mal rédigés ou mal conçus […], l'administration en est tout simplement venue à assumer […] une fonction essentielle de pédagogie », lire BESBES, *L'importance du pouvoir normatif*, p. 43.

652 COLLET, *Droit fiscal*, N 188.

653 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 312.

654 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 307.

655 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 309.

656 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 342.

657 COLLET, *Droit fiscal*, N 190.

ss) en France, l'auteur relève que la mauvaise qualité formelle de la loi fiscale est liée à cefrtains facteurs. Il s'agit notamment du manque de discussion des projets de loi fiscale, de l'absence des pratiques d'évaluation de la norme fiscale, de la multiplication des politiques incitatives sectorielles, du développement du droit communautaire[658]. De même, le CGI utilise un vocabulaire désuet ; la rédaction de certains articles est souvent obscure, longue et sans cohérence. La structure et la numérotation, avec des renvois innombrables et systématiques, nuisent à la lisibilité du texte et rendent la lecture à peu près impossible pour les non-spécialistes. Tout ceci ne permet pas absolument de distinguer les principes importants des éléments de précision qui les accompagnent, rendant cette loi inintelligible. La référence faite ici au droit français se justifie par le simple fait que ce constat vaut parfaitement pour les lois fiscales camerounaises, lesquelles, on le sait, ressemblent dans la majorité de leurs dispositions, à leur modèle français inspirateur.

En toutes hypothèses, la clarté de la doctrine administrative, par rapport à ce flou législatif, constitue une source d'information fiable aussi bien pour les agents fiscaux que pour les contribuables et leurs conseils qui s'y fient régulièrement au détriment de la loi fiscale. En clair, l'interprétation des textes fiscaux par l'administration permet de dissiper toute ambiguïté au bénéfice des acteurs concernés. Les séminaires d'information qu'organise chaque année la Direction générale des impôts, concernant l'application des dispositions fiscales d'une LF[659], à l'endroit des acteurs concernés répondent à ce besoin de clarification. Le rôle d'application de la loi par l'administration est ainsi doublé d'un pouvoir d'interprétation des textes. 328

Mais, par cette mission explicative, l'administration est susceptible d'opérer un glissement vers une modification substantielle du texte initial. Au lieu de produire simplement des commentaires sur les textes fiscaux, il peut y avoir un « dépassement de fonction » où l'administration modifie le sens et la portée des règles fiscales. Dans ce cas, l'on se demande si la doctrine administrative est devenue une source de droit fiscal. 329

(iii) Doctrine administrative et source du droit fiscal

La question de savoir si la doctrine fiscale constitue une véritable source du droit fiscal est au centre de controverses doctrinales. Au sens de COLLET, la doctrine administrative ne saurait être considérée comme source du droit fiscal 330

658 COLLET, *Droit fiscal*, N 190.

659 C'est l'exemple de la Cir. n° 004 du 20 février 2023 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2022/020 du 27 décembre 2022 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2023.

si elle se contente d'expliquer le sens d'un texte sans le modifier[660]. Mais si elle sort de ce rôle et ajoute au texte initial ou modifie le contenu des règles fiscales qu'elle est censée seulement expliciter, elle se transforme dans ce cas en acte réglementaire autonome. De tels actes sont très souvent illégaux au regard de la marge de manœuvre restreinte de l'administration en matière d'édiction de règlement. Or, la doctrine illégale est proscrite. Quoi qu'il en soit, la doctrine, moyen par lequel l'administration exerce un pouvoir d'interprétation de la norme fiscale, est susceptible de se transformer, de par son ampleur et sa portée, en une véritable source de normativité[661]. L'intérêt de ce débat, faut-il le rappeler, réside dans le fait qu'il soulève la problématique « aussi capitale que controversée de la définition du droit et de ses sources »[662].

(iv) Opposabilité à l'administration de sa propre doctrine

331 La doctrine administrative peut-elle être opposée à l'administration ? Il faut préciser que la doctrine fiscale suppose une interprétation claire et ferme d'un texte fiscal par l'administration. Elle suppose ensuite une divulgation de l'interprétation auprès du public. Autrement dit, la doctrine fiscale constitue un « ensemble des décisions de portée générale régulièrement publiées et des décisions individuelles notifiées aux intéressés »[663]. En fait, pour que la doctrine soit opposable à l'administration fiscale, il faut tenir compte de ses auteurs ainsi que ses destinataires.

332 En droit fiscal camerounais, elle est l'œuvre de certaines autorités de l'État. Il s'agit du Président de la République qui signe régulièrement des circulaires en prélude à l'élaboration, à l'adoption et à l'application de la loi de finances de l'année ; du Premier ministre chargé de l'exécution des lois et des autres ministres qui peuvent édicter des circulaires par délégation de pouvoir. La dernière catégorie d'auteurs concerne les chefs de structures de l'administration fiscale, en l'occurrence le directeur général des impôts et le directeur général des douanes.

333 En ce qui concerne les destinataires, il faut rappeler que la doctrine administrative s'adresse pour l'essentiel aux agents du fisc qui en sont directement ciblés, et de manière accessoire, aux contribuables et au juge[664]. En tout état de cause, la doctrine est d'une importance capitale dans la pratique et joue un rôle majeur

660 COLLET, *Droit fiscal*, N 186.

661 BESBES, *L'importance du pouvoir normatif*, p. 44.

662 COLLET, *Droit fiscal*, N 186.

663 URY, *Le « tax ruling » à la française*, p. 102.

664 Pour aller plus loin sur cette question, lire NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* pp. 330 et ss.

dans la réglementation de l'activité du service et l'orientation de l'activité normative du service[665].

Sur cette base, le contribuable est en droit, comme dans le cadre du rescrit fiscal, de se prévaloir des indications contenues dans la doctrine administrative (circulaire, directive, réponse ministérielle…), même si celle-ci venait à changer ou à se révéler illégale. Il s'agit, dans cette perspective, d'un mécanisme qui garantit au contribuable la sécurité juridique[666]. Contrairement aux règles classiques du droit administratif qui ne reconnaissent aucune force juridique aux mesures interprétant un texte, une doctrine fiscale peut donc être opposée à l'administration par le contribuable. En conséquence, les circulaires et instructions interprétant un texte fiscal sont considérées comme source de la légalité en matière fiscale. 334

(v) Structure de la doctrine administrative

La doctrine fiscale est susceptible de s'exprimer sous une forme générale ou bien individuelle. Il s'agit, dans le premier cas, des prises de position générales par lesquelles l'administration fiscale s'adresse essentiellement à ses agents chargés de veiller à la bonne application de la réglementation fiscale[667]. Mais la doctrine administrative générale s'adresse aussi à l'ensemble des contribuables, d'où son caractère impersonnel. Elle permet de faire connaître la signification retenue par l'administration afin d'éviter des interprétations divergentes au niveau des différents services fiscaux. Dans ce cas, l'interprétation des textes vient de la propre initiative de l'administration fiscale elle-même. Dans la pratique, cette catégorie de doctrine est constituée des mesures d'ordre intérieur telles que les circulaires, les lettres, les instructions, les notes de service, etc. 335

La doctrine fiscale générale peut aussi être produite sur demande, c'est-à-dire sollicitée par des particuliers. C'est le cas des réponses ministérielles aux questions, écrites ou orales, formulées par les parlementaires à l'endroit des membres du gouvernent. L'art. 35 al. 1 Cst. dispose dans ce sens que : « le Parlement contrôle l'action gouvernementale par voie des questions orales ou écrites et par la constitution des commissions d'enquête sur des objets déterminés »[668]. Ces questions restent un instrument de contrôle parlementaire sur l'action gouvernementale et viennent compenser la perte par le pouvoir législatif de 336

665 Pour plus de détails, cf. NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* pp. 330 et ss.

666 COLLET, *Droit fiscal,* N 195.

667 BESBES, *L'importance du pouvoir normatif,* p. 45.

668 Les al. 2 et 3 de cet art. poursuivent et disposent, respectivement, que : « le Gouvernement, sous réserve des impératifs de la défense nationale, de la sécurité de l'État ou du secret de

son influence dans la conception de la loi fiscale. Elles sont très importantes en matière fiscale en ceci qu'elles permettent aux parlementaires de comprendre l'orientation globale du système fiscal national, et pour tout contribuable[669], de s'enquérir de l'esprit de la loi fiscale qui lui sera appliquée. La situation camerounaise est cependant marquée par la rareté des réponses ministérielles aux questions fiscales, au grand dam du citoyen-contribuable.

337 La doctrine administrative peut aussi s'adresser à un contribuable uniquement. Ce type de doctrine, dite individuelle, correspond à l'interprétation d'un texte fiscal formulée par une autorité, centrale ou déconcentrée, à l'égard d'un contribuable déterminé. En droit fiscal, il s'agit essentiellement du rescrit, et des accords fiscaux préventifs[670].

338 Concernant le rescrit fiscal, il faut d'emblée préciser qu'il ne se limite pas au seul domaine fiscal, mais existe aussi en d'autres matières[671]. Fait remarquable, le rescrit n'est pas défini par le législateur, c'est-à-dire qu'il n'existe pas de définition juridique de cette notion, ni dans des textes normatifs, ni dans la jurisprudence ; et même la doctrine le manie avec précaution[672]. Mais en droit fiscal, le rescrit est une prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'interprétation d'un texte fiscal ou sur l'appréciation d'une situation de fait, ou d'une opération projetée, au regard d'un texte fiscal. Il s'agit d'une réponse de l'autorité fiscale, valant prise de position ferme, à une demande expresse du contribuable. C'est une décision fiscale anticipée[673]. Il se distingue d'un simple avis et d'une simple demande d'éclaircissements ou de renseignement. Ce mécanisme permet au contribuable « d'obtenir une opinion juridique de l'administration, un avis protecteur lorsqu'il est favorable, mais jamais contraignant s'il

l'information judiciaire, fournit des renseignements au Parlement. Au cours de chaque session ordinaire, une séance par semaine est réservée par priorité aux questions des membres du Parlement, et aux réponses du Gouvernement ».

669 Dans certains pays de démocratie avancée, un électeur-contribuable peut, face à une difficulté, interpeler son élu dans l'optique que ce dernier porte sa voix auprès d'une autorité administrative compétente.

670 Les accords fiscaux préventifs sont des accords, explicites ou implicites, formels ou informels conclus en amont de la décision fiscale entre les contribuables et l'administration fiscale. Ils sont une illustration du développement d'un nouveau civisme fiscal visant à renforcer la légitimité de l'impôt et à amener le contribuable à accepter et respecter son obligation fiscale.

671 En France par exemple, il existe le rescrit douanier, le rescrit social ou encore le rescrit relatif aux opérations financières, voy. CABANNES, *Le rescrit*, p. 76.

672 CABANNES, *Le rescrit*, p. 77.

673 OBRIST/MITONGO, *Introduction : Rapport général*, p. 2.

est défavorable »[674]. Le rescrit correspond à la notion de *ruling* dans les systèmes fiscaux anglo-saxons[675]. En droit camerounais, la procédure de rescrit a été instituée depuis la loi de finances pour l'exercice 2008[676] et consacrée à l'art. L 33 *bis* du CGI[677]. Il faut indiquer, toutefois, que le rescrit est d'application individuelle et un contribuable ne saurait se prévaloir d'interprétation fournie à un autre placé dans les mêmes conditions que lui.

La question qui peut se poser est celle de savoir si le contribuable peut se pré- 339
valoir du rescrit dans ses interactions avec l'administration fiscale. Il faut savoir que le rescrit est opposable à l'administration même si la position adoptée par elle venait à se trouver illégale. Car, contrairement aux simples avis, le rescrit constitue une garantie juridique pour le contribuable et sert non seulement à créer une relation de confiance entre lui et l'administration, mais aussi à renforcer la sécurité juridique[678] des acteurs face à la complexité des questions fiscales. Le rescrit favorise le dialogue entre l'administration et le contribuable et permet, dans une certaine mesure, d'améliorer la prévisibilité et l'intelligibilité de la loi fiscale. Au demeurant, le rescrit fiscal n'a aucune portée normative, il vise à accorder une garantie au contribuable du fait de la prise de position de l'administration, cette position lui étant opposable même si elle s'avère être contraire à la loi[679]. Il importe, à présent de faire une synthèse des développements ci-dessus.

---

674 CABANNES, *Le rescrit*, p. 78. Le rescrit fiscal suppose : une demande contenant un exposé loyal et précis de la situation sur laquelle une position de l'administration est sollicitée ; le rescrit délivré par l'administration n'a pas un caractère obligatoire pour le contribuable-demandeur, c'est-à-dire que le bénéficiaire peut à tout moment renoncer au bénéfice de la garantie que lui confère le rescrit ; le rescrit n'est pas un outil général d'interprétation de la norme fiscale, pour plus de détails, cf. CABANNES, *Le rescrit*, p. 78.

675 La procédure de *ruling* connaît un développement croissant dans certains pays développés comme les États-Unis, la Suisse, la France, la Suède et le Canada, voy. FERMOSE, *Le droit fiscal au Cameroun*, p.172 (spéc., note de bas de page).

676 Voyons à cet effet la Cir. n° 0002/MINFI/DGI/LC/L du 11 janvier 2008 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2007/005 du 26 décembre 2007 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2008.

677 L'al. 1 de cet art. dispose que : « tout contribuable peut, préalablement à la conclusion d'une opération sous la forme d'un contrat, d'un acte juridique ou d'un projet quelconque, solliciter l'avis de l'administration sur le régime fiscal qui lui est applicable ».

678 La sécurité juridique procurée par le rescrit n'est pas absolue. Une instruction n° 535/MINEFI/DI/LC/L du 16 septembre 2002 précisant les modalités d'application de la loi n° 2002/003 du 19 avril 2002 portant CGI indique à cet effet que « la protection du contribuable est conditionnée par sa bonne foi, c'est-à-dire qu'il ne doit pas avoir induit l'administration en erreur pour obtenir une réponse ne correspondant pas à l'effectivité de sa situation ». Toutefois, l'on peut s'interroger sur les éléments de l'appréciation de la bonne foi, cf. NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 327.

679 CABANNES, *Le rescrit*, p. 79.

IV. Synthèse

340 La répartition des compétences fiscales normatives en droit suisse et camerounais suit la différence de forme d'organisation politique et administrative de ces deux pays, l'État fédéral d'un côté et l'État unitaire de l'autre. En effet, en matière de fédéralisme, la question de partage de compétences et de ressources financières entre les différentes entités publiques représente une question essentielle. Dans cet ordre, la structure fédéraliste de la Suisse guide son modèle de répartition des compétences fiscales entre la Confédération et les cantons, et éventuellement les communes.

341 Au Cameroun, les principes d'organisation de l'État unitaire font que les pouvoirs soient concentrés au niveau central, au détriment des collectivités locales. Toutefois, l'érection dans les années 1990 de la décentralisation en mode d'organisation et de gestion de l'État entraine des implications financières et fiscales dans le cadre du processus de transfert des compétences aux collectivités territoriales.

342 Cela dit, qu'il s'agisse du droit suisse ou camerounais, le partage du pouvoir fiscal normatif entre l'État et les collectivités inférieures est fondé sur un ensemble de règles consacrées par le droit positif de chaque pays concerné.

343 Le modèle helvétique présente, en matière de répartition des compétences fiscales normatives, une plus grande spécificité. En effet, ce système consacre la Constitution fédérale comme l'instrument de partage des compétences, dans le domaine fiscal, entre la Confédération et les entités fédérées. Le droit suisse pose ainsi le principe d'attribution expresse des compétences à la Confédération et reconnaît la souveraineté des collectivités cantonales en matière fiscale. Ce qui signifie plus précisément que la Confédération ne peut prélever un impôt que s'il est prévu par la Constitution, les cantons quant à eux restent libres d'établir leur système fiscal dans les limites fixées par le droit fédéral.

344 Un tel système qui, au plus haut niveau, implique le constituant à réglementer les impositions, du moins à en fixer certaines règles et à énumérer les impôts fédéraux, paraît peu ordinaire pour un simple observateur habitué à voir le régime juridique de l'impôt être fixé par des règles d'un niveau inférieur que la Constitution. Ce souci de détail (en prévoyant le taux de perception des impôts par exemple) et de l'exhaustivité témoigne de la méfiance du peuple et des cantons envers la Confédération, qui ne dispose que de ressources provisoires et limitées[680]. Cette situation caractérise les régimes financiers fédéraux, mais peut

680 Les moyens financiers ne sont pas mis à la disposition de la Confédération de manière générale et « illimitée », mais seulement à « petites doses » et de manière limitée, voir DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal intercantonal*, N 34.

également se justifier par le caractère hautement politique de l'impôt dans le contexte de fédéralisme où la démocratie directe pèse systématiquement sur le système fiscal du pays. Par conséquent, toute modification ou création d'un nouvel impôt exige de consulter le citoyen par voie référendaire, faisant de ce dernier le maître à décider et à choisir les impositions auxquelles il doit être soumis au final.

Dans l'ordre juridique camerounais, c'est la loi qui constitue la clé de partage des compétences en matière fiscale, et non la Constitution qui n'intervient que de manière implicite. En réalité, c'est le principe de légalité fiscale qui guide ici le partage des compétences fiscales entre l'État central et les collectivités locales. Ce principe implique que le régime de l'impôt relève du domaine de la loi, c'est-à-dire de la compétence du législateur. En d'autres termes, les règles essentielles des impositions, à savoir les règles d'assiette, du taux et les modalités de recouvrement, sont posées par la loi votée par le Parlement. Par conséquent, la légalité fiscale postule l'exclusivité de la compétence du pouvoir législatif en matière fiscale, mais aussi, l'obligation faite à l'administration de respecter le droit dans la mise en œuvre de l'impôt. 345

La légalité fiscale, consacrée par la Constitution et les instruments juridiques communautaires, procède du principe médiéval du consentement à l'impôt, c'est-à-dire de l'acceptation par le peuple de la levée de l'impôt. Le consentement à l'impôt, principe millénaire du consentement populaire à l'impôt et précurseur du principe de légalité fiscale[681] né en Angleterre, est considéré comme l'origine du développement des régimes parlementaires et représentatifs présents de nos jours dans les démocraties. Toutefois, le principe de légalité se trouve concurrencé, voire phagocyté par l'intervention des autres acteurs en matière fiscale. Il s'agit notamment de l'exécutif qui, par l'exercice de son pouvoir réglementaire et la pratique abusive des ordonnances, est susceptible d'entraver ou de contrarier la bonne application de la légalité fiscale. L'administration fiscale concourt aussi à l'érosion de la légalité de l'impôt en instrumentalisant la doctrine fiscale qu'elle produit dans le cadre de l'interprétation des textes fiscaux à l'endroit des contribuables. 346

La distinction qui vient d'être faite sur le fondement juridique de la répartition des compétences de législation fiscale en droit suisse et camerounais est-elle perceptible dans la prise en compte des droits fondamentaux en matière fiscale ? 347

681 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 141.

Chapitre 2 : La répartition des compétences fiscales et la prise en compte des principes et droits fondamentaux en droit suisse et camerounais

I. Considérations générales

Si en droit suisse la doctrine majoritaire et la Constitution fédérale emploient l'expression « droits fondamentaux » en matière fiscale, la plupart des auteurs fiscalistes camerounais utilisent la notion de « principes de droit fiscal ». Mais ces deux terminologies désignent au fond des réalités similaires. En effet, la forte intervention de l'administration en matière fiscale est susceptible de restreindre les droits et libertés des citoyens-contribuables. Ces derniers sont considérés « comme la partie faible dans leurs rapports avec l'État »[682] qui dispose des pouvoirs exorbitants. Pour prélever les impôts, l'État peut recourir à la force afin de contraindre un contribuable à exécuter sa charge fiscale[683]. Par conséquent, il est indispensable de s'assurer de l'application conforme des principes constitutionnels et des droits fondamentaux qui garantissent la protection des contribuables[684]. Il s'agit pour les autorités fiscales de respecter strictement les règles constitutionnelles en la matière[685]. 348

Il est largement admis qu'en matière fiscale, l'obligation de respect des droits et principes fondamentaux est plus élevée par rapport aux autres matières dans la mesure où « le prélèvement fiscal est l'une des atteintes les plus graves au droit de propriété de l'administré »[686]. Autrement dit, la levée de l'impôt impacte plus fortement sur le droit de propriété qui est l'un des droits fondamentaux de la personne le plus à protéger. Aussi bien en droit fiscal suisse que ca- 349

682 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 112.

683 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 1.

684 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 112.

685 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 1.

686 CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale,* p. 174 ; dans le même sens, lire MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif,* p. 694.

merounais, l'obligation de respecter ces droits et principes fondamentaux s'impose tant au législateur qu'aux autorités fiscales durant tout le processus d'élaboration des normes fiscales et de leur exécution ; avec toutefois de spécificités d'application dans chaque pays.

II. L'exigence de prise en compte des droits fondamentaux en droit fiscal suisse

A. Observations liminaires

350 De manière générale, les droits fondamentaux[687] sont reconnus comme des droits essentiels que chaque individu possède du simple fait d'être humain. Ils peuvent être définis comme étant « toutes les prétentions subjectives, qui visent à obtenir de l'État un comportement déterminé, qu'une personne peut faire valoir devant un juge et qui apparaissent soit comme un élément constitutif de la démocratie ou de l'État régi par le droit, soit comme une exigence essentielle de l'existence humaine »[688]. Ces droits ont pour caractéristiques communes d'être garantis par l'État, dirigés contre lui, bénéficiant à l'individu, mis en œuvre par la loi et protégés par le juge[689]. En d'autres termes, c'est l'État qui est le garant des droits fondamentaux. C'est aussi lui qui en est le débiteur, c'est-à-dire « le principal ennemi potentiel »[690]. Ces droits ont pour destinataires les particuliers, c'est-à-dire les êtres humains. Ils nécessitent l'intervention de la loi pour être concrétisés ; et c'est le juge qui en est désigné comme protecteur.

351 Les droits fondamentaux sont souvent classés en diverses catégories selon leur nature, leur chronologie et le domaine qu'ils couvrent[691]. Il s'agit des droits ci-

687 D'autres expressions sont aussi utilisées, notamment dans les instruments juridiques internationaux (Traité de Rome du 4 novembre 1950, Résolution de l'AG de l'ONU du 16 décembre 1966, Traité de Lisbonne du 13 décembre 2007, Charte africaine du 27 juin 1981, etc.), pour désigner les droits fondamentaux : droits de l'homme, libertés individuelles, droits constitutionnels, droits individuels, droits civils, droits des personnes, etc. La Constitution fédérale (art. 7 à 36) et la doctrine suisse emploient la notion de *droits fondamentaux*, voy. MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse II,* N 4.

688 PC Cst-MAHON, *Droits fondamentaux,* N 2. Selon cet auteur, ces prétentions sont en général une abstention, plus rarement une prestation positive.

689 MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse II,* N 10.

690 MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse II,* N 7.

691 Pour MAHON, on distingue, selon la nature des droits fondamentaux : les libertés, les garanties de l'État de droit, les droits sociaux, les droits politiques ; selon l'histoire : les droits de la

vils et politiques, des droits économiques, sociaux et culturels, des droits individuels et collectifs. À titre d'exemple de ceux les plus couramment cités, il y a le droit à la vie, la liberté d'expression, le droit à l'éducation et à la santé, le droit au travail, etc.

En effet, le droit positif de la plupart des États consacre et protège les droits fondamentaux tant au niveau de la Constitution que dans les engagements internationaux auxquels ces États souscrivent. Avec cette double consécration, la garantie des droits fondamentaux acquiert une valeur juridique qualifiée, c'est-à-dire constitutionnelle et conventionnelle[692]. 352

Sans faire ici une théorie générale des droits fondamentaux, il est simplement question de dire que ces droits doivent être pris en compte et respectés dans le processus de détermination et de réalisation juridique de l'impôt. Ce qui signifie que le respect des droits fondamentaux s'impose au législateur, fédéral et cantonal, dans son œuvre de production des textes fiscaux. Il pèse aussi sur les administrations fiscales l'obligation de se soumettre au respect de ces principes durant l'exécution de l'impôt, c'est-à-dire de veiller à ce que les actes individuels d'imposition soient conformes aux droits fondamnetaux. La non-observation de cette exigence est susceptible d'être sanctionnée par le juge. Compte tenu de la diversité des droits fondamentaux, nous analyseront ceux ayant directement un lien avec la matière fiscale. 353

B. Le principe de la légalité en droit fiscal suisse

1. Généralités sur le principe

Le principe de la légalité est inscrit à l'art. 5 al. 1 Cst. féd., aux côtés des autres principes de l'État de droit et de la démocratie. D'après cette disposition, le droit est la base et la limite de l'activité de l'Etat. Le droit visé ici est le droit positif, c'est-à-dire l'ensemble des règles juridiques reconnues et connues en tant que telles au sein de l'ordre juridique suisse[693]. En général, « ce principe exige que tout acte administratif soit fondé sur une base légale, c'est-à-dire qu'il trouve 354

première génération, de la deuxième et de la troisième génération ; et selon le domaine concerné : les droits relatifs à la protection de la personne, de sa personnalité et de sa vie, les droits relatifs à la (libre) communication, l'égalité et l'interdiction des discriminations, les garanties élémentaires de justice et de procédure, ainsi que les droits relatifs à l'ordre économique, cf. PC Cst-MAHON, *Droits fondamentaux*, N 3.

692 Cette caractéristique distingue les droits fondamentaux « des autres droits et prérogatives que l'ordre juridique garantit aux individus sans pour autant leur conférer une valeur constitutionnelle formelle », cf. MALINVERNI et *al*, *Droit constitutionnel suisse II*, N 6.

693 CR Cst.-DUBEY, art. 5, N 32.

son fondement dans l'ordre juridique existant »[694]. Il est en réalité reconnu qu'un État de droit moderne ne peut agir sans y être autorisé par une loi[695].

355 En effet, le principe de la légalité se décline en deux composantes ou sous-principes à savoir : la primauté de la loi et la réserve de la loi. La primauté (ou suprématie) de la loi pose l'exigence de conformité des actes de l'État à la loi. Elle impose à tous les organes et agents de l'État de respecter les normes juridiques suivant la hiérarchie des normes dont parle KELSEN. Il s'agit la priorité qu'exercent les normes de rang supérieur par rapport aux normes de rang inférieur[696]. Ainsi, non seulement les particuliers, mais aussi les organes étatiques, y compris les auteurs mêmes des lois doivent respecter les normes juridiques de tous les niveaux[697]. Le principe de la légalité est ainsi un principe qui établit le rapport de correspondance entre normes et décision[698]. La réserve de la loi (ou principe de la base légale) exige que toute activité de l'État doit être fondée sur une base légale[699]. Autrement dit, aucune activité de l'État ne peut avoir lieu sans se fonder sur une disposition légale. Bref, le principe de la légalité gouverne en effet toutes les activités de l'État (art. 36 al.1 Cst.).

2. Contenu du principe

356 Le principe de la légalité revêt une importance particulière en matière fiscale où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. féd.[700]. Cette disposition impose, de manière expresse, que les éléments fondamentaux régissant l'impôt soient contenus dans un texte de loi au sens formel[701]. En effet,

694 SOGUEL, *Comprendre et gérer les finances de ma collectivité,* p. 13.

695 OBRIST, *Le concept de réalisation systématique,* p. 108.

696 OBRIST, *Introduction,* N 24. La suprématie de la loi commande également aux organes de l'État de respecter « l'ensemble des règles de droit en vigueur, quel que soit leur auteur, pour autant que celui-ci ait agi dans les limites de sa compétence », lire ROUILLER, *Le principe de la légalité,* p. 8.

697 OBRIST, *Le concept de réalisation systématique,* p. 110.

698 AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse I,* N 1788.

699 CR Cst.-DUBEY, art. 5, N 37.

700 Arrêt TF 2C_858/2014 du 17 février 2015, consid. 2.1 ; Arrêt TF 136 I 241, consid. 2.5 ; ATF 134 I 322, consid. 2.1 ; ATF 132 I 117, consid. 4.1 ; Arrêt TF 2C_649/2010 du 5 avril 2010, consid. 3.2. Comme principe constitutionnel indépendant, le principe de la légalité peut être invoqué dans le cadre d'un recours en matière de droit public directement et indépendamment d'un droit fondamental, cf. Arrêt TF 2C_649/2010 du 5 avril 2010, consid. 3.2.

701 CR Cst.-AUBRY GIRARDIN, art. 127, N 7 ss. Les dispositions de l'art. 127 al. 1 Cst. féd. s'adressent non seulement à la Confédération, mais aussi aux cantons et aux communes. Pour mériter la qualification de la loi au sens formel, le TF a précisé qu'en droit cantonal il suffisait qu'une norme fût adoptée par le législateur, les cantons n'étant en fait pas obligés de soumettre leurs lois au référendum populaire, voy. OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 4.

il est important que le contribuable soit suffisamment éclairé en matière fiscale en disposant une documentation nécessaire.

L'exigence de la densité normative concrétise donc le principe de la réserve de la loi[702]. Cette règle permet de respecter les garanties de clarté et de transparence exigées par le droit constitutionnel[703]. En réalité, il est essentiel de mettre à la disposition du citoyen des normes légales suffisamment explicites[704] afin qu'il « puisse adapter son comportement en connaissance de cause »[705]. Il s'agit en fait de la prévisibilité de la loi dont le but ultime est d'assurer la sécurité juridique des citoyens. 357

Toutefois, l'exigence de la densité normative n'est pas absolue en ceci qu'il ne serait pas envisageable pour le législateur de prévoir tous les détails du processus fiscal dans une loi. Il doit plutôt employer des notions présentant un certain degré de généralité et d'abstraction. Ce qui permet ainsi aux autorités fiscales de disposer d'une certaine marge de manœuvre dans l'application et l'interprétation des normes fiscales en fonction des situations concrètes susceptibles de se présenter[706]. Il ne s'agit pas cependant pour le législateur de délaisser tacitement sa compétence aux autorités de mise en œuvre de la loi, car il est clair que les éléments essentiels de l'imposition doivent figurer dans la loi tel que le dispose l'art.127 al. 1 Cst. féd.[707]. 358

En toutes hypothèses, l'importance du principe de la légalité n'est plus à démontrer et son strict respect s'impose aux autorités durant le processus fiscal. Cette importance est plus élevée en droit fiscal et se justifie par le fait que le prélèvement de l'impôt implique intrinsèquement des atteintes importantes et fortes à la propriété des contribuables[708] ; d'où la nécessité d'une protection efficace de ces derniers par le biais de la loi. C'est dans cette optique que le constituant, à travers l'art. 164 al. 1 lit. d Cst. féd., a posé l'exigence selon laquelle les dispositions essentielles relatives à la qualité de contribuable, à l'objet des impôts et au calcul du montant des impôts doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale. Plus précis est encore l'art. 127 al. 1 de la même Constitution qui, rejoignant celui ci-dessus cité, dispose que les principes généraux régissant 359

702 OBRIST, *Introduction,* N 25.
703 Arrêt TF 2C_858/2014 du 17 février 2015, consid. 2.1.
704 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 238.
705 OBRIST, *Introduction,* N 25.
706 Arrêt TF 2C_858/2014 du 17 février 2015, consid. 2.1 ; OBRIST, *Introduction,* N 25.
707 OBRIST, *Introduction,* N 25.
708 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 240.

le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi[709], c'est-à-dire la loi au sens formel[710].

360 Mais il convient de préciser que la portée du principe de la légalité est à relativiser en matière des taxes causales et taxes d'incitation où l'art. 127 al. 1 Cst. féd. ne s'applique pas[711]. De manière plus concrète, l'exigence d'une loi au sens formel n'est pas sévère lorsqu'il s'agit des contributions causales. Cela se justifierait par le fait qu'avec ce type de contributions, l'atteinte aux droits des contribuables est réduite en raison de l'existence des contre-prestations fournies par l'État[712]. En outre, l'existence des principes de l'équivalence et de couverture des frais remplirait la fonction de protection du contribuable et de limitation du pouvoir étatique dévolue normalement au principe de légalité[713]. Ainsi, le degré d'exigence de la base légale est déterminé par le biais d'une pesée des intérêts entre les préoccupations de la légalité et le principe de la proportionnalité qui contraint l'État à agir avec des instruments adéquats et nécessaires[714].

3. Les actes édictés par l'administration en droit fiscal suisse

361 L'imprécision et la généralité de la loi fiscale rendent difficile son application à des situations individuelles ou particulières. À cet effet, les autorités fiscales fédérales et cantonales édictent régulièrement des documents ayant pour but une mise en œuvre uniforme des normes fiscales et une pratique administrative harmonieuse[715]. Ces documents, qui répondent à un souci d'explication de la législation fiscale aux responsables de mise œuvre, correspondent à ce qui est désigné en droit camerounais de « doctrine administrative ». Il s'agit des actes qui indiquent aux personnels de l'administration fiscale et aux contribuables la manière de comprendre et d'interpréter les textes fiscaux, et qui visent au final la garantie de la sécurité et la prévisibilité du droit[716]. Ces publications prennent, en fonction de leur auteur et du domaine concerné, l'appellation de : « circulaires », « notices », « lettres-circulaires », « directives », « communications »[717], « ordonnances », etc. Parmi ces documents, les circulaires émises par

709 Ce qui renvoie à l'adage « pas d'impôt sans loi » ou « *no taxation without representation* » en anglais, ou en encore *nullum tributum sine lege* selon l'expression latine.

710 ATF 105 Ia 134, consid. 5a p ; ATF 97 I 344, consid. 2a. ; OBRIST, *Introduction,* N 25 ; BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 241.

711 PC Cst-AUBERT, art. 127, N 5.

712 CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale,* p. 177

713 OBRIST, *Introduction,* N 26 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 3.

714 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 242.

715 OBRIST, *Introduction,* N 27.

716 OBRIST, *Introduction,* N 27.

717 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 244 ; OBRIST, *Introduction,* N 27.

l'Administration fédérale des contributions (AFC) sont les plus importantes en droit fiscal suisse pour un prélèvement correct et uniforme de l'impôt[718].

Cependant, il se pose la question de la force juridique de ces actes. Sont-ils susceptibles de lier les acteurs concernés ? En règle générale, l'on considère ces instruments comme des documents internes au service et ils n'ont pas force de loi. Ils ne lient donc ni les administrés, ni les tribunaux[719]. Toutefois, ce sont des outils qui apportent une précision sur la position de l'administration fiscale et qui correspondent à l'interprétation correcte de la loi[720]. Ils sont, dans ce cadre, susceptibles de lier les autorités concernées et d'être convoqués et pris en compte par le juge lorsqu'il statue en cas de contentieux[721]. Par contre, le contribuable, quant à lui, peut déroger à ces instructions. Elles ne l'engagent pas car il n'en est pas destinataire. Seulement, étant donné que lesdites instructions reflètent la pratique effectivement suivie pour la taxation, elles sont plutôt bénéfiques pour le contribuable en termes de sécurité juridique[722]. 362

C. Le principe de l'égalité de traitement et de l'interdiction de discrimination en droit fiscal suisse

1. Contenu du principe

Le principe de l'égalité de traitement procède du principe général de l'égalité de tous devant la loi. Ce principe est consacré à l'art. 8 Cst. féd. qui dispose que tous les êtres humains sont égaux devant la loi. Dans le domaine fiscal en particulier, le principe de l'égalité est matérialisé par les dispositions de l'art. 127 al. 2 Cst. féd. : « dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés ». En effet, c'est un principe qui interdit que des situations semblables soient traitées de manière différente ou que des situations 363

718 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 245.

719 ATF 133 II 305 du 4 septembre 2007, consid. 8.1.

720 P. ex., les ordonnances administratives « servent à établir une pratique uniforme et doivent permettre aux autorités fiscales d'appliquer plus facilement la loi, dont elles ne peuvent s'en écarter. Il s'agit d'opinions sur l'interprétation des dispositions légales que l'autorité compétente ou de surveillance adopte en vue d'une application de la loi conforme au principe de la légalité », cf. CR LIFD-YERSIN/AUBRY GIRARDIN, art. 2, N 7.

721 Même si le TF a eu à rejeter cette idée en indiquant que la Directive émise par l'AFC ne lie ni le contribuable, ni l'autorité de taxation, ni le Tribunal fédéral, lire ATF 108 Ib 19 du 26 mars 1982, consid. 4a.

722 CR LIFD-YERSIN/AUBRY GIRARDIN, art. 2, N 7.

différentes soient traitées de la même manière[723]. Dans cet ordre, le Tribunal fédéral indique qu'il y a violation du principe de l'égalité de traitement lorsqu'une décision « établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente »[724]. Le principe de l'égalité se trouve ainsi proche de celui de l'interdiction de l'arbitraire, c'est-à-dire la prohibition des décisions qui ne sont fondées sur aucun motif sérieux et objectif ou qui n'ont ni sens ni but[725].

364 Par ailleurs, le principe de l'égalité de traitement s'impose également au législateur dans la mesure où ce dernier ne saurait opérer des distinctions juridiques qui ne sont pas raisonnablement fondées[726], ou alors omettre de faire des distinctions juridiques qui s'imposent au regard de la situation de fait[727]. À cet effet, la loi fiscale ne doit pas contenir des différences qui ne seraient pas justifiables[728]. Il s'agit, dans ce cas, d'égalité *dans* la loi, à côté de l'égalité *devant* la loi[729] qui, en ce qui la concerne, fait référence à l'exigence faite aux autorités exécutives d'appliquer le droit de manière uniforme. Dans ce cas de figure, une décision violerait le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle contredit une autre décision émanant de la même autorité[730]. Un troisième aspect est aussi reconnu au principe de l'égalité de traitement appelé « égalité *au-delà* de la loi » qui renvoie à la question de l'interdiction des discriminations indirectes[731]. La doctrine fiscaliste présente, en général, l'égalité sous deux dimensions, horizontale et verticale.

2. Égalité de traitement horizontale et verticale

365 La notion d'égalité horizontale se rapporte à l'égalité de traitement entre les contribuables disposant de la même capacité économique. Cela signifie que si

723 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 113 ; OBRIST, *Introduction,* N 36.

724 ATF 141 I 235, consid. 7.1, p. 239 ss ; voyons également ATF 129 I 346, consid. 6, p. 346 ss. ; ATF 122 II 221, consid. 5c ; ATF 118 Ia, consid. 3a.

725 ATF 129 I 346, consid. 6, p. 357 ss, du 24 juin 2003 ; ATF 125 I 1, consid. 2b/aa, p. 4 ; PC Cst-MAHON, art. 8, N 7.

726 PC Cst-MAHON, art. 8, N 9.

727 OBRIST, *Introduction,* N 36.

728 PC Cst-AUBERT, art. 127, N 9.

729 CR Cst.-MARTENET, art. 8, N 21 ; PC Cst-MAHON, N 7 ad art. 8 ; YERSIN, *Égalité,* N 11.

730 BORNICK, *Impôts directs et famille,* p. 53, N 113 ; ATF 96 I 199 consid. 2, p. 201 ; ATF 91 I 169, consid. 1, p. 171 ss. ; ATF 90 I 8, consid. 2, p. 12.

731 CR Cst.-MARTENET, art. 8, N 25.

des justiciables se trouvent dans des situations semblables, ils doivent bénéficier de la part des autorités (législatives et exécutives) des traitements similaires[732]. Concernant le concept d'égalité verticale, il fait allusion à la situation des personnes se trouvant dans une situation économique différente. En d'autres termes, les autorités doivent veiller à différencier le traitement des contribuables ayant une capacité économique différente[733]. En gros, la dimension horizontale de l'égalité de traitement concerne des contribuables dont la capacité contributive est identique, alors que l'aspect vertical se rattache au cas des contribuables dont la capacité contributive n'est pas la même. D'après OBRIST, tous ces contribuables, en dépit des différences de situations, doivent être touchés avec la même intensité par l'impôt[734]. Il serait plus aisé d'effectuer la comparaison sur le plan horizontal que sur le plan vertical[735]. Plus précisément, et selon les termes du Tribunal fédéral, « la liberté du législateur d'aménager les impôts est donc grande dans le sens vertical ; elle est plus restreinte lorsqu'il s'agit de répartir horizontalement la charge fiscale, c'est-à-dire vis-à-vis des contribuables ayant la même capacité fiscale »[736].

366 Une autre distinction est aussi faite entre égalité formelle et égalité matérielle. Encore appelée égalité de droit, l'égalité au plan formel impose aux autorités de prendre en compte le respect du principe de l'égalité de traitement dans l'élaboration (législateur) et l'application des normes juridiques (autorités exécutives et judiciaires)[737]. Pour ce qui est de l'égalité au sens matériel (ou égalité en fait), elle porte sur le résultat de l'application du droit[738]. Il existe d'autres principes qui sont intimement liés au principe de l'égalité de traitement, en particulier le principe de l'interdiction de la discrimination.

367

732 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N. 115.

733 OBRIST, *Introduction,* N 37.

734 OBRIST, *Introduction,* N 22 (3e éd.). Sur l'application du principe d'égalité de traitement aux couples (mariés ou concubins), lire BORNICK, *Impôts directs et famille,* p. 55 ss. ; OBRIST, *Introduction,* p. 35 ss.

735 OBRIST, *Introduction,* N 37. L'auteur précise que « les violations du principe d'égalité de traitement, entre contribuables ayant une capacité économique semblable, sont ressenties plus intensément par ceux qui sont touchés qu'entre contribuables disposant de capacité économique différente ».

736 ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37, consid. 2b, p. 40 ss.

737 DUBEY, *Droits fondamentaux II,* N 3180.

738 DUBEY, *Droits fondamentaux II,* N 3180.

Le principe de l'interdiction de la discrimination[739] est ancré à l'art. 8 al. 2 Cst. féd.[740] et fait partie intégrante du principe de l'égalité de traitement[741]. En réalité, l'interdiction de la discrimination n'est que le corollaire du principe de l'égalité de traitement. Par conséquent, leurs sorts sont liés, il ne saurait y avoir ainsi violation de l'interdiction de la discrimination sans que le principe de l'égalité de traitement ne soit, lui aussi, transgressé.

D. Le principe de l'imposition selon sa capacité contributive

1. Signification du principe

368 L'imposition selon sa capacité contributive est importante en matière fiscale. C'est un principe considéré comme pilier central du système fiscal suisse et constitue un élément clé d'une imposition équitable[742]. Ce principe est prévu à l'art. 127 al. 2 Cst. féd. qui emploie l'expression similaire de « principe de la capacité économique ». Il signifie que chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques en fonction de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens[743]. Ainsi, la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable[744]. En d'autres termes, les citoyens doivent consentir les mêmes efforts nécessaires pour participer aux charges de la collectivité. On parle ici de l'égalité des charges ou encore de la théorie du sacrifice selon laquelle le paiement d'un impôt est considéré comme un sacrifice qui doit toucher chacun avec la même intensité[745].

369

739 La doctrine distingue la discrimination directe de la discrimination indirecte, relativement aux critères de l'art. 8 al. 2 Cst. féd., voir CR Cst.-MARTENET, art. 8, N 25 ; BORNICK, *Impôts directs et famille*, p. 57 ss.

740 Art. 8 al. 2 Cst. féd. : « Nul ne doit subir de discrimination du fait notamment de son origine, de sa race, de son sexe, de son âge, de sa langue, de sa situation sociale, de son mode de vie, de ses convictions religieuses, philosophiques ou politiques ni du fait d'une déficience corporelle, mentale ou psychique ».

741 BORNICK, *Impôts directs et famille*, N 125.

742 OBRIST, *Introduction*, N 28.

743 ATF 140 II 157, consid. 7.1, p. 161 ; OBRIST, *Introduction*, N 28 ; ATF 136 I 49, consid. 5.2, p. 60 ; ATF 122 I 305, consid. 6a, p. 313 ; ATF 114 Ia 321, consid. 3b, p. 323 ss ; BORNICK, *Impôts directs et famille*, N 147 ; Arrêt TF 2C_277/2008 du 26 novembre 2008, consid. 4.1 ; ATF 122 I 101, consid. 2b/aa, p. 103 et références citées.

744 ATF 141 II 338, consid. 3.2, p. 340 ss. ; 136 II 88, consid. 5.2, p. 97 ; Arrêt TF 2C_164/2015, RDAF 2016 II 261, consid. 4.1.

745 OBRIST, *Le concept de réalisation systématique*, p. 170.

En fait, ce principe exige que sur des contribuables de même capacité économique, pèse une charge fiscale identique. Lorsque leur capacité économique n'est pas la même, leur imposition doit être différenciée[746]. C'est une approche qui considère l'impôt comme étant une contribution proportionnelle aux facultés contributives des citoyens. Ce principe est en particulier mobilisé en matière d'impôt sur le revenu[747]. Ainsi, le respect de la capacité économique des contribuables ne peut guère être attendu des impôts indirects (TVA, impôt sur les carburants)[748].

Le principe de la capacité contributive met en avant le rapport étroit qui unit le postulat d'égalité et la justice fiscale et se fonde ainsi sur des questions d'équité[749]. À cet effet, dès lors que les contribuables s'estiment victimes d'une imposition inéquitable, ils ont tendance à invoquer le principe de la capacité contributive. Tel est le cas de la question du taux de l'impôt sur le revenu traité par le Tribunal fédéral dans l'arrêt obwaldien[750]. Bien que procédant du principe général de l'égalité de traitement, certains auteurs estiment que la capacité contributive concrétise plutôt le principe de la proportionnalité que prévoit l'art. 5 al. 2 Cst. féd.[751]. 370

Par ailleurs, BORNICK fait une distinction entre capacité contributive objective et capacité contributive subjective. Selon lui, le premier cas fait allusion à la détermination de l'assiette de l'impôt, alors que le second cas de figure demande de prendre en compte subséquemment la situation personnelle et familiale des contribuables[752]. En matière d'impôts directs, le principe de l'imposition selon sa capacité contributive nécessite que soient appliqués des taux progressifs 371

746 ATF 140 II 157, consid. 7.1, p. 160 ss. Lorsque les contribuables disposant un revenu identique paient un montant d'impôt équivalent, on parle de l'équité fiscale horizontale. Il s'agit, en revanche, de l'équité fiscale verticale lorsque les personnes de revenus différents sont imposées différemment, voy. CR Cst.-AUBRY GIRARDIN, art. 127, N 47.

747 C'est dans le cadre de l'impôt sur le revenu que la capacité contributive peut être le plus justement estimée d'après l'ensemble de la situation du contribuable et où une concrétisation des plus aboutie du principe est dès lors possible. Mais ce principe concerne aussi les impôts indirects, notamment l'application des taux réduits pour les biens et services de première nécessité (art. 25 al. 2 LTVA), cf. BORNICK, *Impôts directs et famille,* pp. 69-70.

748 PC Cst-AUBERT, art. 127, N 7.

749 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505, consid. 7.4, p. 517 ss.

750 Dans cet arrêt, le TF retient qu'un taux d'impôt sur le revenu progressif jusqu'à un certain revenu, mais dégressif depuis un certain montant de revenu est contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive, lire ATF 133 I 206 = RDAF 2007 II, p. 505 ss. ; OBRIST, *Introduction,* N 28.

751 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 150 ; OBRIST, *Introduction,* N 29.

752 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 152.

(c'est-à-dire une imposition à taux croissant), ou alors des taux constants (imposition proportionnelle)[753]. Pour ce qui des impôts indirects, le principe de la capacité contributive permet de mettre en œuvre une politique fiscale sociale à travers par exemple l'application des taux réduits à certains produits et services de première nécessité[754].

2. Bref rappel historique sur le principe de l'imposition selon sa capacité économique

372 Il convient de rappeler que l'imposition des contribuables en fonction de leur capacité économique ne date pas d'aujourd'hui. Déjà sous l'Empire romain, les citoyens étaient imposés sur la base du nombre de portes et fenêtres de leurs maisons. Cette méthode fut reprise en France dès la révolution, de 1798 à 1926, où le Directoire a institué ce même type d'impôt qui faisait que la matière imposable était déterminée à partir de certains indices supposés être représentatifs de la situation fiscale du contribuable, notamment les portes et fenêtres. La logique qui sous-tendait une telle imposition était que, plus il y avait de portes et fenêtres dans une maison, plus elle était grande, et plus le propriétaire était riche. C'est une approche qui était discutable et considérée comme étant rudimentaire et archaïque. À cause de cet impôt, qui devenait suffisamment lourd, les citoyens ont commencé à éviter des habitations ayant un nombre élevé de portes et fenêtres dans le but de réduire leur charge fiscale[755].

373 Sans trop épiloguer sur les considérations historiques du principe de l'imposition selon sa capacité économique, il sied tout de même de souligner que c'est un principe dont les justifications sont susceptibles d'être rattachées aux finalités de l'impôt. En effet, la levée de l'impôt ne saurait être justifiée par la simple existence d'une base légale, il lui faut une justification finaliste[756]. La légitimité de tout impôt est liée au fait qu'il soit nécessaire[757].

374 À cet effet, le principe de l'imposition selon la capacité contributive s'inscrit dans le cadre de la conception de l'impôt-solidarité. D'après cette approche, chaque citoyen qui appartient à une collectivité doit participer aux charges qu'il engendre[758]. L'impôt constitue ainsi « une obligation sociale qui doit être en

753 PC Cst-AUBERT, art. 127, N 10.
754 PC Cst-AUBERT, art. 127, N 10.
755 BORNICK, *Impôts directs et famille*, N 153.
756 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 808.
757 « Tout impôt inutile est une atteinte à la propriété et la liberté. C'est donc l'utilité des services rendus qui détermine l'utilité de l'impôt », cf. ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 808.
758 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 809.

rapport étroit avec la capacité économique de chaque membre à contribuer au fonctionnement de la collectivité »[759]. Avec cette conception, l'impôt vise une répartition juste des richesses en prenant en compte les capacités contributives des citoyens[760]. L'impôt-solidarité devient un outil permettant d'aboutir à une égalité par la redistribution des richesses nationales[761]. Cette théorie s'oppose à celle de l'impôt-échange (ou impôt-prix) selon laquelle l'impôt est le prix que paie le citoyen pour les services qu'il reçoit de l'État[762]. Elle supposait que l'impôt soit prélevé proportionnellement aux services rendus par la collectivité, sans relation avec les facultés des contribuables[763]. Cette idée est matérialisée par l'existence des taxes.

En somme, le principe de l'imposition selon la capacité contributive illustre une vocation de solidarité dans le prélèvement de l'impôt et concourt à faire naître un sentiment de justice et d'équité fiscales. Le paiement de l'impôt participe donc du sacrifice à consentir pour la réalisation des tâches de la collectivité. 375

E. La garantie de la propriété en droit fiscal suisse

1. Généralités sur le principe

Le principe de la garantie de la propriété possède son fondement à l'art. 26 al.1 Cst. féd., selon lequel « la propriété est garantie ». Il importe de préciser, d'entrée de jeu, que le principe de la garantie de la propriété n'est pas un droit absolu. À l'instar des autres droits fondamentaux, il est susceptible de connaître des restrictions suivant les conditions prévues à l'art. 36 Cst. féd. Aux termes de cette disposition, toute restriction d'un droit fondamental doit être fondée sur une base légale, être justifiée par un intérêt public ou par la protection d'un droit 376

759 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 809.

760 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 809.

761 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 809.

762 BORNICK, *Impôts directs et famille,* N 156. Cette théorie était soutenue par certains auteurs : MONTESQUIEU considère que « les revenus de l'État sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement » ; MOUNIER pour qui « chaque membre de la société ayant droit à la protection de l'État doit concourir à sa prospérité et contribuer aux frais nécessaires dans la proportion de ses facultés et de ses biens » ; LEROY-BEAULIEU définissait l'impôt comme « le prix des services qu'a rendu et que rend l'État » ; Adam SMITH pour qui « la dépense du gouvernement est à l'égard des individus d'une grande nation comme les frais de régie sont à l'égard des copropriétaires d'une grand domaine, qui sont obligés de contribuer tous à ces frais à proportion de l'intérêt qu'ils ont respectivement dans ce domaine », cf. ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 808.

763 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 809.

fondamental d'autrui, et doit être conforme au principe de proportionnalité. En effet, un impôt trop élevé peut constituer une violation de la garantie de la propriété[764]. Il y aurait, par exemple, atteinte à la garantie de la propriété lorsqu'il y a remplacement de la propriété privée par des droits d'usage accordés par l'État ou un droit général de préemption de la collectivité publique[765]. Le Tribunal fédéral précise également que « l'atteinte au droit de propriété est tenue pour particulièrement grave lorsque la propriété foncière est enlevée de force ou lorsque des interdictions ou des prescriptions positives rendent impossible ou beaucoup plus difficile une utilisation du sol actuelle ou future conforme à sa destination »[766].

2. Application du principe en droit fiscal

377 Selon la doctrine suisse, le principe de la garantie de la propriété est mobilisé, en matière fiscale, pour protéger les contribuables contre les impositions à caractère confiscatoire, c'est-à-dire un impôt (ou un cumul d'impôts) « provoquant une atteinte spécialement grave à la fortune du contribuable, épuisant largement la substance de l'objet imposable ou empêchant sa reconstitution »[767]. Le caractère confiscatoire d'un impôt est en effet souvent invoqué, de manière convaincante ou non, par des contribuables s'opposant à une imposition leur paraissant trop élevée[768]. Pour déterminer si une imposition est confiscatoire, certains éléments sont à prendre en compte, tels que le taux, la charge fiscale, la durée de l'imposition, le cumul de diverses impositions, l'intensité relative à la charge fiscale ; même si le Tribunal fédéral admet ces critères avec une extrême retenue[769]. Cette juridiction indique que, pour qualifier une imposition de confiscatoire, il sied « d'examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires »[770].

378 Quoi qu'il en soit, une imposition pourrait être taxée de confiscatoire uniquement si elle porte une atteinte excessivement lourde à la substance de la fortune du contribuable[771]. Il n'est donc pas aisé de démontrer le caractère confiscatoire

764 OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire,* p. 171.
765 PC Cst-MAHON, art. 26, N 15.
766 Arrêt TF 1C_466/2013, du 24 avril 2014, consid. 4.
767 ATF 122 I 305, consid. 7a, pp. 321-322 ; OBRIST, *Introduction,* N 32 ; PC Cst-MAHON, art. 26, N 15 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 48.
768 OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire,* p. 172.
769 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 49.
770 Arrêt TF 2C_277/2008 du 26 septembre 2008, consid. 4.1 ; OBRIST, *Introduction,* N 32.
771 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 49.

d'une imposition. Par exemple, dans une affaire, quand bien même le pourcentage de l'impôt dû au canton de Genève, pour une période fiscale, dépasse en l'espèce de 200% le revenu imposable, l'imposition n'a pas été jugée confiscatoire dans la mesure où l'impôt sur la fortune concerne la substance de celle-ci et ne saurait donc se rapporter au seul rendement de la fortune[772]. Dans une autre décision, il a été retenu qu'une imposition cumulée sur le revenu et sur la fortune de l'ordre de 92.36% du revenu imposable d'un contribuable violait la garantie constitutionnelle de la propriété pour la raison que ledit contribuable ne disposait pas suffisamment de revenus pour vivre sans entamer sa fortune[773].

379 Dans le but d'atténuer les plus lourdes impositions qui pèsent sur certaines personnes physiques dues au cumul de l'impôt sur la fortune et de l'imposition globale du revenu, certains cantons ont mis en place des boucliers fiscaux[774]. Il s'agit des mécanismes visant à assurer que « la charge fiscale frappant le revenu et/ou la fortune ne puisse pas excéder une certaine limite »[775]. Si une imposition dépasse un certain niveau, elle est susceptible d'être considérée comme confiscatoire, et dans ce cas, d'enfreindre la garantie constitutionnelle de la propriété. Les modalités d'application de ces boucliers fiscaux varient d'un canton à l'autre, leur portée matérielle et leurs bases de calcul diffèrent également[776]. À titre illustratif, les impôts sur la fortune et sur le revenu, (y compris les centimes additionnels cantonaux et communaux), ne peuvent pas dépasser au total 60% du revenu net imposable dans le canton de Genève[777].

F. La liberté économique en droit fiscal suisse

a. En général

380 Aux termes de l'art. 27 al. 1 Cst. féd., « la liberté économique est garantie ». Cette garantie se structure autour de certains aspects qui comprennent, selon l'al. 2 de la même disposition, le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son libre exercice. La liberté économique protège toute activité privée à but lucratif. Elle garantit donc aux citoyens

772 ATF 143 I 73, 75 = RDAF 2017 II 193, consid. 5.2 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 50.

773 Décision publiée in RDAF 2013 II, p. 286 ss ; OBRIST, *Introduction,* N 32.

774 Berne, Lucerne, Valais, Bâle-Ville, Argovie, Vaud, Genève.

775 OBRIST, *Introduction,* N 32.

776 Pour une description détaillée du mécanisme de bouclier fiscal dans les cantons concernés, cf. OBRIST, *Introduction,* p. 30 ss.

777 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 53.

le libre choix et l'exercice d'une profession et permet une structuration de l'économie indépendamment des orientations de l'État.

b. En matière fiscale

381 En droit fiscal, le principe de la liberté économique ne s'applique qu'aux impôts spéciaux, mais pas aux impôts généraux[778]. En effet, dans sa jurisprudence classique, le Tribunal fédéral a indiqué que la garantie de la liberté économique ne peut pas être invoquée à l'encontre des impôts généraux[779]. De même, les contribuables ne sauraient se prévaloir de la garantie de la liberté économique dans le cadre des taxes d'orientation. Du fait de leur rapport aux coûts, ces dernières sont considérées plus compatibles avec la liberté économique, et donc n'y portent pas atteinte[780].

382 Par contre, le mécanisme de l'art. 27 Cst. féd. fournit la protection par rapport aux impôts spéciaux qui ne s'accommodent pas avec la liberté économique. Mais de tels impôts n'entravent la liberté économique que s'ils sont prohibitifs, c'est-à-dire que leur montant est au point d'empêcher la réalisation d'un bénéficie approprié dans l'activité[781] ou en rendant son exercice excessivement difficile ou impossible[782].

383 OBERSON semble ne pas souscrire à cette logique. Selon lui, limiter le champ d'application de la garantie de liberté économique aux seules contributions spéciales sur l'activité économique serait critiquable[783]. Une telle approche serait en contradiction avec la portée reconnue de nos jours à la liberté économique dont bénéficie l'individu et qui lui garantit le libre choix et l'exercice d'une profession, estime-t-il. De ce point de vue, l'auteur prend l'exemple du principe de la garantie de la propriété qui s'applique à toutes les contributions publiques, contrairement à la liberté économique qui ne concerne, quant à elle, que les impôts spéciaux. Il invite ainsi à ce que tous les impôts, généraux ou spéciaux, entrent dans le champ d'application de l'art. 27 Cst. féd., c'est-à-dire que la

778 Il s'agit, respectivement, des impôts qui sont prélevés spécifiquement sur l'exercice d'une activité économique privée et des impôts qui garantissent une couverture suffisante et continuelle des besoins de l'État (impôts sur le revenu et impôt sur la fortune en l'occurrence), cf. OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 55.

779 ATF 135 Ia 638 ; ATF 96 I 560, 572 ; ATF 91 I 572 ; ATF 73 I 59.

780 OBRIST, *Introduction,* N 46.

781 OBRIST, *Introduction,* N 46.

782 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 56.

783 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 55.

garantie que procure cette disposition couvre tous ces types de contributions publiques[784].

G. La liberté de conscience et de croyance en droit fiscal suisse

1. Généralités

Les individus peuvent se prévaloir de la garantie constitutionnelle relative à la liberté de conscience et de croyance. Déjà présente dans l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874[785], la liberté de conscience et de croyance trouve son fondement à l'art. 15 al. 1 de l'actuelle Constitution suisse. Cette prévoit que « la liberté de conscience et de croyance est garantie ». En effet, la liberté de conscience et de croyance est une question fondamentalement personnelle ou individuelle. Elle renvoie à la liberté religieuse qui est de nos jours un droit fondamental de grande importance. 384

Dans cette logique, les titulaires de ce droit sont, en principe, les personnes physiques, même si par exception, les personnes morales de droit privées peuvent bénéficier de la garantie de la liberté de conscience et de croyance[786]. Il s'agit d'avoir sa propre idée sur Dieu et d'établir sa relation avec le divin. C'est une liberté qui a ainsi une double composante : la composante positive et la composante négative, qui correspondent, respectivement, au droit de croire et de ne pas croire [787]. Il s'agit, en d'autres termes, de l'affirmation de ses convictions et son appartenance à une communauté religieuse ou le refus de le faire[788]. 385

2. Application dans le domaine fiscal

En matière fiscale, la liberté de conscience et de croyance a, selon la doctrine, un impact inattendu, en particulier en rapport avec la question de l'impôt ecclésiastique et du financement du salaire des pasteurs au moyen de l'impôt sur le revenu[789]. Pour le premier cas de figure, toute personne, en vertu de la garantie 386

---

784 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, N 58.

785 Art. 49 aCst. féd. : « nul n'est tenu de payer des impôts dont le produit est spécialement affecté aux frais proprement dits du culte d'une communauté religieuse à laquelle il n'appartient pas ».

786 « Les personnes morales de droit privé qui, conformément à leurs statuts, poursuivent des buts religieux ou ecclésiastiques peuvent se prévaloir de la liberté religieuse, pour elles-mêmes ou pour défendre les intérêts de leurs membres », voir PC Cst-MAHON, art. 15, N 4.

787 PC Cst-MAHON, art. 12, N 4.

788 CR-MARTENET/ZANDIRAD, art. 15, N 12.

789 OBRIST, *Introduction*, p. 39 ss.

de la liberté de conscience et de croyance, est en droit de refuser de payer un impôt ecclésiastique[790]. Cela signifie qu'une personne ne soit pas tenue de financer une religion qui n'est pas la sienne[791]. Le Tribunal fédéral a eu à se prononcer sur les modalités de forme pour la demande de quitter une église. Cette demande doit consister en une manifestation claire de la volonté de la personne concernée.

387 Toutefois, il est précisé que les règles de forme ne doivent pas être trop restrictives au point d'entraver « la neutralité religieuse de la manifestation de volonté de la personne physique »[792]. Il a été jugé dans ce sens que le fait pour un contribuable de devoir prendre contact avec un officiel religieux, en l'occurrence un vicaire, en plus d'une déclaration écrite, est constitutive d'une restriction trop importante à la liberté religieuse[793]. Le Tribunal fédéral a retenu aussi qu'il est anticonstitutionnel d'exiger l'écoulement d'un certain délai après le retrait d'une décision de sortie de l'Église. Une telle restriction viole, selon cette Haute Cour, le droit reconnu à tout individu de sortir d'une communauté religieuse à tout moment[794].

388 Par contre, la même juridiction a estimé que la pratique des autorités fiscales du canton d'Argovie selon laquelle le simple fait de cocher « aucune religion » dans le formulaire de déclaration d'impôt ne met pas fin à l'obligation fiscale[795], c'est-à-dire à ne pas payer d'impôt ecclésiastique. Cela ne représentait pas, aux yeux du Tribunal, une violation de la liberté de conscience et de croyance.

389 Il faut également signaler que les personnes auxquelles le Tribunal fédéral « a toujours refusé la titularité de la liberté de conscience et de croyance »[796], ne sauraient se prévaloir de ce droit constitutionnel. Ce qui paraît, pour certains auteurs, trop rigide, car ils estiment qu'il serait plus acceptable d'admettre que certaines formes de personnes morales dont l'un des buts est idéologique, puissent bénéficier de la titularité de la liberté de conscience et de croyance[797].

390 Le financement du salaire des responsables religieux au moyen de l'impôt sur le revenu est une autre question ayant un lien avec la liberté de conscience et de

790 OBRIST, *Introduction,* N 40.

791 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* N 67.

792 OBRIST, *Introduction,* N 40.

793 OBRIST, Commentaire de l'Arrêt TF 2C_406/2011 du 9 juillet 2012, *in* DANON/OBRIST, RJN 2012, p. 95 ; OBRIST, *Introduction,* N 40.

794 OBRIST, Commentaire de l'Arrêt TF 2C_406/2011 du 9 juillet 2012, *in* DANON/OBRIST, RJN 2012, p. 95.

795 Arrêt TF 2C_741/2014 du 23 octobre 2014, consid. 3.1. *in fine*.

796 OBRIST, *Introduction,* N 40.

797 Pour plus de développements sur cette question, voy. OBRIST, *Introduction,* pp. 40-41.

croyance. Ici, la jurisprudence considère que l'obligation de payer l'impôt cantonal sur le revenu n'est pas constitutive de la violation de la liberté de conscience et de croyance, même si les cantons financent les dépenses d'une église reconnue par le droit public avec ces impôts[798]. Car, en vertu de la généralité de l'impôt sur le revenu, l'on ne peut contester l'assujettissement en invoquant les considérations relatives à l'emploi que fait l'État de ses recettes[799]. En d'autres termes, un contribuable ne saurait se prévaloir de la garantie de l'art. 15 al. 1 Cst. féd. pour échapper à l'impôt sur le revenu au niveau cantonal. Par contre, la jurisprudence admet qu'un contribuable puisse se prévaloir de la liberté de conscience et de croyance pour ne pas payer un impôt communal dont les recettes sont affectées à une église à laquelle il n'appartient pas[800].

H. La protection de la sphère privée en droit fiscal suisse

1. Sur le plan général

391 La protection de la sphère privée est un droit fondamental dont le fondement se trouve à l'art. 13 Cst. féd. Cet article, en son alinéa premier, dispose que « toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile, de sa correspondance et des relations qu'elle établit par la poste et les télécommunications ». Cette disposition constitue donc une garantie pour chaque citoyen à ce que sa vie personnelle ainsi que ses relations avec autrui soient respectées. Ce texte est aussi une garantie constitutionnelle qui protège toute personne contre l'emploi abusif des données qui la concernent (art. 13 al. 2 Cst. féd.). En effet, cette disposition se fonde sur une approche selon laquelle tout individu « a le droit d'organiser sa vie et d'entretenir des rapports avec les autres, sans que l'État ne l'en empêche »[801]. Toutefois, la garantie de la protection de la sphère privée ne constitue pas un principe absolu, il est susceptible de connaître des restrictions suivant les conditions énumérées à l'art. 36 Cst. féd[802].

2. Sur le plan fiscal

392

798 ATF 138 I 55, JdT 2012 I, consid. 2.2, p. 139.

799 OBRIST, *Introduction,* N 41.

800 ATF 99 Ia 739, consid. 3, p. 742 ss ; ATF 138 I 55, JdT 2012 I, consid. 2.2, p. 139.

801 PC Cst-MAHON, art. 13, N 2.

802 Pour rappel, ces conditions indiquent qu'une restriction doit être fondée sur une base légale, être justifiée par un intérêt public ou par la protection d'un droit fondamental d'autrui.

Dans le domaine fiscal[803], le principe de la protection de la sphère privée revêt une importance particulière où il « peut sembler contradictoire à la nécessité des autorités fiscales de disposer d'informations précises sur les contribuables pour rendre les décisions de taxation »[804]. Autrement dit, en procédant à la collecte des données des contribuables, l'administration fiscale doit veiller au respect de la sphère privée. Sur la base de cette règle, l'utilisation des données mises à la disposition de l'autorité fiscale par les contribuables est encadrée. À cet effet, la loi[805] protège ces derniers en imposant aux autorités d'application d'une part, l'obligation de secret et, d'autre part, en limitant l'emploi des données qui sont transmises à ces autorités et en garantissant que les données en question ne feront pas, en principe, l'objet de partage à d'autres autorités[806].

393 Cela dit, la Constitution fédérale suisse ne traite pas spécifiquement du secret fiscal, mais ne s'intéresse plutôt qu'à la protection de la sphère privée, sans précision en matière fiscale[807]. Il convient de relever ici que la Suisse a longtemps été connue pour sa réticence, mieux sa non-coopération, en matière de secret bancaire ou d'échange international de renseignements[808].

394 Avant l'année 2009, la Suisse introduisait dans les différentes conventions contre la double imposition qu'elle concluait avec les autres pays des réserves selon lesquelles l'échange de renseignement, visant à fournir une information détenue par une banque à une autorité fiscale étrangère pour appliquer son droit interne, était conditionné par le fait que l'acte reproché au contribuable devait être constitutif d'une infraction susceptible d'emprisonnement en Suisse et dans l'État requérant l'information[809].

395 Mais en 2009, le pays s'est aligné sur les standards de l'OCDE concernant l'échange de renseignements. Il a par conséquent procédé à la renégociation,

---

803 Nos développements sur la protection de la sphère privée en relation avec le droit fiscal suisse sont fortement inspirés de : OBRIST, *Introduction,* p. 42 ss.

804 OBRIST, *Introduction,* N 43.

805 C'est notamment le cas des art. 110 al. 1 LIFD et 37 LIA.

806 OBRIST, *Introduction,* N 43.

807 OBRIST, *Introduction,* N 43.

808 OBRIST, *Introduction,* N 43.

809 OBRIST, *Introduction,* N 43. L'auteur précise que « la simple soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD n'est punissable que d'une amende et le reproche fait à un contribuable par une administration fiscale étrangère d'avoir commis une soustraction fiscale (p.ex. n'avoir pas déclaré l'ensemble de son revenu) n'était pas suffisant pour que cette dernière obtienne des renseignements sur les informations détenues par une banque suisse (notamment sur les comptes bancaires). Il fallait bien plus que l'acte reproché par l'autorité fiscale étrangère soit constitutif d'un délit (par exemple un usage de faux, au sens de l'art. 186 LIFD, aussi appelé fraude fiscale) ».

avec les États qui le demandaient, des conventions de double imposition déjà conclues, en tenant compte du modèle de convention fiscale de l'OCDE[810].

Il sied également de souligner l'existence d'un mécanisme d'échange d'informations mis en place par l'OCDE en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Ce mécanisme est appelé norme mondiale d'échange automatique de renseignements en matière fiscale (EAR)[811] et a été approuvé par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. La mise en œuvre de cette norme s'effectue sur la base de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA)[812], ou sur la base d'un traité bilatéral, tel que l'accord sur l'EAR que la Suisse a conclu avec l'Union européenne[813]. 396

En somme, il faut indiquer qu'au plan national la norme EAR ne s'applique pas au secret bancaire suisse, c'est-à-dire qu'il n'y a pas d'échange automatique de renseignement lorsque c'est un résident suisse qui est titulaire d'un compte dans une banque en Suisse[814]. En revanche, au niveau des rapports internationaux, obligation est faite aux banques suisses d'identifier tout bénéficiaire effectif d'un compte logé en leur sein d'un résident à l'étranger[815]. 397

III. La loi fiscale et le respect des grands principes du droit au Cameroun

A. Considérations générales

Les principes du droit sont de nos jours abondamment présents dans le discours juridique. Ils sont « l'expression de valeurs idéales supérieures »[816], d'objectif à atteindre. Un principe renvoie à « une règle ou norme générale, de caractère juridique d'où peuvent être déduites des normes juridiques »[817]. Il peut aussi signifier « une règle juridique établie par un texte en termes assez généraux des- 398

810 OBRIST, *Introduction,* N 43.
811 OCDE (2014), Norme d'échange automatique, p. 3.
812 OCDE (2014), Norme d'échange automatique, p. 21 ss ; OBRIST, *Introduction,* N 44.
813 RS 0.641.926.81
814 OBRIST, *Introduction,* N 44.
815 OBRIST, *Introduction,* N 44.
816 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique,* p. 1203.
817 CORNU, *Vocabulaire juridique,* p. 804.

tinée à inspirer diverses applications et s'imposant avec une autorité supérieure »[818]. En gros, les principes se présentent sous forme de notions ou d'objectifs, ou alors de normes purement morales ou strictement juridiques[819]. Il existe, à l'intérieur du concept principe, une différence substantielle entre principes fondamentaux et principes généraux du droit.

399 L'usage du terme principes généraux du droit a largement évolué depuis que la Cour permanente de justice internationale mentionnait dans son Statut : « principes généraux de droit reconnus par les Nations civilisées »[820], ou que le Conseil d'État français y faisait référence dans un de ses arrêts[821] : « principes généraux du droit applicable même en l'absence du texte », ou encore que la Cour de justice des Communautés européennes employait l'expression : « principes généraux du droit communautaire » dans sa jurisprudence de début 1960[822].

400 Les principes généraux du droit[823] constituent donc une catégorie de normes de construction prétorienne et « désormais bien ancrée dans le droit positif »[824]. Il s'agit ainsi de règles obligatoires, non écrites, qui ne tirent pas leur existence et leur force juridique d'aucun texte[825]. Ils ont une valeur législative et s'imposent au pouvoir réglementaire et à l'administration dans ses rapports avec les particuliers. En d'autres termes, le règlement et les actes administratifs ne doivent pas être contraires aux principes généraux du droit. Même s'il se pose la question de leur place véritable dans la hiérarchie des normes et au sein des sources du droit, la doctrine reconnaît à ces principes une force *supra* décrétale, mais égale à celle de la loi.

401 Dans l'ordre juridique français, une distinction est faite entre les principes généraux à valeur législative et les principes à valeur constitutionnelle[826]. En revanche, les principes fondamentaux reconnus par la République désignent, en ce qui les concerne, les normes constitutionnelles affirmées explicitement ou

818 CORNU, *Vocabulaire juridique*, p. 804.

819 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 165.

820 Art. 38, al. 3 du Statut de la CIJ de 1920.

821 Cf. Arrêt Gaston Aramu du 26 octobre 1945 (Recueil du CE, p. 213), dans lequel les droits de la défense ont été érigés en principe général du droit.

822 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 1201.

823 Exemple des principes généraux du droit : les droits de la défense, la continuité du service public, la liberté d'association, etc.

824 DUHAMEL/MÉNY, *Dictionnaire*, p. 827.

825 DUHAMEL/MÉNY, *Dictionnaire*, p. 827. Toutefois, certains de ces principes sont inspirés de dispositions constitutionnelles, législatives ou conventionnelles.

826 Les premiers peuvent être posés par le Conseil d'État mais aussi par le Conseil constitutionnel, alors que pour les seconds, leur contenu peut avoir été posé par le Conseil constitutionnel mais leur valeur supralégislative ne peut être décidée que par le juge constitutionnel, voy. DUHAMEL/MÉNY, *Dictionnaire*, p. 827.

implicitement dans certaines lois de la République et font partie du droit positif français[827]. Mais qu'il s'agisse de principes « fondamentaux » ou de principes « généraux », tous visent à combler les vides d'une législation lacunaire et à préserver la cohérence et l'harmonie du système juridique[828]. Ces principes assurent une fonction normative et un rôle d'appui à l'interprétation des règles peu claires pour le juge.

En droit fiscal, les principes sont des règles supérieures de niveau constitutionnel ou d'ordre général applicables à l'impôt. Le droit fiscal se trouve ainsi régi par plusieurs principes constituant un ensemble de règles fondamentales que l'impôt doit respecter aussi bien dans sa détermination que dans son déroulement. Seront mis en évidence ici les principes d'ordre constitutionnel et communautaire, ainsi que ceux de niveau inférieur. 402

B. Les principes fondamentaux de portée constitutionnelle et conventionnelle en matière fiscale

1. Les principes à valeur constitutionnelle

a. Propos liminaires

La Constitution camerounaise contient plusieurs principes fondamentaux régissant l'impôt : la garantie de la propriété, la liberté de conscience et du culte, l'inviolabilité du domicile et de la correspondance, le respect de la vie privée, l'égalité fiscale, la nécessité fiscale, la solidarité fiscale, etc. Seuls seront analysés dans cette étude les principes les plus directement liés à la question fiscale. Par ailleurs, l'un des plus importants de ces principes, à savoir le principe de légalité fiscale, a fait l'objet de développements plus haut. Par conséquent, il ne sera pas traité dans cette partie. Ces droits et libertés doivent être pris en compte par les autorités législatives et fiscales dans l'élaboration et l'exécution de la norme fiscale. 403

b. Le principe d'égalité fiscale

Le principe d'égalité fiscale trouve sa source, en France, dans deux dispositions de la DDHC : l'art. 6 qui exige que la loi soit la même pour tous les citoyens, 404

827 DUHAMEL/MÉNY, *Dictionnaire*, p. 825. C'est le cas par exemple de la liberté individuelle, de la liberté de l'enseignement, de la liberté de conscience, etc.

828 ALLAND/RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 1201.

qui sont au demeurant égaux, et surtout l'art. 13, selon lequel la contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés[829]. En droit camerounais, le principe d'égalité devant la loi est contenu dans les dispositions préambulaires de la Constitution : « tous les hommes sont égaux en droits et en devoirs. L'État assure à tous les citoyens les conditions nécessaires à leur développement »[830].

405 Pivot du droit fiscal, le principe d'égalité imprègne toute la pensée juridique sur la justice fiscale et les théories de l'impôt. Toute analyse pertinente en matière fiscale ne saurait ignorer la place prise par ce principe dans le droit positif[831]. C'est un principe dont le but est de limiter les distorsions juridiques liées aux considérations sociales ou aux inégalités de statut liées à la naissance[832]. Cependant, la proclamation juridique de l'égalité entre les Hommes ne signifie pas la suppression des disparités relatives aux situations concrètes. C'est d'ailleurs ce que résume cette formule de PHILIP : « l'égalité de fait n'est pas dans la nature laquelle consacre, au contraire, l'inégalité des capacités, des vertus et des talents »[833]. Aussi, la portée de l'égalité devant la loi doit-elle être atténuée et limitée pour faire prévaloir la solidarité car, une interprétation trop stricte de l'égalité peut entraver le déploiement de la nécessaire solidarité nationale[834].

406 Le principe d'égalité s'entend comme un principe de non-discrimination. En effet, « l'égalité ne signifie bien évidemment pas que tous les contribuables doivent être soumis au même régime et qu'ils doivent payer le même montant de l'impôt »[835]. Il n'est donc nullement pas question d'une égalité mathématique, mais il s'agit pour la loi de ne pas contenir de discrimination infondée et de n'instituer, en principe, de règles différentes que pour les contribuables se trouvant dans des situations différentes.

407 Précisément, le principe de non-discrimination voudrait que deux contribuables placés dans une situation identique soient traités de manière identique. Des différences de traitement sont tolérées s'il y a changement de situations ou lorsque l'intérêt général l'exige, et que cela soit légal[836]. De ce point de vue, il devient possible pour le législateur de mettre en place des régimes juridiques différents selon la situation personnelle et familiale du contribuable, sa catégorie socio-professionnelle ou encore son comportement économique[837]. En clair, l'égalité

829 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 65.
830 Préambule de la Constitution camerounaise, paragraphe 5, premier tiret.
831 COLLET, *Droit fiscal,* N 54.
832 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 138.
833 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 64.
834 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 138.
835 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 72.
836 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* p. 309 (spéc. note de bas de page).
837 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 72.

dont il est question ne concerne que des contribuables de la même catégorie. L'égalité est alors catégorielle[838]. Ainsi, il peut être exigé d'une institution financière une contribution particulière en fonction de son domaine d'activités ou de son statut, ou que des mesures d'incitation soient prises pour développer un secteur d'activités qui vise l'intérêt général[839].

Cependant, la spécificité de l'égalité fiscale vient du fait que son appréciation par le juge est basée sur l'exigence des critères objectifs et rationnels ainsi que l'existence d'erreurs manifestes d'appréciation. Cela signifie que si un contribuable s'estime victime de violation du principe d'égalité en matière fiscale, le juge n'opère qu'un contrôle strict visant à ne sanctionner que le non-respect des critères susmentionnés[840]. 408

En outre, la doctrine distingue l'égalité devant la loi de l'égalité devant les charges publiques. En France, l'égalité devant la loi n'empêche pas le législateur d'édicter des règles différentes pour régir des situations différentes ou de déroger à l'exigence d'égalité pour raison d'intérêt général légalement établi[841]. Concernant l'égalité devant les charges publiques, la jurisprudence admet que la loi peut favoriser, par l'octroi d'avantages fiscaux, l'adoption des mesures incitatives pour la création ou le développement d'un secteur d'activité concourant à l'intérêt général ; mais exige que ces dérogations s'appuient sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts poursuivis[842], et que cela n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques[843]. 409

En fin de compte, l'égalité fiscale est une notion plus complexe que l'égalité devant les charges publiques. Elle est l'une des garanties constitutionnelles dont l'atteinte est fréquemment invoquée par les contribuables, conduisant ainsi le juge à censurer régulièrement les dispositions fiscales en cause. L'égalité devant l'impôt s'applique aux lois relatives aux éléments essentiels de l'imposition à savoir l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement[844]. 410

c. Le principe de solidarité fiscale ou d'imposition selon ses capacités contributives

411

838 C'est une égalité qui correspond à la formule suivante : *« à situation égale, règle égale, impôts égaux ; situation différente, impôts différents ».*

839 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 72.

840 COLLET, *Droit fiscal,* N 64.

841 Consid. const., déc. n° 2009-599 DC du 29 déc. 2009, Loi de finances pour 2010.

842 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel,* p. 73.

843 COLLET, *Droit fiscal,* N 62.

844 NGANGUE, *Le principe de légalité de l'impôt,* p. 141.

Ce principe est audacieux dans son libellé, mais s'avère timide au niveau de sa mise en œuvre. Il poursuit un objectif d'équité fiscale et tire son fondement textuel, en France, de l'art. 13 de la DDHC. Cette disposition indique que « la contribution doit être répartie entre tous les citoyens en fonction de leurs facultés ». En droit camerounais, sa consécration réside dans le préambule de la Constitution, paragraphe 3 *in fine* : « chacun doit participer, en proportion de ses capacités, aux charges publiques ».

412 En effet, le principe de solidarité fiscale impose que les citoyens soient taxés proportionnellement à leurs revenus, c'est-à-dire que chaque contribuable doit payer l'impôt en fonction de sa richesse. C'est un principe qui, à l'origine, avait pour but d'abolir les privilèges fiscaux de l'ancien régime en France. Dans le contexte actuel, la solidarité fiscale prescrit l'absence d'immunité fiscale et la proportionnalité de l'impôt[845]. L'impôt doit ainsi reposer sur les potentialités des citoyens[846]. C'est un principe qui contient, implicitement, la progressivité fiscale selon laquelle le taux de l'impôt doit augmenter en fonction de l'évolution de la richesse du contribuable[847].

413 Toutefois, l'importance du secteur informel au Cameroun constitue une grave entorse à la solidarité fiscale dans la mesure où il fait échapper un nombre important de personnes à l'impôt et conduit à ce que la pression fiscale ne s'accentue que sur une petite poignée de contribuables qui s'acquittent correctement de leurs obligations fiscales[848]. Ce qui crée, de notre point de vue, non seulement une distorsion grave au principe d'imposition selon ses capacités contributives, mais surtout une rupture de l'égalité fiscale. Or, la nécessité de l'impôt est incontestable.

d. Le principe de nécessité fiscale

414 Les art. 13 et 14 de la Déclaration de 1789 en France forment le double fondement textuel du principe de nécessité fiscale. La première disposition prévoit que « pour l'entretien de la force publique et les dépenses de l'administration, une contribution commune est indispensable ». La seconde, quant à elle, évoque « la nécessité de la contribution commune ». Au Cameroun, le principe de nécessité de l'impôt n'est pas explicitement inscrit dans la Constitution comme

845 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* p. 310 (spéc. note de bas de page).
846 GUÉSSÉLÉ, *La question de l'apurement de dettes*, p. 59.
847 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* p. 310 (spéc. note de bas de page).
848 FMI, *Rapport d'assistance technique,* N 129.

c'est le cas ailleurs. En réalité, le principe de nécessité fiscale[849] rend le paiement de l'impôt obligatoire pour le contribuable eu égard à son utilité pour le fonctionnement de la collectivité publique[850]. La participation du citoyen à l'effort public n'est pas facultative, mais obligatoire.

En vertu du principe de nécessité fiscale, l'administration est fondée à mener des contrôles fiscaux et, *in futurum*, des perquisitions fiscales pour s'assurer que le contribuable s'acquitte correctement de son obligation fiscale. À cet effet, la nécessité de l'impôt est de nature à justifier que l'autorité fiscale porte atteinte aux autres principes garantis par la Constitution, en particulier le principe de l'égalité devant l'impôt, le droit de la propriété[851], les libertés individuelles[852]. Dès lors, l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait, en rien, excuser la fraude fiscale ou entraver la légitime répression, tout comme l'égalité fiscale ne saurait empêcher le législateur d'instituer des avantages fiscaux pour des motifs socio-économiques ou environnementaux[853]. 415

La nécessité fiscale constitue ainsi un outil de l'indispensable conciliation des principes constitutionnels contradictoires en tentant de trouver l'équilibre entre les éléments qui se rejettent mutuellement : le contrôle fiscal et l'inviolabilité du domicile par exemple. Il convient de retenir, en cas de divergence entre ces principes fondamentaux, l'approche la plus protectrice des droits de la personne[854]. Aussi, la loi fiscale envisage-t-elle de ne saisir que les faits postérieurs à son entrée en vigueur. 416

e. Le principe de non-rétroactivité des lois fiscales

La question de l'application des lois dans le temps fait appel au principe fondamental de non-rétroactivité. La prohibition des lois rétroactives est consacrée par plusieurs sources normatives en droit camerounais. Le préambule de la 417

849 La notion de nécessité fiscale renferme une double idée : un élément de justification, *nécessaire* signifiant alors ici *indispensable* ; et un élément de limitation, *nécessaire* renvoyant dans ce cas à *proportionné, adéquat*, voir COLLET, *Droit fiscal*, N 67.

850 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*, N 625.

851 Le préambule de la Constitution camerounaise, paragraphe 5, dix-neuvième tiret, affirme que « la propriété est le droit d'user, de jouir et de disposer des biens garantis à chacun par la loi. Nul ne saurait en être privé si ce n'est pour cause d'utilité publique et sous la condition d'une indemnisation dont les modalités sont fixées par la loi ».

852 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, p. 102 ; COLLET, *Droit fiscal*, N 67.

853 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, p. 102.

854 Certaines dispositions du CGI camerounais semblent s'inscrire dans cette logique, en particulier celles portant sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques (24 à 93 bis) et spécialement l'art. 66 relatif aux signes extérieurs de richesse, ainsi que les procédures de contrôle contenues dans le Livre des procédures fiscales (LPF)

Constitution affirme que « la loi ne peut avoir d'effet rétroactif. Nul ne peut être jugé et puni qu'en vertu d'une loi promulguée et publiée antérieurement au fait punissable »[855].

418 En outre, le Code civil et le Code pénal camerounais consacrent, tous deux, le principe de non-rétroactivité de la loi. Selon l'art. 2 du Code civil, « la loi dispose pour l'avenir, elle n'a point d'effet rétroactif ». Pour le législateur pénal, « ne sont pas soumis à la loi pénale les faits commis antérieurement à son entrée en vigueur ou ceux qui n'ont pas été jugés avant son abrogation expresse ou tacite »[856]. Le Régime financier de l'État précise que « l'assiette, le taux, les modalités de recouvrement, des prélèvements obligatoires […] ne peuvent avoir d'effet rétroactif »[857]. Le principe de non-retroactivité est plus à coloration pénale dont le but est de permettre aux justiciables de conserver leurs droits acquis, ou des situations juridiques légalement établies avant l'avènement de la norme nouvelle[858].

419 Toutefois, spécifiquement en matière fiscale, l'application du principe de la non-rétroactivité de la loi est loin d'être systématique. Elle est plutôt partielle en raison des relations entre le droit fiscal et le droit budgétaire[859]. Dans l'affaire *Cicam c/État du Cameroun*[860], le juge administratif camerounais, tout en admettant que le principe de la non-rétroactivité de la loi implique l'application immédiate de la loi nouvelle, confère cependant une signification particulière à ce principe en matière d'impôts sur le revenu. Dans cette affaire, il était question pour le juge de statuer sur une requête d'une entreprise textile nationale qui sollicitait la décharge totale et le remboursement d'une imposition s'élevant à 17.257.000 francs CFA représentant un prélèvement spécial de 15% sur les revenus versés aux actionnaires étrangers au cours de l'année 1978-1979.

420 Au demeurant, concernant les impôts directs, la loi fiscale est nécessairement rétroactive dans la mesure où c'est la loi de finances initiale qui fixe les tarifs et les taux d'imposition applicables à des revenus acquis au cours de l'année qui

855 Préambule de la Constitution camerounaise, paragraphe 5, neuvième tiret.

856 Art. 3 du Code pénal camerounais.

857 Art. 5 de loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'État et des autres entités publiques. Dans le même sens, lire l'art. 4 de la directive CEMAC nº 01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances du 19 décembre 2011.

858 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 189.

859 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* N 626.

860 Dans cette affaire, le juge indique : « sur la non-rétroactivité de la loi : attendu que la loi fiscale s'applique immédiatement aux situations en cours en application de l'annualité de l'impôt. Qu'ainsi en matière d'impôt sur le revenu, la loi applicable est celle en vigueur au jour de la clôture de réalisation des revenus imposables même si une partie de ces revenus est réalisée sous l'empire de la loi ancienne », Jugement n° 33, CS/CA, 85-86 du 27 mars 1986, *Cicam c/État du Cameroun.*

vient de s'écouler[861]. Un tel mécanisme cherche à éviter l'évasion fiscale. En dehors des principes analysés ci-dessus, la matière fiscale est régie par d'autres principes issus des règles conventionnelles.

2. Les principes à valeur conventionnelle (ou communautaire)

a. Remarques générales

Les principes à valeur conventionnelle procèdent, pour l'essentiel, des directives communautaires. Il s'agit en l'occurrence des six (06) directives du 19 décembre 2011 instituant le cadre harmonisé de gestion des finances publiques et qui font l'objet de transposition dans les ordres juridiques des États membres. Il s'agit surtout de la directive portant harmonisation des législations des États membres de la CEMAC en matière de TVA et du droit d'accises[862]. Cette dernière est l'une des directives régissant l'un des impôts les plus déterminants de la fiscalité dans la sous-région Afrique centrale[863]. Ces instruments communautaires définissent les principes et obligations à respecter par les États membres aussi bien dans leurs législations que dans leurs pratiques en matière fiscale, de gestion des finances publiques, ou des fonds provenant des partenaires étrangers[864]. Certains principes contenus dans ces directives retiennent notre attention ici eu égard à leur rapport particulier avec le droit fiscal. Il s'agit des principes de sincérité, de transparence et d'intégrité. 421

b. Le principe de sincérité dans la gestion des fonds publics

La nouvelle gouvernance financière implique des principes nouveaux tels que la sincérité, la transparence et la performance qui sont des exigences en vogue dans les réformes des finances publiques[865]. Présent dans l'ancien Régime financier de 2007, le principe de sincérité a été réaffirmé et renforcé avec l'adoption des directives communautaires en 2011, à l'issue desquelles le Cameroun a adopté un nouveau Régime financier de l'État et des autres entités publiques en 2018. 422

423

861 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* N 626.

862 Directive nº 07/11/UEAC-028-CM-22 du 19 décembre 2019 portant révision de la directive nº 1/99/CEMAC-028-CM-03 portant harmonisation des législations des États membres de la CEMAC en matière de TVA et du droit d'accises.

863 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*, pp. 332-333.

864 Directive nº 06, p. 3.

865 ZRA, *L'effet du droit communautaire sur les finances publiques*, p. 18.

En effet, les instruments communautaires et nationaux consacrent la sincérité comme principe fondamental de l'élaboration et de la présentation des budgets publics[866]. Ces instruments disposent explicitement que « les budgets annuels sont réalistes et sincères tant dans leurs prévisions de dépenses que de recettes »[867]. Cette sincérité « s'apprécie compte tenu des informations disponibles au moment de leur élaboration et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler »[868].

424 Même si la doctrine ne lui confère pas une attention particulière, le principe de sincérité est au cœur de la nouvelle gestion publique financière. Il permet de détacher le budget « de son aspect purement prévisionnel pour le faire correspondre aux réalités concrètes qui sont favorables à l'efficacité de l'action administrative et à la rationalité dans l'utilisation des fonds publics »[869]. Autrement dit, la sincérité exige la prise en compte des données et projections disponibles au niveau national et international lors de l'élaboration des budgets publics. La sincérité n'est donc pas essentiellement théorique, elle renvoie à des considérations techniques telles que la traduction comptable d'opérations, les chiffrages d'estimations de recettes, la distinction entre recettes fiscales et opérations de trésorerie[870], etc. La nouvelle gouvernance financière intègre également les règles de transparence et d'intégrité.

c. Le principe de transparence et d'intégrité en finances publiques

425 Les exigences de transparence, d'intégrité et de performance, qui sont des pratiques ayant cours dans le secteur privé, inspirent désormais le *New public management.* Il s'agit de l'approche qui prône l'efficacité et même l'efficience dans le secteur public en appliquant les méthodes ou les recettes qui ont fait leur preuve dans la gestion privée. En réalité, la transparence signifie la clarté, c'est-à-dire l'absence de secret[871]. Selon le FMI, la transparence est un élément essentiel d'une politique financière efficace. Elle suppose « l'exhaustivité, la clarté, la fiabilité, l'actualité, et la pertinence des informations publiées à propos

866 GUÉSSÉLÉ, *La question de l'apurement de dettes*, p. 68.

867 Directive nº 06, p. 5 ; art 25 de la loi nº 2018/011 du 11 juillet 2018 portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun.

868 Art. 3 de la Directive nº 01 ; art. 4 al. 8 du Régime financier de l'État.

869 GUÉSSÉLÉ, *La question de l'apurement de dettes*, p. 68.

870 GUÉSSÉLÉ, *La question de l'apurement de dettes*, pp. 68-69.

871 GUÉSSÉLÉ, *La question de l'apurement de dettes*, p. 70. Cependant, des exceptions au principe de transparence doivent être prévues : le secret défense, la rétention de l'information en cas de menace grave pour la sécurité et l'ordre public, le secret en matière de recherche scientifique, le secret sur les budgets des services d'espionnage et de contre-espionnage, cf. MÉDÉ, *Finances publiques*, p. 164.

de la situation passée, présente et future des finances publiques »[872]. Le principe de transparence a pour fondement la quête de légitimité de l'action financière publique. Il implique certaines exigences telles que la délibération, l'information de la représentation nationale et du citoyen, la comptabilité[873].

En matière fiscale et financière, la transparence se manifeste à travers un ensemble d'exigences que le législateur communautaire impose aux États membres à observer dans leurs opérations financières. Il s'agit notamment de la légalité selon laquelle les règles essentielles des impositions soient contenues dans une loi de finances et que les textes relatifs à la fiscalité soient lisibles pour les contribuables[874]. Il s'agit également de publicité qui commande qu'une information large, régulière et approfondie sur la fiscalité et ses évolutions soit mise à la disposition des contribuables[875]. D'autres exigences de ce type concernent la clarification du rôle des institutions intervenant dans la gestion publique[876], la sincérité dans l'élaboration des prévisions budgétaires[877], la publication des informations sur les finances publiques[878] ou encore l'intégrité des acteurs. 426

Ce dernier principe d'intégrité vise à protéger les administrations financières, douanières et fiscales de toute influence partisane[879]. Il est en effet indispensable de tenir ces services en dehors de toute ingérence politique en vue d'assurer le respect des droits des contribuables et de permettre à ces administrations d'informer régulièrement le public sur leurs activités. Au demeurant, la transparence irrigue le régime des finances publiques. Elle fonde l'application des autres principes et constitue une exigence qui doit être présente dans toutes les phases du processus budgétaire à l'ère de la nouvelle gestion financière[880]. Il convient dès lors d'analyser les autres principes de niveau *nfra*-constitutionnel. 427

872 FMI, *Rapport annuel*, 1er juillet 2023.

873 MÉDÉ, *Finances publiques*, p. 160 ss.

874 Art. 2 al. 1 de la loi nº 2018/011 du juillet 2018 portant Code de transparence au Cameroun.

875 Directive nº 06, ch. 1, p. 3.

876 « La répartition des compétences, des charges et des ressources publiques entre les différents niveaux d'administration publique, et les relations financières qu'ils entretiennent entre eux, sont clairement définies et font régulièrement l'objet d'une information globale, claire et cohérente », lire Directive nº 06, ch. 1, p. 4.

877 Art. 3 de la Directive nº 01 ; art. 25 de la loi nº 2018/011 du juillet 2018 portant Code de transparence au Cameroun. C'est cette loi qui transpose la directive communautaire nº 06.

878 Art. 47 al. 1 de la loi nº 2018/011 du juillet 2018 portant Code de transparence au Cameroun.

879 Directive nº 06, ch. 6, p. 8 ; art. 56 de la loi nº 2018/011 du 11 juillet 2018 portant Code de transparence au Cameroun.

880 GUÉSSÉLÉ, *La question de l'apurement de dettes*, p. 71.

C. Les principes à valeur infra-constitutionnelle

1. Le principe de la territorialité de l'impôt

a. Règle générale

428 Le principe de la territorialité de l'impôt définit l'application de la loi fiscale dans l'espace. En règle générale, l'espace fiscal et la sphère de compétence dévolue aux organes politiques sont identiques et constituent le cadre légitime d'exercice de la souveraineté fiscale[881]. Le territoire constitue donc le fondement du pouvoir d'imposition en droit fiscal camerounais. Plusieurs dispositions, parsemées dans le CGI, forment les sources normatives de ce principe. En effet, la lecture combinée des art. 5 ; 5 bis al. 1 et 14 de ce Code consacrent la territorialité de l'impôt sur les sociétés (IS)[882]. En substance, ces dispositions dégagent un certain nombre de critères alternatifs sur lesquels se fonde cette territorialité : soit les activités imposables sont réalisées au Cameroun ; soit le siège de la direction des entreprises de la personne morale ou association est situé au Cameroun ; ou alors que le lieu de son principal établissement s'y trouve.

429 Pour ce qui est de la TVA, sa territorialité est posée par l'art. 129 CGI. Selon l'al. 1 de cette disposition, « sont soumises à la TVA, les opérations réalisées au Cameroun, […] même lorsque le domicile ou le siège social du redevable réel est situé en dehors des limites territoriales du Cameroun ». Pour l'essentiel, cette disposition pose quatre principales conditions variables selon la nature des activités économiques susceptibles d'être frappées par cette imposition[883]. La territorialité de cet impôt est donc rattachée à la réalisation des opérations imposables dans un État. En clair, en vertu de ce principe, la loi habilite les autorités fiscales d'un État donné, à soumettre à l'impôt, des activités réalisées et des biens se trouvant sur son territoire, ainsi que les personnes physiques ou morales qui y sont établies[884]. L'objectif poursuivi par le législateur est l'élar-

881 ABENG, *Le territoire et l'impôt,* p. v.

882 L'art. 14 CGI dispose, par exemple, que : « l'impôt sur les sociétés est établi sous une cote unique au nom de la personne morale ou association pour l'ensemble de ses activités imposables au Cameroun, au siège de la direction de ses entreprises ou à défaut, au lieu de son principal établissement ».

883 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 217. Sur ces conditions, lire les al. 2, 3 et 4 de l'art. 129 CGI.

884 AKONO, *L'apport du juge administratif,* pp. 218-219.

gissement optimal de l'assiette fiscale, en assujettissant au maximum les activités imposables réalisées sur le territoire camerounais[885]. Cependant, il importe de garder à l'esprit que le territoire physique de l'État ne correspond pas absolument à son espace de compétence fiscale. Le principe de la territorialité de l'impôt connaît ainsi de limites.

b. Limites au principe de la territorialité de l'impôt

De nos jours, la mondialisation marquée par l'intensification des échanges internationaux, la construction d'espaces d'intégration économique ainsi que la décentralisation appellent à reconsidérer le territoire par rapport à sa dimension topographique et politique[886]. À cet effet, sur la base de compétence personnelle, certains États peuvent outrepasser leurs frontières pour imposer leurs nationaux résidant à l'étranger (les États-Unis p. ex.). D'autres s'appuient sur certains critères, tels que la domiciliation ou la résidence fiscale, pour une application plus souple de cette compétence personnelle[887] (c'est le cas du Cameroun). Cela étant dit, le pouvoir fiscal peut, dans certains cas, s'étendre au-delà des frontières nationales ou au contraire ne pas couvrir l'ensemble du territoire ou encore être limité par un droit fiscal supranational. C'est le cas lorsqu'en vertu d'une convention fiscale internationale, la souveraineté peut être affectée par des normes supérieures à la loi nationale car découlant d'un traité ratifié et approuvé par le Parlement. 430

Il convient de relever qu'à l'occasion de certaines affaires qui lui ont été soumises, le juge camerounais a eu à interpréter ou à réaffirmer les critères de la territorialité en matière de la taxe sur le chiffre d'affaires (TCA), devenue TVA. Il s'agit, entre autres, de l'affaire *société Camvoyages* du 8 décembre 1970[888] dans laquelle le juge a, en substance, expliqué que le principe de la territorialité soumet à la TCA toute affaire réalisée au Cameroun, ou toute affaire réalisée à l'étranger, à partir du moment où le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités au Cameroun[889]. Le juge administratif camerounais a 431

885 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 218.
886 ABENG, *Le territoire et l'impôt,* p. v.
887 ABENG, *Le territoire et l'impôt,* p. 3.
888 Arrêt n° 184, CFJ/CAY, du 08 décembre 1970, *Société Camvoyages c/État du Cameroun.*
889 AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 220.

réaffirmé, de manière constante, ces mêmes critères dans d'autres espèces à l'instar du jugement *Africauto*[890], des affaires *CAMAG*[891] et *SIPCA*[892], etc.

2. Les autres principes d'ordre infra-constitutionnel

a. Le principe du contradictoire en matière fiscale

432 Le caractère contradictoire des procédures juridictionnelles s'applique en droit fiscal comme pour les autres catégories du droit, et ce principe doit être rapproché de celui du respect des droits de la défense. De manière générale, le respect des droits de la défense « suppose l'existence d'une procédure juste et équitable garantissant l'équilibre des droits des parties »[893]. C'est un principe qui a une portée étendue en droit fiscal, car au-delà de la phase juridictionnelle, on le retrouve aussi tout au long de la procédure administrative de contrôle fiscal. D'ailleurs, l'assimilation par le juge constitutionnel français du régime des pénalités fiscales à celui des sanctions pénales est de nature à renforcer davantage les droits des contribuables surtout lors des opérations de contrôles fiscaux[894]. Ce principe garantit au contribuable de ne subir aucune sanction fiscale sans qu'il n'ait été en mesure d'apporter ses observations aux récriminations qui lui sont faites ou d'accéder au dossier le concernant[895]. Il constitue donc une protection importante pour le contribuable vérifié, son non-respect de la part de l'administration est susceptible d'être sanctionné.

433 Au demeurant, en vertu de ce principe, le contribuable dont les déclarations sont contrôlées doit avoir à tout moment la possibilité de se défendre, de répondre aux éventuelles notifications que l'administration lui adresse, ainsi que de dialoguer avec l'agent chargé du contrôle en étant éventuellement assisté, s'il le souhaite, d'un conseil de son choix. La compétence liée de l'administration en matière fiscale mérite aussi d'être relevée.

b. Le principe de la compétence liée de l'administration fiscale

434

890 Arrêt n° 131, CFJ/CAY, du 27 janvier 1971, *Africauto c/État du Cameroun oriental.*

891 Jugement n° 9, CS/CA, 82-83 du 13 janvier 1983, *CAMAG c/ État du Cameroun.*

892 Jugement n°58, CS/CA, 81-82 du 30 septembre 1982, *SIPCA c/État du Cameroun.* Pour plus de détails sur ces affaires, voy. AKONO, *L'apport du juge administratif,* pp. 219 ss.

893 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, p. 92.

894 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, p. 94.

895 PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, p. 92.

Ce principe signifie que le fisc doit et ne peut agir que dans le cadre des dispositions légales et réglementaires qui définissent ses missions et attributions. Découlant du principe de la légalité, la règle selon laquelle le fisc a une compétence liée n'exclut cependant pas qu'il puisse avoir des compétences décisionnelles étendues notamment en raison des pouvoirs discrétionnaires qui lui sont reconnus dans nombre de domaines. Les principes ainsi étudiés ne font cependant pas obstacle à l'application de tous les principes généraux des finances publiques ayant une incidence certaine sur la réalisation juridique de l'impôt. C'est le cas des principes de l'annualité budgétaire, de l'interprétation stricte des textes fiscaux, de la non-affectation des ressources, etc.

IV. Synthèse

En droit suisse comme en droit camerounais, le processus d'imposition n'est pas seulement régi par les lois fiscales au sens classique du terme. Le législateur et l'administration doivent respecter strictement les droits et principes fondamentaux inscrits dans la Constitution et autres instruments juridiques tels que présentés *supra*. 435

En droit suisse, les droits fondamentaux sont, en particulier, contenus dans la Constitution fédérale et ont un impact considérable sur le droit fiscal, comme cela a été démontré dans nos analyses précédentes. L'on remarque qu'en plus de figurer dans la loi fondamentale suisse, ils font l'objet d'explication, d'interprétation et d'application constante par les juridictions suisses, en l'occurrence le Tribunal fédéral. En témoignent les nombreuses décisions rendues par cette Haute Cour dans les différents cas qui lui ont été présentés. Cela démontre ainsi le rôle important que joue le juge dans la protection des droits de la personne humaine en général et des contribuables en matière fiscale. Qu'en est-il du juge fiscal camerounais en termes de respect des principes fondamentaux de l'impôt ? 436

Dans l'ordre juridique camerounais, les principes régissant l'impôt présentés plus haut ne sont pas uniquement inscrits dans la Constitution. Certains d'entre eux sont issus du droit communautaire et autres actes *infra*-constitutionnels. Les principes contenus dans la Constitution se trouvent au niveau du préambule et non dans le dispositif constitutionnel. Même si ledit préambule fait désormais partie intégrante de la Constitution[896], cela n'enlève pas le contraste observé avec le droit helvétique où le constituant a pris le soin d'énumérer les droits fondamentaux dans le dispositif constitutionnel. 437

[896] Art. 45 de la Constitution camerounaise : « le Préambule fait partie intégrante de la Constitution ».

438 Quoi qu'il en soit, un constat demeure dans le contexte camerounais : la jurisprudence fiscale, du moins celle que nous avons consultée, relative aux violations des principes fondamentaux applicables à l'impôt, est moins abondante et relativement ancienne. L'une des raisons susceptible d'expliquer cette situation est la réticence des contribuables camerounais à saisir le juge par « peur » de procès fiscal.

439 En toutes hypothèses, un tel environnement rend les contribuables camerounais plus enclins à la négociation qu'à la saisine du juge en cas de contestation en matière fiscale. La spécificité de la répartition des prélèvements obligatoires permet encore de distinguer le système suisse du modèle camerounais.

Chapitre 3 : La répartition des différents types de contributions publiques en droit suisse et camerounais

I. La répartition des impôts en droit suisse

A. Les impôts relevant de la compétence exclusive de la Confédération

1. Considérations liminaires

Sur la base du principe général de l'art. 3 Cst. féd., la Confédération n'est compétente que pour prélever les impôts qui lui sont expressément attribués par la Constitution. Les cantons, en ce qui les concerne, peuvent en principe percevoir tous les impôts qui ne sont pas réservés à la Confédération. À cet effet, la Constitution fédérale prévoit la liste des contributions publiques qui sont du domaine exclusif de la Confédération. 440

La compétence exclusive est celle qui, en principe, revient uniquement à la Confédération et ne laisse plus de place pour une quelconque législation cantonale dans le domaine en question. Il s'agit d'une compétence qui ne donne lieu à aucune concurrence possible entre cantons et Confédération. Le droit exclusif de la Confédération de prélever l'impôt se rapporte à un certain nombre de contributions limitativement énumérées dans la Constitution[897]. Cette catégorie d'impôts rentre dans le domaine réservé de la Confédération « de sorte que les cantons ne sauraient frapper les mêmes matières »[898]. Autrement dit, la Confédération est compétente pour percevoir divers impôts à l'exclusion des autres 441

[897] Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*, ch. 1, p. 1.

[898] RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 26.

collectivités publiques notamment les cantons et les communes[899]. Il importe de présenter brièvement ces diverses contributions.

2. La taxe sur la valeur ajoutée

442 Il convient de préciser d'emblée qu'il ne s'agit pas ici de prétendre faire une analyse détaillée de la TVA. Il est question de présenter sommairement quelques éléments de cet impôt[900]. Aux termes de l'art. 130 Cst. féd., la Confédération peut percevoir une taxe sur la valeur ajoutée. Sur la base de cette disposition constitutionnelle, le législateur fédéral a adopté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA)[901], ainsi qu'une ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)[902]. Ces deux instruments normatifs sont entrés en vigueur le 1er janvier 2010. De nombreuses informations concernant la TVA(Infos TVA)[903] et « Infos TVA concernant le secteur » sont également publiées par l'Administration fiscale des contributions (AFC). Il s'agit des documents dont l'objectif est de permettre la compréhension de la loi et de faciliter son application. Toutefois, la TVA repose sur une base provisoire, c'est-à-dire que sa perception est limitée dans le temps. Dans cette optique, le nouveau Régime financier de 2021 prolonge jusqu'en 2035 la compétence de la Confédération à percevoir la TVA (art. 196, ch. 13 et 14 Cst. féd.). En effet, la taxe sur la valeur ajoutée représente l'une des plus grandes recettes fiscales de la Confédération[904].

443 Selon le Tribunal fédéral, la TVA est une « contribution proportionnelle frappant les livraisons de biens et les prestations de services, calculée sur le chiffre d'affaires des entreprises assujetties à tous les stades du processus économique, avec déduction de l'impôt préalable »[905]. Il s'agit donc d'un impôt prélevé en plusieurs phases du processus de production et de distribution, mais avec déduction de l'impôt préalable[906]. Elle est donc un impôt indirect prélevé uniquement au niveau fédéral sur la plupart des biens et services, et appliqué à chaque étape de la chaîne de production et de distribution.

---

899 MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* N 1181.

900 Pour plus de développements sur la TVA, lire entre autres OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 357 ss. ; OBRIST, *Introduction,* p. 265 ss. ; Informations fiscales CSI, *Principes de la TVA,* p. 1 ss. ; LTVA ; etc.

901 RS 641.20.

902 RS 641.201.

903 Sur les infos TVA, cf. : https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/taxInfos/tableOfContent.xhtml?label=true (consulté le 02/9/2023).

904 CR Cst.-GLAUSER, art. 130, N 4 ; Informations fiscales CSI, *Principes de la TVA,* ch. 1, p. 1

905 ATF 122 I 213, consid. 3 a, p. 215.

906 Art. 1 al. 1 LTVA.

La TVA est un impôt général sur la consommation des biens et services[907]. Elle s'applique aux biens et services achetés et vendus à des fins de consommation sur un certain territoire[908]. En fait, bien qu'une disposition légale ne le prévoie, la TVA doit, dans l'intention du législateur, être supportée par le consommateur final dans la mesure où les conditions du marché le permettent[909]. Cela signifie que la TVA ne porte pas sur l'acquisition d'un revenu, mais plutôt sur son utilisation[910]. C'est ainsi que le législateur fédéral précise que « la TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse »[911]. La distinction faite entre l'assujetti, à savoir l'entreprise, et la personne qui supporte économiquement la TVA fait d'elle un impôt indirect[912], c'est-à-dire un impôt dont la base de calcul est distincte de son véritable objet[913]. 444

La TVA est également un impôt réel en ceci qu'elle est prélevée sans tenir compte de la situation personnelle et de la capacité contributive du consommateur. Cependant, l'approche selon laquelle l'imposition en fonction de la capacité contributive ne s'appliquerait pas à la TVA ne fait pas l'unanimité au sein de la doctrine. Une certaine opinion considère que la TVA n'est pas un impôt social vu qu'il frappe le consommateur indépendamment de sa capacité contributive[914]. Par contre une autre approche considère que la TVA est indiscutablement soumise à ce principe. Cette dernière souligne que « plus la capacité économique d'un consommateur est élevée, plus il consomme et partant, plus il paie de TVA »[915]. De même, il existe des aménagements dans la loi visant à prendre en compte la capacité contributive du consommateur : la renonciation à imposer certaines prestations (médicales, sociales, etc.), l'imposition à des 445

907 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 433, N 2.

908 OBRIST, *Introduction*, N 305.

909 ATF 122 I 213, consid. 3 a, p. 215.

910 OBRIST, *Introduction*, N 309.

911 Art. 1 al. 1 LTVA *in fine*. D'après l'art. 3 de cette même loi, « on entend par territoire suisse : le territoire de la Confédération et les enclaves douanières étrangères au sens de l'art. 3 al. 2 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD) ». Le secteur suisse de l'aéroport de Bâle-Mulhouse est aussi réputé territoire suisse, excepté en ce qui concerne les livraisons relevant du domaine immobilier, lesquelles sont toujours réputées fournies en France, cf. Informations fiscales CSI, *Principes de la TVA*, ch. 4, p. 6.
Les vallées grisonnes de Samnaun et Sampuoir sont exclues du territoire douanier suisse. Sur le territoire de ces vallées, la LTVA ne s'applique que pour les prestations de services (art. 4 al. 1 LTVA). Pour les livraisons de biens, Samnaun et Sampuoir sont par conséquent considérées comme des territoires étrangers.

912 CR Cst.-GLAUSER, art. 130, N 12 ; Message CF : *La simplification de la TVA*.

913 PC Cst-AUBERT, art. 130, N 10.

914 OBRIST, *Introduction*, N 310.

915 OBRIST, *Introduction*, N 310.

taux plus faibles des produits de première nécessité[916], ainsi que la redistribution d'une partie du produit non affecté à la taxe[917].

446 La TVA se singularise par son mécanisme de prélèvement, c'est-à-dire un système d'impôt multistade avec déduction préalable[918]. Ainsi, elle est retenue par l'assujetti (l'entreprise) qui « calcule le montant de l'impôt à partir du bien livré ou du service rendu et peut déduire du montant de l'impôt la charge de l'impôt préalable qu'il a dû supporter lors de l'acquisition du bien ou service en amont »[919]. En d'autres termes, une entreprise qui facture des montants à ses clients en déduit, avant versement à l'administration fiscale, les montants de la TVA qu'elle a elle-même payés à d'autres assujettis sur l'achat de biens et services servant à son activité commerciale[920].

447 Concernant les taux de la TVA[921], trois catégories différentes[922] sont prévues selon la nature de la prestation concernée. Un taux normal (ou ordinaire) de 8,1% est applicable aux livraisons des biens et aux prestations de services (art. 25 al. 1 LTVA). Les produits considérés de première nécessité sont soumis à un taux de 2,6% (art. 25 al. 2 LTVA), tandis que c'est un taux spécial de 3,8% qui s'applique aux prestations du secteur de l'hébergement (art. 25 al. 4 LTVA).

448 La TVA est perçue suivant certains principes directeurs contenus dans la LTVA[923] : la neutralité concurrentielle qui vise à soumettre la consommation de tous les biens et service à l'impôt de la même manière, sans fausser les rapports entre les différents acteurs économiques[924]. C'est un principe qui est proche de la liberté économique selon laquelle la TVA « ne saurait avoir un but protectionniste, de politique économique ou avoir un effet prohibitif »[925]. Il

916 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 358, N 5 ; OBRIST, *Introduction,* N 310.

917 CR Cst.-GLAUSER, art. 130, N 4.

918 CR Cst.-GLAUSER, art. 130, N 11.

919 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 358, N 3.

920 OBRIST, *Introduction,* N 305.

921 « Le 25 septembre 2022, le peuple et les cantons ont approuvé la réforme AVS 21. La modification de la loi sur l'AVS et l'arrêté fédéral sur le financement additionnel de l'AVS par une augmentation de la TVA ont été acceptés. Les deux projets étaient liés l'un à l'autre. Le 9 décembre 2022, le Conseil fédéral a fixé au 1er janvier 2024 la date du relèvement des taux de TVA pour le financement additionnel de l'AVS. Les taux d'impôt s'élèveront ainsi à 8,1%, 2,6% et 3,8% à partir de cette date », voy. Informations fiscales CSI, *Principes de la TVA*, ch. 1, p. 3.

922 Cf. Ord. modifiant la LTVA.

923 Art. 1 al. 3 LTVA. Outre ces principes codifiés, on peut aussi relever d'autres qui sont non codifiés à savoir l'eurocompatibilité de la TVA, le principe du lieu de destination, etc., lire CR Cst.-GLAUSER, art. 130, N 23.

924 Initiative parlementaire LTVA (Dettling).

925 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 363, N 20.

s'agit ensuite de l'efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt qui commande un rapport raisonnable entre le coût du prélèvement et le revenu de l'impôt[926]. Il y a enfin la transférabilité de l'impôt qui consiste pour l'entreprise assujettie à faire répercuter l'impôt dans sa totalité[927].

3. Les impôts à la consommation spéciaux

a. Généralités

La Confédération peut percevoir des impôts spéciaux sur la consommation de certains biens sur le fondement de l'art. 131 al. 1 et 2 Cst. féd. Cette disposition concentre plusieurs compétences fiscales sur divers impôts dont il importe de présenter. Les différents impôts prévus par cet article ont tous une composante incitative qui ressort aussi bien de l'affectation de leurs recettes à des buts déterminés que de la prise en compte de santé publique et écologique[928]. 449

b. L'impôt sur le tabac

La Confédération prélève un impôt sur le tabac sur le fondement de la loi fédérale portant imposition du tabac (LTab)[929] et l'ordonnance y relative[930]. C'est un impôt qui frappe les tabacs manufacturés en Suisse, les tabacs importés, le papier à cigarette, ainsi que les produits de substitution[931]. Cet impôt a originairement pour but la réduction du tabagisme et ses conséquences, mais il poursuit de nos jours un but fiscal[932]. Les recettes de l'impôt sur le tabac servent prioritairement à financer l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité[933]. 450

c. L'impôt sur les boissons distillées

451

926 OBRIST, *Introduction,* N 316.

927 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 363, N 23.

928 CR Cst.-OBRIST, art. 131, N 4. En effet, ces objets sont considérés agréables plutôt qu'utiles, et sont recherchés par commodité que par nécessité, voir PC Cst-AUBERT, art. 131, N 2.

929 La LTab a été modifiée par la loi du 19 décembre 2008 et entrée en vigueur le 1er janvier 2010.

930 Ordonnance du 14 octobre 2009 sur l'imposition du tabac (OlTab), RS 641.311.

931 Art. 4 al. 1 LTab ; art. 3 OlTab.

932 CR Cst.-OBRIST, art. 131, N 14 ; MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* N 1208 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 537, N 10.

933 Art. 112 al. 5 Cst.féd.

Conformément à l'art. 131 al. 1 let. b Cst.féd., la Confédération peut percevoir un impôt sur les boissons distillées. Cet impôt est mis en œuvre par la loi fédérale sur l'alcool (LAlc)[934] et son ordonnance du 15 septembre 2017 (OAlc)[935] régissant la fabrication, la rectification, l'importation, l'exportation, le transit, la vente et l'imposition des boissons distillées[936]. Le terme boisson distillée renvoie à « l'alcool éthylique sous toutes ses formes, quel qu'en soit le mode de fabrication »[937]. Il s'agit d'un impôt prélevé sur les eaux-de-vie obtenues par la distillation des fruits à noyau, des fruits à pépins autres que les pommes et les poires ou de leurs dérivés ou déchets, des raisins, du vin, des marcs de raisin, des lies de vin, des racines de gentiane, des baies et autres matières analogues[938].

452 Les recettes de cet impôt servent prioritairement à financer les prestations de la Confédération dans le domaine de l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité[939]. Un dixième de son produit net est également versé aux cantons afin de combattre les causes et les effets de l'abus de substances engendrant la dépendance[940]. Cependant, même si le constituant attribue une partie des montants de cet impôt aux cantons pour lutter contre l'alcoolisme, l'impôt sur les boissons distillées possède toujours un but fiscal prépondérant[941].

d. L'impôt sur la bière

453 L'impôt sur la bière a pour base constitutionnelle l'art. 131. Al. 1 let. c Cst.féd. Mais il est mis en œuvre par la loi fédérale sur l'imposition de la bière (LIB)[942], entrée en vigueur le 1er janvier 2007. C'est un impôt perçu par la Confédération sur la bière fabriquée sur le territoire douanier suisse ou importée sur celui-ci (art. 1 LIB). L'impôt sur la bière poursuit un but purement fiscal[943]. La loi qui le régit ne contient pas de dispositions sur la protection de la jeunesse, l'interdiction de la publicité ou des mesures sanitaires[944].

934 RS 680.
935 RS 680.11.
936 Art. 1 LAlc.
937 Art. 2 al. 1 LAlc.
938 Art. 20 al. 1 LAlc.
939 Art. 111 al. 5 Cst.féd.
940 Art. 131 al. 3 Cst.féd.
941 MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* N 1209 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 536, N 6.
942 RS 641.411 ; Message du Conseil Fédéral du 7 septembre 2005, FF 2005 5321.
943 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 539, N 14.
944 CR Cst.-OBRIST, art. 131, N 25.

e. L'impôt sur les automobiles et leurs composantes

La compétence de la Confédération de percevoir un impôt sur les automobiles et leurs composantes procède de l'art. 131 al. 1 let. d Cst.féd. La loi fédérale du 21 juin 1996 sur l'imposition des véhicules automobiles (Limpauto)[945] constitue le texte d'application de la disposition constitutionnelle. Cet impôt est prélevé sur les véhicules automobiles servant au transport de personnes ou de marchandises (art.1 Limpauto). Ces différentes notions sont définies à l'art. 2 Limpauto. Les assujettis à l'impôt en question sont les constructeurs pour les véhicules automobiles fabriqués en Suisse et les personnes soumises aux droits de douane en ce qui concerne les véhicules automobiles importés (art. 9 Limpauto). C'est donc un impôt qui frappe essentiellement la fabrication en Suisse et l'importation de véhicules automobiles et non leur possession ou utilisation qui font plutôt l'objet d'un impôt cantonal sur les véhicules à moteur[946]. Au regard de la faible production indigène, les recettes proviennent quasi exclusivement de l'importation[947]. 454

f. L'impôt sur les huiles minérales, gaz naturel, et carburants

L'art. 131 al. 1 let. e Cst.féd. offre la possibilité à la Confédération de percevoir un impôt sur le pétrole, autres huiles minérales, gaz naturel, produits résultants de leur raffinage et carburants. Il est régi par la loi fédérale du 21 juin 1996 (Limpmin)[948]. Sont soumises à cet impôt la fabrication, l'extraction et l'importation sur le territoire suisse de certains produits tels que définis par la loi[949] (huiles minérales, gaz de pétrole et produits résultant de leur transformation, carburant). En plus, l'al. 2 let. a et b de cet art. 131 Cst.féd. habilite l'autorité fédérale à percevoir une surtaxe sur l'impôt à la consommation prélevé sur les carburants, à l'exception des carburants d'aviation, ainsi qu'une redevance pour l'utilisation d'autres moyens de propulsion que les carburants prévus à l'al. 1, let. e, dans les véhicules automobiles. 455

945 RS 641.51.

946 MALINVERNI et *al., Droit constitutionnel suisse I,* N 12011.

947 Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*, ch. 2, p. 22.

948 RS 641.61.

949 Art. 2 et 3 Limpmin.

4. Les droits de timbre et l'impôt anticipé

a. Les droits de timbre

456 L'art. 132 al.1 Cst.féd. autorise la Confédération à prélever un type d'impôt appelé droits de timbre : « la Confédération peut percevoir des droits de timbre sur les papiers-valeurs, sur les quittances de primes d'assurance et sur d'autres titres concernant des opérations commerciales ; les titres concernant des opérations immobilières et hypothécaires sont exonérés du droit de timbre ». Les droits de timbre sont réglementés par la loi fédérale du 27 juin 1973 (LT)[950], avec ses modifications[951] et l'ordonnance y afférente[952]. C'est un impôt perçu par la Confédération sur l'émission (droit de timbre d'émission), la négociation (droit de timbre de négociation) de certains titres, ainsi que sur le paiement de primes d'assurance[953]. Il s'agit d'un impôt indirect, frappant diverses transactions juridiques (émission d'actions, paiement de primes d'assurance, etc., art. 1 LT). Il s'agit également d'un impôt réel qui ne prend pas en compte la capacité contributive de ceux qui y sont soumis[954]. En tout état de cause, les droits de timbre sont rattachés à des opérations en rapport avec des transactions en capital. Le caractère formel des droits de timbre a pour conséquence que c'est la forme donnée à l'opération qui est déterminante et non le but économique recherché par les intéressés[955].

b. L'impôt anticipé

457 Concernant l'impôt anticipé, l'art.132 al. 2 Cst. féd. donne compétence à la Confédération à percevoir un tel impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, sur les gains de loterie et sur les prestations d'assurance. Cette disposition est concrétisée par la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA)[956] et l'ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA)[957]. En effet, l'impôt anticipé est un impôt d'un genre particulier[958]. C'est un impôt spécial sur le revenu, qui frappe à la source les

950 RS 641.10.
951 Modification du 29 septembre 2017 ; Modification du 15 février 2017.
952 Ordonnance sur les droits de timbre du 3 décembre 1973 (OT), RS 641.101.
953 OBRIST, *Introduction,* N 367.
954 PC Cst-AUBERT, art. 132, N 3.
955 STOCKAR, *Aperçu des droits de timbre,* p. 23.
956 RS 642.21.
957 RS 642.211.
958 PC Cst-AUBERT, art. 132, N 10.

différents types de revenus qui en constituent l'objet[959]. L'impôt anticipé est qualifié d'impôt direct, son objet correspondant à sa base de calcul. Il est aussi un impôt réel étant entendu qu'il est prélevé sans prendre en compte les facultés contributives de celui qui le supporte[960].

Le mécanisme de fonctionnement de l'impôt anticipé consiste, pour le débiteur d'une prestation imposable, à prélever l'impôt et à le payer auprès de l'administration fiscale. Plus précisément, le débiteur de la prestation imposable déduit le montant de l'impôt anticipé à verser à l'AFC d'un taux 35%. Le créancier de la prestation reçoit le montant net de la prestation en question d'un taux de 65%. L'AFC restituera plus tard les 35% au créancier si ce dernier respecte les conditions prévues[961]. Cela signifie que l'impôt anticipé ne constitue pas en principe une charge définitive pour les bénéficiaires de la prestation imposable domiciliés en Suisse qui satisfont à leurs obligations fiscales relatives aux impôts sur le revenu et la fortune[962]. Il est susceptible de remboursement sous certaines conditions par imputation sur les impôts cantonaux et communaux dus, ou en espèces. En d'autres termes, le bénéficiaire d'une prestation imposable peut obtenir le remboursement de l'impôt anticipé s'il remplit les quatre conditions fixées par la loi[963] (être domicilié ou avoir son siège en Suisse à l'échéance de la prestation imposable, avoir droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt, etc.). 458

La restitution de l'impôt anticipé n'est possible que si le contribuable déclare correctement au fisc ses revenus concernés. On dit dans ce cas que « la restitution récompense l'honnêteté du contribuable »[964]. Il s'agit d'un mécanisme propre à un impôt sur les transactions qui est appliqué pour lutter contre la soustraction fiscale au niveau de l'impôt sur le revenu de capitaux mobiliers[965]. Les personnes non-résidents en Suisse ne peuvent non plus prétendre au remboursement, excepté les cas d'application des conventions de double imposition. Dans l'hypothèse où l'impôt anticipé n'est pas remboursé, les montants prélevés en ce titre restent acquis à la Confédération. Au regard de son mode de prélèvement, l'impôt anticipé joue deux fonctions principales. Il poursuit un but de ga- 459

959 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 575, N 3. L'assiette de l'impôt anticipé est définie à l'art.132 al. 2 Cst. féd. Il s'agit des revenus des capitaux mobiliers, des gains de loterie et des prestations d'assurance.

960 OBRIST, *Introduction,* N 351.

961 OBRIST, *Introduction,* N 351.

962 Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*, ch. 2, p. 14.

963 Art. 21 ss. LIA.

964 CR Cst.-NOËL, art. 132, N 19.

965 LURÀ, *L'impôt anticipé,* p. 98.

rantie au niveau interne, permettant ainsi de lutter contre la soustraction d'impôt[966]. L'impôt anticipé constitue de ce fait une mesure de lutte contre la fraude fiscale. Il vise aussi un but fiscal qui procure chaque année des recettes financières non négligeables à la Confédération[967].

5. Les droits de douane

460 En vertu de l'art. 133 Cst.féd., la Confédération peut prélever les droits de douane et d'autres redevances à la frontière sur le trafic des marchandises. C'est une compétence fédérale exclusive. La loi régissant les droits de douanes est la loi fédérale sur les douanes du 18 mars 2005[968], entrée en vigueur le 1er mai 2007. L'essentiel des droits de douane provient de l'importation des marchandises sur le territoire suisse[969]. Une partie de ces droits est cependant prélevée, fût-elle d'importance mineure[970], à l'exportation ou lors du transit des marchandises. Il convient d'indiquer que le territoire douanier suisse ne correspond pas effectivement aux frontières du pays. Il comprend le territoire suisse, les enclaves douanières étrangères, à l'exclusion des enclaves douanières suisses[971]. Les enclaves douanières étrangères (Büsingen am Hochrhein, Campione d'Italia) sont les territoires étrangers incorporés au territoire douanier en vertu de traités internationaux ou du droit coutumier. Les enclaves douanières suisses (vallées de Samnaun et de Sampuoir) sont les zones frontières suisses exclues du territoire douanier par le Conseil fédéral ou, lorsqu'il s'agit de biens-fonds dont la situation géographique est particulière, par l'OFDF[972].

461 L'élément générateur de l'impôt dans le cadre des droits de douane est le franchissement de la frontière douanière avec des marchandises[973]. Les taux sont presque normalement fondés sur le poids. En plus des droits de douane, la disposition constitutionnelle prévoit d'autres redevances à la frontière. Il s'agit, pour une partie de la doctrine, des impôts prélevés par l'Administration fédérale des douanes en raison de leur origine étrangère prépondérante[974] (l'impôt sur le tabac, sur la bière, sur les automobiles) et, pour une autre, des redevances qui

966 ATF 118 Ib 317, c.2, RDAF 1993, 413.
967 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 376, N 7 ; CR Cst.-NOËL, art. 132, N 21.
968 RS 631.0.
969 CR Cst.-OBRIST, art. 133, N 4.
970 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 535, N 3.
971 Art. 3 al. 1 LD.
972 Art. 3 al. 2 et 3 LD. Le Liechtenstein fait partie de la zone économique suisse en vertu d'une union douanière issue du Traité du 29 mars 1923.
973 Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*, ch. 2, p. 24.
974 PC Cst-AUBERT, art. 133, N 5.

auraient un effet similaire aux droits de douane notamment influencer les échanges transfrontaliers[975].

Les droits de douane ont un caractère d'impôt étant entendu que non seulement ils sont perçus sans aucune contre-prestation étatique, mais aussi ils ont pour but principal de renflouer les caisses de la Confédération. Les droits de douane peuvent avoir une composante incitative avec pour fonction la protection du marché intérieur (augmentation du prix des produits importés) et de politique sociale[976] (réduire l'entrée et la consommation de certains biens pour des raisons de santé publique). 462

B. Les impôts relevant de la compétence parallèle de la Confédération et des cantons

1. Propos introductifs

Les compétences parallèles permettent la coexistence entre les compétences fédérales et celles cantonales dans un domaine déterminé. La compétence de la Confédération à prélever un impôt déterminé n'exclut pas pour autant le droit des cantons à percevoir un impôt similaire. Le droit des cantons à ne peut percevoir un impôt doit ressortir d'une interdiction spécifique[977]. Sur cette base, la Confédération perçoit parallèlement aux cantons l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur le bénéfice des personnes morales. Il s'agit des impôts directs tels que posés par l'art. 128 Cst. féd. et explicités dans les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)[978] et sur l'impôt fédéral direct (LIFD)[979]. 463

La lecture combinée des art. 1 LIFD et 2 LHID montre que la Confédération et les cantons perçoivent, de manière parallèle, un impôt sur le revenu. D'après l'art. 1 al. 1 LHID, les cantons sont expressément tenus de prélever les impôts directs. L'art. 2 vient préciser cette disposition en énumérant les impôts qui doivent être obligatoirement prélevés parmi lesquels un impôt sur le revenu et un 464

975 CR Cst.-OBRIST, art. 133, N 5.
976 CR Cst.-OBRIST, art. 133, N 10.
977 Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*, ch. 1, p. 1.
978 RS 642.14.
979 RS 642.11.

impôt sur la fortune des personnes physiques ; un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales[980].

465 Sur le fondement de l'art. 1 LIFD, la Confédération prélève, au titre de l'impôt fédéral direct, un impôt sur le revenu des personnes physiques ; un impôt sur le bénéfice des personnes morales et un impôt à la source sur le revenu de certaines personnes physiques et morales. On observe que ces dispositions instaurent des contributions similaires pour lesquelles la Confédération et les cantons sont tous compétents. Il importe de présenter quelques généralités relatives à l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le bénéfice.

2. L'impôt sur le revenu des personnes physiques

466 La notion de revenu fait l'objet de débats doctrinaux où différentes théories sont avancées. On peut en énumérer : la théorie de sources selon laquelle « un revenu ne peut provenir que d'une source à caractère durable »[981], et la théorie de l'accroissement net du patrimoine qui définit un revenu « comme la différence entre le patrimoine d'un contribuable au début et à la fin d'une certaine période fiscale »[982]. Une troisième théorie a été avancée. Il s'agit de la théorie de participation à la vie économique dans le but de réaliser un gain[983].

467 Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt sur le revenu à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (art. 3 al.1 LIFD). On parle dans ce cas d'un assujettissement illimité. Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral. Une personne est réputée séjourner en Suisse lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant 30 jours au moins et y exerce une activité lucrative ou alors pendant 90 jours au moins sans y exercer d'activité lucrative[984].

468

980 Selon l'art. 2 LHID, « les cantons prélèvent les impôts suivants : a. un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques ; b. un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales ; c. un impôt à la source auprès de certaines personnes physiques et morales ; d. un impôt sur les gains immobiliers ».

981 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 109, N 3.

982 OBRIST, *Introduction,* N 92 ; ATF 139 II 363, consid. 2, p. 365 ss. La théorie de l'accroissement est jugée comme la plus conforme à l'exigence constitutionnelle d'imposition selon la capacité contributive, cf. CR LIFD-NOËL, art. 16, N 8.

983 CR LIFD-NOËL, art. 16, N 7.

984 Art. 3 al.2 et 3 LIFD

En outre, les personnes physiques ayant leur domicile à l'étranger et qui ne sont pas en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique. Il s'agit d'un assujettissement fondé sur des liens économiques entre la personne physique et certains objets fiscaux se trouvant en Suisse (propriété foncière, établissements stables)[985].

Le fait générateur de l'impôt sur le revenu est sa réalisation[986]. Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. La réalisation constitue une condition essentielle de l'imposition du revenu[987]. Pour le TF, un revenu est considéré comme réalisé quand le contribuable reçoit une prestation en espèces ou lorsqu'il acquiert une créance ferme permettant d'exiger cette prestation, créance dont il peut effectivement disposer[988]. Pour qu'on parle de réalisation, il faut un acte juridique conclu qui peut consister en l'acquisition d'une prétention ou en l'acquisition de la propriété[989]. 469

L'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble du revenu. En droit suisse, le principe est celui de l'imposition de l'ensemble du revenu, c'est-à-dire que tous les revenus du contribuable, indépendamment de leur nature, sont en principe additionnés et imposés en commun[990]. Il existe différents types de revenus imposables à savoir notamment : le revenu provenant d'une activité lucrative dépendante (art. 17 LIFD) ; le produit provenant de l'activité lucrative indépendante (art. 18 LIFD) ; les rendements de la fortune mobilière (art. 20 LIFD) ; le rendement de la fortune immobilière (art. 21 LIFD) ; les revenus provenant de prévoyance (art. 22 LIFD) ; autres revenus (art. 23 LIFD). Le taux légal maximal de l'impôt sur le revenu est ancré dans la Constitution. Il est de 11,5 % (art. 128 al. 1). La Constitution précise également que lorsque la Confédération fixe les tarifs, elle prend en considération la charge constituée par les trois impôts sur le revenu aux niveaux fédéral, cantonal et communal (art. 128 al. 2). 470

3. L'impôt sur le bénéfice des personnes morales

On distingue deux types d'assujettissement en matière d'impôt sur le bénéfice des personnes morales : l'assujettissement illimité en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en 471

985 Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*, ch. 2, p. 6.

986 Pour plus de détails sur la notion de réalisation, cf. OBRIST, *Le concept de réalisation systématique*, p. 29 ss.

987 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 113, N 14.

988 Arrêt TF 2C_168/2012 du 1er mars 2013, consid. 2.2.

989 Arrêt TF du 07 mai 2004 = RDAF 2004 II p. 288 ss, 293 s.

990 OBRIST, *Introduction*, N 94.

Suisse[991] ; l'assujettissement limité des personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse en raison de leur rattachement économique[992].

472 Sont considérées comme personnes morales au sens de l'art. 49 al.1 LIFD, les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée) et les sociétés coopératives ; les associations, fondations et autres personnes morales. Les personnes morales étrangères ainsi que les sociétés commerciales et les communautés étrangères de personnes imposables selon l'art. 11, sont assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leur structure effective (art. 49 al. 3 LIFD). Les placements collectifs de capitaux possédant des immeubles en propriété directe sont, à titre exceptionnel, assimilés à des personnes morales (art. 49 al. 2 LIFD)[993].

473 L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 et 58 al. 1 LIFD ; art. 24 al.1 LIHD), c'est-à-dire tous les profits et les recettes réduits des frais et charges déductibles[994]. La détermination du bénéfice imposable se base sur le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (58 al. 1 let. a LIFD). Dans la mesure où la Confédération, les cantons et les communes exercent une compétence parallèle pour prélever l'impôt sur le bénéfice, le taux applicable prend en compte les différents niveaux d'imposition. À cet effet, au niveau fédéral le taux de l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 8.5% du bénéfice net[995]. En ce qui concerne les associations, fondations et autres personnes morales, il est de 4.25% du bénéfice net, mais n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas CHF 5'000[996]. Ce taux est de 4.25 % du bénéfice net pour les placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe.

474 Au niveau des cantons, le taux de l'impôt sur le bénéfice n'est pas uniforme. En effet, aux termes de l'art. 129 al. 2 Cst. féd., les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt ne font pas l'objet de l'harmonisation fiscale par la Confédération[997]. Une telle situation offre la liberté aux cantons d'établir eux-mêmes les taux cantonaux d'impôt sur le bénéfice dans leurs lois fiscales respectives.

---

991 Art. 50 LIFD.

992 Art. 51 LIFD.

993 Art. 49 al. 3 LIFD ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 243, N 8.

994 OBRIST, *Introduction,* N 242.

995 Art. 68 LIFD

996 Art. 71 al. 1 et 2 LIFD.

997 Cependant, cette même disposition constitutionnelle énumère les éléments de l'imposition auxquels s'étendent l'harmonisation. Il s'agit de l'assujettissement, de l'objet et de la période de calcul de l'impôt, de la procédure et du droit pénal en matière fiscale.

La plupart des cantons ont opté pour un taux proportionnel (taux fixe). En revanche, certains cantons appliquent le taux progressif (taux croissant)[998]. Ces taux sont accompagnés d'un multiple, fixé périodiquement. Dans certains cantons, ce multiple est exprimé en pour cent du barème de base. Dans d'autres, les taux légaux simples doivent être multipliés par un coefficient exprimé en chiffres absolus[999]. Par exemple, on retrouve dans certains cantons les taux ordinaires d'imposition suivants (charge effective au chef-lieu)[1000]: Neuchâtel 14.89% ; Vaud 14.00% ; Fribourg 14.12% ; Berne 21.04[8]% ; Jura 16.00[10]% ; Valais 17.07%. Concernant, les communes, elles prélèvent des centimes communaux additionnels qui représentent des pourcentages de l'impôt de base cantonal et qui sont revus périodiquement par le législateur communal[1001].

Cependant, à la lecture des art. 128, 130, 131, 132, excepté l'art. 133 Cst. féd., on remarque que le constituant emploie la formulation selon laquelle la Confédération *peut* percevoir les impôts qui lui sont expressément dévolus. Il s'agit d'un « pouvoir », c'est-à-dire une faculté dont elle dispose, et non d'un « devoir » de prélever les contributions concernées. C'est une compétence fiscale facultative, même si la Confédération en a systématiquement fait usage[1002]. On ne saurait en effet imaginer que la Confédération puisse renoncer à des recettes de telle importance qui sont indispensables pour ses finances. En revanche, les cantons sont expressément tenus de prélever les impôts directs en vertu de l'art. 1 al. 1 LHID. Ils ne sauront dont déroger à cette obligation en renonçant facultativement de percevoir les impôts en question. Outre les compétences exclusives et parallèles qui lui sont reconnues pour certaines impositions, la Confédération dispose d'une compétence d'harmonisation en matière fiscale. 475

C. La compétence d'harmonisation de la Confédération

Le système fédéraliste implique une pluralité de souverainetés des différentes collectivités publiques. En matière fiscale, une harmonisation des différentes législations fiscales portant sur les mêmes objets est nécessaire. L'harmonisation fiscale vise donc à « atténuer les disparités entre ces législations »[1003]. Tel que nous l'avons indiqué ci-dessus, les cantons, au même titre que la Confédération, perçoivent un impôt direct. C'est donc pour harmoniser les lois fiscales cantonales et limiter quelque peu leurs libertés que depuis 1993, la loi fédérale 476

998 Informations fiscales CSI, *Imposition des personnes morales*, ch. 6, p. 54.
999 Informations fiscales CSI, *Imposition des personnes morales*, ch. 7, p. 55.
1000 HINNY/ECKERT, *Droit fiscal 2024*, p. 2889.
1001 OBRIST, *Introduction*, N 272.
1002 CR Cst.-OBERSON/ALARA, art. 128, N 23.
1003 PC Cst-AUBERT, art. 129, N 2.

sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) a été adoptée[1004].

477 C'est une loi-cadre qui n'est pas, en principe, applicable directement aux contribuables. Elle s'adresse plutôt aux législateurs cantonaux[1005]. Elle fixe de manière uniforme les principes selon lesquels les normes fiscales cantonales doivent être établies concernant l'assujettissement, l'objet et la période de calcul de l'impôt, la procédure et le droit pénal en matière fiscale (art. 129 al. 2 Cst. féd.)[1006]. À cet effet, cette compétence fédérale d'harmonisation ne concerne que les impôts directs et est limitée à une harmonisation formelle, c'est-à-dire aux principes régissant l'imposition[1007]. Toutefois, l'harmonisation peut aussi être matérielle lorsqu'elle consiste à instituer une charge fiscale uniforme[1008]. En d'autres termes, l'harmonisation matérielle oriente la façon dont les cantons doivent instituer leurs impôts. Le mécanisme d'harmonisation formelle viserait à préserver l'autonomie financière des cantons. Quoique l'inégalité des charges fiscales continue d'exister, l'harmonisation de ces différentes notions aurait le mérite de faciliter la mise en œuvre des législations ainsi que leur comparaison[1009]. Cette harmonisation a eu également « pour conséquence de limiter les causes de double imposition intercantonale, bien que des différences d'interprétation demeurent »[1010]. Il convient de préciser que l'harmonisation fiscale se décline en deux variantes : une harmonisation horizontale des règles relatives aux impôts directs des différents cantons et une harmonisation verticale entre les impôts cantonaux, communaux et les impôts fédéraux.

D. Les impôts exclusifs des cantons

1. L'impôt sur la fortune des personnes physiques

478 La Confédération ne dispose pas de compétence constitutionnelle pour prélever l'impôt sur la fortune. Ce dernier ressort dès lors de la souveraineté exclusive des cantons sur la base de l'art. 3 Cst. féd. Tous les cantons sont tenus, en vertu de l'art. 2 al.1 let. a LHID, de prélever l'impôt sur la fortune des personnes

1004 https://www.steuern-easy.ch/fr/a-savoir/le-systeme-fiscal-suisse (consulté le 16/04/2024).

1005 YERSIN, *Harmonisation fiscale*, p. 170.

1006 « La fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt demeure du ressort des cantons », voir Message sur l'harmonisation.

1007 CR Cst.-DANON/MALEK, art. 129, N 13.

1008 Message relatif au Régime financier II.

1009 PC Cst-AUBERT, art. 129, N 3.

1010 CR Cst.-DANON/MALEK, art. 129, N 6.

physiques. C'est un impôt qui procure d'importantes ressources fiscales aux cantons.

En effet, cet impôt a pour objet l'ensemble de la fortune nette d'une personne physique[1011], c'est-à-dire la totalité de sa fortune diminuée de la totalité des dettes[1012]. Cette fortune nette comprend toutes les choses et droits appartenant au contribuable ou dont il est usufruitier. La fortune est en principe estimée à la valeur vénale[1013]. La valeur vénale « correspond au prix qui serait obtenu en cas de vente du bien dans des conditions normales »[1014]. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (Art. 14 al. 1 LHID). 479

L'impôt sur la fortune frappe les éléments de la fortune mobilière (avoirs bancaires, voitures, titres, etc.), de la fortune immobilière (immeubles par exemple). Elle frappe également la fortune matérielle et immatérielle[1015]. En revanche, Le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant ne sont pas imposés (art. 13 al. 4 LHID). L'impôt sur la fortune est prélevé simultanément à l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire dans une seule déclaration d'impôt. Il est fixé et prélevé lors de chaque période fiscale (art. 15 al. 2 LHID). Dans la plupart des cantons, le barème de l'impôt sur la fortune est progressif, excepté les cantons de Lucerne, d'Uri, de Schwyz, d'Obwald, de Nidwald, d'Appenzell Rhodes-Intérieures, de Saint-Gall et de Thurgovie qui appliquent des taux fixes[1016]. Il faut relever que la plupart des États ne prélèvent pas d'impôt sur la fortune des personnes physiques (pays membres de l'UE, Cameroun, etc.). C'est un impôt qui est parfois contesté dans la mesure où il est perçu sur un montant qui a déjà été frappé au moment de son acquisition par l'impôt sur le revenu ou par l'impôt sur les successions et les donations. Il s'agit donc d'une particularité suisse[1017]. 480

2. L'impôt sur le capital des personnes morales

La Confédération ne dispose pas de compétence constitutionnelle pour prélever l'impôt sur le capital. Il s'agit dès lors d'un impôt exclusif des cantons (et/ou des communes selon les cas) qui en sont même obligés de le percevoir tel que prescrit par l'art. 2 al. 1 let. b LHID. À l'exception du canton d'Uri, 481

[1011] Art. 14 al. 1 LHID.
[1012] OBRIST, *Introduction,* N 224.
[1013] Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*, ch. 3.1.4, p. 32 ; Art. 14 al. 1 LHID.
[1014] OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 234, N 17.
[1015] OBRIST, *Introduction,* N 220.
[1016] Informations fiscales CSI, *Impôt sur la fortune,* ch. 7.1, p. 28.
[1017] OBRIST, *Introduction,* N 221 ; Informations fiscales CSI, *Impôt sur la fortune*, ch. 1, p. 1.

tous les cantons suisses prélèvent l'impôt sur le capital des personnes morales[1018].

482 L'impôt sur le capital a, en général, pour objet le capital propre (art. 29 al. 1 LHID). Ce capital propre imposable comprend, concernant les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés (art. 29 al. 2 LHID). S'agissant des associations, fondations et autres personnes morales, le capital propre imposable comprend la fortune nette, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques. Le capital propre dissimulé[1019] est également soumis à l'impôt sur le capital de la part des fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre (art. 29*a* LHID).

483 L'impôt sur le capital est un impôt direct, sa base de calcul étant identique à son objet. Il fait ainsi l'objet d'harmonisation dans le cadre de la LHID[1020]. La détermination du capital propre imposable s'effectue sur la base de son état à la fin de la période fiscale dont le dernier jour est appelé « jour déterminant »[1021] (art. 31 al. 4 LHID). La période fiscale dont il est question correspond à l'exercice commercial, et non nécessairement à l'année civile (art. 31 al. 2 LHID). L'impôt sur le capital faisant partie des impôts harmonisés par la LHID, les cantons restent par conséquent libres pour fixer les barèmes, les taux ainsi que les montants exonérés d'impôts dans ce cadre. En général, les cantons prélèvent l'impôt sur le capital à un taux proportionnel. Cependant, les taux varient d'un canton à un autre. Certains cantons prévoient un taux progressif par palier (Grisons et Valais par exemple)[1022].

1018 Informations fiscales CSI, *Imposition des personnes morales*, ch. 4.3.2, p. 17. Dans le canton d'Uri, les personnes morales ne sont pas soumises à un impôt cantonal sur le capital. Cet impôt est perçu uniquement au niveau communal.

1019 On parle de capital propre dissimulé lorsqu'on est en présence d'une sous-capitalisation manifeste, destinée à permettre de distribuer aux actionnaires les bénéfices de la société sous forme d'intérêts passifs plutôt que sous forme de dividendes, lire Informations fiscales CSI, *Imposition des personnes morales*, ch. 4.3.2, p. 17. De même, la question de capital propre dissimulé est susceptible de se poser « lorsqu'un prêt est accordé par l'actionnaire ou un proche, d'une manière qui ne correspond pas à ce qu'un tiers indépendant aurait octroyé », voir OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 318, N 11 ; ATF 142 II 355 du 03 juin 2016, consid. 7.2, p. 361.

1020 OBRIST, *Introduction*, N 290.

1021 Informations fiscales CSI, *Imposition des personnes morales*, ch. 6.2, p. 59.

1022 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 318, N 11 ; Informations fiscales CSI, *Imposition des personnes morales*, ch. 4.5.2, p. 20 ; OBRIST, *Introduction*, N 302.

3. L'impôt sur les successions et les donations

La Constitution fédérale n'attribue pas de compétence à la Confédération en matière d'impôt sur les successions et les donations. C'est un impôt qui relève exclusivement de la compétence des cantons en interprétation de l'art. 3 Cst. féd. De nos jours, quasiment tous les cantons perçoivent un impôt sur les successions et les donations, hormis les cas notables de Schwyz, et depuis 2016, d'Obwald[1023]. Dans le canton de Lucerne, il n'existe pas d'imposition sur les donations. Cependant, celles intervenues au cours des cinq dernières années précédant la mort du donateur sont soumises à l'impôt sur les successions[1024]. L'impôt est prélevé uniquement par les cantons. Même si certains cantons ont transféré la compétence de prélever l'impôt sur les successions et les donations aux communes, la plupart de ces dernières ne prélèvent pas cependant un tel impôt. Elles se contentent de participer au produit de l'impôt cantonal[1025]. 484

L'impôt sur les successions et les donations est un impôt indirect qui vise le transfert de propriété pour cause de mort ou à titre gratuit[1026]. Il est assis sur la valeur vénale du transfert. Il s'agit d'un impôt non harmonisé, c'est-à-dire exclu du champ d'application de la LHID. Sur cette base, les cantons ont la liberté de prélever ou de renoncer à cet impôt. En outre, les législateurs cantonaux adoptent des solutions diverses concernant les éléments de l'imposition (taux, barèmes, montants exonérés d'impôt) ainsi que la structure même des impôts. 485

Ainsi, on relève deux formes de l'impôt sur les successions. D'une part, l'impôt sur les parts héréditaires qui est prélevé sur la part revenant à chaque héritier ou légataire et peut, par conséquent, être calculé en fonction du montant de celle-ci. D'autre part, l'impôt sur la masse successorale perçu sur l'ensemble de la succession d'une personne défunte, avant le partage. Dans le premier système, le taux de l'impôt est fixé en tenant compte du lien de parenté, tandis que dans le second cas de figure, le taux est fixé indépendamment du rapport parental entre le défunt et le bénéficiaire de la libéralité[1027]. Le canton de Soleure impose, en plus de l'impôt sur les parts héréditaires, la masse successorale[1028]. 486

487

[1023] OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 547, N 1.

[1024] Pour un aperçu des solutions retenues par les cantons, cf. Informations fiscales CSI, *Successions et donations*, ch. 2, p. 3.

[1025] Pour un aperçu des systèmes retenus par les cantons relativement à la compétence de perception en matière d'impôts sur les successions et les donations, cf. Informations fiscales CSI, *Successions et donations*, ch. 2, p. 3 ss.

[1026] OBRIST, *Introduction*, N 421.

[1027] OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 549, N 7 ; OBRIST, *Introduction*, N 421.

[1028] Pour un aperçu détaillé sur les régimes applicables dans les différents cantons, lire Informations fiscales CSI, *Successions et donations*, ch. 1, p. 1 ss.

En principe, les assujettis à l'impôt sur les successions et les donations sont les bénéficiaires de la dévolution. Il s'agit, dans le cadre des successions, de l'héritier ou le légataire et, s'agissant des donations, du donataire qui sont redevables de l'impôt. À cet effet, l'impôt sur les successions a pour objet les transferts de patrimoine aux héritiers légaux et institués ou aux légataires. L'objet de l'impôt sur les donations est, en général, toute disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation correspondante[1029]. Une telle définition de la notion de donation, adoptée par la plupart des cantons, procède du Code des obligations (art. 239). L'impôt sur les successions se prélève dans le canton où se situait le dernier domicile du défunt et les donations sont taxées dans le canton de domicile du donateur.

488 En tant qu'impôt non harmonisé, les taux applicables à l'impôt sur les successions et les donations sont aménagés différemment d'un canton à l'autre. Bien que le taux applicable soit uniquement cantonal (les cantons de Genève et de Neuchâtel par exemple), quelques cantons ont institué une part communale à l'impôt cantonal (le cas des cantons de Vaud, de Fribourg et des Grisons)[1030].

489 De manière générale, les taux sont progressifs et fixés en prenant en considération le degré de parenté ainsi que le montant de la succession[1031]. La prise en compte du lien de parenté fait que « plus le degré de parenté entre le défunt et l'héritier ou le légataire ou entre le donateur et le donataire est grand, plus le taux de l'impôt est élevé »[1032]. Cela aboutit à une situation où on peut passer d'un taux de 0% pour les successions et donations entre les époux, dans tous les cantons, à un taux très élevé à mesure que le lien de parenté se trouve éloigné. Les taux deviennent encore plus élevés lorsqu'il est question des successions et donations entre des personnes n'ayant pas de lien de parenté[1033]. Dans ce dernier cas, il peut atteindre 54,6% à Genève, 45% à Neuchâtel lorsqu'on y inclut les centimes additionnels[1034]. La grande majorité des cantons ne prélèvent pas d'impôt sur les successions et les donations en faveur des descendants directs. Seuls quelques cantons en font l'exception à l'instar de Neuchâtel (3%, art. 23 al. 1 let. a LSucc) et de Vaud.

4. L'impôt sur les gains immobiliers

490

1029 Informations fiscales CSI, *Successions et donations*, ch. 5.2, p. 14.
1030 Informations fiscales CSI, *Successions et donations*, ch. 9.2, p. 43.
1031 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 554, N 26.
1032 OBRIST, *Introduction,* N 429.
1033 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 554, N 26.
1034 Art. 21 LDS-GE ; art. 23 al. 3 LSucc-NE.

L'impôt sur les gains immobiliers est un impôt cantonal spécial sur le revenu. Il est qualifié d'impôt spécial sur le revenu parce qu'il frappe un accroissement de patrimoine [1035]. En effet, c'est son caractère unique, c'est-à-dire le fait de n'être réalisé qu'une fois, qui lui confère la qualification d'impôt spécial[1036]. L'impôt sur les gains immobiliers est un impôt direct, son objet et sa base de calcul, à savoir l'augmentation de valeur d'un immeuble, étant les mêmes[1037]. Il est ainsi couvert par le champ d'application de la LHID qui harmonise les principes applicables à cet impôt. Les autres éléments de l'imposition (les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt) sont laissés à la libre législation des cantons sur le fondement de l'art. 129 al. 2 Cst. féd. *in fine*. Cela signifie que tous les cantons sont tenus de prélever l'impôt sur les gains immobiliers. Il est prélevé uniquement par l'autorité cantonale dans la plupart des cantons[1038]. L'art. 2 al. 1 lit. d LHID prescrit aux cantons de prélever un tel impôt. Dans ce cas, cette disposition lie les cantons et leur enlève toute liberté de renoncer audit impôt[1039]. L'impôt sur les gains immobiliers est prélevé sur la base des lois cantonales régissant l'imposition du revenu et du bénéfice[1040].

491 L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble. La LHID liste les cas de réalisation assimilés à une aliénation (art. 12 al. 1) ainsi que les situations susceptibles d'imposition différée (art. 12 al. 1). L'impôt sur les gains immobiliers frappe la plus-value immobilière, c'est-à-dire la différence entre le produit de l'aliénation (prix de vente) et les dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autres valeurs s'y substituant, augmenté des impenses)[1041]. C'est donc la réalisation effective d'une plus-value qui est le fait générateur de l'impôt sur les gains immobiliers[1042].

492 En l'absence dans la LHID de précisions par rapport aux conditions d'assujettissement à l'impôt sur les gains immobiliers, ce sont les règles générales en

[1035] RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 363 ; Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 1.3, p. 2.

[1036] Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 1.3, p. 2.

[1037] OBRIST, *Introduction*, N 385.

[1038] « Il est cependant parfois perçu aussi bien par les communes que par le canton (BE, OW, FR, BS, SH, GR et JU), alors que dans les cantons de ZH et de ZG seules les communes prélèvent cet impôt. Les communes participent aussi, en règle générale, à son produit dans les cas où seuls les cantons le prélèvent », lire Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 3.1, p. 7.

[1039] RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 372.

[1040] LCdir-NE ; LI/BE ; LF-VS ; etc.

[1041] Art. 12 al. 1 LHID ; OBRIST, *Introduction*, N 385.

[1042] RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 363.

matière d'assujettissement des personnes physiques et morales qui s'y appliquent, notamment le rattachement personnel ou économique[1043]. Dans la mesure où la LHID (art. 12 al. 2) soumet toute aliénation d'immeubles à l'impôt sur les gains immobiliers, l'aliénateur devient en principe le sujet fiscal. Il faut préciser que dans le canton de Neuchâtel, les personnes qui participent (en vertu de la loi ou d'un contrat) au gain réalisé lors d'une aliénation imposable sont traitées de la même façon que l'aliénateur[1044]. Le lieu d'imposition de l'impôt sur les gains immobiliers est celui de situation de l'immeuble.

493 Deux systèmes d'imposition des gains immobiliers existent : le système dualiste et le système moniste. Toutefois, les cantons ont la liberté de choisir l'un ou l'autre système. Dans le système dualiste, la plus-value immobilière réalisée par un contribuable dans le cadre de sa fortune privée est soumise à l'impôt spécial sur les gains immobiliers, indépendamment de l'impôt sur le revenu[1045]. En d'autres termes, les bénéfices faisant partie de la fortune commerciale ou les bénéfices immobiliers issus du patrimoine professionnel sont soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice respectivement sur le revenu[1046]. Les gains réalisés à l'occasion de l'aliénation d'un immeuble sont donc soumis à un impôt séparé selon qu'ils font partie de la fortune privée ou de la fortune commerciale, d'où la dénomination « dualiste »[1047]. Pour RIVIER, le prélèvement des deux impôts, sur les gains immobiliers et sur le revenu, est purement alternatif, leur assiette étant organisée de sorte à éviter leur chevauchement même partiel. À cet effet, l'impôt sur les gains immobiliers n'est que secondaire et prélevé uniquement si l'état de fait ne tombe pas sous le coup de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice[1048]. La plupart des cantons suisses appliquent le système dualiste. Seuls les cantons de ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI et JU connaissent le système moniste[1049].

494 S'agissant du système moniste, il est distinct de la conception dualiste. L'art. 12 al. 4 LHID permet aux cantons d'adopter le système moniste en indiquant qu'ils « peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable […] ». Selon ce système, les gains immobiliers sont toujours soumis à un impôt spécial[1050]. Il s'agit dans ce cadre d'un impôt spécial

1043 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 367.
1044 Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 4.1, p. 8.
1045 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 485.
1046 Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 2, p. 3.
1047 OBRIST, *Introduction*, N 389.
1048 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 486.
1049 Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 2.1, p. 3.
1050 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 486.

distinct qui frappe les plus-values immobilières réalisées aussi bien par les personnes physiques que par les personnes morales[1051]. Avec la conception moniste, tout gain immobilier est soumis à titre exclusif à l'impôt sur les gains immobiliers et ne peut être en principe faire l'objet d'un autre impôt, en l'occurrence l'impôt sur le revenu. Le système moniste ne prend pas en compte la nature commerciale ou privée de l'immeuble aliéné.

Pour le calcul de l'impôt, certains cantons imposent les gains immobiliers à un tarif proportionnel tandis que d'autres appliquent un tarif progressif[1052]. Le taux applicable tient compte en règle générale de deux facteurs : le montant du gain et la durée de possession. Le montant du gain est pris en compte dans la mesure où certains cantons appliquent le tarif progressif. Dans ce cas, les taux varient en fonction du niveau atteint par le gain imposable[1053]. En cas d'une longue durée de possession, le montant de l'impôt sur les gains immobiliers est réduit dans la plupart des cantons. La raison est que les gains obtenus après une longue durée de possession sont en grande partie dus à la dépréciation monétaire[1054]. L'art. 12 al. 5 LHID exige en ce sens aux cantons de veiller à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement. L'objectif est de lutter contre les spéculations immobilières en durcissant l'imposition des bénéfices provenant des opérations à caractère spéculatif[1055]. Tous les cantons prélèvent à cet effet des suppléments d'impôt en cas de brève durée de possession[1056]. 495

5. Les droits de mutation

Cet impôt est prélevé par les cantons (et/ou par leurs communes). La terminologie employée dans les droits cantonaux n'est pas uniforme. D'un canton à l'autre, le droit de mutation peut avoir l'appellation de « droit » ou d'« impôt », de « contribution », de « taxe » ou « émolument », de « droits d'enregistrement » ou encore de « lods »[1057]. 496

497

[1051] Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 2, p. 3.

[1052] Tarif proportionnel : cantons d'UR, OW, NW, FR, BS, AR, AG, TG, TI, VD et GE ; tarif progressif : ZH, SZ, GL, BL, SH, AI, GR et NE, Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 8.1 et 8.2, p. 27.

[1053] Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 8.2, p. 27.

[1054] Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 8.4, p. 29.

[1055] OBRIST, *Introduction*, N 404.

[1056] Informations fiscales CSI, *Impôt sur les gains immobiliers*, ch. 8.3, p. 28.

[1057] THOMAS, *Les droits de mutations*, p. 30 ; Informations fiscales CSI, *Droit de mutation*, ch. 1, p. 1.

Dans une conception large, le droit de mutation « est un impôt frappant les transferts juridiques et économiques, à titre onéreux ou gracieux, entre vifs ou pour cause de mort, d'immeubles ou de parts d'immeubles »[1058]. À la différence des autres impôts perçus sur les immeubles, en particulier l'impôt sur les gains immobiliers prélevé sur la plus-value réalisée, les droits de mutation visent le transfert de propriété immobilière en tant que tel[1059]. Autrement dit, les droits de mutation sont un impôt indirect frappant les transactions juridiques immobilières, c'est-à-dire le transfert de droits sur un immeuble d'un sujet de droit à un autre et non l'effet économique qui en résulte[1060].

498 En tant qu'impôt indirect, les droits de mutation ne font pas l'objet d'harmonisation au niveau fédéral, mais relèvent exclusivement des législations cantonales. Les cantons sont alors libres soit d'exonérer les transferts à titre gratuit entre vifs, soit ceux réalisés pour cause de mort, soit même de s'abstenir de prélever ce type d'impôt (comme Schwyz et Zurich)[1061].

499 L'objet du droit de mutation est le transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton ou dans la commune. La définition de la notion d'immeubles est fondée sur celle du droit civil, en l'occurrence au sens de l'art. 655 CC[1062]. L'assujetti aux droits de mutation est, en règle générale, l'acquéreur de l'immeuble. Cependant, il est possible en pratique que l'acquéreur et le vendeur conviennent d'une répartition différente[1063]. Des exonérations existent si, par exemple, la Confédération, les cantons, les communes ou autres collectivités publiques font partie de la transaction (exonérations subjectives) ou lorsque la nature du transfert l'exige, telles que les successions, les donations (exonérations objectives)[1064].

500 L'impôt se calcule en principe sur le prix d'achat de l'immeuble. À l'exception du canton de Valais qui applique un taux progressif, le taux est en règle générale proportionnel dans les autres cantons. Il est généralement de 3,3%

1058 THOMAS, *Les droits de mutations,* p. 29.

1059 ATA/VD=RDAF 1998 II, consid. 4.1, p. 537 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 543, N 25.

1060 Ce qui signifie : « que la vente soit réalisée avec bénéfice ou perte ne joue aucun rôle quant à la perception de l'impôt », voir THOMAS, *Les droits de mutations,* p. 29 ; ATA/VD=RDAF 1998 II, consid. 1, p. 537.

1061 THOMAS, *Les droits de mutations,* p. 29.

1062 Ainsi, en vertu de cette disposition, sont considérés comme immeubles les biens-fonds (art. 655 CC) ; les droits distincts et permanents (art. 655 al. 2, ch. 2 CC) ; les mines (art. 655 al. 2, ch. 3 CC) ; les parts de copropriété (art. 655 al. 2, ch. 4 CC).

1063 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 543, N 28.

1064 Informations fiscales CSI, *Droit de mutation,* ch. 5.2.1, p. 10.

à NE ; de 3,3% dans le canton de VD ; de 2,1% dans le canton du JU ; de 1,8% à BE ; de 3% dans le canton de GE[1065].

Au demeurant, on sait qu'en vertu de l'art. 3 Cst. féd., les cantons peuvent en principe prélever tous les impôts qui ne sont pas expressément attribués à la Confédération. À cet effet, outre les impôts évoqués ci-dessus, les cantons sont libres d'instituer d'autres impôts qui ne relèvent pas du domaine réservé de la Confédération. C'est le cas par exemple de l'impôt sur les véhicules à moteurs, l'impôt sur les divertissements, la taxe professionnelle, la taxe de séjour, la taxe sur le tourisme, l'impôt sur les chiens[1066], etc. 501

E. Les impôts communaux

Les communes peuvent prélever les impôts dans les limites définies par les droits cantonaux[1067]. Selon les cantons, les impôts communaux sont prélevés sur la base de lois cantonales, ou sur la base de règlements communaux. On dit ainsi que les communes bénéficient d'une souveraineté fiscale déléguée ou dérivée. Dans la plupart des cas, les communes perçoivent leurs impôts sous forme de suppléments aux impôts cantonaux (multiple communal des taux légaux ou centimes additionnels). Dans d'autres cas, elles participent uniquement au produit de l'impôt cantonal. Cependant, la ville de Bâle ne perçoit aucun impôt communal, seul le canton a le droit de prélever des impôts et l'impôt communal est déjà inclus dans l'impôt cantonal[1068]. En tout état de cause, les cantons et les communes prélèvent en règle générale les mêmes impôts tels que l'impôt sur le revenu et la fortune ; l'impôt sur le bénéfice et le capital ; l'impôt sur les successions et les donations ; les droits de mutation, etc. 502

Aussi, convient-il de relever qu'en plus des communes, les paroisses des Églises nationales (Eglises réformée, catholique-romaine et, le cas échéant, catholique-chrétienne) prélèvent une contribution ecclésiastique auprès de leurs membres dans la majorité des cantons[1069]. 503

[1065] OBRIST, *Introduction,* N 418.

[1066] OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 20, N 9 ; OBRIST, *Introduction,* N 53.

[1067] Le système fiscal suisse - impots-easy.ch (steuern-easy.ch) (consulté 23/04/2024).

[1068] Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*, ch. 3, p. 30.

[1069] Informations fiscales CSI, *Impôts en vigueur*, ch. 3, p. 30.

II. La répartition des différents types d'impositions en droit camerounais

A. La compétence exclusive de l'État central sur les impôts nationaux

1. Considérations générales

504 La lecture du CGI du Cameroun permet d'identifier divers types d'impôts, de taxes et d'autres prélèvements requis aux contribuables afin de permettre à l'État de disposer de ressources nécessaires pour répondre aux charges qui lui incombe. On peut classer ces impôts en impôts étatiques (ou nationaux) d'une part et, d'autre part, en impôts des collectivités territoriales décentralisées (ou impôts locaux).

505 Les impôts étatiques font l'objet d'un prélèvement par les agents étatiques, c'est-à-dire par l'administration centrale au bénéfice des institutions centrales ou déconcentrées. Cela signifie que la procédure d'assiette et de recouvrement de ces impôts relève de la compétence exclusive des services fiscaux de l'État. Dans le CGI, on observe que les impôts nationaux sont de divers ordres[1070]. En effet, ils sont classifiés en impôts directs et indirects, ainsi qu'en impôts spécifiques. On range dans la première catégorie, l'impôt sur les sociétés (IS)[1071] et l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)[1072]. Pour la deuxième catégorie, il s'agit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)[1073], des droits d'enregistrement, de timbre et de curatelle[1074]. Dans le dernier cas de figure, on retrouve les fiscalités spécifiques en l'occurrence la taxe sur les produits pétroliers (TSPP)[1075], la fiscalité minière[1076] et la fiscalité forestière[1077]. Il n'est pas question dans cette partie d'analyser en détail toutes ces différentes catégories d'impositions, mais de présenter les généralités. Certains impôts et taxes prévus par le CGI ne seront pas aussi abordés[1078].

1070 FERMOSE, *Le droit fiscal camerounais*, p. 157.

1071 Art. 2 à 23 CGI (version 2024).

1072 Art. 24 à 124 ter CGI.

1073 Sur la TVA, cf. art. 125 à 153 CGI.

1074 Voir les art. 264 à 608 bis (nouveau) CGI.

1075 Art. 229 à 238 CGI.

1076 Art. 239 (nouveau) à 240 (nouveau) CGI.

1077 Art. 241 à 245 CGI.

1078 Ces autres impôts et taxes sont : la taxe sur les jeux de hasard et de divertissement, la taxe de séjour, la taxe spéciale sur les revenus, la taxe sur les transferts d'argent (art. 206 à 228 sexies

Il importe de préciser ici que parmi les classifications des typologies de l'impôt, la doctrine distingue, entre autres, l'impôt direct de l'impôt indirect. La distinction impôt direct-impôt indirect repose, selon la doctrine camerounaise, soit sur le critère de l'incidence, soit sur le critère du fait générateur et du rôle d'imposition. Le critère de l'incidence permet de déterminer l'assujetti réel de l'impôt. Par ce critère, on cherche celui qui supporte réellement l'impôt. On dira alors qu'un impôt est direct lorsqu'il est supporté directement par le contribuable lui-même[1079]. Le critère de l'incidence consiste à établir le lien entre l'obligation de paiement et l'assujettissement réel à la charge fiscale, c'est-à-dire que celui qui paie l'impôt à l'État est celui qui en supporte la charge[1080]. C'est l'exemple de l'impôt sur le revenu. Par contre, un impôt est dit indirect lorsque la charge fiscale est répercutée sur un tiers. La TVA est par excellence un impôt indirect. 506

Le critère du fait générateur et du rôle d'imposition porte sur la mise en œuvre de l'impôt par l'administration. C'est le critère de distinction le plus opérant. Par ce critère, l'impôt direct est un impôt qui porte de façon périodique sur des situations ayant une certaine permanence et pour lesquelles l'administration fiscale est en mesure d'établir un rôle nominatif, c'est-à-dire un document administratif contenant la liste des assujettis à un impôt (IRPP p. ex.) et les informations sur leurs situations personnelles. Ce qui signifie que l'impôt direct est prélevé par voie de rôle d'imposition. Son fait générateur, bien que périodique, se caractérise par une certaine constance[1081]. 507

S'agissant de l'impôt indirect, il est perçu sur des faits ayant un caractère occasionnel et imprévisible (achats, passage d'une frontière, etc.), ne permettant pas ainsi l'établissement de rôle. Le prélèvement des impôts indirects s'effectue par l'intermédiaire du redevable légal qui collecte et reverse le produit de l'impôt à l'administration fiscale. Le redevable légal n'est pas celui qui supporte personnellement l'impôt, mais plutôt le redevable réel[1082]. Les impôts indirects sont considérés comme les plus productifs. Le fait qu'ils soient adossés sur la consommation atténue leur effet sur les contribuables qui en ressentent ainsi moins le poids. Ils sont ainsi indolores et permettent de « plumer l'oie sans la faire crier »[1083]. 508

CGI). Les droits de douanes, qui connaissent une harmonisation au niveau communautaire, ne seront pas également analysés dans cette étude.

1079 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* p.304.

1080 NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 65.

1081 BILOUNGA, *Les finances publiques camerounaises,* N 615.

1082 NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 70.

1083 Expression attribuée à Jean-Baptiste COLBERT, ministre des finances de Louis XIV, cf. NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 70.

2. Les impôts directs

a. L'impôt sur les sociétés

509 L'impôt sur les sociétés (IS) est régi par les dispositions des art. 2 à 23 CGI. C'est un impôt établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales. Le bénéfice imposable est déterminé en tenant compte uniquement des bénéfices obtenus dans les entreprises exploitées ou sur les opérations réalisées au Cameroun, sous réserve cependant des dispositions des conventions internationales[1084]. Il s'agit du bénéfice net obtenu d'après les résultats d'ensemble des opérations de toutes natures effectuées par les entreprises au cours de la période servant de base à l'impôt (art. 6 al.1). Le bénéfice net imposable est établi après déduction de toutes charges relatives à l'activité imposable au Cameroun (frais généraux, charges financières, pertes, amortissements, etc.).

510 Sont passibles de l'IS selon le Code général des impôts art. 3 al. 1 à 5[1085], les différentes formes de sociétés suivantes : les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée (SARL), les sociétés de fait, les sociétés coopératives et les établissements ou organismes publics ; les sociétés civiles ; les sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés (sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple, sociétés en participation) ; les établissements publics et collectivités territoriales décentralisées ; les établissements de microfinances quelles que soient leur forme juridique et leur nature.

511 La période d'imposition au cours de laquelle les bénéfices obtenus sont soumis à l'IS est de 12 mois correspondant à l'exercice budgétaire (art. 15 CGI). L'IS est prélevé à un taux de 30%. Cependant, pour les entreprises bénéficiant d'un régime fiscal dérogatoire ou d'un régime fiscal incitatif particulier, le taux applicable demeure celui en vigueur au 1er janvier 2014 (art. 17 al. 2 CGI). Ce taux est de 35%[1086]. Pour les contribuables qui réalisent un chiffre d'affaires égal ou inférieur à FCFA trois (3) milliards, le taux est fixé à 25%.

1084 Art. 5 CGI.

1085 L'art. 4 du même Code prévoit une liste des sociétés exonérées de l'IS. C'est le cas à titre d'exemple : des sociétés coopératives de production, transformation, conservation et vente des produits agricoles, de l'élevage, et leurs unions ; des caisses de crédit agricole mutuel ; des sociétés et unions de sociétés de secours mutuel ; les sociétés d'investissement à capital variable, les fonds communs de placement et les fonds communs de créances pour les bénéfices réalisés dans le cadre de leur objet légal ; etc.

1086 Article 17 CGI, version 2014.

b. L'impôt sur le revenu des personnes physiques

512 L'impôt sur les revenus des personnes physiques (IRPP) est régi par les dispositions des art. 24 à 124 ter CGI, incluant les dispositions générales et communes a l'IS et l'IRPP, ainsi que les mesures incitatives. Il s'agit d'un impôt assis sur le revenu global net réalisé par une personne physique. Ce revenu global net correspond à la somme des revenus catégoriels qu'une personne physique aura acquis de manière certaine[1087]. En fonction d'activités exercées, un contribuable est susceptible d'avoir une ou plusieurs catégories de revenus. En d'autres termes, les revenus constitutifs de l'assiette de l'IRPP peuvent provenir de sources différentes et classifiées en catégories telles que : les traitements, salaires, pensions, et rentes viagères ; les revenus de capitaux mobiliers ; les revenus fonciers ; les bénéfices des activités artisanales, industrielles et commerciales ; les bénéfices des exploitations agricoles ; les bénéfices des professions non commerciales et assimilées[1088].

513 Aux termes des dispositions pertinentes de l'art. 25 CGI, l'IRPP est dû par toute personne physique ayant au Cameroun son domicile fiscal en raison de l'ensemble de ses revenus mondiaux. Sont considérées comme ayant au Cameroun un domicile fiscal : les personnes qui ont au Cameroun leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; les personnes qui exercent au Cameroun une activité professionnelle salariée ou non, à l'exception d'une activité exercée à titre accessoire ; les personnes ayant au Cameroun le centre de leurs intérêts économiques ; les fonctionnaires ou agents de l'État exerçant leurs fonctions dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis à l'impôt dans ce pays ; les personnes dont le domicile fiscal est situé hors du Cameroun pour leurs gains de source camerounaise ; les personnes de nationalité camerounaise ou étrangère ayant ou non leur domicile fiscal au Cameroun qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée au Cameroun dans le cadre d'une convention fiscale ; etc.

514 Sur les revenus imposables, l'art. 29 CGI précise que l'assiette de l'IRPP est déterminée pour chaque type de revenus nets catégoriels dont dispose le contribuable au titre d'une année d'imposition, après abattement d'un montant forfaitaire de 500 000 F CFA en ce qui concerne les traitements et salaires. En d'autres termes, c'est l'ensemble des différents revenus catégoriels qui constitue l'assiette de l'IRPP. En ce qui concerne le lieu d'imposition, il varie selon que le contribuable dispose d'une ou de plusieurs résidences au Cameroun. Pour un contribuable ayant une résidence unique, l'impôt est établi au lieu de cette

[1087] BILOUNGA, *Les finances publiques camerounaises,* N 765.
[1088] Art. 24 al. 2 CGI.

résidence. Pour le contribuable au bénéfice de plusieurs résidences, l'assujettissement s'effectue au lieu de sa résidence principale[1089].

515 L'IRPP se calcule en principe par application d'un barème générale à toutes les catégories de revenus imposables[1090]. Il est dû en fin d'exercice. Cependant, il est acquitté sous déduction des acomptes et retenues à la source opérées au cours de l'exercice[1091]. Les modalités de perception de l'IRPP varient en fonction du type de revenus concernés. De manière générale, le recouvrement de cet impôt s'effectue suivant deux modalités : la retenue à la source pour les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (art. 81 CGI)[1092] ; les revenus des capitaux mobiliers (art. 85 CGI) ; les revenus fonciers (art. 87 CGI)[1093], et l'acquittement spontané par le contribuable concernant les bénéfices artisanaux, industriels et commerciaux, bénéfices agricoles et bénéfices non commerciaux (art. 91 CGI).

3. Les impôts indirects

a. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

516 La TVA est un impôt indirect introduit au Cameroun par la loi de finances de 1998-1999 et entrée en vigueur le 1er janvier 1999, en remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA) qui avait montré ses limites du point de vue de sa gestion, de son efficacité et des objectifs à atteindre. Elle intervient à la suite de la réforme fiscalo-douanière dans le cadre de l'Union douanière des États de l'Afrique centrale (UDEAC) en 1994. La TVA procède aussi des engagements du Cameroun avec les bailleurs de fonds ainsi que de la recherche d'une efficacité accrue de l'économie nationale[1094].

517 La TVA a été instituée au Cameroun et dans les autres pays africains au cours de la période d'ajustement structurel imposé par les institutions financières internationales (FMI, banque mondiale) dans le cadre de l'assistance financière. Cette assistance financière était conditionnée par l'impératif d'assainissement des finances publiques, en particulier du volet fiscal. L'adoption de nouveaux

---

1089 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* p. 375.

1090 Sous réserve des conventions internationales et d'application de régimes spécifiques, l'IRPP est calculé par application du barème ci-après : de 0 à 2 000 000……10% ; de 2 000 001 à 3 000 000……15% ; de 3 000 001 à 5 000 000……25% ; plus de 5 000 000……35%, art. 69 al. 1 CGI.

1091 Art. 80 CGI.

1092 Toutefois, les salaires de moins de 62 000 F CFA ne sont pas concernés par la retenue à la source.

1093 Les revenus fonciers sont soumis à une retenue à la source de 15 %.

1094 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* pp. 381-382.

impôts tels que la TVA était exigée. En effet, la TVA était considérée comme un impôt efficace susceptible d'apporter la solution aux problèmes économiques et budgétaires auxquels sont confrontés les États concernés[1095].

La TVA est encadrée par les dispositions des art. 25 à 153 CGI. Pour l'essentiel, les personnes assujetties à la TVA peuvent être des personnes physiques ou morales qui réalisent des opérations imposables entrant dans son champ d'application. La réalisation desdites opérations doit être à titre habituel ou occasionnel et d'une manière indépendante pour être soumises à la TVA[1096]. En matière de TVA, la notion de contribuable glisse en faveur de celle de redevable en droit camerounais. En effet, la personne qui collecte la TVA au profit du fisc est le redevable légal tandis que le consommateur qui supporte concrètement cet impôt reste le redevable réel. 518

Selon le CGI, seules les opérations accomplies dans le cadre d'une activité économique effectuée à titre onéreux sont assujetties à la TVA. Ainsi, une opération doit être réalisée dans le cadre d'une activité économique et avoir un but lucratif pour rentrer dans les opérations imposables à la TVA. Aux termes de l'art. 126 al. 2 CGI, les activités économiques s'entendent de toutes les activités de production, d'importation, de prestation de services et de distribution, y compris les activités extractives, agricoles, agroindustrielles, forestières, artisanales, et celles des professions libérales ou assimilées. 519

Les opérations assujetties à la TVA comprennent un ensemble de prestations et de services : les livraisons de biens et les livraisons à soi-même ; les prestations de services à des tiers et les prestations de services à soi-même ; les opérations d'importation de marchandises ; les travaux immobiliers ; les opérations immobilières de toutes natures réalisées par les professionnels de l'immobilier ; les ventes d'articles et matériels d'occasion faites par les professionnels ; les ventes de produits pétroliers importés ou produits au Cameroun ; les jeux de hasard et de divertissement ; etc. 520

Le champ d'application de la TVA admet cependant des exonérations pour certaines opérations ; le fondement étant la justice sociale et l'intérêt général[1097]. C'est dans ce sens que les biens de première nécessité[1098], les dépenses de santé, de l'éducation, certaines opérations des administrations publiques, des organismes internationaux et missions diplomatiques se trouvent exonérées de la TVA. Le législateur peut également définir une exonération particulière pour 521

[1095] BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*, p. 382.

[1096] Art. 125 al. 1 CGI.

[1097] Art. 128 CGI.

[1098] L'annexe I, qu'on trouve après l'art. 153 CGI, prévoit la liste des biens de première nécessité exonérés de TVA.

certaines opérations, leur permettant ainsi d'échapper au champ d'application de la TVA[1099].

522 La TVA est un impôt territorial prélevé sur les opérations réalisées au Cameroun ne faisant pas partie des exonérations prévues à l'art. 128 CGI. Conformément à l'art. 129 al. 2 let. a et b CGI, une opération est réputée réalisée au Cameroun : s'il s'agit d'une vente, lorsque celle-ci est faite aux conditions de livraison de la marchandise au Cameroun ; s'il s'agit des autres opérations, lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué, sont utilisés ou exploités au Cameroun. Le taux d'imposition de la TVA est de deux ordres : le taux général de 19,25%[1100] et le taux zéro de 0%[1101].

b. Enregistrement, timbre et curatelle

523 Les droits d'enregistrement, de timbre et curatelle sont réglés par les dispositions des art. 264 à 608 *bis* (nouveau) CGI. Il existe une législation harmonisée et non harmonisée en zone CEMAC relativement à ces droits. De manière générale, il faut indiquer, concernant le champ d'application des droits d'enregistrement, qu'ils sont établis pour les transmissions de propriété, d'usufruit ou de jouissance de bien meubles ou immeubles soit entre vifs, soit par décès, les obligations, libérations, condamnations, attributions, collocations ou liquidations de sommes et valeurs[1102]. Les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels, progressifs ou dégressifs suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis. Leur perception est réglée d'après la forme extérieure des actes ou la substance de leurs dispositions, sans égard ni à leur validité, ni aux causes quelconques de résolution, ou d'annulations ultérieures (art. 265 CGI).

524 Les délais d'enregistrement sont déterminés selon le type d'acte à faire enregistrer tels que les actes des notaires, greffiers, huissiers ; des actes judiciaires ; des actes sous seing privé, les testaments, etc. Mais en général, les délais d'enregistrement vont de 15 jours à 06 mois. Les valeurs sur lesquelles sont assises ces droits et servant d'assiette à l'impôt dépendent également de la nature de l'acte, c'est-à-dire selon qu'il s'agisse des baux et locations, des contrats de mariage, créances, des jugements, des mainlevées d'hypothèques, etc.

525 Les bureaux d'enregistrement des actes et mutations sont précisés par les art. 302 et 303 CGI. Il s'agit des centres des impôts du ressort ou du lieu de situation

[1099] BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*, p. 386.

[1100] Le taux général de la TVA est en principe de 17, 5%. Mais il faut ajouter au taux général les centimes additionnels communaux de 10%, le faisant ainsi passer à 19,25%.

[1101] Le taux zéro s'applique aux exportations de produits taxables.

[1102] Art. 267 CGI.

des biens et droits concernés, ou encore des centres territorialement compétents. Le défaut d'enregistrement des actes et déclarations dans les délais entraine des sanctions à l'encontre des personnes ayant le pouvoir de faire des exploits ou procès-verbaux. Toutefois certains actes sont enregistrés en débet (actes, mémoires et jugements en matière de contentieux administratif, etc.)[1103] et d'autres le sont gratis (généralement tous les actes dont l'enregistrement est à la charge de l'État, d'une personne morale publique de l'État, des organisations internationales)[1104]. Les droits d'enregistrement sont recouvrés par la Direction générale des impôts (DGI) suivant les règles définies par le Livre des procédures fiscales (LPF). Si ces créances ne sont pas recouvrées dans les délais, un avis de mise en recouvrement est émis par le centre des impôts territorialement compétent.

Concernant la curatelle des successions non réclamées, des successions vacantes et des biens déclarés sans maître, leur gestion est exclusivement confiée à l'Administration des impôts qui exerce par l'intermédiaire de ses agents les fonctions de curateur d'office ou d'administrateur provisoire. Cette fonction consiste à régir et à administrer les biens dépendant de toutes les successions vacantes et les biens sans maître (art. 499 CGI). 526

4. Les fiscalités spécifiques

a. La taxe spéciale sur les produits pétroliers (TSPP)

Selon l'art. 29 al. 1 CGI, la vente, l'utilisation, la livraison à soi-même de certains produits pétroliers qui sont l'essence super, le gas-oil, le gaz naturel à usage industriel, génère la taxe spéciale sur les produits pétroliers. Cette taxe est due par les compagnies pétrolières, distributrices des produits taxables[1105]. Le fait générateur de la TSPP est constitué, selon l'art. 232 CGI, par une série d'activités : 527

> L'enlèvement des produits taxables à la Société camerounaise des dépôts pétroliers (SCDP) ; la livraison par la Société nationale de raffinage (SONARA) des produits taxables ne transitant pas par les entrepôts de la SCDP ; l'introduction des produits taxables sur le territoire, telle que définie par le Code des douanes de la CEMAC, en ce qui concerne les importations ; la première utilisation de produits pétroliers lorsqu'il s'agit

[1103] Art. 336 CGI.

[1104] Art. 337 CGI.

[1105] Sont toutefois exonérées de la TSPP les organisations internationales et leurs personnels de rang diplomatique, dans la limite des quotas prévus par voie réglementaire (230 *bis* CGI).

des livraisons à soi-même ; la livraison des produits taxables par les entreprises de production ou de distribution du gaz naturel à usage industriel.

528 Le mode de recouvrement de la TSPP est la retenue à la source par la SCDP lors de l'enlèvement par les compagnies distributrices, et par la SONARA pour ses livraisons aux personnes morales ou physiques. Les compagnies distributrices et les entreprises de production ou de distribution de gaz naturel à usage industriel procèdent également à la retenue à la source de la TSPP pour leurs livraisons aux entreprises locales.

529 La TSPP est prélevée sur la base de certains tarifs et reversée auprès du receveur des impôts compétent[1106]. Le produit de la TSPP est partiellement affecté au Fonds routier conformément au plafond annuel arrêté par la loi de finances. Toutefois, le produit de la TSPP sur le gaz naturel à usage industriel est entièrement affecté à l'État[1107]. En cas de non-acquittement dans les délais légaux, la TSPP est constatée par avis de mise en recouvrement et les mesures de recouvrement forcé prévues par le Livre des procédures fiscales.

b. La fiscalité minière

530 La fiscalité minière porte sur la reconnaissance, la recherche, l'exploitation, la détention, le transport, la transformation et la commercialisation des substances minérales au Cameroun. Les dispositions y relatives sont contenues dans les art. 239 (nouveau) à 240 (nouveau) CGI ainsi que dans le code minier[1108]. Les opérations d'assiette, de recouvrement et le contrôle des impôts, taxes et redevances du secteur minier relèvent de la compétence de l'Administration fiscale[1109].

531 En revanche, les droits fixes pour attribution, renouvellement ou transfert de tous les titres miniers, la redevance superficiaire annuelle[1110], la taxe *ad valorem*, la taxe à l'extraction des produits de carrière et la redevance sur la production des eaux de source, des eaux minérales et des eaux thermo-minérales sont

1106 Selon l'art. 231 CGI, ces tarifs sont les suivants : 110 F CFA sur le litre de super ; 65 F CFA sur le litre de gasoil ; 60 F CFA par mètre cube pour le gaz naturel à usage industriel.

1107 Art. 234 CGI.

1108 Loi nº 2023/014 du 19 décembre 2023 portant code minier du Cameroun.

1109 Art. 239 (nouveau) CGI.

1110 Au sens de l'art. 3 du Code minier, la redevance superficielle correspond à la « somme due annuellement par les titulaires des titres miniers, des autorisations et permis d'exploitation des carrières et des permis d'exploitation des eaux minérales en contrepartie de la superficie occupée par l'activité qu'ils exercent ». La taxe *ad valorem* renvoie au « prélèvement effectué par l'État au titre de la valeur de la production minière prête à la commercialisation ou sur le carreau de la mine, pour les eaux de source, eaux minérales et thermo-minérales, et les gîtes géothermiques ». La taxe à l'extraction est le « prélèvement effectué par l'État au titre de la valeur de la production des substances de carrières artisanales et des carrières industrielles ».

payés uniquement auprès du receveur des impôts compétent (art. 239 *ter*, al.1 CGI).

Les taux des droits, taxes et redevances minières, sont fixés par le code minier et repris par la loi de finances et annexés au CGI. Ces taux dépendent de la nature de l'activité minière. Pour une exploitation artisanale semi-mécanisée, l'État prélève un impôt de 25% de la production brute de chaque site. Le taux est de 10% sur la plus-value réalisée lors d'une transaction directe ou indirecte sur un titre minier. Pour la taxe *ad valorem*, elle varie de 8 à 10% sur les produits miniers. 532

c. La fiscalité forestière

La fiscalité forestière est constituée d'un ensemble de taxes, droits et redevances prélevés sur des activités forestières. Elle comprend la taxe d'abattage ; le cautionnement ; la redevance forestière annuelle ; la surtaxe à l'exportation ; la taxe d'entrée usine. 533

Selon l'article 242 du CGI, l'abattage des grumes, réalisé par les entreprises détentrices des titres d'exploitation, génère la taxe d'abattage. La base d'imposition de la taxe d'abattage est la valeur FOB[1111] des grumes provenant des titres d'exploitation forestière de toute nature. Le taux de cette taxe est de 4%. Il est fixé à 3% pour les entreprises forestières justifiant d'une certification en matière de gestion durable des forêts dûment délivrée par les instances compétentes. Cette taxe est exigible le 15 du mois suivant l'abattage. Le défaut d'acquittement de la taxe d'abattage due entraîne la suspension des exportations de l'exploitant en cause. 534

Par ailleurs, il est exigé aux entreprises forestières de constituer un cautionnement auprès d'une banque de premier ordre agréée par l'Autorité monétaire. Ce cautionnement bancaire a pour but la couverture des obligations fiscales, des obligations environnementales et des obligations prévues dans les cahiers de charges et les plans d'aménagement[1112]. Il est constitué 45 jours à compter de la date de notification de sa sélection pour la vente de coupe, ou de l'accord de l'Administration pour les concessions, ou à compter du premier jour de l'exercice fiscal pour les anciens titres. Le défaut de production de la caution bancaire dans le délai imparti entraîne, outre l'application de l'amende fiscale forfaitaire, l'annulation d'office du titre d'exploitation forestière attribué. Les entreprises relevant des unités de gestion spécialisées sont toutefois exemptes du paiement de caution si elles satisfont à leurs obligations fiscales. 535

[1111] Free on bord (sans frais à bord).

[1112] Art. 245 al. 1 CGI.

536 Cependant, si en cours d'exercice la caution est partiellement ou entièrement réalisée, l'exploitant est tenu de la reconstituer dans un délai de 30 jours à compter de la date de notification de la réalisation de la caution sous peine de suspension du titre d'exploitation en cause. Il est à noter que le montant de la caution est égal à une fois celui de la redevance forestière annuelle pour le titre concerné.

537 L'attribution ou le renouvellement du titre d'exploitation aux entreprises forestières pour la vente de coupe ou pour les concessions entraine le paiement de la redevance forestière annuelle (RFA). La RFA est assise sur la superficie du titre d'exploitation. Elle est constituée du prix plancher et de l'offre financière[1113]. La redevance forestière est acquittée en trois (3) versements d'égal montant, aux dates limites fixées par la loi[1114]. Le produit de la redevance forestière annuelle est réparti entre l'État (50 %) et les communes (50%).

538 S'agissant de la surtaxe à l'exportation, elle est due au titre de l'exportation de certaines essences en grumes. Les taux de la surtaxe à l'exportation sont fixés en fonction des essences concernées[1115].

539 En guise d'analyse, il convient de dire que les recettes fiscales de l'État proviennent pour l'essentiel des impôts nationaux notamment les contributions directes et indirectes, ainsi que des produits des fiscalités spécifiques. Sur ces prélèvements, la compétence est exclusivement étatique.

540 Néanmoins, il faut relever qu'en pratique, les services fiscaux rencontrent des difficultés de recouvrement de certaines contributions du fait qu'une bonne frange des contribuables exerce dans l'informel[1116]. L'importance du secteur informel, doublée de l'incivisme chez certains contribuables, a pour conséquence l'étroitesse de l'assiette fiscale. En effet, le poids du secteur informel fait peser des taux d'imposition excessifs sur les entités formelles. En réaction, les contribuables du secteur formel cherchent des moyens d'échapper aux charges fiscales élevées en recourant à des mécanismes d'évasion et de fraude fiscales. Ils ne manqueront pas également d'exercer des pressions sur les auto-

[1113] Le prix plancher est fixé ainsi qu'il suit : ventes de coupe : 2 500 F CFA/ha ; concessions : 1 000 F CFA/ha, cf. art. 243, al. 1 CGI.

[1114] Il s'agit des dates ci-après : 15 mars pour le premier versement ; 15 juin pour le second ; 15 septembre pour le troisième, cf. art. 243, al. 1 CGI.

[1115] Ayous : 5 000 F CFA/m^3 ; essences de promotion de première catégorie autres que l'Ayous : 4 000 F CFA/m^3 ; essences de promotion de deuxième catégorie : 1 000 F CFA/m^3, art. 244, al. 1 CGI.

[1116] FERMOSE, *Le droit fiscal camerounais*, p. 157.

rités pour obtenir des avantages fiscaux dérogatoires au régime du droit commun[1117]. Tout compte fait, les collectivités locales prélèvent également des impôts dans le cadre des compétences qui leur sont transférées.

B. La fiscalité locale

1. Considérations liminaires

En guise de préalables à cette partie, il convient d'indiquer que la fiscalité locale est aujourd'hui au cœur de la vie des collectivités locales et du contribuable local camerounais. Elle ambitionne d'apporter aux premières des ressources financières nécessaires pour leur « survie » et de leur assurer autonomie et développement. Elle a aussi vocation de fournir au second des services de qualité au niveau local si évidemment ce dernier adhère à l'impôt et s'en acquitte correctement[1118]. Il faut préciser que la question de la fiscalité locale au Cameroun remonte à l'accession du pays à l'indépendance le 1er janvier 1960 pour le Cameroun français et le 1er octobre 1961 pour le Cameroun britannique[1119]. 541

En effet, le principe constitutionnel de libre administration des collectivités locales se structure autour de deux versants : l'autonomie administrative d'une part et, d'autre part, l'autonomie financière. Si cette autonomie s'avère réelle en matière administrative, elle est par contre relative en matière financière[1120]. Les collectivités locales sont ainsi à la quête de cette autonomie financière globale. L'autonomie financière revêt deux dimensions à savoir un véritable pouvoir fiscal et une capacité à disposer des ressources propres[1121]. 542

Une autonomie plus ou moins large des collectivités locales passe fondamentalement par le transfert de la fiscalité[1122]. En d'autres termes, l'autonomie financière des collectivités locales est tributaire de l'étendue des compétences fiscales qui leur sont reconnues en termes de décision dans le domaine fiscal. Dans 543

1117 FMI, *Rapport d'assistance technique,* N 129.

1118 BELEBENIE, *Les transformations de la fiscalité locale,* p. 20.

1119 BELEBENIE, *Les transformations de la fiscalité locale,* p. 20.

1120 MONGBAT/DJODA, *Recherche sur le pouvoir budgétaire,* p. 2204.

1121 La double dimension de l'autonomie renvoie, en premier lieu, à la reconnaissance d'une capacité juridique de décision qui, en matière de recettes, implique un véritable pouvoir fiscal, le pouvoir de créer et de lever l'impôt et, qui en matière de dépenses implique la liberté de décider d'affecter les ressources à telle ou telle dépense. En second lieu, à la possibilité pour les collectivités régionales ou locales d'assurer le financement de leurs dépenses par des ressources propres en volume suffisant, lire ROUX, *L'autonomie financière des collectivités locales en Europe,* p. 499.

1122 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 4.

ce sens, le dispositif juridique relatif à la fiscalité locale devrait renforcer cette autonomie par le transfert des compétences en matière de gestion des impôts locaux et l'accès direct aux recettes dévolues auxdites collectivités. Mais à l'observation, il transparaît que les collectivités locales ne disposent pas d'un véritable pouvoir fiscal conféré par la Constitution. Autrement dit, le pouvoir fiscal au niveau local ne bénéficie pas d'une protection constitutionnelle puisque la fiscalité, y compris locale, relève en principe de l'appréciation du législateur[1123].

544 Le pouvoir des collectivités locales est, comme nous le verrons plus loin, très limité en matière fiscale, puisqu'il ne s'étend qu'à des aspects subsidiaires. Pourtant, l'autonomie au plan financier d'une collectivité locale s'apprécie par sa marge de manœuvre relative au processus fiscal, en particulier à l'assiette et au recouvrement. En d'autres termes, l'autonomie du point de vue du droit fiscal renvoie à la faculté de décision dont jouit une collectivité publique concernant la détermination et le recouvrement de ses recettes[1124]. Cependant, certains auteurs estiment que l'autonomie financière n'implique pas nécessairement un véritable pouvoir fiscal local[1125]. Quoi qu'il en soit, l'analyse des budgets des collectivités locales au Cameroun montre que la fiscalité locale leur procure les ressources les plus importantes.

545 Cela étant dit, il faut entendre par fiscalité locale au sens de l'art. C 1 al. 2 de la loi portant fiscalité locale[1126], tous prélèvements opérés par les services fiscaux de l'État au profit des collectivités locales. L'ensemble de ces prélèvements est encore désigné sous le vocable « impôts locaux ». Cette fiscalité locale s'applique aux communes, aux communautés urbaines désormais appelées mairies de villes[1127], aux communes d'arrondissement, aux régions et à tout autre type de collectivité territoriale créée par la loi. La combinaison des art. C 2 de la loi portant fiscalité locale et 392 CGCTD dégagent principalement cinq catégories d'impôts locaux à savoir les impôts communaux, les centimes additionnels communaux sur les impôts et taxes de l'État, les taxes et redevances communales, les impôts, taxes et redevances des régions et tout autre type de prélèvements prévus par la loi.

546 Le terme « impôt », employé dans « impôts locaux », ne doit pas être compris dans son sens strict et technique qui le distingue des autres notions voisines. La

1123 PHILIP, *L'autonomie financière des collectivités locales*, p. 15.

1124 MÉDÉ, *Finances publiques*, p. 352.

1125 PHILIP, *L'autonomie financière des collectivités locales*, p. 15.

1126 Loi n° 2024/020 du 23 décembre 2024 portant fiscalité locale. Cette définition de la fiscalité locale est reprise *mutatis mutandis* par les art. C 1er al. 2 du Code général des impôts (CGI) et 391 du Code général des collectivités territoriales décentralisées (CGCTD).

1127 Depuis la loi n° 2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des collectivités territoriales décentralisées, les communautés urbaines ont pris l'appellation de mairies de ville (art. 240 al. 4 CGCTD). Voy. aussi FERMOSE, *Le droit fiscal au Cameroun*, p.158.

notion « impôt » s'entend ici dans sa dimension générique et inclut tous les prélèvements obligatoires opérés au bénéfice des collectivités locales. Il s'agit donc de l'impôt proprement dit, des taxes, des redevances et d'autres droits. L'étude de ces multiples et divers impôts passera par leur regroupement suivant la critériologie dégagée par le législateur de la loi du 23 décembre 2024 lui-même[1128]. La fiscalité des communes sera analysée dans un premier temps et suivra, dans un second moment, l'étude de la fiscalité des régions et celle des mairies de ville.

2. La fiscalité des communes

a. Généralités

L'ordre juridique camerounais a institué une dualité de l'institution communale. En effet, cet ordre distingue la commune en général de la commune d'arrondissement. Les communes d'arrondissement sont celles qui, au moins deux, constituent les communautés urbaines (art. 240 al. 2 et 3 CGCTD). L'étude de la fiscalité communale sera abordée séparément de celle des communes d'arrondissement qui, quant à elle, va être traitée dans la même rubrique que la fiscalité des communautés urbaines. La fiscalité communale est constituée des impôts communaux et assimilés, des centimes additionnels, des redevances, taxes communales et de tout autre type de prélèvements prévus par la loi. 547

b. Les impôts et taxes des communes

(i) Remarques liminaires

S'agissant des impôts et taxes communaux, ils sont énumérés à l'art. C 7 al. 1 de la loi portant fiscalité locale. Y figurent la contribution des patentes, la contribution des licences, l'impôt général synthétique, la taxe sur la propriété foncière, les droits de mutation d'immeubles, le droit de timbre automobile, la redevance forestière, le droit de timbre sur la publicité, la taxe de séjour, le droit d'accises spécial destiné au financement de l'enlèvement et du traitement des ordures, au bénéfice des CTD. Il convient à présent de présenter ces différents prélèvements obligatoires. 548

[1128] BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*, N. 1075.

(ii) La contribution des patentes

549 Au sens de l'art. C 8 de la loi portant fiscalité locale, est assujettie à la contribution des patentes toute personne physique ou morale de nationalité camerounaise ou étrangère, qui exerce dans une commune une activité économique, commerciale ou industrielle, ou toute autre profession non comprise dans les exemptions déterminées par l'art. C 11 de la même loi[1129].

550 Le fait générateur de la patente est l'exercice effectif et habituel de la profession et le but lucratif de l'activité patentable. La contribution de la patente est annuelle et personnelle[1130]. Elle est assise sur le chiffre d'affaires du dernier exercice clos déclaré par le redevable[1131]. Cependant, la contribution des patentes est établie en tenant compte des particularités de certaines activités[1132]. P. ex., pour l'application de la patente d'importateur ou d'exportateur, il est tenu compte cumulativement des chiffres d'affaires réalisés à l'importation et à l'exportation. Le législateur accorde une exonération temporaire de patente aux entreprises nouvelles pendant la première année de leur exploitation. Les entreprises adhérentes des centres de gestion agréés bénéficient de prorogation d'une autre année supplémentaire (art. C 12 loi portant fiscalité).

551 Pour déterminer le montant de la patente due, il faut appliquer un taux sur le chiffre d'affaires réalisé par le contribuable au dernier exercice clos[1133]. Le montant de la patente englobe, outre le principal, la taxe de développement local, les centimes additionnels au profit des chambres consulaires et la redevance audiovisuelle[1134]. La patente est due sur le chiffre d'affaires global du contribuable, cependant lorsque ce dernier dispose de plus d'un établissement, la contribution des patentes est ventilée à chaque établissement au prorata de son chiffre d'affaires[1135].

552

1129 L'art. 11 énumère de manière exhaustive les cas d'exemptions à la patente. Il s'agit de 23 points parmi lesquels figurent entre autres, les associés de sociétés en nom collectif, en commandite, à responsabilité limitée ou anonyme ; les auteurs compositeurs ; les centres hospitaliers exploités par des congrégations religieuses ou par les organismes à but non lucratif ; etc.

1130 Art. C 16 et C 18 loi portant fiscalité locale.

1131 Art. C 10 al. 1 loi portant fiscalité locale.

1132 Pour l'énumération exhaustive de ces activités, cf. art. C 5 loi portant fiscalité locale.

1133 Les taux applicables à la contribution des patentes sont aux termes de l'art. C 13 al. 1 loi portant fiscalité locale : 0,159 % sur le chiffre d'affaires des grandes entreprises, pour une contribution plancher de FCFA 5 000 000 et un plafond de FCFA 2,5 milliards ; 0,283 % sur le chiffre d'affaires des moyennes entreprises, pour une contribution plancher de FCFA 141 500 et un plafond de FCFA 4 500 000 ; 0,494 % sur le chiffre d'affaires des petites entreprises, pour une contribution plancher de FCFA 50 000 et un plafond de FCFA 140 000.

1134 Art. C 13 al. 2 loi portant fiscalité locale.

1135 Art. C 14 loi portant fiscalité locale.

Les assujettis à la patente doivent remplir certaines obligations, faute de quoi des pénalités sont encourues. La principale de ces obligations est déclarative. Toute personne soumise à la contribution des patentes, même en cas d'exonération, est tenue d'en faire la déclaration en ligne à l'aide d'un imprimé servi par l'administration via l'application de télé-déclaration. Elle est acquittée obligatoirement à l'aide d'un avis d'imposition généré exclusivement par le système informatique des services fiscaux. La déclaration est effectuée dans les deux mois qui suivent le début de l'année fiscale en cas de renouvellement ou à la fin de l'exonération[1136].

Au titre des pénalités, tout patentable n'ayant pas payé sa patente dans le délai ou qui n'a pas fourni à temps les renseignements nécessaires à l'établissement de celle-ci est passible d'une pénalité de 10% par mois de retard avec un maximum de 30%. L'exercice frauduleux d'une activité soumise à la patente donne lieu à une taxation d'office assortie d'une majoration de 50 à 100% selon que la bonne foi du patentable est établie ou non[1137]. 553

(iii) La contribution des licences

La licence, autre contribution communale, se rapporte à un champ d'application bien déterminé à savoir la vente, la fabrication ou l'importation des boissons alcoolisées ou non alcoolisées[1138] ; la fabrication ou la vente des armes à feu, des munitions et des explosifs ; l'exercice des activités des jeux de hasard et de divertissement[1139]. Dès lors qu'une personne physique ou morale est autorisée à se livrer à la fabrication, à la vente en gros ou au détail à un titre quelconque ou à l'exercice de ces activités, elle est assujettie à la contribution des licences[1140]. La licence est annuelle et personnelle. Elle est liquidée sur la base du chiffre d'affaires. Son tarif est fixé en multipliant le montant de la patente correspondante par le nombre de fois prévu par la loi, en fonction de la nature des activités[1141]. 554

Pour le calcul de la contribution des licences en cas de cumul d'une activité donnant lieu à la contribution des licences avec un autre commerce dans le 555

[1136] Art. C 21 loi portant fiscalité locale.

[1137] Art. C 23 à C 24 loi portant fiscalité locale.

[1138] L'art. C 26 loi fiscalité locale énumère les boissons alcoolisées et non alcoolisées.

[1139] Sont considérés comme jeux de hasard et de divertissement, les jeux qui, sous quelque dénomination que ce soit, sont fondés sur l'espérance d'un gain en nature ou en argent susceptible d'être acquis par la voie du sort ou d'une autre façon ; sont destinés à procurer un simple divertissement, cf. art. C 27 loi portant fiscalité locale.

[1140] BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*, N. 1090.

[1141] Art. C 30 loi portant fiscalité locale ; BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*, N. 1091.

même établissement, le chiffre d'affaires à considérer est celui déclaré au titre de l'activité soumise à la licence (art. C 31 loi portant fiscalité locale). La loi précise que la réalisation au sein d'un même établissement des opérations pouvant donner lieu à des licences différentes, implique une imposition à la licence la plus élevée pour l'ensemble des opérations qui y sont réalisées[1142].

556 Les régimes de recouvrement et des pénalités en matière de patente et d'impôt général synthétique sont également applicables à la licence. Le paiement de la licence ne soustrait pas le contribuable de la contribution des patentes ou de l'impôt général synthétique dès lors que les conditions de son assujettissement sont réunies.

(iv) L'impôt général synthétique

557 Considéré comme l'impôt de la plus faible classe économique, l'impôt général synthétique (IGS), institué au titre des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices agricoles, constitue le troisième prélèvement direct bénéficiant aux communes. Au sens de l'art. C 38 de la loi portant fiscalité locale, l'IGS est dû par les contribuables qui exercent une activité commerciale, industrielle, artisanale ou agropastorale ne relevant pas du régime réel, et réalisant un chiffre d'affaires annuel hors taxes inférieur à cinquante millions de francs CFA[1143]. Son paiement est exclusif du paiement de la patente, de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de la TVA.

558 Le législateur a classé les assujettis à l'IGS en dix classes en fonction du chiffre d'affaires annuel hors taxes[1144]. Pour les assujettis soumis à l'obligation de tenue d'une comptabilité, les tarifs légalement établis sont réduits de moitié en cas d'adhésion à un centre de gestion agréé. Les contribuables doivent remplir certaines exigences légales pour échapper aux pénalités prévues. Ainsi, toute personne qui entreprend une activité soumise à l'IGS est tenue d'en faire la déclaration au centre des impôts du lieu d'imposition au plus tard le 15 mars de chaque année, sur un imprimé fourni par l'administration. La déclaration doit ressortir de manière détaillée les revenus dont le contribuable a disposé au cours de l'année fiscale écoulée[1145].

559 Toutefois, l'IGS est acquitté trimestriellement et dans les quinze jours qui suivent la fin de chaque trimestre, à l'aide d'une déclaration électronique conforme

[1142] Art. C 33 et C 34 loi portant fiscalité locale.

[1143] Art. C 39 loi portant fiscalité locale.

[1144] Cf. art. 40 al. 1 loi portant fiscalité locale sur les fourchettes du chiffre d'affaires et le montant de l'impôt correspondant.

[1145] Art. C 41 al. 1 loi portant fiscalité locale.

au modèle prescrit par l'administration[1146]. Lorsque le contribuable dispose de plusieurs établissements répartis sur le territoire de plusieurs centres des impôts, outre ses déclarations trimestrielles auprès de chacun desdits centres, celui-ci souscrit obligatoirement auprès du centre des impôts du ressort de son principal établissement une déclaration récapitulative faisant ressortir son chiffre d'affaires par établissement[1147].

Même en cas d'exonération, les contribuables auxquels s'applique le régime de l'IGS ont l'obligation de se faire immatriculer conformément aux dispositions du LPF. Ainsi, tout assujetti à cet impôt est tenu de justifier sa régularité fiscale à toute réquisition des autorités compétentes, par la présentation d'une attestation de conformité fiscale en cours de validité (ACF)[1148]. 560

Des sanctions sont prévues en cas de non-respect de certaines règles d'assujettissement à l'IGS. Ainsi, le non-règlement des sommes dues au titre de l'IGS dans les délais prévus par la loi entraîne, concomitamment, la fermeture d'office et immédiate de l'établissement ou des établissements, et une pénalité de 50 % du montant de l'impôt exigible. Le défaut de présentation de l'ACF, ou le défaut de tenue d'une comptabilité, entraîne la fermeture de l'établissement et l'application d'une amende d'un million de francs CFA[1149]. 561

(v) Les autres contributions communales

Outre les impôts ci-dessus analysés, d'autres contributions alimentent la fiscalité des communes. Il s'agit premièrement de la taxe foncière sur les propriétés immobilières. Y est soumise, toute personne physique ou morale propriétaire d'immeuble, bâti ou non, situé dans une commune, dans les chefs-lieux d'unités administratives, ou dans les ceintures urbaines justifiant la fourniture d'infrastructures et de services tels que les réseaux de voies carrossables ou bitumées, des adductions d'eau, d'électricité et/ou de téléphone[1150]. Les immeubles appartenant à l'État, aux collectivités locales, aux établissements publics n'ayant pas un caractère commercial et industriel, les représentations diplomatiques, les organismes internationaux, sont toutefois exonérés de la taxe foncière[1151]. 562

Il s'agit ensuite des droits de mutation d'immeuble qui sont des transmissions de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles soit entre vifs, soit par 563

[1146] Art. C 41 al. 2 loi portant fiscalité locale.
[1147] Art. C 41 al. 3 loi portant fiscalité locale.
[1148] Art. C 41 al. 3 loi portant fiscalité locale.
[1149] Art. C 46 et C 47 loi portant fiscalité locale.
[1150] Art. C 49 loi portant fiscalité locale ; NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 41.
[1151] Sur les exonérations, cf. art. C 50 loi portant fiscalité locale.

décès. Les droits de mutation sont une contribution perçue sur toute transaction lucrative d'immeubles entre personnes. Ils sont prélevés à des taux variables[1152].

564 Il est question aussi du droit de timbre automobile prélevé auprès des propriétaires des véhicules automobiles et des engins à moteur à deux ou trois roues en circulation sur le territoire camerounais. Sont exonérés[1153] cependant de ce droit certains engins tels que les engins sans moteur à deux ou trois roues ; les véhicules dont les propriétaires bénéficient du privilège diplomatique ou consulaire ; les ambulances ; les véhicules administratifs ; etc.

565 En outre, il s'agit de la redevance forestière annuelle (RFA)[1154]. C'est un impôt dont le produit est réparti à hauteur de 50% aux communes et de 50% centralisés au FEICOM[1155] pour intercommunalité et péréquation[1156]. Il s'agit également du droit de timbre sur la publicité perçu sur certains actes publicitaires[1157]. Une taxe de séjour assise sur les nuitées passées dans les établissements d'hébergement classés ou non est également prélevée au profit des communes[1158]. Le produit de cette taxe est affecté à hauteur de 45% au FEICOM, de 35% au compte d'affectation spéciale pour le soutien et développement des activités de tourisme et de loisirs et de 20% à la commune du lieu de situation de l'établissement d'hébergement. Enfin, un droit d'accises spécial destiné au financement de l'enlèvement et du traitement des ordures est institué au bénéfice des collectivités locales[1159].

c. Les centimes additionnels communaux

566 Aux impôts communaux, s'ajoutent les centimes additionnels communaux (CAC) prélevés sur l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur les revenus des personnes physiques et la TVA. Les centimes additionnels communaux s'étendent également aux autres impôts d'État, notamment les droits d'accises, les droits d'enregistrement sur la commande publique et la taxe spéciale sur le revenu (TSR)[1160]. Le caractère direct ou indirect des CAC dépend de l'impôt sur lequel

1152 Il s'agit du taux intermédiaire : 10% ; du taux moyen : 5% ; du taux réduit : 2% et du taux super réduit : 1%, lire l'art. C 57 loi portant fiscalité locale.

1153 Sur les exonérations, cf. art. C 59 loi portant fiscalité locale.

1154 Art. C 71 de loi portant fiscalité locale.

1155 Fonds spécial d'équipement et d'intervention intercommunale. Il s'agit d'un organisme chargé de la centralisation et de la péréquation des produits des impôts, taxes et redevances dues aux collectivités locales.

1156 Art. C 71 al. 3 loi portant fiscalité locale.

1157 Cf. art. C 72 loi portant fiscalité locale.

1158 Lire l'art. C 77 ss loi portant fiscalité locale.

1159 Art. C 81 loi portant fiscalité locale.

1160 Art. C 82 al. 1 loi portant fiscalité locale.

ils s'imputent[1161]. Les CAC sont un impôt pivot pour le financement des communes. En effet, sur le principal des trois premiers impôts susmentionnés, un prélèvement d'un taux de 10% est effectué au titre de centimes additionnels au profit des communes. Le taux de ces centimes additionnels est fixé à 5 % pour les trois autres impôts concernés[1162]. Le procédé consiste à les imputer et à leur appliquer les mêmes procédures d'assiette, d'émission, de recouvrement que celles des impôts et taxes qui leur servent de base.

Le produit des CAC est réparti entre l'État et le FEICOM ou tout autre organisme chargé de la centralisation et de la péréquation et les communes et mairies de ville suivant des modalités fixées par voies réglementaire. La répartition du produit des CAC est la suivante : 10 % au profit de l'État, 20 % pour le FEICOM et 70 % au bénéfice des mairies de ville, communes d'arrondissement et communes[1163]. 567

d. Les taxes et redevances communales

(i) La taxe de développement local

Parmi les taxes communales, la taxe de développement local (TDL) se présente comme une taxe singulière[1164]. Cette singularité vient de sa qualification de taxe alors qu'en réalité, son mode de prélèvement la rapproche davantage d'un véritable impôt. La TDL est instituée au profit des communes. Elle est perçue en contrepartie des services de base et des prestations rendus aux populations, notamment l'éclairage public, l'assainissement, l'enlèvement des ordures ménagères, le fonctionnement des ambulances, l'adduction d'eau, l'électrification[1165]. Par conséquent, le produit de la TDL sert en priorité au financement des infrastructures de fourniture de ces services. Cependant, la notion de contrepartie ne doit pas être prise au sens strict en ceci que la TDL est prélevée à la source et donc indépendamment de la fourniture des services sus évoqués. La corrélation entre la taxe et les services concernés n'est donc pas toujours garantie. 568

569

[1161] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 66.

[1162] Art. C 83 loi portant fiscalité locale.

[1163] Art. 2 al. 1 du décret n° 2007-1139-PM du 3 septembre 2007 fixant les modalités d'émission, de recouvrement, de centralisation, de répartition et de reversement des CAC.

[1164] L'autre taxe communale est le droit de timbre local institué au bénéfice des communes sur certains documents à un prix de 500 francs CFA, cf. art. C 89 loi portant fiscalité locale.

[1165] Art. C 86 al. 2 loi portant fiscalité locale.

Son taux diffère selon qu'il s'agisse des employés du secteur public et privé assujettis à l'IRPP ou des personnes soumises à la contribution de la patente[1166]. Les règles applicables à l'imposition, aux pénalités et au contentieux de la TDL suivent celles des impôts sur lesquels elle est assise. Le prélèvement de cette taxe s'effectue en même temps que l'impôt sur le revenu des personnes physiques, la patente et l'impôt général synthétique[1167].

(ii) Les redevances communales

570 Outre la taxe de développement local et le droit de timbre local qui sont les deux taxes communales, des redevances sont instituées au profit des communes. Énumérées à l'art. C 91 de loi portant fiscalité locale, ces redevances comprennent : les droits d'abattage du bétail ; les droits de fourrière ; les loyers d'espaces aménagés des marchés ; les droits sur les permis de bâtir ou d'implanter ; les droits d'occupation des parkings, des parcs de stationnement et des quais ; le droit d'accises communal sur les activités polluantes[1168]. Pour l'essentiel, ces redevances sont de nature et d'importance très variées. Elles sont relatives à l'utilisation de l'espace, à l'assainissement, à la protection de l'environnement, à la protection de l'ordre public[1169].

571 S'agissant des procédures d'assiette de ces différentes redevances, deux modes de gestion se présentent. Il s'agit d'une part de la déclaration des activités taxables à la suite de laquelle un titre de recette est émis par l'autorité compétente. Sont soumises à cette procédure, les droits d'abattage du bétail, les droits d'occupation des parkings, des parcs de stationnement et des quais, entre autres. D'autre part, la gestion des autres redevances communales exige des opérations ponctuelles de descente sur le terrain à l'effet de procéder à la saisie de véhicules, au comptage des occupants d'espaces aménagés des marchés[1170].

1166 Sur les taux applicables à la TDL, cf. art. C 86 al. 3 a et b de loi portant fiscalité locale.

1167 Art. C 87 loi portant fiscalité locale.

1168 Les activités soumises au droit d'accises au niveau local sont le transit et la transhumance du bétail ; le transport des produits de carrières ; la récupération des produits ; toute activité susceptible de dégrader la voie publique et/ou la chaussée, voir art. C 111 loi portant fiscalité locale.

1169 BILOUNGA, *Fiscalité locale et lutte contre le désordre urbain,* pp. 217 ss.

1170 NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. 50.

3. La fiscalité des régions et des mairies de ville

a. La fiscalité des régions

Il importe de préciser à l'entame de cette partie que l'effectivité des régions collectivités territoriales décentralisées est relativement récente[1171]. De ce fait, en tant que collectivités locales, ces régions n'ont pas encore donné l'occasion d'apprécier la fiscalité régionale[1172]. En effet, les compétences fiscales qui leur sont transférées sont exercées par les organes étatiques, car il n'existe pas encore de services fiscaux des régions pour prélever la fiscalité régionale. En d'autres termes, les compétences d'assiette, d'émission et de recouvrement des impôts, taxes et redevances dus aux régions restent dévolues aux services fiscaux compétents de l'État. Dans ce sens, la circulaire sur les modalités d'application de la loi portant fiscalité locale prévoit que « pour les produits des impôts affectés aux régions, […] l'Administration fiscale est seule chargée de leur émission, de leur recouvrement ainsi que de leur contrôle. En conséquence, les régions ne disposent donc d'aucune compétence fiscale propre »[1173]. Il ressort de cette disposition que la répartition des compétences se résume en un monopole de l'État central sur la fiscalité des régions[1174]. La centralisation, puis la répartition de certains prélèvements sont assurées par le FEICOM ou tout autre organisme créé dans ce sens. 572

En tout état de cause, la fiscalité des régions est constituée de divers prélèvements obligatoires notamment les impôts, les taxes et les redevances. Figurant parmi les catégories des impôts locaux prévus par l'art. 392 CGCTD, ils sont énumérés avec détails à l'art. C 124 de loi portant fiscalité locale. Les impôts, taxes et autres prélèvements bénéficiant aux régions sont : une quotité du solde transférable de la redevance pétrolière et gazière ; une quotité de la redevance minière ; une quotité de la taxe spéciale sur les produits pétroliers ; une quotité des ressources du Fonds pour le financement des projets de développement durable en matière d'eau et d'assainissement ; le droit de timbre d'aéroport (DTA) ; le droit de timbre sur carte grise ; une quotité de la redevance d'utilisation des fréquences radioélectriques ; une quotité des ressources issues de la redevance annuelle des jeux ; le timbre local payé à la région. 573

574

[1171] Les toutes premières élections régionales au Cameroun ont eu lieu le 6 décembre 2020.

[1172] FERMOSE, *Le droit fiscal au Cameroun*, p.160.

[1173] Cir. conjointe n° 0335/MINTAD/MINFI du 20 octobre 2010 précisant les modalités d'application de la loi n° 2009/019 du 15 décembre 2009.

[1174] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 52.

Les produits de ces prélèvements sont en totalité ou en partie affectés aux collectivités régionales. C'est le cas, respectivement, du droit de timbre sur carte grise dont 100% du produit sont directement affectés aux régions, et des redevances pétrolière, gazière et minière dont 20% du produit sont affectés au profit des régions riveraines[1175]. Il faut relever ici que l'essentiel de ces redevances est perçu après la signature des conventions d'établissement ou de concessions autorisant les entreprises privées à exploiter ces ressources[1176]. Les produits des autres impôts, taxes et redevances des régions font l'objet de centralisation et de péréquation au titre de l'intercommunalité et de l'inter-régionalité pour le financement des projets des régions[1177].

b. La fiscalité des mairies de ville et des communes d'arrondissement

575 Au Cameroun, les communes ne sont pas homogènes. La mairie de ville constitue une collectivité locale particulière dans la configuration communale. D'une part, elle représente une sorte de fédération des communes en ceci qu'elle est composée d'au moins deux communes d'arrondissement. D'autre part, elle est, de par sa nature juridique, la seule collectivité locale qui n'est pas explicitement élevée au rang constitutionnel[1178]. Les mairies de ville se trouvent en principe dans les grandes villes, notamment dans les chefs-lieux des régions.

576 En matière fiscale, la particularité de cette catégorie de collectivités locales a été prise en compte par le législateur. Ce dernier a en fait distingué les impôts et taxes relevant des mairies de ville de ceux appartenant à leurs communes d'arrondissement composantes, ainsi que les recettes fiscales partagées entre ces deux types de collectivité.

577 Au sens de l'art. C 121 al. 1 loi portant fiscalité locale, les recettes fiscales des mairies de ville comprennent : le produit de la contribution des patentes et licences ; le produit des centimes additionnels communaux ; le produit du droit de timbre automobile issu de la péréquation ; le produit de la taxe de développement local ; le produit des droits d'occupation des parkings, des parcs de stationnement et des quais de la communauté urbaine ; le produit des loyers d'espaces aménagés des marchés de la communauté urbaine ; le produit des droits de fourrière de la communauté urbaine ; le produit des droits de permis de construire ou d'implanter ; le produit des droits de timbre local payé à la communauté urbaine.

578

[1175] Art. C 133 loi portant fiscalité locale.

[1176] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. 53.

[1177] Art. C 134 loi portant fiscalité locale.

[1178] BILOUNGA, *Les finances publiques camerounaises,* N. 1146.

S'agissant des recettes fiscales des communes d'arrondissement[1179], elles sont identiques à celles des communes auxquelles s'ajoutent cependant deux autres prélèvements. Il s'agit du produit de la taxe à l'extraction des produits de carrière et le produit de la taxe *ad valorem* sur les eaux de sources, les eaux minérales et les eaux thermo minérales et de la taxe à l'extraction des substances de carrière. Les recettes fiscales des mairies de ville obéissent aux mêmes règles d'imposition et de contentieux qu'à celles applicables aux contributions des communes sus-évoquées.

Les recettes faisant, quant à elles, l'objet de partage entre les mairies de ville et les communes d'arrondissement sont la taxe foncière et les droits de mutations immobilières. Les mécanismes et critères de la répartition des recettes fiscales entre ces deux collectivités sont prévus à l'art. C 121 al. 3 loi portant fiscalité locale. 579

En outre, certaines recettes fiscales relevant concomitamment des mairies de villes, des communes d'arrondissement, des autres communes ou des syndicats des communes font l'objet d'intercommunalité et de péréquation. Il s'agit des recettes fiscales dont une quote-part de 20% du produit est prélevée et affectée au FEICOM ou à tout autre organisme chargé de la centralisation et de la péréquation pour le financement de projets des collectivités locales ci-dessus énumérées. La péréquation de ces recettes suit les mécanismes légalement établis[1180]. 580

En somme, l'essentiel des ressources des collectivités locales est tiré des contributions directes et indirectes, des centimes additionnels communaux, des taxes, des redevances et autres prélèvements effectués à leur profit. Ces collectivités ne sont pas impliquées dans la collecte des contributions dont elles bénéficient. Ce sont les services fiscaux centraux qui effectuent le recouvrement et reversent les produits des recettes collectées aux entités locales. Par ailleurs, les communes font face à la « volatilité » constante des contribuables et à l'instabilité de certaines matières imposables (droits d'accises sur le transit et la transhumance du bétail ; le transport des produits de carrières ; la récupération des produits) dont les rendements peuvent au demeurant s'avérer insignifiants par rapport aux moyens déployés pour les recouvrer. 581

[1179] Les recettes des communes d'arrondissement sont prévues à l'art. C 121 al. 2 loi portant fiscalité locale.

[1180] Art. C 122 al. 1 et 2 loi portant fiscalité locale. La fiscalité d'intercommunalité est formée du produit des centimes additionnels communaux revenant aux communes ; du produit de la contribution des patentes ; du produit des droits de licence ; du produit de la taxe sur les propriétés immobilières.

III. Synthèse

582 En guise de synthèse, il ressort de cette partie qu'il existe divers et multiples prélèvements obligatoires en droit suisse et camerounais. Ils sont répartis entre les différentes collectivités publiques. Bien qu'il existe des différences de terminologies, de catégories ou encore de nature, certaines contributions sont identiques dans les deux ordres juridiques ; même si on relève cependant des spécificités propres à chaque pays. En effet, dans l'un ou l'autre système, les collectivités prélèvent des contributions directes et indirectes, ainsi que des contributions spécifiques sur certains produits.

583 En droit suisse, les principes du fédéralisme font que la Confédération est autorisée à percevoir certains impôts à titre exclusif ou en parallèle avec les cantons. Ces derniers, quant à eux, disposent de la liberté d'instituer et de prélever des impôts qui ne font pas partie du domaine réservé de la Confédération, dans le strict respect des règles d'harmonisation qui est une compétence reconnue à ladite Confédération. Il est vrai que les communes prélèvent et bénéficient des contributions fiscales, cependant les impôts communaux sont régis par le droit cantonal.

584 S'agissant du système camerounais, la répartition des impôts entre l'État et les collectivités locales montre que les contributions les plus rentables sont instituées au profit de l'État central (IRPP, IS, TVA, fiscalité des ressources naturelles ou stratégiques). En revanche, les recettes fiscales dont bénéficient les collectivités locales proviennent des impositions les moins productives. Ces collectivités font d'ailleurs faces à d'énormes difficultés dans la mobilisation des recettes qui leur sont affectées.

585 Enfin de compte, les collectivités *infra*-étatiques perçoivent des impôts en droit suisse et camerounais, avec cependant une large marge de manœuvre dans le système fiscal suisse par rapport au droit camerounais où, malgré la multiplicité des impôts, taxes et autres prélèvements, les collectivités locales sont très limitées en matière fiscale et dépendent étroitement des interventions des services étatiques.

Seconde partie :

Une répartition distincte des compétences fiscales d’exécution en droit suisse et camerounais

Chapitre 4 : La répartition des compétences d'administration de l'impôt en droit suisse et camerounais

I. Considérations générales

A. Précisions liminaires

Administrer l'impôt renvoie dans cette étude à la procédure d'imposition, allant de la taxation jusqu'à la perception de l'impôt. En droit fiscal suisse, le terme taxation revêt une signification spécifique. En effet, la procédure de taxation comprend l'ensemble des mesures permettant d'établir le montant de la dette d'impôt, puis d'en assurer la liquidation. De ce point de vue, elle s'effectue en deux phases : *primo*, la fixation des éléments imposables servant de base de calcul (revenu et fortune, bénéfice et capital, etc.) et, *secundo*, la détermination du montant de l'impôt[1181]. En d'autres termes, la taxation regroupe toutes les opérations formelles portant sur la détermination de l'assiette de l'impôt (rechercher la matière imposable et en évaluer la base), le calcul de son montant et la détermination de la dette du contribuable[1182]. 586

Le but de la procédure de taxation est de déterminer les éléments imposables, puis à calculer le montant de l'impôt en y appliquant le taux légalement prévu[1183]. Il s'agit ainsi d'une procédure visant à parvenir à une décision de taxation finale relative à l'assiette fiscale, au tarif et au montant de l'impôt effectivement dû. En fonction du niveau d'implication du contribuable, il existe trois formes de procédure de taxation auxquelles des développements seront consacrés plus loin dans le présent travail. 587

La perception de l'impôt quant à elle fait référence à la phase de recouvrement effectif par l'administration fiscale des montants d'impôts qui ont été calculés 588

1181 Informations fiscales CSI, *Procédure de taxation*, ch. 1, p. 1.

1182 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 501 ; RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 137 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 617, N 1 ; RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 450.

1183 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 123, N 1.

et fixés lors de la taxation. Il s'agit d'un ensemble de procédures visant à obtenir le paiement des impôts dus par les contribuables. Autrement dit, la perception de l'impôt se rapporte à l'ensemble des opérations par lesquelles l'administration fiscale assure le recouvrement des impôts calculés après la taxation. Cela englobe la perception à la source, le traitement des retards et des défaillances de paiement, la gestion des paiements, etc. En bref, selon la terminologie fiscale suisse, la taxation renvoie aux opérations d'assiette et de liquidation, tandis que la perception se rapporte au recouvrement de l'impôt.

B. Délimitation de l'étude

589 En droit fiscal suisse, les règles constitutionnelles fédérales prévoient un mécanisme de partage de compétences selon le genre d'impôts, en maintenant toutefois une superposition des compétences des autorités fédérales et cantonales concernant les impôts directs sur le revenu et la fortune. La présente partie de l'étude se concentre principalement sur la répartition des compétences en matière de taxation et de perception de ces impôts directs[1184].

590 Cependant, il convient de présenter succinctement la compétence de l'AFC concernant l'administration de la TVA, des droits de timbre et de l'impôt anticipé[1185]. L'option de ne pas trop étendre l'analyse sur l'administration de ces contributions se justifie par le fait qu'ils sont gouvernés par le principe dit de taxation spontanée ou d'autotaxation, c'est-à-dire que c'est le contribuable qui assure sa propre taxation. En outre, il n'est pas intéressant de s'attarder sur ces impôts et les autres impôts fédéraux parce que la compétence de leur administration revient exclusivement à l'autorité fédérale. À cet effet, c'est l'AFC qui rend les décisions nécessaires pour la taxation[1186] et la perception de l'impôt anticipé[1187], des droits de timbre[1188] et de la TVA[1189].

591 Pour ce qui est, premièrement, de la TVA, le contribuable doit déterminer s'il remplit les conditions personnelles, matérielles et territoriales d'assujettissement prévues par la loi, remplir un décompte périodique et procéder lui-même à la détermination des montants dus en indiquant la TVA payée au titre d'impôt

---

1184 Cependant, il ne s'agit pas de tous les impôts directs, mais particulièrement de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales.

1185 Sur la compétence de l'AFC dans le domaine de la taxation des droits de timbre et l'impôt anticipé, cf. ROBERT, *La procédure non-contentieuse,* p. 353 ss ; sur les autorités compétentes en matière de taxation de la TVA, cf. PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse,* p. 85 ss.

1186 RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 126.

1187 Art. 41 LIA.

1188 Art. 38 LT.

1189 Art. 65 al. 2 LTVA.

préalable ainsi que la TVA encaissée. De même, L'AFC dispose de la compétence générale en matière de détermination et de perception de la TVA[1190]. En vertu de cette compétence, elle est également seule compétente pour interpréter la LTVA en ce qui concerne les opérations réalisées sur le territoire suisse, rembourser l'impôt préalable, prendre des mesures de contrôle, etc. Dans ce sens, la division principale de la TVA qui se trouve au sein de l'AFC comporte, entre autres, une division droit, une division de perception, une division de contrôle externe[1191].

S'agissant, en second lieu, des droits de timbre et de l'impôt anticipé, ils sont aussi soumis à la procédure de taxation spontanée, c'est-à-dire que le contribuable supporte lui-même la responsabilité d'une perception correcte des contributions dues en vertu des dispositions légales[1192] ; et leur prélèvement relève également de la compétence exclusive de l'AFC. 592

Toutefois, la compétence en termes de remboursement de l'impôt anticipé est répartie entre l'AFC et les services cantonaux[1193]. En tout état de cause, il n'y a pas toujours, en droit fiscal suisse, de correspondance ou de concordance entre la compétence d'imposer et celle de prélever l'impôt, mieux entre la compétence de législation et la compétence d'administration de l'impôt. 593

II. La non-concordance entre la compétence législative et la compétence d'administration de l'impôt en droit suisse

A. Remarques générales

S'il est généralement admis qu'un niveau ou qu'un organe disposant du pouvoir de légiférer sur une matière possède, comme conséquence, les compétences d'application des normes édictées, cette situation n'est pas toujours identique en matière fiscale. La compétence normative ou législative peut ne pas coïncider avec la compétence d'exécution[1194]. Parfois aussi, la Confédération n'a été chargée que de faire la loi ou de poser des règles tout à fait générales dont l'application serait totalement ou partiellement confiée aux cantons[1195]. Ainsi, la 594

[1190] Art. 65 al. 1 LTVA ; Arrêt TF 2A.256/2003 du 8 janvier 2004, consid. 6.2.1 : « la perception des taxes à l'importation relève de la responsabilité de l'Administration fédérale des douanes, qui prend les ordonnances et décisions à cet effet ».

[1191] PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse,* p. 86.

[1192] Art. 34 LT ; art. 38 LIA ; ROBERT, *La procédure non-contentieuse,* p. 352.

[1193] Cf. *infra*, chapitre 5, II.C.2., de la présente étude.

[1194] BEAUD, *La répartition des compétences dans une Fédération*, p. 203.

[1195] BRIDEL, *Précis I*, pp. 168-169, N 75.

compétence d'administration, en particulier de l'impôt fédéral direct, se trouve déléguée, où l'autorité compétente pour imposer, c'est-à-dire établir le droit matériel, n'est pas la même que celle ayant la compétence pour administrer, c'est-à-dire taxer et prélever.

595 Cela étant, dans le système fiscal suisse, l'administration de l'impôt ne reflète pas exactement la répartition des compétences entre les différents échelons. Une collectivité peut en effet administrer les impôts d'une autre sans en avoir la compétence législative. L'administration fiscale suisse se trouve alors décentralisée, une décentralisation qui ne recoupe pas la répartition des compétences fiscales. C'est à cet égard que les cantons assurent l'administration des impôts directs pour le compte de la Confédération.

B. La compétence de taxation des impôts directs de la Confédération par les cantons

1. Les différents modèles de taxation

a. La taxation spontanée

596 En matière de taxation spontanée, encore appelée procédure d'autotaxation, le contribuable est l'auteur de sa propre taxation. Selon cette procédure, le contribuable déclare spontanément les éléments imposables et acquitte l'impôt qu'il a lui-même calculé[1196]. Cela signifie qu'il doit constater l'assujettissement fiscal[1197], établir lui-même le montant de sa dette fiscale, le déclarer et payer spontanément l'impôt qu'il estime dû auprès de l'administration fiscale sans intervention de celle-ci[1198]. En réalité, on ne saurait parler de procédure de taxation à ce niveau, car ce n'est plus tard qu'une procédure peut être initiée dans le cadre d'un éventuel contrôle ou surveillance par l'autorité compétente[1199]. Une telle procédure s'applique en matière de TVA, de droits de timbre et d'impôt anticipé.

b. La taxation administrative

597

[1196] CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 123, N 1.
[1197] RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 150.
[1198] OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 617, N 2.
[1199] RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 450.

La procédure de taxation administrative (ou taxation officielle) s'effectue sans un réel concours du contribuable. L'action de ce dernier « est limitée, parfois inexistante »[1200]. Il a le plus souvent pour devoir de s'annoncer à l'administration et à verser le montant de l'impôt en question. Il incombe donc à l'administration de constater la réalisation des conditions d'assujettissement, de procéder à l'évaluation de la matière imposable et de fixer le montant de l'impôt dû[1201]. On rencontre ce type de procédure en matière d'impôt sur la possession de certains biens (taxes sur les automobiles, sur les bateaux, sur les chiens), d'impôt de mutations immobilières, etc.

c. La taxation mixte

598 Cette procédure est aussi appelée procédure ordinaire. Elle s'apparente à une sorte de procédure « médiane » entre les deux autres ci-dessus, en ceci qu'elle combine des éléments de l'autotaxation et des éléments de la taxation administrative[1202]. Dans cette procédure, l'impôt est déterminé conjointement par le contribuable et l'administration. Les deux acteurs sont ainsi appelés à collaborer afin de déterminer la créance fiscale. Il s'agit dans ce cas pour le contribuable de remplir une déclaration d'impôt, que l'autorité fiscale vérifie à son tour en toute collaboration avec le contribuable, puis l'administration détermine le montant de l'impôt à prélever dans le cadre de la décision de taxation[1203]. Cette procédure s'applique en matière d'impôts directs (impôts sur le revenu, le bénéfice, la fortune et le capital), aux gains immobiliers, à l'impôt sur les donations et les successions. Et d'un point de vue pratique, la procédure mixte de l'impôt fédéral direct doit s'appliquer pour des raisons de commodités à la taxation et la perception des impôts cantonaux qui sont perçus sur la même base[1204].

2. Les autorités compétentes et les principes applicables à la procédure de taxation

a. Les différentes autorités intervenant dans la procédure de taxation

599

[1200] RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 149.
[1201] RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 450.
[1202] Informations fiscales CSI, *Procédure de taxation,* ch. 1, p. 1.
[1203] OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 617, N 4.
[1204] CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 123, N 1.

En matière de l'impôt direct, la procédure de taxation fait intervenir plusieurs autorités exerçant des fonctions tout au long des différentes étapes de la procédure. Il s'agit des autorités fédérales, cantonales et aussi communales.

600 D'abord au niveau des cantons, l'action de l'autorité cantonale est très importante en matière de l'impôt fédéral direct. Autorité de taxation des impôts cantonaux et de l'impôt fédéral direct, elle dirige et surveille l'exécution de la LIFD, tout en veillant à son application uniforme[1205]. En effet, les cantons déterminent eux-mêmes les autorités compétentes pour la perception de l'impôt fédéral direct, suivant les lignes directrices de la LIFD[1206]. Autrement dit, les cantons sont libres d'organiser leur administration fiscale, mais ils ont l'obligation de respecter les prescriptions légales en la matière, notamment en ce qui concerne l'impôt fédéral direct[1207]. Les règles d'organisation des autorités cantonales sont posées par l'art. 104 LIFD, à savoir que : l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct dirige et surveille l'exécution de la perception ; chaque canton désigne un service unique pour la taxation des personnes morales ; chaque canton institue une commission cantonale de recours en matière d'impôt ; l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral en dispose autrement.

601 Sur la base de cette liberté d'organisation reconnue aux cantons, sous réserve cependant des règles ci-dessus, les autorités fiscales diffèrent d'un canton à l'autre[1208]. Ainsi, on distingue d'un point de vue fonctionnel, trois types d'autorités fiscales : l'administration fiscale centrale, l'autorité de taxation et l'autorité de perception de l'impôt. Il est possible que l'ensemble des compétences (législatives, de contrôle, de perception, etc.) soient exercées par l'administration centrale ou alors que celles-ci soient réparties entre des services décentralisés chargés de la taxation et de la perception[1209].

602 Pour ce qui de la taxation des impôts cantonaux et communaux, la procédure est régie par le droit cantonal et les règles d'organisation sont susceptibles de différer fortement d'un canton à l'autre. Dans ce sens, les autorités fiscales cantonales peuvent être centralisées ou alors des entités décentralisées du point de

1205 Art. 104 LIFD.

1206 Informations fiscales CSI, *Procédure de taxation*, ch. 2.2.2, p. 3. Il faut remarquer qu'à la différence de la LIFD, la LHID ne prévoit pas de disposition reconnaissant une compétence de surveillance aux autorités fédérales, précisément à l'AFC. Mais pour rappel, la LHID est une loi fédérale cadre ne fixant que les principes d'harmonisation pour l'imposition des impôts directs des cantons et des communes.

1207 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 512.

1208 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 513.

1209 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 152.

vue fonctionnel. Les services décentralisés sont présents généralement dans des districts, des arrondissements ou des communes.

L'administration fiscale cantonale exécute des tâches diverses telles que la taxation de toutes les personnes physiques et morales établies dans le canton, le contrôle, la perception de l'impôt, etc. Les cantons connaissent ainsi une organisation fonctionnelle permettant une certaine spécialisation des personnels fiscaux basée précisément sur les divisions suivantes[1210] : division des personnes morales ; division des personnes physiques ; division de l'impôt anticipé ; division de l'impôt sur les gains immobiliers ; division de l'impôt sur les successions et les donations ; division du recouvrement de l'impôt ; direction. 603

Ensuite, les autorités fédérales sont le Département fédéral des finances, l'Administration fédérale des contributions (AFC) et le Tribunal fédéral (TF)[1211]. L'autorité fédérale intervient aux côtés de l'administration cantonale en matière d'impôt fédéral direct (IFD). En fait, c'est l'autorité cantonale qui prélève cet impôt pour le compte de la Confédération et assure par conséquent sa taxation et sa perception[1212]. La Confédération n'exerce que la surveillance et le contrôle du prélèvement via le Département fédéral des finances (art. 102 al. 1 LIFD). Concrètement, « la Confédération a édicté le droit matériel relatif à l'IFD, mais en a délégué l'exécution aux cantons. Par conséquent, l'IFD est taxé et perçu annuellement par les cantons, sous la surveillance de la Confédération »[1213]. 604

Concernant L'AFC, elle n'est pas l'autorité de taxation et de perception de l'impôt fédéral direct[1214]. Elle veille plutôt à l'application uniforme de la LIFD. Elle arrête également les dispositions d'exécution propres à assurer une taxation et une perception correctes et uniformes de l'impôt fédéral direct (art. 102 al. 2 LIFD). L'AFC dispose des prérogatives au titre de l'exercice de cette surveillance[1215]. 605

606

[1210] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, 3e éd., p. 550.

[1211] L'art. 102 al. 3 LIFD dispose que : « l'autorité fédérale de recours est le Tribunal fédéral ».

[1212] OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 618, N 6.

[1213] Informations fiscales CSI, *La procédure de taxation*, ch. 2.2.1, p. 3 ; art. 128 al. 4 Cst. et art. 2 LIFD.

[1214] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 511.

[1215] Les pouvoirs de surveillance de l'AFC sont énumérés à l'art. 103 LIFD : « effectuer des contrôles auprès des autorités cantonales de taxation et de perception et consulter les dossiers fiscaux des cantons et des communes ; se faire représenter aux délibérations des autorités de taxation et y présenter des propositions ; ordonner des mesures d'instruction, dans des cas d'espèce, ou, le cas échéant, les prendre de son propre chef ; demander, dans des cas d'espèce, que la taxation ou la décision sur réclamation lui soit également notifiée ; exiger que les décisions, les décisions sur réclamation et les décisions sur recours concernant des demandes en remise de l'impôt fédéral direct lui soient notifiées ».

Cependant, il ne s'agit pas d'entretenir une relation de subordination entre l'autorité de surveillance, en l'occurrence l'AFC, et les autorités chargées de la taxation et de la perception au niveau cantonal. Il est au contraire attendu des différents acteurs en charge de l'application des lois fiscales une franche collaboration basée en particulier sur le principe de confiance. À cet effet, « les autorités chargées de l'application de la présente loi [LIFD] se prêtent mutuelle assistance dans l'accomplissement de leur tâche ; elles communiquent gratuitement aux autorités fiscales de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes toute information utile et, à leur demande, leur permettent de consulter les dossiers fiscaux »[1216]. Les autorités fiscales bénéficient également de la collaboration d'autres autorités (art. 112 LIFD).

607 Enfin, les autorités communales ne sont pas du reste dans le cadre de la taxation, bien que dépendantes des législations cantonales. Elles peuvent être chargées de la tenue des rôles des contribuables, de l'envoi à ces derniers des déclarations d'impôts, de la perception d'impôts directs. Ces autorités peuvent parfois effectuer les contrôles de taxation, directement ou sous forme de préavis à l'autorité cantonale [1217]. La procédure de taxation s'effectue suivant certains principes.

b. Les principes applicables à la procédure de taxation

(i) Généralités

608 Il ne sera pas question d'analyser dans cette partie tous les principes qui s'appliquent à la procédure de taxation des impôts directs[1218]. En revanche, il convient d'indiquer qu'en vertu du principe de la légalité qui encadre toute action administrative, les autorités fiscales sont soumises aux règles de procédure prévues par le droit positif. Il s'agit en particulier du secret fiscal[1219] ; des principes constitutionnels régissant le droit administratif tels que la bonne foi, la proportionnalité, l'intérêt général, l'égalité de traitement, la non-rétroactivité, l'interdiction de l'arbitraire ; ainsi que les garanties générales de procédures prévues

[1216] Art. 111 al. 1 LIFD.

[1217] Art. 169 LCdir-NE ; art. 129 LI/JU ; art. 224 al. 1 LF/VS ; art. 149 al. 2 et 3 ; 150 ; 154 al. 1 et 164 al. 1 LI/BE ; art. 152 al. 3 et 171 al. 1 et 2 LI/VD ; art. 5 et 24 al. 2 LPFisc-GE ; art. 163 LICD/FR ; dans le même sens, lire BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 514.

[1218] Pour une présentation plus détaillée des principes applicables à la procédure de taxation, cf. BELLANGER/PIREK, *Les principes de procédure*, p. 28 ss. ; BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 587 ss.

[1219] Art. 176 LCdir-NE ; art. 110 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID.

à l'art. 29 Cst. féd, notamment le droit d'être entendu, la procédure équitable, le droit à l'assistance judiciaire, l'interdiction du formalisme excessif[1220].

609 La présente section se limitera à présenter deux principes fondamentaux, abondamment traités par la doctrine fiscaliste, en l'occurrence la maxime d'office et la maxime inquisitoire. Ces deux principes de procédure matérialisent la collaboration entre les autorités de taxation et le contribuable dans l'établissement des faits et de droit permettant une taxation complète et exacte prévue à l'art. 123 al. 1 LIFD[1221].

(ii) La maxime d'office

610 La procédure de taxation est dominée par la maxime d'office. Au sens de cette maxime, « c'est à l'autorité qu'appartient le droit et le devoir d'ouvrir la procédure, de définir son objet et d'y mettre fin par une décision ou un jugement »[1222]. Cette maxime est applicable à la détermination de la dette fiscale[1223]. La maxime d'office permet aux autorités fiscales d'entreprendre toutes les investigations nécessaires à la détermination de l'impôt[1224]. En effet, c'est l'autorité fiscale qui maîtrise la conduite de la procédure de taxation[1225] ; seul un droit de proposition revient au contribuable[1226]. L'autorité peut intervenir spontanément, soit de manière générale, soit dans un cas d'espèce. L'autorité fiscale peut, à l'occasion d'un contrôle, décider d'enclencher une procédure susceptible d'aboutir à une décision[1227]. Elle invite à cet effet les contribuables à déposer la déclaration d'impôt par publication officielle, par communication personnelle ou par l'envoi de la formule[1228].

611 En somme, dans une procédure régie par la maxime d'office, il revient à l'autorité fiscale de diriger la procédure de taxation, d'établir les faits et d'appliquer le droit d'office[1229]. La poursuite de la procédure est gouvernée par une autre maxime.

1220 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 619, N 10.
1221 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 123, N 4.
1222 BOVAY, *Procédure administrative*, p. 220.
1223 Art. 46 al. 3 LHID ; art. 123 al. 1 LIFD.
1224 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 619, N 10.
1225 BOVAY, *Procédure administrative*, p. 220.
1226 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 451.
1227 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 139.
1228 Art. 124 al. 1 LIFD.
1229 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 139.

(iii) La maxime inquisitoire

612 La maxime inquisitoire, applicable à la procédure de taxation, signifie qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les éléments de fait et de droit pertinents pour trancher la question qui lui est soumise et, de manière générale, aboutir à une taxation complète et exacte[1230]. Ainsi, l'autorité de taxation n'est pas tenue par les éléments présents dans la déclaration du contribuable, elle peut en vérifier l'exactitude d'office en recourant aux moyens légaux[1231]. Pour y parvenir, l'autorité doit initier par elle-même la recherche des pièces déterminantes et procéder à l'administration et à l'appréciation libre des preuves ; laquelle appréciation de la preuve devant cependant être faite avec une bonne dose de soin et de conscience[1232].

613 En vertu de la maxime inquisitoire, l'autorité ne doit considérer que les faits qui sont suffisamment prouvés et dont elle est convaincue de l'existence[1233]. La maxime inquisitoire oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier[1234]. En revanche, elle ne dispense pas les parties de collaborer à l'établissement des faits[1235]. L'autorité de taxation doit toutefois informer un contribuable qui se trouverait dans un cas de maladresse ou d'ignorance du droit susceptible de lui porter préjudice[1236].

614 Il importe de préciser cependant que l'obligation d'établir les éléments de fait et de droit qui fondent la procédure de taxation connaît des limites que posent les contingences pratiques. En effet, les moyens en personnel dont disposent l'administration, la complexité sans cesse croissante du droit fiscal limitent fortement les obligations et les possibilités matérielles d'aboutir à l'établissement détaillé des faits nécessaires à la taxation, en dépit des avancées apportées par la taxation informatisée[1237].

615 Dans la procédure de taxation, toute personne physique ou morale est soumise à l'obligation de coopérer. La LIFD et la LHID lui accordent des droits et lui imposent des obligations. Le contribuable est donc une partie obligée dans le rapport de droit fiscal établi avec une collectivité détentrice de la souveraineté

1230 ATF 96 V 95 ; Art. 123 al. 1 LIFD ; Rivier, *Droit fiscal suisse*, p. 139.
1231 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 619, N 10.
1232 ATF 92 I 255, p. 673.
1233 ATF 140 I 285, consid. 6.3.1, p. 298 ; BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 589.
1234 ATF 140 I 285, consid. 6.3.1, p. 298.
1235 Arrêt TF 2C_84/2012 du 15 décembre 2012, consid. 3.1.
1236 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 139.
1237 CR-LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 123, N 6.

fiscale. Cela dit, la procédure de taxation est un faisceau de droits et d'obligations[1238].

3. Les droits et obligations des parties intervenant dans la procédure de taxation

a. Les droits du contribuable dans la procédure de taxation

(i) Remarques liminaires

Au cours de la procédure de taxation, il s'engage un dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable [1239]. Dans cette procédure, le contribuable n'assume pas seulement des obligations, il a aussi de nombreux droits. Il s'agit, pour l'essentiel et selon la LIFD et la LHID, du droit de consulter le dossier, du droit de présenter des offres de preuves, du droit d'être représenté, du droit d'obtenir la notification des décisions de taxation par écrit, du droit d'obtenir une décision motivée[1240]. Ces droits sont des droits spécifiques garantis au contribuable dans la procédure de taxation et qui découlent du droit général des parties d'être entendu sur le fondement de l'art. 29 Cst. féd. 616

(ii) Le droit d'être entendu

En matière fiscale, le contribuable bénéficie du droit d'être entendu tel que prévu par l'art. 29 al. 2 Cst. féd. La garantie du droit d'être entendu vaut, comme dans toute procédure administrative, pour la procédure de taxation[1241]. Les législations fiscales fédérales ou cantonales contiennent des règles de procédure qui définissent le contenu et la portée de ce droit[1242]. Le droit d'être entendu comprend notamment le droit de participer à tous les stades de la procédure de taxation et de faire valoir son point de vue, le droit de se faire représenter par un mandataire professionnel et le droit de produire des preuves[1243]. 617

618

1238 RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 454.

1239 RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 140.

1240 Arrêt TF 2C_12/2017 du 23 août 2018, consid. 3.3.1. Il faut indiquer que le droit d'obtenir la notification des décisions de taxation par écrit et motivées ne sera pas analysé dans cette étude.

1241 MOOR/POLTIER, *Droit administratif II,* p.317.

1242 RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 140.

1243 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 623, N 21.

Le droit d'être entendu est une garantie constitutionnelle de caractère formel, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond[1244]. Lorsque la violation du droit d'être entendu porte sur une question juridique, le Tribunal fédéral peut le réparer s'il dispose du même pouvoir d'examen que l'instance précédente[1245]. Mais ce droit « ne peut être une fin en soi ; il constitue un moyen d'éviter qu'une procédure judiciaire ne débouche sur un jugement vicié en raison de la violation du droit des parties de participer à la procédure, notamment à l'administration des preuves »[1246].

619 Le droit d'être entendu garantit à toute personne qui est partie à une procédure le droit d'être informée et entendue avant qu'une décision ne soit prise à son détriment[1247]. Ainsi, la jurisprudence a en particulier déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst. féd.), le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influer sur le sort de la décision[1248]. Cependant, lorsqu'il n'apparaît pas clairement que la violation du droit d'être entendu a une influence sur la procédure, il n'y a pas lieu d'annuler la décision querellée[1249].

620 Le droit d'être entendu ne porte en principe pas sur la décision projetée. L'autorité n'a donc pas à soumettre par avance aux parties le raisonnement qu'elle entend tenir pour prise de position. Toutefois, lorsqu'elle envisage de fonder sa décision sur une norme ou un motif juridique non évoqué dans la procédure antérieure et dont aucune des parties en présence ne s'est prévalue et ne pouvait supputer la pertinence, le droit d'être entendu implique de donner au justiciable la possibilité de se déterminer à ce sujet[1250].

621 La violation, particulièrement grave et manifeste, du droit d'être entendu est susceptible de conduire à la nullité de la décision. C'est le cas en particulier lorsque le contribuable concerné n'a pas eu accès à la procédure. Il s'agit d'un grave vice de procédure[1251]. Le contribuable a également le droit de consulter le dossier.

1244 ATF 120 Ib 379 du 18 novembre 1994, consid. 3b ; p. 383 ; ATF 1119 Ia 136 du 17 août 1993, consid. 2b ; p. 138.

1245 Arrêt TF 2C_12/2017 du 23 août 2018, consid. 3.1 ; cf. aussi Arrêt TF 6B_257/2012 du 22 avril 2013, consid. 3 ; CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 6.

1246 CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 6.

1247 Arrêt TF 2C_12/2017 du 23 août 2018, consid. 3.2.1.

1248 ATF 142 II 218 consid. 2.3 p. 222.

1249 CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 6.

1250 ATF 131 V 9 consid. 5.4.1 p. 26 ; ATF 128 V 272 consid. 5b/bb, p. 278 ; arrêt TF 2C_356/2017 du 10 novembre 2017, consid. 4.3.

1251 ATF 137 I 273 = RDAF 2013 II 71, consid. 3.1.

(iii) Le droit à la consultation du dossier

Afin de pouvoir suivre les différentes étapes de la procédure de taxation dont il fait l'objet, il est nécessaire que le contribuable puisse connaître le contenu de son dossier fiscal. Concernant en particulier les impôts directs, le droit du contribuable de consulter les pièces du dossier qu'il a lui-même produites ou signées (art. 114 al.1 LIFD) n'a pas de restrictions. Aucune pesée d'intérêts n'est en jeu et la question de secret fiscal ne se pose pas dans ce cas[1252]. Le droit du contribuable de consulter tous ces actes est un droit illimité, il serait incompréhensible de les lui refuser, car il les connaît déjà[1253]. 622

En ce qui concerne les autres pièces, il faut faire une distinction entre deux catégories de documents : d'une part, les documents purement internes de l'administration[1254] et, d'autre part, toutes les preuves administrées dans la procédure[1255], c'est-à-dire les autres documents servant de fondement à la prise de décision par l'autorité[1256]. 623

Pour la première catégorie, le contribuable n'en a en principe pas accès. En effet, le droit à la consultation du dossier ne s'étend pas aux documents internes d'une procédure administrative, soit aux documents qui ne servent pas de preuves à l'autorité et ne revêtent qu'un usage interne, c'est-à-dire servent de formation de l'opinion interne de l'autorité[1257]. 624

S'agissant de la deuxième catégorie de documents, une limitation du droit à la consultation du dossier peut s'imposer en raison d'intérêts publics ou privés 625

1252 CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 14.

1253 Il s'agit en particulier de sa déclaration fiscale et ses annexes, des procès-verbaux d'auditions ou de dépositions dressés par l'administration fiscale ; cf. BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 605.

1254 Les documents purement internes de l'administration et qui sont automatiquement exclus du droit de consultation du contribuable comprennent : les notes internes de l'administration (projet d'une décision à rendre, appréciation personnelle d'un taxateur, etc.), tous les documents à caractère non probatoire utilisés exclusivement à titre interne par l'administration fiscale. Pour ces documents, l'administration n'a pas à justifier le refus de consultation. Cependant, la distinction pièces internes non consultables et autres pièces fournies par l'autorité fiscale n'est pas évidente ; cf. BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, pp. 605-606 ; CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 17.

1255 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 143.

1256 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 602.

1257 ATF 125 II 473 du 1er septembre 1999, consid. 4a, p. 474 = JdT 2001 I p. 322 = RDAF 2000 I p. 631, 632 ; CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 17.

prédominants qui s'y opposeraient[1258]. Autrement dit, le contribuable peut prendre connaissance des autres pièces[1259] une fois les faits établis pour autant qu'aucun intérêt public ou privé n'exige que tout ou partie des documents soient tenus secrets[1260]. Pour certains auteurs, « les faits sont considérés comme établis au plus tard lorsque la taxation est intervenue »[1261].

626 Dans le cas où une autorité refuse au contribuable son droit de consulter une pièce du dossier, ladite pièce ne peut, par conséquent, être utilisée à son détriment[1262]. Le document refusé ne peut servir de base pour trancher au détriment du contribuable uniquement si l'autorité le lui a communiqué le contenu essentiel, c'est-à-dire que cette autorité a donné au contribuable connaissance, oralement ou par écrit, du contenu de ce document ; et qu'en outre elle lui a donné l'occasion de s'expliquer et de fournir des preuves contraires[1263]. Toute privation à tort du droit de consulter une pièce du dossier est constitutive d'une violation du droit d'être entendu pouvant entrainer une annulation d'une décision ou sa réformation. Dans ce sens, il est prévu aux termes de l'art. 114 al. 4 LIFD que « l'autorité qui refuse au contribuable le droit de consulter son dossier confirme, à la demande de celui-ci, son refus par une décision susceptible de recours ».

627 L'accès au dossier en vue de le consulter ne répond à aucune exigence formelle particulière. Une simple demande par appel téléphonique est acceptable[1264]. Mais en principe, la consultation du dossier s'effectue au siège de l'administration fiscale compétente, sans que le contribuable ne puisse exiger que le dossier lui soit transmis à son domicile[1265]. Toutefois, en pratique, les personnes représentées par un avocat bénéficient couramment de facilités plus étendues, adaptées aux besoins professionnels de ces mandataires et à la confiance que justifie

1258 Art. 114 al. 2 LIFD ; art. 41 al. 1 LHID ; RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 455.

1259 Ces autres pièces proviennent d'autres autorités fiscales, administratives ou judiciaires, des tiers, cf. art. 111 LIFD et art. 39 al. 2 LHID.

1260 ATF 126 I 7 du 23 mars 2000, consid. 2b, p. 10.

1261 CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 15a.

1262 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 143

1263 Art. 114 al. 3 LIFD ; ATF 105 Ib 181 du 1er novembre 1979, consid. 4b, p. 184 ; ATF 125 II 417 du 26 juillet 1999, consid. 5, p. 426 ; CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 22 ; RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 143.

1264 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 602.

1265 ATF 116 Ia 325 du 31 mai 1990, consid. 3d/aa ; BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 602 ; RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 455.

leur statut[1266]. Ils peuvent recevoir le dossier fiscal à leur domicile professionnel[1267], sauf si ce dossier est particulièrement volumineux[1268].

Selon la jurisprudence, l'accès au dossier ne comprend, en règle générale, que le droit de consulter les pièces au siège de l'autorité, de prendre des notes et, pour autant que cela n'entraîne aucun inconvénient excessif pour l'administration, de faire des photocopies[1269]. Ce qui veut dire que le contribuable peut demander, en payant lui-même des frais de papeterie, effectuer des photocopies de certaines pièces lors de la consultation du dossier, à condition qu'une telle opération ne suscite pas un surcroît de travail disproportionné[1270] ou une charge exagérée à l'administration[1271]. Toutefois, le refus de l'autorité de préparer des copies des documents n'entraîne aucune restriction[1272], c'est-à-dire que le droit à ce que toutes les pièces du dossier soient photocopiées n'est pas encore reconnu[1273]. 628

L'exercice du droit de consulter le dossier et de produire des preuves par la personne concernée par une décision présuppose une obligation de l'administration de tenir le dossier[1274]. Ce droit a ainsi pour corollaire d'obliger l'autorité fiscale à organiser une tenue adéquate d'un dossier fiscal complet et à jour, sous peine de vider de sens le droit de consultation[1275]. Par conséquent, les autorités doivent consigner dans le dossier tout ce qui fait partie de l'affaire et qui peut être essentiel à la décision[1276]. Une telle exigence implique le devoir de rédiger des procès-verbaux d'entretiens avec le contribuable ou les tiers, des enregistrements sonores, et de verser au dossier toutes les pièces pertinentes sur lesquelles l'autorité entend se fonder pour rendre la décision de taxation[1277]. Ce principe initialement développé pour la procédure pénale doit, en tant que contenu de l'art. 29 al. 2 Cst. féd., s'appliquer à tous les types de procédure[1278]. 629

Le droit de consultation du dossier offre une garantie à une personne impliquée dans un procès « de prendre connaissance de toute argumentation présentée au 630

[1266] ATF 122 I 109 du 10 avril 1996, consid. 2b, p. 112.
[1267] ATF 122 I 109 du 10 avril 1996, consid. 2b, p. 112.
[1268] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 603.
[1269] ATF 122 I 109 du 10 avril 1996, consid. 2b, p. 112.
[1270] ATF 117 Ia 424 du 2 octobre 1991, consid. 28b, p. 429 ; RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 455.
[1271] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 603.
[1272] ATF 117 Ia 424 du 2 octobre 1991, consid. 28b, p. 430.
[1273] RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 455.
[1274] ATF 130 II 473 du 13 juillet 2004, consid. 4, p. 477.
[1275] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 603.
[1276] ATF 130 II 473 du 13 juillet 2004, consid. 4, p. 477.
[1277] ATF 124 V 389 du 28 décembre 1998, consid. 3.a, p. 390 ; ATF 130 II 473 du 13 juillet 2004, consid. 4, p. 477 ; BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 603.
[1278] ATF 130 II 473 du 13 juillet 2004, consid. 4, p. 477.

tribunal et de se déterminer à son propos, que celle-ci contienne ou non de nouveaux éléments de fait ou de droit, et qu'elle soit ou non concrètement susceptible d'influer sur le jugement à rendre »[1279].

(iv) Le droit de présenter des offres de preuves

631 Le droit du contribuable à l'offre des preuves est un droit fondamental qui découle du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. féd., et concrétisé par les art. 115 LIFD, 41 al. 2 LHID, 181 LCdir-NE. Aux termes de ces dispositions, les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation ou des faits importants. Il importe de préciser qu'en matière fiscale, les faits qui justifient l'assujettissement ou qui augmentent la taxation doivent être établis par l'autorité, tandis que la preuve des faits qui réduisent ou qui suppriment la charge fiscale doit être supportée par le contribuable[1280]. Par ailleurs, il revient au contribuable de prouver l'exactitude de sa déclaration fiscale et de ses explications ultérieures. Le contribuable n'a pas à prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux déclarés. La charge des preuves de l'existence d'éléments imposables non annoncés incombe à l'autorité fiscale[1281].

632 Étant donné que les dispositions légales ne prévoient pas une liste limitative, toutes les preuves sont en principe admissibles et recevables[1282]. Néanmoins, les preuves administrées et admissibles doivent être destinées à prouver des faits importants pour la taxation et qu'elles soient pertinentes, c'est-à-dire de nature à établir ces faits[1283]. En d'autres termes, il s'agit essentiellement d'éléments factuels nécessaires à la recherche de la vérité. Cela offre à l'autorité une certaine marge d'appréciation. Elle peut ainsi, par interprétation *a contrario* des dispositions des art. 115 LIFD et 41 al. 2 LHID, refuser d'admettre des preuves qui ne lui apparaissent pas significatives[1284] ou lorsqu'elle a déjà pu éclaircir des éléments de fait par d'autres preuves[1285].

633

[1279] CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 6d.

[1280] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 609 ; CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 7.

[1281] CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 7.

[1282] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 610 ; CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114, N 10.

[1283] RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 142.

[1284] ATF 117 Ia du 31 mai 1991, consid. 4.b, p. 262.

[1285] ATF 106 Ia 161 du 3 octobre 1980, consid. 2b, p. 162 ; BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 610.

Il en résulte donc que l'autorité fiscale a l'obligation d'accepter les moyens de preuve qui lui sont proposés en temps utile et en bonne et due forme[1286], à moins que ceux-ci ne portent sur des faits non importants ou ne soient manifestement inaptes à apporter la preuve du fait litigieux[1287]. Cela oblige le contribuable à présenter clairement les faits qu'il entend prouver. En d'autres termes, il doit fournir des offres de preuves compréhensibles, sans se contenter simplement de présenter vaguement les faits et pour ensuite se retrouver dans une situation où l'offre de preuve est rejetée. Il est par exemple tenu de fournir le nom et l'adresse d'un témoin qu'il propose d'entendre[1288].

La législation fiscale n'impose aucune exigence quant à la forme des preuves à présenter. Ce qui est alors différent de la procédure administrative[1289] et des dispositions des lois cantonales. La loi sur la procédure administrative genevoise[1290] précise par exemple les moyens de preuve auxquels l'autorité a recourt pour l'établissement des faits[1291]. En matière d'impôts directs, le législateur a jugé préférable de ne pas introduire dans la LHID des limitations concernant les offres de preuves et de laisser à la pratique des autorités cantonales l'appréciation de la qualité des preuves (libre appréciation des preuves par le juge)[1292]. Il en ressort donc qu'en absence de règles contraignantes relatives à la forme des offres de preuve, lesdites offres doivent être admises telles qu'elles sont présentées. Mais il faut garder à l'esprit que l'autorité a le droit d'apprécier leur pertinence pour la procédure et éventuellement de les rejeter[1293]. 634

Cela étant dit, les législations fiscales prévoient une énumération exhaustive des offres de preuve. Le législateur ne liste qu'une partie de preuves autorisées par la loi[1294] et prévoit que pour établir les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, les autorités de taxation peuvent en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives[1295], et faire référence aux attestations des tiers[1296]. Il ne s'agit donc qu'une liste exemplative. On peut citer comme autres offres de preuves, les documents propres à prouver un fait (contrats, testaments, 635

1286 ATF 101 Ia du 25 juin 1975, consid. 3, p. 103.
1287 ATF 101 Ia du 25 juin 1975, consid. 4, p. 104.
1288 RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 142.
1289 Art. 12 PA, RS 172.021.
1290 Art. 20 al. 2 LPA de la République et canton de Genève, RS/GE E 5/10.
1291 Selon les dispositions de cette loi, l'autorité recourt aux moyens suivants pour l'administration de la preuve : documents ; renseignements des parties ; renseignements ou témoignages de tiers ; visite des lieux ; expertises.
1292 Message sur l'harmonisation fiscale, p. 138.
1293 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 612.
1294 CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 115, N 10.
1295 Art. 123 al. 2, 126 al. 2 LIFD ; art. 42 al. 2 LHID.
1296 Art. 127 et 129 LIFD ; art. 43 et 45 LHID ; BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 610.

relevés bancaires, relevés de caisse, attestations, etc.), les documents officiels (actes notariés, jugements, extraits du registre de commerce, etc.), les renseignements provenant d'autres autorités en application de leur obligation de collaboration[1297], etc.

636 Par ailleurs, l'administration fiscale n'est pas obligée de confirmer par une décision son refus d'accepter une offre de preuve[1298], et ce contrairement à la règle applicable au droit de consulter le dossier consacré à l'art. 114 al. 4 LIFD. Ainsi, si l'offre de preuve d'un contribuable est rejetée, il attendra la phase de réclamation contre la décision de taxation pour pouvoir invoquer une éventuelle violation de son droit d'être entendu au cas où l'autorité fiscale aurait refusé une offre de preuve qu'il juge pertinente ou qu'il n'a pas eu la possibilité de mettre en avant ses moyens de preuve[1299]. Dans toutes les phases de la procédure fiscale, le contribuable a le droit de se faire représenter.

(v) Le droit d'être représenté

637 Étant une partie au rapport fiscal, le contribuable a également le droit de se faire représenter contractuellement devant les autorités, dans la mesure où sa collaboration personnelle n'est pas nécessaire[1300]. Dans la procédure de taxation, le contribuable peut se faire représenter par un mandataire professionnel. Plus précisément en matière de l'impôt fédéral direct, la représentation peut être exercée par toute personne ayant l'exercice des droits civils et jouissant de ses droits civiques[1301].

638 Ainsi, toute personne physique ou morale peut agir au nom du contribuable en qualité de mandataire, c'est-à-dire assurer sa représentation contractuelle. En revanche, le monopole des avocats est exclu[1302]. Il est important de contrôler l'existence du mandat de manière plus stricte, au besoin d'une procuration écrite[1303], comme le prévoit la LIFD[1304], de laquelle découle l'étendue des pouvoirs du mandataire[1305]. En vertu des règles générales, la preuve de l'existence

---

1297 Art. 111 et 112 LIFD ; art 39 LHID. Pour une énumération plus en détails des différentes offres de preuves, cf. BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, pp. 610-61.

1298 Art. 115 LIFD.

1299 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 613.

1300 Art. 117 al. 1 LIFD.

1301 Art. 117 al. 2 LIFD.

1302 Arrêt TF 2C_55/2014 et 2C_56/2014 du 6 juin 2014, consid. 4.2 ; cf. CR LIFD-MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 117, N 5.

1303 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 631.

1304 Lire dans ce sens, l'art. 117 al. 2 LIFD : « l'autorité peut exiger du représentant qu'il justifie de ses pouvoirs de représentation en produisant une procuration écrite ».

1305 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 144.

d'un rapport de représentation valable et de sa communication correcte aux autorités fiscales incombe au contribuable[1306].

Toutefois, une procuration sous la forme écrite n'est pas toujours nécessaire. Le mandat de représentation peut bien résulter des circonstances que le contribuable a manifesté sans ambiguïté la volonté de conférer des pouvoirs de représentation à un tiers[1307]. Autrement dit, une procuration écrite est certes le moyen de preuve le plus approprié[1308], mais en l'absence d'un tel acte, le mandat peut être déduit des circonstances notamment de la ratification tacite ou expresse des actes du mandataire par le mandant[1309]. En somme, bien que le cadre législatif accorde au contribuable certains droits visant à le protéger contre d'éventuels abus de l'autorité fiscale, celui-ci doit également satisfaire un certain nombre d'obligations. 639

b. Les obligations du contribuable dans la procédure de taxation

(i) Remarques liminaires

Dans le cadre de la procédure de taxation, le contribuable fait partie du rapport fiscal avec l'autorité fiscale[1310]. Dans cette relation, une obligation de collaboration entre les deux parties s'impose, mais dont le degré varie selon le type de procédure de taxation concernée (spontanée, mixte ou administrative). S'agissant particulièrement de la taxation mixte qui s'applique aux impôts directs, elle exige plus une collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable[1311]. 640

Mais de manière générale, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte[1312]. C'est un devoir pour lui de présenter tous les éléments déterminants pour la taxation, car lui seul connaît généralement lesdits éléments[1313]. Cela implique, d'une part, l'obligation du 641

1306 Arrêt TF 2C_577/2013 et 2C_578/2013 du 4 février 2014, consid. 6.1.

1307 Arrêt TF 2C_577/2013 et 2C_578/2013 du 4 février 2014, consid. 6.1.

1308 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 631.

1309 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 144. Sur la question du mandat implicite ou tiré des circonstances, cf. TF arrêt du 18 décembre 2018 2C_872/2018 ; BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 631.

1310 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 621, N 13.

1311 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 633.

1312 Art. 126 al. 1 LIFD et 42 al. 1 LHID ; art. 192 al. LCdir-NE.

1313 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 456.

contribuable de remplir de façon consciente et complète sa déclaration d'impôt[1314] et de produire les annexes[1315] et, d'autre part, de répondre aux éventuelles demandes de renseignements de l'autorité fiscale[1316]. Cependant, l'obligation de collaboration du contribuable doit s'opérer dans le respect des principes constitutionnels applicables à la procédure, en particulier le principe de proportionnalité. Il faut préciser ici que certains cas particuliers ne seront pas traités dans cette étude, notamment la situation des époux (art. 113 LIFD ; art. 40 LHID) ainsi que les obligations des tiers étrangers à la procédure de taxation de collaborer avec l'autorité de taxation (notamment art. 127, 128 et 129 LIFD ; 43, 44 et 45 LIFD).

(ii) L'obligation de déposer une déclaration d'impôt

642 L'obligation pour le contribuable de remplir et de déposer une déclaration fiscale procède de l'art. 124 al. 2 LIFD. En vertu de cette disposition, tout contribuable figurant au rôle ou registre (Art. 122 LIFD) est tenu de remplir et de déposer une déclaration d'impôt et ses annexes dans un délai précis[1317]. Il s'agit de l'obligation principale ou formelle du contribuable et incombe à toute personne ayant l'exercice des droits civils et jouissant de ses droits civiques[1318]. Le dépôt d'une déclaration d'impôt constitue non seulement une obligation, mais également un droit du contribuable d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. féd. La remise d'une déclaration donne l'occasion au contribuable de présenter les éléments et les moyens de preuve sur lesquels l'autorité fiscale se fonde pour la taxation[1319].

643 L'administration fiscale transmet sous forme papier, ou par voie électronique, la formule de déclaration d'impôt aux contribuables. Tout contribuable n'ayant pas reçu de déclaration fiscale pour une raison quelconque, par exemple une erreur administrative dans la saisie, une perte de courrier, un changement de domicile[1320], n'est pas pour autant dispensé de cette obligation. Il doit plutôt réclamer un exemplaire auprès de l'autorité compétente (art. 124 al. 1 LIFD). D'ailleurs, l'autorité fiscale procède chaque année à une publication officielle visant à informer et à rappeler aux contribuables leurs obligations de remplir et de déposer une déclaration fiscale (art. 124 al. 1 LIFD). Cette publication est un

1314 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 621, N 13 ; Art. 124 LIFD et 42 LHID.
1315 art. 125 al. 1 LIFD.
1316 Art. 126 al. 2 LIFD ; art. 192 al. LCdir-NE.
1317 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 124, N 1.
1318 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 634 ; art. 117 al. 2 LIFD.
1319 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 124, N 6.
1320 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 124, N 1.

moyen pour l'administration fiscale de pallier un éventuel défaut d'envoi de la formule de déclaration[1321]. Elle constitue également un acte qui dispense l'autorité de taxation de prouver qu'elle a effectivement remis au contribuable un exemplaire de la déclaration lui permettant de satisfaire à ses obligations fiscales[1322].

644 Le contribuable qui reçoit la déclaration d'impôt est tenu de la remplir de manière conforme à la vérité et complète[1323], et de la signer personnellement[1324] (obligation matérielle). C'est dire que le mandataire n'est pas autorisé à signer la déclaration fiscale au nom du mandant du fait que l'autorité fiscale n'est pas sûre qu'il soit en mesure de certifier que tous les éléments imposables ont été déclarés de manière complète et exacte[1325]. Dans un système de taxation mixte, la remise de la déclaration d'impôt à l'autorité de taxation représente la première démarche du contribuable dans sa relation avec l'autorité[1326].

645 Les contribuables imposés à la source et qui n'ont pas de revenus ou de charges susceptibles d'entrainer une taxation sont dispensés de remplir une déclaration d'impôt[1327]. Les contribuables qui ont obtenu une décision de non-assujettissement ne reçoivent pas également la déclaration d'impôt. Le contribuable doit remettre sa déclaration d'impôt déjà remplie à l'autorité compétente dans les délais fixés par les lois cantonales. Conformément aux dispositions des art. 125 LIFD et 42 al. 3 LHID, le contribuable doit impérativement joindre à sa déclaration d'impôt des annexes justificatives[1328]. Une déclaration non conforme aux prescriptions légales (défaut de signature, déclaration incomplète, etc.), doit être retournée au contribuable afin de la compléter et de corriger les omissions dans un délai raisonnable. Les motifs acceptables en tant qu'excuses au non-respect du délai sont strictement prévus par la loi. En d'autres termes, le dépassement par le contribuable du délai prescrit pour remettre ou retourner sa déclaration

1321 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 635.

1322 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 124, N 1.

1323 La déclaration fiscale bénéficie de la présomption de sincérité et d'exactitude, mais l'autorité de taxation n'est pas liée par les éléments qui y sont contenus et peut la vérifier en cas de doute, cf. BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 637.

1324 Art. 124 al. 2 LIFD.

1325 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 636.

1326 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 124, N 2.

1327 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 124, N 1.

1328 L'énumération des annexes n'est pas exhaustive. Il s'agit, entre autres, des certificats de salaire concernant tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante ; des attestations concernant les prestations que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale ; de l'état complet des titres et des créances, ainsi que celui des dettes ; des comptes annuels signés (bilan, compte de résultats) concernant la période fiscale.

complétée n'est excusable que sur la base des motifs prévus par la loi, en l'occurrence le service militaire, le service civil, l'absence du pays, la maladie ou autres motifs sérieux[1329]. Le contribuable a également le devoir de collaborer avec l'administration fiscale.

(iii) L'obligation de collaborer du contribuable

646 Le contribuable a l'obligation de faire tout ce qui est nécessaire pour aboutir à une taxation exacte et complète (art. 126 al. 1 LIFD). Mais en contrepartie de cette obligation, l'autorité fiscale est tenue d'effectuer la taxation en collaboration avec le contribuable[1330]. Elle doit ainsi lui donner la possibilité de présenter des preuves, de participer à l'administration de celles qui seront ordonnées et de s'exprimer sur le résultat de la procédure probatoire[1331]. La collaboration entre parties, qui débute dès la remise de la déclaration d'impôt et de ses annexes, requérant du contribuable entre temps d'éventuels renseignements complémentaires, doit se poursuivre pendant toute la procédure jusqu'à sa clôture par la taxation[1332].

647 L'obligation de collaborer est étendue et ne se limite pas uniquement aux éléments dont le contribuable doit prouver[1333]. Dans ce cas, la collaboration du contribuable représente un allégement de la charge de la preuve qui pèse sur l'autorité fiscale, car seul le contribuable peut mieux fournir des renseignements complets sur la situation le concernant. Ainsi, pour permettre une taxation complète et correcte, le contribuable doit faire tout ce qui est en son pouvoir non seulement en remplissant de manière conforme sa déclaration d'impôt, mais aussi en prouver l'exactitude et, sur demande, donner à l'autorité de taxation des renseignements sur tout ce qui peut être important pour la taxation.

648 Concrètement, si la charge de la preuve incombe bien aux autorités fiscales, le contribuable a néanmoins un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement[1334]. Dans cette perspective, il appartient au contribuable de faire remarquer à l'autorité fiscale les éventuelles erreurs contenues dans les

1329 Art. 124 al. 4 LIFD.

1330 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 126, N 2.

1331 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 141.

1332 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 126, N 2.

1333 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 639.

1334 TF, arrêt du 20 mars 2017, 2C_926/2016/2C_927/2016, consid. 3.2.1 ; TF, arrêt du 17 août 2012, 2C_92/2012, consid. 4.3 ; TF, arrêt du 7 mars 2012, 2C_627/2011/2C_653/2011, consid. 4.2 ; cf. BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 639.

annexes fournies, ou de porter à l'attention de celle-ci une mauvaise appréciation de certains faits ou données, même si l'appréciation erronée est à l'avantage dudit contribuable[1335].

649 Pour l'essentiel, le devoir de collaboration du contribuable se concrétise par l'obligation de fournir sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires[1336]. Il peut lui aussi être demandé de fournir des attestations provenant des tiers et qu'il doit remettre à l'autorité fiscale[1337]. En tout état de cause, le contribuable a l'obligation de renseigner l'administration fiscale sur tous les faits susceptibles d'être déterminants pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt[1338]. C'est un devoir qui s'applique à toutes les différentes formes de procédure de taxation et qui est concrétisé dans diverses dispositions légales[1339].

650 Toutefois, le devoir de collaboration du contribuable se trouve limité par le principe de proportionnalité. En effet, l'autorité fiscale ne doit pas exiger du contribuable des documents sans pertinence pour la procédure de taxation. En vertu du principe de proportionnalité, les renseignements requis du contribuable doivent pouvoir être fournis sans un effort trop important. D'après ce principe, l'administration est tenue de ne requérir que des informations nécessaires et indispensables pour aboutir à une taxation complète et correcte du contribuable. À cet effet, il convient de procéder à une pesée des intérêts entre celui de l'autorité fiscale à assurer une taxation, et celui du contribuable[1340]. Comme le contribuable, l'autorité fiscale a également des obligations dans la procédure de taxation.

c. Les devoirs de l'autorité de taxation

(i) Le devoir de garder le secret fiscal

651 Le secret fiscal est considéré comme un secret professionnel[1341]. Son fondement se trouve aux art. 110 LIFD et 39 LHID. Aux termes de ces dispositions, les personnes chargées de l'exécution de la législation fiscale sont tenues de garder

1335 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 639.
1336 Art. 126 al. 2 LIFD.
1337 Art. 127 al. 1 LIFD.
1338 OBERSON, *Les procédure de taxation*, p. 81 ; RDAF 2001 II p. 273.
1339 Cf. notamment les art. 38 et 39 LIA ; art. 34 et 35 LT ; art. 66 et 68 LTVA.
1340 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 623, N 20 ; CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 126, N 11.
1341 CR LIFD-PEDROLI, art. 110, N 1.

le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction[1342]. Sont soumis au secret fiscal, les autorités faisant partie aussi bien de l'administration fiscale que des tribunaux. Il lie les membres de toutes les administrations fiscales des cantons, de la Confédération et des communes[1343], ainsi que les tiers impliqués dans la procédure de taxation, à l'instar des experts. Le secret fiscal porte sur tous les faits découlant de dossiers, de négociations ou de dépositions informelles[1344]. Les renseignements couverts par le secret fiscal ne font l'objet d'aucune communication, ni consultation par les tiers, sauf dans la mesure où une base légale de droit fédéral ou de droit cantonal le prévoit expressément[1345].

652 Le secret fiscal est un secret de fonction dit qualifié, car sa protection est plus étendue que celle du simple secret de fonction en raison de la nature particulière des relations qui lient le contribuable à l'administration fiscale. En effet, les informations dont le contribuable a l'obligation légale de transmettre à l'autorité fiscale, qu'elles soient personnelles ou financières, relèvent de sa sphère intime et privée. Dans le but d'empêcher que des faits de la vie privée et intime du contribuable ne soient révélés au public ou aux tiers, les autorités fiscales doivent strictement garder secrètes les informations obtenues dans le cadre de leurs activités[1346]. Les données concernant la sphère privée doivent bénéficier d'une protection particulière[1347]. L'obligation de garder le secret fiscal a une certaine portée et connaît des exceptions[1348]. Les autorités fiscales et les autres autorités ont l'obligation de collaborer entrer elles pour l'application de la loi.

(ii) Le devoir de collaboration entre les autorités

653 Les autorités chargées d'appliquer la LIFD se prêtent mutuellement assistance dans l'accomplissement de leur tâche. Cette entraide administrative s'opère d'une part sous la forme d'une communication gratuite aux autorités fiscales de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes, de

1342 Lire également BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 596 ; RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 135.

1343 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 135.

1344 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 596.

1345 Art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 176 al. 2 LCdir-NE.

1346 TF, arrêt du 18 avril 2016, 1C_598/2014, consid. 3.2 ; RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 134 ; CR LIFD-PEDROLI, art. 110, N 2.

1347 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 597.

1348 Pour une analyse plus détaillée sur la portée du secret fiscal, cf. RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 134 ; pour une présentation détaillée des exceptions au secret fiscal, lire CR LIFD-PEDROLI, art. 110, N 12.

toutes les informations nécessaires et, d'autre part, du droit réciproque de consulter les dossiers fiscaux[1349]. Il est à préciser que tous les renseignements fournis dans le cadre de cette collaboration sont évidemment couverts par le secret fiscal[1350].

654 Par ailleurs, la collaboration entre autorités ne s'étend pas qu'aux autorités fiscales, mais également aux autres autorités administratives. Cela dit, les autorités des collectivités publiques communiquent, sur demande, tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale. Elles peuvent aussi transmettre ces renseignements de façon spontanée[1351]. Sont soumises à l'obligation de renseigner non seulement toutes les autorités administratives (p. ex. les bureaux du registre foncier et du registre du commerce, les autorités de l'AVS, le contrôle des habitants et la police des étrangers, l'administration centrale de la Confédération, la régie des alcools, etc.), mais aussi toutes les autorités judiciaires[1352].

655 Sont également soumis à cette obligation de renseigner, en vertu de l'art. 112 al. 2 LIFD, les organes des collectivités et établissements auxquels ont été déléguées des tâches incombant à une administration publique, c'est-à-dire des tâches d'utilité publique (p. ex. les Chemins de fer fédéraux suisses [CFF], les établissements cantonaux d'assurance contre l'incendie)[1353].

656 La loi libère les organes de la Poste suisse et des établissements publics de crédit (p. ex. les banques) de l'obligation de donner des renseignements et des informations concernant les faits sur lesquels ils doivent garder le secret en vertu de dispositions légales spéciales (notamment le secret bancaire)[1354].

4. Le déroulement de la procédure de taxation en matière d'impôts directs

a. La phase préparatoire

657

[1349] Art. 111 al. 1 LIFD ; art. 39 al. 2 LHID ; CR LIFD-PEDROLI, art. 111, N 1 ; Cir. AFC nº 19 : *Obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD*, A.1.

[1350] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 598.

[1351] Art. 112 al. 1 LIFD ; art. 39 al. 3 LHID.

[1352] Cir. AFC nº 19 : *Obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD*, A.2.

[1353] CR LIFD-PEDROLI, art. 112, N 2.

[1354] Art. 112 al. 3 LIFD ; Cir. AFC nº 19 : *Obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD*, A.2 ; BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 598.

La phase préparatoire de la procédure de taxation incombe uniquement à l'administration[1355]. Elle consiste pour l'autorité fiscale compétente en l'établissement du registre des contribuables présumés (art. 122 al. 1 LIFD ; art. 188 al. 1 LCdir-NE) et en l'envoi des déclarations d'impôt. C'est aussi au cours de cette phase que l'autorité fiscale compétente invite les contribuables, par publication officielle, à déposer leur déclaration d'impôt dans le délai imparti[1356].

658 En outre, les autorités fiscales préparent et publient au cours de cette phase des documents destinés aux contribuables ou à la personne chargée d'établir la déclaration d'impôt, dans le but de leur indiquer de manière très pratique la façon de remplir les divers formulaires (p. ex. le guide de la déclaration d'impôt dans le canton du Valais). Du fait du secret fiscal (art. 110 LIFD), les tiers n'ont pas en général accès au dossier fiscal du contribuable. Cependant, certains cantons rendent public le rôle des contribuables[1357]. Dans le canton de Berne par exemple, les registres des contribuables sont publics[1358].

b. La déclaration d'impôt

659

[1355] Il convient de relever ici la question de renseignements préalables à la procédure de taxation. En effet, le processus d'imposition implique l'intervention de l'administration fiscale pour l'établissement de l'impôt et la collaboration du contribuable pour éclaircir certaines situations ou apporter des informations complémentaires aux données initialement déclarées. Cette forme de « dialogue » entre ces deux parties trouve son importance particulière dans le cadre de ce qu'on appelle « ruling fiscal », cf. GENINI/PELLI, *Ruling,* p. 48. Le Tribunal fédéral définit le ruling fiscal comme une « approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir » (arrêt TF 2C_664/2013 du 28 avril 2014, consid. 4.2 ; cf. aussi arrêt TF 2C_842/2013 du 18 février 2014, consid. 7.1). *Primo*, le ruling fiscal doit être distingué des autres notions proches, susceptibles de créer la confusion chez le contribuable. Il s'agit en l'occurrence d'accord ou d'arrangement fiscal (arrêt TF, 2C_296/2009, consid. 3.1 ; arrêt TF, 2C_769/2009, consid. 2.2.1 ; ATF 101 Ia 92, consid. 2, p. 98, p. 320 ; arrêt du TF 2C_603/2012 du 10 décembre 2012, consid. 3.2 ; arrêt TF 2C_603/2012 du 10 décembre 2012, consid. 3.1) et d'accord de procédure (arrêt TF 2C_603/2012 du 10 décembre 2012, consid. 3.2). *Secundo*, le ruling fiscal qui se réfère à une situation concrète, doit aussi être distingué des circulaires, des ordonnances administratives ou des autres documents produits par les autorités fiscales qui se présentent quant à eux sous une forme générale et abstraite. *Tertio*, il faut préciser que ce sont les autorités fiscales cantonales qui sont compétentes pour émettre les rulings fiscaux. L'AFC n'intervient généralement pas dans ce processus, néanmoins elle peut exercer une surveillance en ce qui concerne l'application de la loi, lire GENINI/PELLI, *Ruling,* p. 48.

[1356] Art. 124 al. 1 et 2 LIFD ; 42 al. 1 LHID ; 190 al. 1 et 2 LCdir-NE ; RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 460.

[1357] OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 629, N 40.

[1358] Art. 164 LI/BE ; RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 460.

La déclaration d'impôt constitue une des obligations principales du contribuable. Pour rappel, l'autorité envoie au contribuable une formule de déclaration. Une invitation officielle est d'ailleurs publiée pour rappeler aux contribuables cette obligation. Le contribuable qui ne reçoit pas de formulaire de déclaration est tenu de s'annoncer auprès de l'autorité compétente et d'en requérir un. Il doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, la signer personnellement et la remettre à l'autorité de taxation avec les annexes. La déclaration doit être déposée dans les délais prévus par le droit cantonal[1359].

c. La phase de la taxation proprement dite

(i) La taxation ordinaire

La procédure de taxation englobe l'ensemble des opérations permettant d'établir le montant de la dette fiscale, puis d'en assurer sa liquidation[1360]. Il s'agit du côté procédural de la mesure du substrat fiscal et du calcul de l'impôt[1361]. En effet, l'autorité de taxation établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable[1362]. Après avoir reçu la déclaration d'impôt du contribuable, contrôlé qu'il l'a correctement remplie et déposée avec les annexes requises dans le délai qui lui est imparti[1363], l'autorité fiscale peut prendre connaissance du dossier du contribuable[1364]. Elle peut ainsi procéder aux investigations nécessaires[1365] et à ce stade de la procédure, entendre le contribuable, faire examiner ou ordonner l'expertise de ses livres, exiger que des attestations sont fournies, exiger des renseignements des tiers ou d'autres autorités, etc.[1366]. 660

La décision de taxation comporte les éléments imposables, le taux applicable et le montant de l'impôt dû. C'est l'autorité fiscale cantonale qui est compétente pour prendre une décision de taxation en matière d'impôt direct. L'autorité de 661

1359 Art. 124 al. 2 LIFD.
1360 CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 131, N 1.
1361 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 450.
1362 Art. 123 al. 1 LIFD.
1363 Art. 124 al. 2 LIFD.
1364 CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 130, N 1.
1365 Art. 130 al. 1 LIFD.
1366 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 461.

taxation communique au contribuable les modifications apportées à sa déclaration au plus tard lors de la notification de la décision de taxation[1367]. Cette dernière fait l'objet d'une décision administrative qui est notifiée au contribuable[1368].

662 La notification de la décision de taxation signifie sa communication, par l'autorité, des éléments imposables ou facteurs fiscaux tenus pour une personne physique ou morale pour une période fiscale déterminée[1369]. Une décision est considérée notifiée, non pas au moment où le contribuable en prend connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée ; et lorsqu'il s'agit d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où la décision entre dans la sphère de puissance de son destinataire[1370].

663 La décision de taxation fixe les éléments imposables de manière définitive. Lorsqu'elle ne fait pas l'objet de contestation et qu'elle est entrée en force après écoulement du délai de réclamation, elle met fin à la procédure de taxation[1371]. En règle générale, si la déclaration paraît conforme à la réglementation, la taxation aura lieu sur la base des éléments qui y sont contenus. Mais si après vérification du contenu de la déclaration par l'autorité, les indications paraissent incomplètes, peu crédibles, ou que des indices mettant en doute cette déclaration, l'autorité fiscale doit s'en écarter et procéder elle-même à l'établissement des faits pertinents afin d'assurer une taxation complète et exacte[1372].

664 On parle également de la taxation ordinaire lorsque l'autorité apporte des modifications à la déclaration d'impôt (art. 131 al. 2 LIFD ; art. 46 al. 2 LHID ; art. 199 al. 2 LCdir-NE), ou dans l'hypothèse où elle doit estimer le revenu imposable[1373].

(ii) La taxation provisoire

665 L'autorité peut rendre une décision de taxation à titre provisoire lorsque certains facteurs fiscaux ne sont pas connus ou ne sont pas susceptibles de l'être au moment où ladite décision est rendue[1374]. La taxation provisoire permet au contribuable en général de s'acquitter, au terme de l'échéance de l'impôt, d'un montant d'impôt. À cet effet, l'autorité fiscale qui n'est pas en mesure de taxer un

[1367] Art. 131 al. 1 LIFD ; art. 46 al. 2 LHID ; art. 199 al. 1 et 2 LCdir-NE.
[1368] ATF 121 II 473, consid. 2a ; CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 131, N 1.
[1369] CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 131, N 1.
[1370] ATF 113 Ib 296, p. 297.
[1371] CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 131, N 3.
[1372] OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 629, N 40 ; BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 664.
[1373] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 664.
[1374] CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 131, N 7.

contribuable, pour une raison ou une autre, procédera à une taxation provisoire en considérant les éléments présentés par ce contribuable ou en se basant sur les informations qui sont à sa disposition[1375]. La taxation provisoire correspond alors à la déclaration ou à la taxation précédente ou encore à une estimation du montant dû[1376]. Une décision de taxation rendue à titre provisoire n'ouvre pas les voies de recours et ne peut donc pas faire l'objet de contestation par une réclamation auprès de l'autorité fiscale. Dans certains cantons, la taxation devient définitive, avec ou sans modification des éléments de la déclaration d'impôt, après dépassement du temps imparti[1377].

(iii) Le cas de la taxation d'office

Sur le fondement des dispositions fiscales[1378], l'autorité peut effectuer une taxation d'office si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure, ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Ces dispositions prévoient expressément les conditions ouvrant la procédure de taxation d'office. Celle-ci n'est donc pas une pénalité ou une sanction infligée au contribuable, mais le moyen de parvenir à une taxation complète et exacte[1379]. 666

Selon la jurisprudence, le droit de procéder à une taxation d'office suppose fondamentalement qu'il existe, ou qu'il subsiste, après examen par l'autorité de taxation, une incertitude dans les faits qui empêche cette dernière de procéder à la taxation de manière complète et exacte[1380]. Cette incertitude provient du fait que tous les facteurs fiscaux ou une partie de ceux-ci ne sont pas fixés correctement. Par contre, le fait qu'un contribuable ne satisfait pas à ses obligations de procédure n'ouvre pas droit à une taxation d'office si l'autorité fiscale a pu établir tous les éléments pertinents et déterminants susceptibles d'assurer une taxation correcte[1381]. 667

Aussi, l'autorité fiscale ne doit-elle pas procéder directement à la taxation d'office sans avoir préalablement adressé au contribuable une formule de déclaration d'impôt[1382]. En d'autres termes, si un contribuable ne dépose pas de déclaration d'impôt ou qu'il la dépose mal remplie, la loi prévoit expressément la 668

1375 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte,* p. 672 ; CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 131, N 7.

1376 Art. 162 al. 2 LIFD.

1377 Dans le canton de Genève p. ex., ce temps est d'une année, mais peut être prolongé de six mois sous certaines conditions, cf. art. 38 al. 2 LPFisc (LPFisc, rsGE D 3 17).

1378 Art. 130 al. 2 LIFD ; 46 al. 3 LHID ; 200 al. 1 LCdir-NE.

1379 Informations fiscales CSI, *Procédure de taxation,* ch. 5.1. p. 25.

1380 Arrêt TF 2C_383/2019 du 11 novembre 2019, consid. 3.1 et les nombreux autres arrêts cités.

1381 CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 130, N 15 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 631, N 49.

1382 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 631, N 50.

procédure à suivre. Dans ce cas, l'autorité doit l'inviter, conformément aux dispositions légales[1383], à rattraper son retard ou à remédier à l'omission dans un délai raisonnable. Ce n'est que si le contribuable ne remplit pas ses obligations de procédure malgré un rappel que la taxation doit être effectuée d'office[1384].

669 Cependant, la taxation d'office est annulable lorsque l'administration fiscale a bien envoyé au contribuable une déclaration d'impôt que celui-ci lui a renvoyée sans l'avoir remplie ; et qu'ensuite, l'administration a procédé à une taxation d'office sans adresser de rappel au contribuable[1385]. Ce qui signifie que l'autorité fiscale a omis de sommer préalablement le contribuable de satisfaire à ses obligations de procédure[1386]. Autrement dit, avant d'ouvrir une taxation d'office, le contribuable doit être sommé de s'exécuter[1387].

670 Toutefois, le Tribunal fédéral a précisé que l'absence de sommation ne constitue en aucun cas un vice à ce point grave qu'elle devrait entraîner la nullité de la décision de taxation d'office. Une absence de sommation n'est pas rédhibitoire à la taxation d'office, mais rend uniquement inapplicable l'art. 123 al. 3 LIFD. Ce qui permet donc au contribuable de faire valoir les griefs qu'il pourrait normalement soulever dans le cadre d'une taxation ordinaire[1388]. L'absence de sommation ne conduit pas systématiquement à la nullité de la taxation d'office[1389]. Même sans une sommation préalable, l'autorité fiscale peut établir les éléments imposables par appréciation lorsqu'il subsiste une incertitude sur ces éléments[1390].

671 La taxation d'office doit s'effectuer « sur la base d'une appréciation consciencieuse »[1391]. C'est dire que l'autorité de taxation doit prendre en compte, avant de procéder à une taxation d'office, tous les éléments dont elle a connaissance ou qui sont à sa disposition. Ainsi, si l'autorité fiscale peut se fonder sur des suppositions ou des vraisemblables, elle doit se rapprocher le plus possible de la réalité[1392].

672 L'appréciation consciencieuse des faits déterminants pour la taxation implique pour l'autorité fiscale de se rapprocher le plus possible de la situation réelle du

1383 Art. 124 al. 3 LIFD.
1384 ATF 137 I 273, consid. 3.2.1, p. 276.
1385 ATF 137 I 273, consid. 3.5, p. 283 ss.
1386 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 6231, N 50.
1387 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 673.
1388 Arrêt TF 2C_203/2019 du 4 juillet 2019, consid. 3.3 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 631, N 50.
1389 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 674.
1390 Arrêt TF 2C_467/2017 du 5 juillet 2018, consid. 5.4.
1391 Art. 130 al. 2 LIFD ; 46 al. 3 LHID ; 200 al. 1 LCdir-NE.
1392 RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 463.

contribuable, qu'elle considère en fonction des éléments qui sont à sa disposition et tirés de l'expérience de la vie. Elle doit s'assurer que les présomptions sur lesquelles elle est contrainte de fonder son appréciation sont soutenables[1393]. Ce type de taxation doit alors se baser sur des « données admissibles et se rapprocher autant que possible de la situation réelle »[1394]. Plus concrètement, l'autorité de taxation peut, en matière d'impôts directs, prendre en considération les coefficients expérimentaux[1395], l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable[1396].

673 Les possibilités de réclamation ou de recours contre la décision de taxation d'office sont réduites. Le contribuable qui a été taxé d'office ne peut déposer une réclamation uniquement au motif qu'elle est manifestement inexacte[1397]. Enfin, une taxation d'office ouvre la voie à une procédure pour soustraction d'impôt[1398] dans la mesure où un contribuable qui reçoit une taxation manifestement insuffisante et qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'elle ne soit pas rectifiée. En d'autres termes, si le contribuable qui a été taxé d'office devait savoir que ses indications étaient fausses ou incomplètes, le fisc est en droit de supposer qu'il avait la volonté de bénéficier d'une taxation trop faible ; et donc il s'est rendu coupable d'une tentative de soustraction d'impôt[1399]. Le processus d'administration de l'impôt se poursuivra avec sa perception.

C. La compétence de perception des impôts de la Confédération par les cantons

1. Généralités

674 D'emblée, il sied de préciser que l'emploi du verbe « percevoir » dans les dispositions constitutionnelles tend à « désigner principalement l'action du législateur, à savoir celle qui établit l'impôt, qui l'institue, qui le crée »[1400]. Il ne renvoie pas forcément à l'encaissement de l'impôt, en particulier de l'impôt fédéral direct par la Confédération. Les opérations de taxation et d'encaissement

1393 CR LIFD-ALTHAUS/HOURIET, art. 130, N 23 ; cf. ATF 72 I 117, 121.

1394 Informations fiscales CSI, *Procédure de taxation,* ch. 5.1. p. 25.

1395 « Les coefficients expérimentaux sont des estimations fondées sur des appréciations d'éléments connus par le fisc et conformes à l'usage », voir OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 631, N 51.

1396 Art. 130 al. 2 LIFD *in fine.*

1397 Art. 132 al. 3 LIFD ; 48 al. 2 LHID ; 201 al. 2 LCdir-NE.

1398 Art. 175 LIFD ; 250 LCdir-NE.

1399 Informations fiscales CSI, *Procédure de taxation,* ch. 5.1. p. 26.

1400 PC Cst-AUBERT, art. 128, N 7.

de cet impôt sont effectuées par les cantons conformément à l'al. 4 de l'art. 128 Cst. féd. « Percevoir » ne signifie pas également, dans le cadre de cet impôt, être le bénéficiaire exclusif de son produit. Celui-ci fait l'objet d'un partage suivant les modalités prévues par le même alinéa ci-dessus[1401]. Aussi, convient-il de préciser que la perception constitue la suite de la procédure de taxation. Dans la logique de cette dernière, cette section se limitera aux impôts directs.

675 Cela étant dit, la perception de l'impôt fédéral direct est régie par les dispositions des art. 160 ss LIFD. Elle renvoie au recouvrement de l'impôt des assujettis personnes physiques et personnes morales. L'autorité de perception se fonde sur une décision de taxation passée en force qui établit les éléments imposables, le taux et le montant de l'impôt dû. La phase de perception de l'impôt ne se rapporte pas uniquement au fait de recevoir le paiement de l'impôt dû par le contribuable. C'est un processus qui inclut plusieurs opérations que doit accomplir l'autorité fiscale. Il consiste en l'établissement, à titre provisoire ou définitif, de la créance fiscale, l'envoi d'un bordereau accompagné de bulletins de versement permettant au contribuable d'acquitter le montant d'impôt dû, le calcul d'intérêts[1402].

676 La phase de perception comprend également l'octroi d'allégements fiscaux sous forme de facilités de paiement et de remise d'impôt, sous réserve des prescriptions légales, ainsi que le recours le cas échéant aux mesures de sûreté et à la voie d'exécution forcée[1403]. Par ailleurs, la dette fiscale ne peut pas être acquittée par compensation avec une créance du contribuable à l'égard de l'autorité fiscale en l'absence de dispositions légales qui le prévoient, à moins que la collectivité créancière (canton, Confédération, commune) y consente[1404].

2. Autorités compétentes pour la perception d'impôts directs

677 Il convient de rappeler ici que la forme fédéraliste de la Suisse conduit à la coexistence des souverainetés fiscales originelles de la Confédération et des cantons, et de celle déléguée des communes. Si chacune de ces collectivités publiques bénéficie d'impôts, il est important de déterminer les autorités compétentes pour percevoir lesdits impôts, en particulier l'impôt fédéral direct, l'impôt cantonal ainsi que l'impôt communal[1405].

678

[1401] CR Cst.-OBERSON/ALARA, art. 128, N 24.

[1402] Informations fiscales CSI, *Procédure de perception*, ch. 2.2. p. 5.

[1403] CR LIFD-CURCHOD, art. 160, N 2 ; arrêt TF 2A.546/2001 du 1er mai 2002 ; ATF 126 II 1, consid. 2c et la jurisprudence citée.

[1404] Art. 125, ch. 3 CO ; CR LIFD-CURCHOD, art. 160, N 2a.

[1405] Informations fiscales CSI, *Procédure de perception*, ch. 2.1. p. 3.

La perception de l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune des personnes physiques relève de la compétence de l'autorité de taxation cantonale. Tel est également le cas pour l'impôt fédéral direct (impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales) qui est certes un impôt fédéral, mais dont la taxation et la perception sont effectuées par les cantons pour le compte de la Confédération[1406]. Par contre la perception des autres impôts fédéraux, notamment l'impôt anticipé et les droits de timbre fédéraux, ressort de la compétence exclusive de la Confédération qui agit à travers l'AFC.

S'agissant particulièrement de l'impôt fédéral direct, l'art. 160 LIFD indique expressément qu'il est perçu par le canton dans lequel la taxation a été effectuée. Cette disposition exclut de manière absolue la compétence de l'AFC pour la perception de cet impôt. C'est donc une règle contraignante[1407]. La perception de l'impôt s'effectue sur la base du registre des contribuables que les autorités de taxation établissent et tiennent à jour[1408]. En revanche, avant le versement, le produit de l'impôt fédéral direct fait l'objet d'une répartition entre la Confédération et le canton. À cet effet, les cantons versent à la Confédération 78,8 % du montant des impôts, des amendes et des intérêts qu'ils perçoivent[1409]. La part revenant par conséquent aux cantons est donc de 21, 2 % (montant des parts depuis le 1er janvier 2020)[1410]. 679

Le canton dans lequel une personne physique a son domicile fiscal, ou dans lequel elle séjourne, est le canton compétent pour la taxation et la perception de l'impôt fédéral direct[1411]. S'il y a changement de domicile à l'intérieur de la Suisse, l'impôt est perçu dans le canton où le contribuable est domicilié ou séjourne à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement[1412]. 680

Lorsqu'il s'agit d'une personne morale, l'impôt fédéral direct est toujours perçu par le canton qui est compétent pour la taxation, c'est-à-dire le canton où la personne morale possède son siège ou son administration effective. Lorsqu'il y a changement de siège dans un autre canton, le canton compétent pour la taxation et la perception est celui dans lequel la personne morale a son siège ou son administration effective à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement[1413]. 681

682

1406 Art. 128 al. 4 Cst. féd.
1407 CR LIFD-CURCHOD, art. 160, N 3.
1408 Art. 122 al. LIFD.
1409 Art. 96 al. 1 LIFD.
1410 Informations fiscales CSI, *Procédure de perception,* ch. 2.1.1. p. 3.
1411 Art.3 et 105 LIFD ; CR LIFD-CURCHOD, art. 160, N 5.
1412 Art. 105 al. 1 LIFD.
1413 Art. 105 al. 3 LIFD ; CR LIFD-CURCHOD, art. 160, N 8.

Dans la majorité des cantons[1414], l'impôt fédéral direct est prélevé par un office cantonal, dont l'appellation varie d'un canton à l'autre : administration fiscale cantonale, bureau de recettes de l'État, recette de district, caisse de l'État, administration des finances, etc.

683 En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, la procédure d'encaissement diffère d'un canton à l'autre. Mais de manière générale, le prélèvement de ces impôts est centralisé par un office cantonal, ou alors par la commune de domicile du contribuable[1415]. L'impôt est perçu à titre provisoire ou de manière définitive.

3. La perception provisoire et définitive de l'impôt

684 Le principe de l'art. 162 al. 1 LIFD, applicable à la fois pour les personnes physiques et morales, prévoit que l'impôt fédéral direct est perçu en premier lieu conformément à la taxation, c'est-à-dire sur une base définitive. Vis-à-vis des contribuables non encore taxés au terme d'échéance, l'impôt est au contraire perçu à titre provisoire, d'après la déclaration d'impôt ou la taxation précédente ou sur la base du montant qui sera probablement dû[1416]. Pour le paiement de l'impôt, des facilités peuvent être accordées au contribuable.

4. La compétence pour accorder les facilités de paiement de l'impôt

685 Les législations fiscales suisses accordent, lorsque certaines circonstances existent, des facilités de paiement d'impôt aux contribuables qui ne sont pas en mesure de s'acquitter de leurs dettes fiscales. Ces facilités de paiement peuvent consister en un prolongement d'un délai pour le paiement des impôts ou en l'acceptation d'un paiement échelonné. L'autorité fiscale peut également s'abstenir de percevoir les intérêts moratoires à cause d'un tel délai différé[1417].

[1414] Les cantons qui font exception sont les cantons de Berne où la perception de l'impôt fédéral direct est assurée par cinq bureaux de recettes décentralisés dépendant de l'administration fiscale cantonale ainsi que par les autorités communales dans les villes de Berne, Bienne et Thoune ; de Lucerne, d'Uri et de Saint-Gall où l'impôt fédéral direct est perçu directement par la commune de domicile du contribuable, cf. Informations fiscales CSI, *Procédure de perception,* ch. 2.1.1. p. 4.

[1415] Pour plus de détails sur les systèmes de prélèvement dans les différents cantons, lire Informations fiscales CSI, *Procédure de perception,* ch. 2.1.2. p. 4.

[1416] Message sur l'harmonisation fiscale, p. 229. Pour une analyse plus détaillée sur la perception de l'impôt, cf. CR LIFD-CURCHOD, art. 162, N 1 ss.

[1417] Art. 166 al. 1 LIFD ; Informations fiscales CSI, *Procédure de perception,* ch. 6, p. 24.

Pour bénéficier des facilités de paiement, le contribuable qui en demande doit établir que des circonstances particulières rendent difficile, voire impossible, l'acquittement de sa dette fiscale dans les délais prescrits. Autrement dit, le paiement de l'impôt à l'échéance entraînerait des conséquences particulièrement rigoureuses à son encontre. L'octroi des facilités de paiement au contribuable peut être conditionné à l'obtention de garanties appropriées (art. 166 al. 2 LIFD). Mais la loi ne prévoit pas de liste de « garanties appropriées ». Ce qui laisse ainsi une grande marge d'appréciation, à condition cependant que les garanties fournies soient adaptées, en particulier qu'elles n'entravent pas la capacité financière du contribuable de payer les montants dus[1418]. Les facilités de paiement qui ont été accordées sont révoquées lorsque les circonstances qui justifiaient leur octroi n'existent plus ou que les conditions auxquelles elles sont subordonnées ne sont pas remplies[1419]. Aussi, le contribuable peut-il bénéficier d'une remise d'impôt. 686

5. La compétence pour accorder la remise de la dette fiscale

En plus des facilités de paiement, le contribuable peut bénéficier, à titre exceptionnel et dans certains cas bien précis, d'une remise totale ou partielle de la dette d'impôt[1420]. Un tel mécanisme vise à assainir durablement la situation économique d'un contribuable donné[1421]. Ainsi, l'art. 167 al. 1 LIFD dispose que « si, pour le contribuable tombé dans le dénuement, le paiement de l'impôt, d'un intérêt ou d'une amende infligée ensuite d'une contravention entraîne des conséquences très dures, les montants dus peuvent, sur demande, faire l'objet d'une remise totale ou partielle ». La remise d'impôt est la renonciation de la collectivité publique à la créance d'impôt. En d'autres termes, la dette fiscale s'éteint en cas de remise d'impôt. En ce qui concerne l'autorité compétente pour la remise de l'impôt fédéral direct, elle est déterminée par les cantons[1422]. 687

S'agissant des motifs permettant une remise d'impôt, ils sont toujours à mettre en relation avec la personne débitrice de l'impôt, notamment dans sa situation personnelle et/ou économique difficile, et dont il n'a pas été nécessairement tenu compte dans la procédure de taxation. Les raisons qui justifient l'institution de la remise peuvent être considérées de par leur nature humanitaire, socio-politique ou financière[1423]. En pratique, le bénéfice d'une remise d'impôt n'est pas 688

[1418] Arrêt du TF 2C_267/2010 du 8 avril 2011, consid. 6.2.

[1419] Art. 166 al. 3 LIFD.

[1420] Informations fiscales CSI, *Procédure de perception*, ch. 7, p. 26

[1421] Art. 167 al. 2 LIFD.

[1422] Art. 167*b* al. 1 LIFD.

[1423] Arrêt du TAF A-6589/2008 du 29 novembre 2010, consid. 3.1 et les références citées ; CR LIFD-CURCHOD, art. 162, N 5.

évident, les exigences de son octroi sont strictes et très difficiles à remplir par le contribuable ; contrairement aux facilités de paiement qui peuvent lui être plus aisément accordées. Il convient à présent d'analyser la répartition des compétences d'administration de l'impôt en droit camerounais.

III. La compétence prédominante de l'État central dans l'administration de l'impôt en droit camerounais

A. Considérations générales

1. Précisions conceptuelles

689 L'impôt est un processus qui englobe trois principales phases consistant successivement en la détermination de l'assiette, la liquidation et le recouvrement[1424]. La détermination de la matière imposable, encore appelée assiette, le calcul de l'impôt ou liquidation, ainsi que l'identification du redevable constituent la phase dite de l'établissement de l'impôt[1425].

690 D'abord, déterminer l'assiette fiscale consiste à déterminer avec toutes les précisions possibles la base imposable, c'est-à-dire l'élément sur lequel est assise la taxation, ce sur quoi porte le prélèvement[1426]. Pour identifier l'existence de l'assiette de l'impôt, les contribuables sont tenus de souscrire à des déclarations fiscales[1427]. En principe, la procédure de déclaration est initiée par le contribuable auprès de l'administration fiscale ou au service communal de son lieu d'assujettissement. Elle permet de l'identifier ainsi que l'existence de son activité imposable conformément aux dispositions légales[1428].

691 Dans l'hypothèse où le contribuable ne satisfait pas à ses obligations déclaratives, l'administration peut lui adresser une déclaration pré-remplie[1429]. La procédure de déclaration s'applique aussi bien aux impôts étatiques que locaux. Dans ce dernier cas, les contribuables locaux qui sont assujettis à la patente, à

1424 BELTRAME, *La fiscalité en France*, p. 17.

1425 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 21, N 4. L'établissement de l'impôt consiste à identifier le contribuable, à déterminer les éléments d'assiette, et enfin à liquider l'impôt, cf. COLLET, *Droit fiscal (12e éd.)*, N 256.

1426 COLLET, *Droit fiscal (12e éd.)*, N 47.

1427 En vertu de l'art. L 1 du LPF, « toute personne physique ou morale assujettie en sa qualité de redevable légal ou réel au paiement d'un impôt, droit ou taxe ou d'acompte d'impôt, droit ou taxe en vertu des dispositions du Code général des impôts, est tenue de s'immatriculer […] ».

1428 Art. L 1 ; L 1 ter et L 2 LPF.

1429 Art. L 2 bis al. 1 du LPF.

la licence ou à l'impôt général synthétique doivent souscrire à des déclarations[1430]. L'assiette de l'impôt est déterminée suivant deux modalités, à savoir la méthode indiciaire[1431] et la méthode déclarative[1432]. Cette dernière est celle la plus employée dans la plupart de systèmes fiscaux. À ces deux méthodes, s'ajoute la méthode dite d'évaluation approchée[1433].

692 Ensuite, la liquidation implique l'évaluation de la fortune imposable suivie du calcul de l'impôt. C'est la phase de l'établissement de l'acte d'imposition individuel qui vient après les opérations d'assiette et qui précède le recouvrement. La liquidation consiste à déterminer le montant (*quantum*) de la créance fiscale due à la collectivité publique[1434]. Elle conduit à déterminer l'impôt exigible. Il s'agit en d'autres termes du calcul avec minutie du montant exact de l'impôt dû par le contribuable qu'il doit verser à l'administration fiscale dans un délai au-delà duquel il s'expose à des sanctions. De manière concrète, liquider l'impôt consiste à multiplier la base d'imposition par le taux de l'impôt[1435], et en tenant compte des abattements prévus par les textes notamment[1436].

693 S'agissant enfin du recouvrement, il est considéré comme l'ensemble des opérations par lesquelles l'impôt passe du patrimoine du contribuable vers les caisses du trésor public[1437]. Ce mouvement de la richesse du particulier à la collectivité publique est d'abord une question de procédures ou de techniques administratives[1438]. Le recouvrement consiste en l'encaissement effectif de la créance fiscale[1439]. Nous verrons plus loin le régime juridique et les différentes modalités de recouvrement de l'impôt.

1430 Lire les art. C 21 al. 1 et C 42 al. 1 du CGI.

1431 La méthode indiciaire détermine la base imposable à partir d'éléments extérieurs à l'exploitation, le train de vie en l'occurrence. C'est une méthode dite traditionnelle qui consiste à déterminer la matière imposable à partir de certains indices prédéterminés par la loi. Ces indices sont supposés être représentatifs de la situation fiscale du contribuable, c'est-à-dire qu'ils reflètent les signes extérieurs de la richesse. On a pu parler de « l'impôt sur les portes et les fenêtres en France », cf. BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* p. 338.

1432 La méthode déclarative s'attèle à déterminer la base imposable sur la base des déclarations faites par le contribuable lui-même ou par les tiers. Avec cette méthode, la base d'imposition peut être évaluée au réel ou de manière forfaitaire.

1433 La méthode d'évaluation approchée permet de déterminer la base imposable à partir des éléments significatifs liés à l'exploitation.

1434 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 171.

1435 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* p. 339.

1436 COLLET, *Droit fiscal (12e éd.),* N 53.

1437 BELTRAME, *La fiscalité en France,* p. 22.

1438 BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises,* p. 342.

1439 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 21, N 5.

2. Délimitation de l'étude

694 Cette partie ne vise pas à faire une analyse détaillée du processus d'administration de tous les différents impôts établis par le droit fiscal camerounais. Les impôts étatiques ne seront pas traités ici, car les opérations d'assiette, de liquidation et de recouvrement de cette catégorie d'impôts relèvent de la compétence exclusive de l'autorité de l'État central. Il n'y a donc pas d'intérêt à s'y attarder dans ce travail.

695 En revanche, cette réflexion sera axée sur la fiscalité locale pour laquelle les compétences d'administration sont réparties entre l'État et les collectivités locales. En d'autres termes, l'objet de la présente partie porte sur l'étendue de la compétence de l'État et des collectivités locales en matière de procédure d'imposition. Cette étude distingue alors la répartition des compétences d'établissement (assiette et liquidation) d'une part et, d'autre part, de recouvrement des impôts locaux. Cependant, il importe d'aborder au préalable la question du pouvoir fiscal originaire, dans la mesure où sa détention ou le fait d'en être dépourvu a une incidence sur la compétence d'une collectivité en matière d'administration des impôts dont elle bénéficie.

B. La compétence exclusive de l'État central en matière de pouvoir fiscal originaire

1. Remarques liminaires

696 Dans les États d'Afrique noire francophone en général, et précisément au Cameroun, le pouvoir de créer des impositions de toutes natures relève de la compétence exclusive du législateur national, qu'il s'agisse de la création des impôts nationaux ou locaux. L'autonomie financière des collectivités locales, et partant leur pouvoir fiscal, devient alors relative. Cela va de soi puisque la forme de l'État limite fortement cette autonomie, où le Parlement est le seul organe compétent pour exercer des compétences normatives en matière fiscale pour l'ensemble du pays[1440].

697

[1440] MONGBAT/DJODA, *Recherche sur le pouvoir budgétaire*, p. 2204.

Ainsi, compte tenu du caractère unitaire de l'État du Cameroun et du principe de son indivisibilité, il devient théoriquement impossible d'accorder un véritable pouvoir fiscal aux collectivités locales[1441]. À cet égard, celles-ci ne disposent pas de pouvoirs normatifs pour créer ou supprimer une imposition[1442], et cela a un fondement bien établi.

2. Fondement de l'exclusivité du pouvoir fiscal originaire de l'État central

698 En vertu du principe de légalité fiscale, tel que développé dans cette étude, il revient au législateur étatique d'édicter les règles essentielles de l'impôt. Cela signifie que le Parlement peut seul créer des impôts et en fixer le régime, y compris s'il s'agit d'impôts locaux[1443]. La Constitution camerounaise précise à cet égard que, relèvent du domaine de la loi, « […] la création des impôts et taxes et la détermination de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement de ceux-ci »[1444]. Par ce texte constitutionnel, le législateur se voit investi d'une compétence principale en matière fiscale, et donc dans le domaine de fiscalité locale[1445]. Les conseils des collectivités locales, quels qu'ils soient (région, commune), ne peuvent pas alors décider de créer un impôt[1446]. La Constitution fait ainsi du Parlement le dépositaire exclusif du pouvoir de consentir l'impôt[1447], rendant *de facto* les entités locales dépourvues du pouvoir fiscal originaire.

699

[1441] STECKEL-MONTES, *Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil,* p. 21.

[1442] MONGBAT/DJODA, *Recherche sur le pouvoir budgétaire*, p. 2206.

[1443] Cependant, en droit français, le phénomène du cumul des mandats existe et fait que le pouvoir fiscal du Parlement soit soumis à de fortes influences de la classe politique locale. En fait, une majorité de parlementaires exerce aussi une fonction élective locale. Certains ministres sont à la fois des autorités locales, et n'ont aucun intérêt à ce que le pouvoir fiscal des collectivités locales soit réduit. Ils vont effectivement exercer de fortes influences sur les parlementaires dans le cadre de l'adoption des lois à caractère financier, voy. HERTZOG, *Le système financier local en France,* p. 622. Toutefois, ce phénomène a été considérablement limité depuis l'adoption de la loi organique n° 2014-125 du 14 février 2014 interdisant le cumul de fonctions exécutives locales avec le mandat de député ou de sénateur, entrée en vigueur en 2017. Ainsi, le mandat de député est incompatible avec les fonctions de maire, de président et de vice-président de conseil départemental, de conseil régional, etc., (art. LO 141-1 de la loi suscitée).

[1444] Art. 26, al. d-3 Constitution camerounaise.

[1445] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 46.

[1446] MÉDÉ, *Finances publiques,* pp. 353-354.

[1447] MÉDÉ, *Finances publiques,* p. 102.

Le Régime financier de l'État reprend, pour l'essentiel, cette disposition constitutionnelle en précisant qu'« aucun impôt ne peut être émis, recouvré ou exonéré […], sans avoir été autorisé par une loi de finances »[1448]. Au niveau local, le législateur a principalement exercé cette compétence en adoptant la loi portant fiscalité locale[1449] et le Code général des collectivités territoriales décentralisées[1450]. Il résulte en substance de ces instruments juridiques que les ressources fiscales des collectivités locales proviennent essentiellement du partage des impôts étatiques, du produit des impôts locaux dont le régime est fixé par le législateur ou encore d'impôts locaux dont elles peuvent déterminer le taux dans les limites établies par la loi[1451].

700 L'approche selon laquelle la compétence du législateur national est exclusive pour fixer les règles d'établissement et de recouvrement des impôts se fonde dans ces pays sur les principes de l'indivisibilité de la République et de la souveraineté dont résulte le caractère unitaire de l'État. Or, il est tout à fait envisageable, même dans un État dit unitaire et indivisible, de conférer aux entités locales le pouvoir de création de l'impôt, c'est-à-dire de les doter d'un pouvoir fiscal délégué. On constate cependant que telle n'est pas l'option prise par le droit fiscal camerounais qui accorde un domaine de compétence étendu à l'État dans la définition de l'assiette fiscale, tandis que les collectivités locales ne disposent qu'un champ limité en la matière[1452]. La détention exclusive du pouvoir fiscal originaire par l'État prive *de facto* les autorités locales de la possibilité d'établir elles-mêmes les impôts locaux.

3. L'exclusion de toute compétence des collectivités locales dans l'établissement d'impôts locaux

a. L'absence de compétence en matière d'assiette et de taux

701 La notion d'impôts locaux s'entend de tous les prélèvements obligatoires énumérés à l'art. C 7 al. 1 de la loi portant fiscalité locale[1453]. En effet, les collecti-

[1448] Art. 4 al. 6 du régime financier de l'État.

[1449] Loi nº 2024/020 du 23 décembre 2024 portant fiscalité locale.

[1450] Loi nº 2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des collectivités territoriales décentralisées (CGCTD).

[1451] HOND, *De l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées*, p. 4.

[1452] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. 35 ss.

[1453] Selon cette disposition, les impôts locaux comprennent : les impôts communaux ; les centimes additionnels communaux sur les impôts et taxes de l'État ; les taxes communales ; les impôts et taxes des régions ; tout autre type de prélèvements prévus par la loi.

vités locales n'ont aucune compétence fiscale s'agissant des impôts locaux, administrés et gérés par l'État, mais dont les recettes leur sont simplement affectées. La loi ne confère aucun pouvoir d'établir cette catégorie d'impôts aux collectivités locales. Ce qui suppose alors qu'elles n'ont ici aucune compétence en matière d'assiette et de taux[1454]. La détermination de ces éléments relève de la seule compétence de l'État central. Les collectivités locales « n'ont à proprement parler aucune véritable compétence ni dans la définition de leurs impôts propres ni dans la détermination des règles d'assiette »[1455]. Tous les impôts locaux sont donc assis, liquidés, émis et recouvrés par l'administration fiscale étatique. Cependant, le cas des collectivités locales françaises est différent. Celles-ci sont, quant à elles, habilitées par le Parlement à modifier l'assiette des impôts[1456].

S'agissant notamment du taux, l'ancienne loi sur la fiscalité locale accordait aux entités locales, en particulier aux communes[1457], la compétence de le déterminer pour la contribution des patentes et de l'impôt libératoire. En dehors de ces deux prélèvements, le législateur avait fixé de manière rigide les taux des autres impôts locaux, ne laissant aux collectivités locales aucune liberté d'administration sur lesdits impôts[1458]. Le taux de la contribution des patentes était ainsi « arrêté par les collectivités territoriales bénéficiaires du produit de la patente, à l'intérieur d'une fourchette légalement fixée par tranche de chiffre d'affaires »[1459]. 702

Cependant, la loi de finances de 2017[1460], puis la nouvelle loi portant fiscalité locale, ont supprimé cette compétence en instituant des taux fixes et définitifs de cette contribution. À cet égard, les autorités locales sont désormais dépourvues de tout pouvoir d'action en matière de patente, du moins en termes de vote de son taux. Dorénavant, celle-ci est liquidée par application d'un taux au chiffre d'affaires du dernier exercice clos[1461]. En ce qui concerne l'impôt libératoire, il a été remplacé par l'impôt général synthétique (IGS) dont les tarifs 703

1454 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 111.

1455 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 119.

1456 STECKEL-MONTES, *Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil,* p. 20.

1457 Les compétences d'assiette, d'émission et de recouvrement des impôts, taxes et redevances dus aux collectivités régionales restent dévolues aux services fiscaux compétents de l'État et des communes, en dépit de la mise en place effective des régions en 2020, cf. art. 118 loi portant fiscalité locale.

1458 NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. 47.

1459 Art. 13 al. 2 de l'ancienne loi portant fiscalité locale.

1460 Loi nº 2016/018 du 14 décembre 2016 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2017.

1461 Selon l'art. C 13 al. 1 loi portant fiscalité locale, ces taux sont, en fonction de la taille de l'entreprise et du chiffre d'affaires, de 0,159 % ; 0,283 % et 0,494 %.

sont, au même titre que la patente, établis par tranche de chiffre d'affaires et de manière fixe par la loi[1462].

704 Les collectivités locales ne peuvent donc ajuster ni le taux de pression fiscale, ni déterminer la structure des impôts dont ils sont bénéficiaires[1463]. Pourtant, leur autonomie financière, consacrée par la Constitution, en dépend fortement et devrait rimer avec reconnaissance d'un véritable pouvoir fiscal local ; c'est-à-dire une liberté de déterminer un système fiscal propre et conforme aux spécificités des différentes collectivités locales. Un tel pouvoir leur permettrait, en principe, d'être libres de fixer les impôts qu'ils souhaitent prélever et de lier leur montant à celui des services publics qu'elles offrent[1464]. Or, on constate que ces collectivités se trouvent exclues non seulement du processus de création des impôts locaux, mais également de la possibilité d'opérer des ajustements à travers les taux.

705 La compétence exclusive du législateur national pour déterminer la base de l'impôt semble limiter l'assiette ou la matière imposable des impôts locaux. Bien que le champ d'application de ceux les plus rentables parmi ces impôts soit étendu dans sa formulation[1465], la loi a institué une série d'exemptions et d'exonérations de personnes ou d'activités non assujetties à certains prélèvements. C'est le cas par exemple de la contribution des patentes qui connaît une multiplicité d'exemptions en vingt-trois points[1466]. Ce qui est de nature à restreindre énormément l'assiette des impôts locaux établis au profit des collectivités locales ; d'où l'importance de reconnaître un réel pouvoir fiscal à ces dernières.

b. La nécessité d'un transfert de pouvoir fiscal originaire aux collectivités locales

706

[1462] Art. C 40 al. 1 loi portant fiscalité locale.

[1463] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 111.

[1464] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 112.

[1465] Aux termes de l'art. C 8 de la loi portant fiscalité locale, « toute personne physique ou morale de nationalité camerounaise ou étrangère, qui exerce dans une commune une activité économique, commerciale ou industrielle, ou toute autre profession non comprise dans les exemptions déterminées par la présente loi, est assujettie à la contribution des patentes […] ».

[1466] L'art. C 11 loi portant fiscalité locale prévoit la liste de ces exemptions et exonérations de la patente : l'État, les CTD, les établissements publics et organismes d'État pour leurs activités à caractère culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique quelle que soit leur situation à l'égard de la taxation sur le chiffre d'affaires, les associés de sociétés en nom collectif, en commandite, à responsabilité limitée ou anonyme, les auteurs compositeurs, les établissements d'enseignement, etc.

En fiscalité locale, la meilleure approche serait de conférer aux autorités locales la compétence d'adopter elles-mêmes leurs propres lois fiscales qui donnent aux acteurs locaux le pouvoir d'établir les impôts locaux et d'exploiter suffisamment les potentialités réelles et diverses de leurs collectivités respectives[1467]. Il s'agit en réalité de leur accorder une autonomie fiscale, gage de la libre administration consacrée par la Constitution. Sans un réel pouvoir fiscal, l'autonomie locale instituée n'est que partielle[1468]. Une véritable autonomie suppose que les collectivités bénéficient d'impôts dont elles peuvent librement fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement. En ayant une grande marge de manœuvre dans l'élaboration du système fiscal local, les collectivités locales s'assureraient des recettes fiscales considérables leur permettant de remplir leur mission de développement local.

En réalité, une appropriation par les autorités locales de leur fiscalité à travers le pouvoir de décider librement des impôts qu'elles veulent prélever donnerait lieu à une fiscalité à la « carte », plus opérante et plus efficace dans la mise en œuvre de la décentralisation. Les entités locales devraient bénéficier d'une fiscalité territorialisée qui prenne mieux en considération les spécificités de leurs territoires[1469]. Il s'agit d'un système fiscal qui intègre les réalités locales visant à répondre de manière adéquate à leurs différentes missions. 707

En disposant d'un véritable pouvoir fiscal, les collectivités locales détermineraient elles-mêmes les domaines des impôts locaux, leur périmètre ou leur étendue ainsi que la nature des activités imposables rentrant dans la fiscalité locale et répondant à leurs attentes. Elles choisiraient ainsi le type d'impôt le mieux adapté à leur cadre territorial et peuvent ajuster son assiette ou son taux[1470]. 708

En revanche, l'exclusion de toute compétence des collectivités locales en matière d'impôts limite par conséquent très fortement la productivité de leurs recettes fiscales. Ce qui expliquerait la place marginale qu'occupent les ressources desdites collectivités dans les finances publiques et l'économie came- 709

[1467] WILLIAM, *Les financements alternatifs des collectivités territoriales*, p. 933.

[1468] « Par autonomie locale, on entend le droit et la capacité effective pour les collectivités locales de régler et de gérer, dans le cadre de la loi, sous leur propre responsabilité et au profit de leurs populations, une part importante des affaires publiques », lire l'art. 3 al. 1 de la Charte européenne de l'autonomie locale du 15 octobre 1985, entrée en vigueur le 1er septembre 1988.

[1469] WILLIAM, *Les financements alternatifs des collectivités territoriales*, p. 939.

[1470] WILLIAM, *Les financements alternatifs des collectivités territoriales*, p. 939.

rounaise. La mise en perspective des budgets locaux avec les agrégats économiques traditionnels et la population administrée montre le poids encore dérisoire des finances locales[1471].

710 En outre, d'autres facteurs sont susceptibles d'expliquer la faible productivité des ressources fiscales locales. Il s'agit, entre autres, des taux de prélèvement peu élevés, de l'incivisme fiscal des contribuables locaux qui contestent les prérogatives fiscales de la collectivité publique en mettant parfois en avant la qualité et le niveau non satisfaisants des services publics fournis. Dans certains cas, les citoyens ignorent même totalement la nécessité de s'acquitter de l'impôt pour alimenter les budgets locaux et financer les services sociaux de base.

711 Aussi, le fait d'attribuer les impôts les plus rentables (TVA, fiscalité des ressources naturelles, impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, etc.) à l'État central, confinant ainsi la fiscalité locale aux impôts les plus faibles, contribue-t-il à limiter les recettes fiscales locales. Il y a donc comme une sorte de volonté réelle du législateur de priver ces collectivités de ressources fiscales conséquentes et de les maintenir « sous le boisseau d'un horizon fiscal enchanteur et émancipateur »[1472]. En tout état de cause, seul un pouvoir fiscal dérivé est reconnu aux entités locales pour établir les prélèvements locaux.

C. La limitation de la compétence des collectivités locales à l'exercice d'un pouvoir fiscal dérivé

1. Remarques générales

712 Les compétences fiscales des collectivités locales sont « en matière d'assiette, l'instauration dans la circonscription communale des taxes communales déjà créées par la loi et la fixation des taux et tarifs dans les limites et fourchettes prévues par la loi, par le conseil municipal lors de la session budgétaire annuelle »[1473]. Cette disposition démontre que les collectivités locales ne disposent pas de compétences normatives pour créer ou supprimer une imposition. Elles n'ont qu'un pouvoir subsidiaire et ne sont impliquées que de façon marginale dans le processus d'assiette et de taux d'impôts, taxes et redevances. D'ailleurs, ces compétences fiscales marginales qui leur sont dévolues n'apparaissent pas avec précision dans les différents textes régissant la fiscalité locale.

713

[1471] HOND, *De l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées*, p. 8.
[1472] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 114.
[1473] Cir. conjointe précisant les modalités d'application de la loi portant fiscalité locale.

Cela dit, les compétences fiscales des collectivités locales résultent d'un pouvoir fiscal dérivé. Il s'agit de compétences résiduelles en matière d'établissement des impôts au niveau local. Les collectivités locales n'interviennent alors que de manière très restreinte au niveau de l'assiette et de taux des prélèvements qui leur sont transférés dans le cadre de la fiscalité locale. Bien que le droit positif fasse de la fiscalité l'une des ressources nécessaires à l'exercice par les collectivités locales des compétences qui leur sont octroyées[1474], la marge de manœuvre desdites collectivités est inexistante ou reste très limitée en matière d'impôts locaux. Or, ces collectivités sont investies d'une mission de développement local et ont énormément besoin de ressources financières qui proviennent pour la plus grande part des recettes fiscales. Les entités locales devraient à cet effet bénéficier d'un véritable pouvoir fiscal local qui leur confère la liberté de créer et de prélever les impôts qu'elles souhaitent. On observe malheureusement que leur intervention reste très réduite dans le processus de la fiscalité locale qui leur est pourtant transférée, notamment en termes de décision fiscale en amont.

Plus encore, les collectivités locales régionales ne disposent d'aucune compétence fiscale propre que ce soit en matière d'assiette, de recouvrement et de contrôle des impôts, taxes et redevances qui leur sont dus[1475]. Ces compétences sont dévolues aux services fiscaux compétents de l'État et des communes[1476]. L'action fiscale des acteurs locaux se trouve de ce fait drastiquement encadrée par le législateur. Ainsi, le pouvoir fiscal dérivé reconnu aux collectivités locales ne leur accorde que des compétences d'adoption conditionnée des taxes et redevances déjà établies par la loi, en excluant toute compétence d'établissement des impôts proprement dits. 714

2. La compétence des collectivités locales en matière d'adoption des taxes et redevances locales

a. Une adoption conditionnelle des taxes et redevances

L'adoption conditionnelle signifie que les collectivités locales ont le pouvoir de voter des contributions suivant certaines règles fixées par le législateur. Il s'agit des taxes et redevances dont la détermination de l'assiette incombe à ces collectivités. S'agissant particulièrement de la commune, la loi permet au conseil 715

[1474] L'art. 12 CGCTD dispose que : « les ressources nécessaires à l'exercice par les collectivités territoriales de leurs compétences leur sont dévolues soit par transfert de fiscalité, soit par dotations, soit par les deux à la fois ».

[1475] Cir. conjointe précisant les modalités d'application de la loi portant fiscalité locale.

[1476] Art. 119 loi portant fiscalité locale.

municipal de voter au profit du budget communal des taxes et redevances communales énumérées limitativement[1477]. Les communes peuvent ainsi, dans le cadre de cette énumération, adopter ces taxes et redevances par délibération de leurs organes délibérants. Dans ce sens, les autorités locales ont le choix d'instituer les différents prélèvements déjà existants en faveur de leurs collectivités ou d'y renoncer. Elles ne sauraient établir ou créer elles-mêmes une taxe ou une redevance qui ne soit préalablement prévue par la loi. C'est ainsi que les dispositions légales indiquent qu'« une collectivité territoriale ne peut percevoir un impôt, une taxe ou une redevance que s'il (elle) est créé (e) par la loi, voté (e) par l'organe délibérant et approuvé (e) par l'autorité compétente »[1478]. Il convient de préciser que le terme impôt contenu dans cette disposition renvoie uniquement aux taxes et redevances. Les impôts communaux proprement dits sont obligatoirement établis et recouvrés par les services fiscaux étatiques, puis reversés aux collectivités bénéficiaires.

716 Il ressort du texte ci-dessus que le législateur a fixé des conditions sous lesquelles les collectivités peuvent percevoir une taxe ou une redevance. Dès lors, tout prélèvement par une collectivité locale ne peut avoir lieu que si trois conditions cumulatives sont remplies : la création dudit prélèvement par la loi ; l'institution de ce prélèvement par l'organe délibérant dans le ressort territorial de la collectivité locale ; l'approbation de la délibération par l'autorité de tutelle compétente[1479]. En d'autres termes, lorsque les collectivités décident de recourir à une taxe ou une redevance, celle-ci doit être prévue par le législateur ; votée par le conseil de la collectivité et approuvée par l'autorité compétente.

717 Concernant en particulier la dernière condition, qui représente le pouvoir de tutelle des représentants de l'État central sur les budgets locaux, elle contribue à réduire davantage les maigres compétences fiscales des collectivités locales. Elle témoigne de l'omniprésence de l'État dans la fiscalité locale. Les entités locales se trouvent ainsi en permanence sous la menace d'une éventuelle invalidation de leurs budgets. De ce fait, l'exercice de la compétence de perception des taxes et redevances locales demeure soumis à la volonté des autorités étatiques[1480].

718 Plus concrètement, les communes ne peuvent percevoir une taxe ou une redevance que lorsque celle-ci est prévue par la loi portant fiscalité locale[1481] et a été instituée par une délibération du conseil municipal. *A contrario,* lorsque la

[1477] Art. C 86 al. 1 et C 90 loi portant fiscalité locale.

[1478] Art. C 3 al. 1 loi portant fiscalité locale.

[1479] Cir. conjointe précisant les modalités d'application de la loi portant fiscalité locale.

[1480] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 118.

[1481] Les taxes et redevances communales sont prévues au titre IV de la loi suscitée. Pour les collectivités régionales, ces prélèvements sont institués par le titre VI de la même loi.

commune n'a pas institué par délibération, dans son ressort territorial, une taxe ou une redevance prévue par cette loi, celle-ci ne peut faire l'objet de prélèvement auprès des redevables de la commune[1482]. En bref, à l'exception de la taxe de développement local dont la perception n'est pas subordonnée au vote du conseil de la collectivité, une taxe ou une redevance communale ne peut être requise des contribuables que si elle satisfait à ces trois conditions ci-dessus mentionnées.

Ces conditions auxquelles les collectivités locales sont soumises en termes d'adoption des taxes et redevances limitent fortement leurs compétences fiscales. Elles ne sont habilitées à voter que des contributions qui sont déjà déterminées par le législateur étatique. Dans la mesure où ces contributions sont limitativement énumérées, les autorités locales ne peuvent pas exploiter toutes les potentialités fiscales de leurs collectivités. Ce qui est de nature à les priver de ressources considérables qui soient en lien avec les spécificités territoriales, car toute fiscalité décidée au niveau central risque de se retrouver en décalage avec les réalités locales[1483]. Les collectivités locales sont soumises à certaines exigences lorsqu'elles décident de percevoir une taxe ou une redevance. 719

b. Les contraintes liées au prélèvement des taxes et redevances

Le fait d'exclure toute compétence des collectivités locales en matière d'impôts, et de la cantonner à l'adoption des taxes et redevances, soumet ces collectivités à une exigence supplémentaire. En effet, le prélèvement de l'impôt au sens technique n'est soumis à aucune contreprestation immédiate de la part de la collectivité publique bénéficiaire. En revanche, l'adoption des taxes et redevances impose de fournir une contrepartie directe. La perception de toute taxe ou redevance au niveau local est alors intimement liée à une contrepartie directe et effective qu'offre la collectivité aux contribuables. Il s'ensuit donc que la majorité des contributions locales ne peuvent être adoptées, votées et perçues que si la collectivité peut offrir un service en retour[1484]. C'est une contrainte de plus qui vient s'ajouter aux nombreuses autres limites des collectivités locales en matière de fiscalité. 720

Pour illustration, la taxe de développement local est perçue en contrepartie des services de base et des prestations rendus aux populations, notamment l'éclairage public, l'assainissement, l'enlèvement des ordures, le fonctionnement des ambulances, l'adduction d'eau et l'électrification[1485]. En outre, la perception 721

[1482] Cir. conjointe précisant les modalités d'application de la loi portant fiscalité locale.
[1483] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 117.
[1484] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 117.
[1485] Art. C 86 al. 2 loi portant fiscalité locale.

des redevances tels que les droits d'abattage du bétail, les droits d'occupation des parkings, des parcs de stationnement et des quais ou encore les loyers des places des marchés, suppose que la collectivité bénéficiaire ait aménagé au préalable des espaces appropriés. Cette exigence d'aménagement constitue la contrepartie des droits que prélèvent les collectivités locales et s'entend de l'obligation qui pèse sur les collectivités en question d'œuvrer à la mise à disposition des services suscités et à leur entretien.

722 Seulement, dans la pratique, on constate que ces collectivités ne fournissent pas ou ne sont pas en mesure de fournir de manière suffisante les services publics locaux pour lesquels elles perçoivent les redevances. À cet effet, une réforme profonde de la fiscalité locale s'impose. Ladite réforme devrait impérativement associer les collectivités locales, lesquelles n'ont, en l'état actuel du droit, aucune compétence d'entreprendre une véritable et profonde démarche réformatrice. Les compétences marginales qui leur sont reconnues connaissent encore des restrictions, comme en témoigne leur intervention limitée pour déterminer les taux des taxes et redevances.

3. La compétence des collectivités locales en matière de fixation des taux des taxes et des redevances

a. Remarques liminaires

723 L'autre pan de la compétence fiscale octroyée aux entités locales est la fixation des tarifs et taux prévus par la loi[1486]. Le législateur reconnait à ces entités la possibilité de voter le taux ou le montant de certaines taxes et redevances[1487]. Mais, bien que ces collectivités locales soient compétentes pour voter les taux, elles ne peuvent agir que dans le cadre des fourchettes et limites fixées préalablement. De ce fait, leur liberté d'action en termes de fixation de taux et tarifs reste enfermée à l'intérieur des intervalles ou bornes prévus par les dispositions fiscales.

724 On peut s'interroger si cet enfermement du pouvoir des collectivités locales en matière de taux vise-t-il à réduire la concurrence entre collectivités et limiter par conséquent la mobilité des bases d'imposition[1488], par laquelle les contribuables peuvent délocaliser vers les collectivités aux taux plus intéressants. La réponse à cette question semble se situer plus au niveau d'une volonté pour le

1486 YAOUBA, *Réflexions sur la dualité de la décentralisation,* p. 2378.
1487 MONGBAT/DJODA, *Recherche sur le pouvoir budgétaire*, p. 2206.
1488 MADIÈS/PATY/ROCABOY, *Les stratégies fiscales des collectivités locales,* p. 284.

législateur de garder la main sur le pouvoir fiscal local qu'un véritable souci visant à éviter la compétition fiscale liée à la mobilité des bases fiscales[1489].

b. Une compétence de fixation des taux enfermée dans des fourchettes prédéterminées

La législation fiscale camerounaise institue une pluralité de prélèvements au profit des collectivités locales[1490]. Cependant, ces collectivités sont exclues ou peu impliquées dans le processus de décision fiscale. Autrement dit, si le législateur a transféré aux collectivités locales des compétences en matière de fiscalité, il n'en demeure pas moins que lesdites collectivités n'ont aucune maîtrise sur les éléments essentiels de l'imposition, en l'occurrence la fixation des taux. 725

Toutefois, la loi reconnaît aux autorités locales une compétence, quoique restreinte, pour la détermination du taux des taxes et redevances locales. Seulement, il s'agit d'une marge de manœuvre strictement circonscrite dans un cadre fixé par le législateur, c'est-à-dire limité dans des fourchettes préalablement établies. Ainsi, aux termes de l'art. C 3 al. 2 de la loi portant fiscalité locale, « les taux et tarifs des taxes et redevances locales sont arrêtés par délibération de l'organe délibérant des collectivités territoriales, dans le respect des fourchettes fixées par la loi ». 726

Le principe de fourchettes préétablies s'applique ainsi à certaines taxes et redevances locales. C'est le cas, de manière non limitative, des droits de fourrière[1491], du droit d'accises sur la dégradation de la voie publique et/ou de la chaussée[1492], des loyers d'espaces aménagés des marchés[1493]. En revanche, les tarifs des autres taxes et redevances sont fixes, sans fourchette à l'intérieur de laquelle les autorités locales peuvent appliquer des taux spécifiques. C'est le cas des droits d'abattage du bétail[1494] ; des droits d'occupation des parkings, des parcs de stationnement et des quais[1495] ; du droit sur les activités de transport des produits de carrière[1496]. 727

La loi fixe également de manière ferme le taux des droits sur les permis de construire ou d'implanter à 1% de la valeur de la construction[1497]. En outre, pour 728

1489 MADIÈS/PATY/ROCABOY, *Les stratégies fiscales des collectivités locales,* p. 285.
1490 Art. 2 loi portant fiscalité locale.
1491 Art. C 96 al. 1 loi portant fiscalité locale.
1492 Art. C 113 al. 6 la loi portant fiscalité locale.
1493 Art. C 100 al. 1 loi portant fiscalité locale.
1494 Art. C 93 loi portant fiscalité locale.
1495 Art. C 108 loi portant fiscalité locale.
1496 Art. C 112 loi portant fiscalité locale.
1497 Art. C 104 al. 1 loi portant fiscalité locale.

certaines taxes, le législateur a décidé de fixer uniquement des montants maxima. Ce qui laisse alors la possibilité aux communes de déterminer une fourchette implicite où le plancher est à leur discrétion[1498]. C'est le cas de la taxe de développement local[1499].

729 Toutefois, la mise en œuvre concrète de ces différentes règles est compliquée compte tenu du fait que le ressort territorial du centre des impôts peut s'étendre à plusieurs collectivités locales[1500]. Par conséquent, il devient difficile d'appliquer des taux spécifiques votés par chaque commune lors des opérations de liquidation, d'émission et de recouvrement des taxes et redevances locales. L'effectivité de la compétence de fixation des taux reconnue aux collectivités locales semble ainsi plus théorique que pratique[1501].

730 La limitation du pouvoir fiscal et la « mise à l'écart » des collectivités locales peuvent trouver une justification dans le souci de réduire les disparités fiscales entre les collectivités en question. Dans ce cas, la volonté d'harmoniser les taux d'imposition et la pression fiscale sur les contribuables locaux indépendamment de leur commune de résidence a conduit le législateur à encadrer drastiquement la compétence de fixation des taux et tarifs des prélèvements locaux[1502].

731 Il résulte des développements qui précèdent que les collectivités locales ont une compétence quasi nulle dans la fixation des taux des taxes et redevances instituées à leur profit. Leur compétence est très limitée en matière de détermination de taux. Si elles ont la liberté de fixer des taux dans des fourchettes prédéfinies pour certaines contributions, c'est le législateur qui a fixé de manière rigide ces taux pour la plupart d'entre elles, ne laissant aucune marge de manœuvre aux autorités locales. Celles-ci ne sont pas également impliquées dans les questions de solidarité fiscale.

c. L'exclusion des collectivités locales de la politique de solidarité fiscale

732 Outre leur implication très marginale dans les opérations d'assiette et de taux des impôts, taxes et redevances, les entités locales n'interviennent pas dans les politiques de redistribution fiscale qui représentent un autre aspect important du processus d'administration de l'impôt. La redistribution fiscale vise à répartir les produits des recettes fiscales entre les différentes collectivités locales afin

1498 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 122.
1499 Art. C 86 de la loi portant fiscalité locale.
1500 NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. 47.
1501 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 123.
1502 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 124.

de pallier le déficit de leurs ressources. En effet, les politiques de redistribution consistent en la recentralisation fiscale par laquelle l'État central décide de réduire la différence de richesses entre les entités locales[1503]. Cette politique de solidarité est principalement axée autour de la coopération décentralisée, des regroupements des collectivités et des partenariats.

La coopération décentralisée renvoie à toute relation de partenariat entre deux ou plusieurs collectivités locales ou leurs regroupements, en vue de réaliser des objectifs communs. Elle peut s'effectuer entre des collectivités camerounaises ou entre celles-ci et des collectivités locales étrangères conformément à la législation et réglementation en vigueur et dans le respect des engagements internationaux de l'État[1504]. Le législateur met ainsi en place un régime libéral en faveur de la coopération décentralisée. Il s'agit de reconnaitre par cette ouverture que les collectivités locales ont la liberté de coopérer et la liberté de créer des groupements pour coopérer[1505]. 733

Cette liberté d'initier la coopération, qu'elle soit dans le cadre de l'intercommunalité, ou bien en matière de solidarité inter régionale[1506], implique de disposer de ressources financières. Le financement de ces regroupements relève de la compétence exclusive de l'État, faisant des acteurs locaux de simples bénéficiaires passifs des recettes fiscales dont le pilotage est assuré par les autorités centrales. Pour ce fait, le Fonds spécial d'équipement et d'intervention intercommunale (FEICOM)[1507] a été créé avec pour mission principale de contribuer au développement harmonieux de toutes les collectivités locales sur la base de la solidarité nationale et de l'équilibre inter-régional et intercommunal. 734

735

[1503] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 126.

[1504] Art. 94 CGCTD.

[1505] GUÉSSÉLÉ, *La coopération décentralisée au Cameroun,* p. 1 ss.

[1506] Art. 99 CGCTD.

[1507] Le FEICOM a été créé par la loi n° 74/23 du 05 décembre 1974 portant organisation communale au Cameroun et rendu fonctionnel par le décret d'application n° 77/85 du 22 mars 1977. Cet organisme a fait l'objet de plusieurs réorganisations par les décrets n° 2000/365 du 11 décembre 2000 ; n° 2006/182 du 31 mai 2006 ; n° 2018/635 du 31 octobre 2018. Aux termes de l'art. 3 al. 1 du dernier décret susmentionné, il est chargé entre autres de « [centraliser et procéder] à la redistribution des impôts et taxes régionaux soumis à péréquation, ainsi que des centimes additionnels communaux et autres impôts communaux et régionaux soumis à péréquation, conformément à la réglementation en vigueur ».

Ainsi, au titre d'intercommunalité et d'inter-régionalité, une quote-part, respectivement de 20% et de 30%, du produit des recettes de certains impôts des communes[1508] et des régions[1509] est prélevée et affectée au FEICOM chargé de la centralisation, de la péréquation et de la redistribution pour le financement des projets locaux. Dans le cadre de cette mission, un montant du produit de quelques impôts[1510] est versé au profit de ce Fonds spécial. Celui-ci bénéficie alors d'une fiscalité particulière prélevée sur les recettes fiscales des collectivités territoriales. Pourtant, il s'agit d'un organisme étatique sur lequel lesdites collectivités n'ont aucune emprise. Ces dernières, ne disposant pas de compétences de recouvrement, ne sont pas associées au versement des quotes-parts des impôts revenant au FEICOM. C'est l'administration fiscale chargée de recouvrer ces impôts qui procède en amont à l'affectation du produit des recettes collectées[1511]. Les collectivités bénéficiaires ne reçoivent qu'un montant réduit de la quote-part prélevée et versée au Fonds spécial. L'existence d'une telle structure n'est pas, de notre point de vue, nécessaire car il s'agit d'un dispositif de plus qui amenuise les faibles recettes fiscales des collectivités locales et limite leurs compétences de disposer de leurs propres ressources[1512].

736 Par ailleurs, les collectivités locales ne sont pas prises en compte dans la mise en œuvre de la péréquation financière en général et fiscale en particulier[1513]. La péréquation est un mécanisme de solidarité par lequel les collectivités les plus riches contribuent au financement des budgets des collectivités pauvres. Elle a deux formes : verticale lorsque la répartition des ressources fait intervenir l'État ou une collectivité d'échelon supérieur, et horizontale dans le cas où cette répartition s'organise entre les collectivités de niveau égal. L'objectif ici est de

1508 Il s'agit du produit des centimes additionnels communaux ; du produit de la contribution des patentes ; du produit des droits de licence ; du produit de la taxe sur la propriété foncière, voir art. C 122 al. 1 loi portant fiscalité locale.

1509 C'est le cas, entre autres, du produit de la redevance pétrolière et gazière affectée aux régions ; du produit de la redevance minière affectée aux régions ; du produit de la taxe spéciale sur les produits pétroliers affectée aux régions ; etc., cf. art. C 134 al. 1 loi portant fiscalité locale.

1510 Une quote-part de 20% du produit de la taxe sur la propriété foncière et de 20% du produit des droits de mutations immobilières est affectée au profit du FEICOM, voir l'art. C 121 al. 3 loi portant fiscalité locale.

1511 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 129.

1512 Un autre mécanisme qui contribue également à la réduction des ressources fiscales des collectivités locales est prévu à l'art. C 4 al. 2 de loi portant fiscalité locale qui dispose : « les recettes fiscales collectées par l'Administration fiscale pour le compte des collectivités territoriales et des organismes publics font l'objet d'une retenue de 10% au titre des frais d'assiette et de recouvrement […] ».

1513 La péréquation trouve son fondement dans la Constitution (art. 55 al. 4) et dans la loi (art. C 5 loi portant fiscalité locale).

réduire les disparités entre les collectivités et d'équilibrer leur niveau de développement.

La péréquation en matière fiscale prend essentiellement la forme verticale et est totalement conduite par l'État central au profit des collectivités locales. Celles-ci ne sont donc pas impliquées dans la définition et l'orientation des politiques de cette péréquation. Cela s'expliquerait par les grandes disparités de potentialités entre les différentes collectivités ainsi que les faibles ressources humaines, matérielles et financières dont elles disposent. 737

Le mécanisme de centralisation et de redistribution des quotes-parts de certains impôts permet à ce que les collectivités aux recettes fiscales plus élevées contribuent à combler le déficit de ressources de celles à faible potentiel fiscal, par reversement direct à leurs budgets[1514]. Dans ce sens, les produits de certains impôts locaux sont centralisés et redistribués à toutes les communes, communautés urbaines et régions au titre de ladite péréquation[1515]. Une fois ces ressources centralisées, les autorités étatiques procèdent à la répartition et à la redistribution des quotes-parts aux collectivités locales bénéficiaires sur le fondement de l'importance démographique. Les collectivités locales se trouvent ainsi exclues du processus de péréquation fiscale. 738

Une telle approche porte atteinte à l'autonomie fiscale des collectivités locales et contribue à la déresponsabilisation des acteurs locaux[1516]. Bien que la politique de péréquation procure des ressources importantes aux collectivités les moins nanties, elle réduit inversement les ressources des collectivités contributrices. Les centimes additionnels communaux (CAC) en donnent une parfaite illustration. Provenant essentiellement des collectivités situées dans les grandes villes (Yaoundé et Douala), ils sont centralisés et redistribués à toutes les collectivités locales. Ce qui est un manque à gagner pour les collectivités de source. Les centimes additionnels constituent la plus grande part des recettes locales. Sur un volume total de 203 095,9 millions F des recettes recouvrées en 2021[1517], et affectées aux collectivités, les CAC représentent un poids de 81,3%. En outre, le produit de la redevance forestière annuelle n'est pas uniquement versé aux communes de localisation du titre d'exploitation forestière[1518]. 739

1514 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 132.

1515 Il s'agit p.ex. de 42% des CAC ; 50% de la quote-part de redevance forestière annuelle ; 100% de la taxe de développement local (art. C 122 al. 2 loi portant fiscalité locale) ; 50% du produit des redevances pétrolière, gazière et minière ; 70% du produit de la redevance annuelle des jeux de hasard et divertissement ; 70% du produit du droit de timbre d'aéroport ; etc. (art. C 134 al. 2 loi suscitée).

1516 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 133 ss.

1517 DGI, *Rapport annuel 2021,* p. 60.

1518 DGI, *Rapport annuel 2021,* p. 68.

740 En somme, la centralisation et la redistribution s'effectuent au désavantage des collectivités qui génèrent les recettes soumises à péréquation. S'il est vrai que la péréquation assure aux collectivités territoriales défavorisées un niveau minimum de revenus, mais elle tend également à écrêter le niveau de ressources des collectivités territoriales les plus favorisées[1519]. De ce point de vue, ce mécanisme ne favorise pas l'émergence de véritables contre-pouvoirs locaux, et corrélativement le développement d'une véritable autonomie fiscale des entités locale, ainsi que leur responsabilisation[1520]. Les opérations de recouvrement des impôts sont également effectuées de manière prééminente par les services fiscaux étatiques.

D. La prédominance des compétences de l'État central en matière de recouvrement de l'impôt

1. Considérations générales

741 Le recouvrement est la dernière phase du processus fiscal au cours de laquelle le contribuable s'acquitte de sa dette fiscale. Il peut s'effectuer de deux façons en fonction du degré d'acceptation par le contribuable de cette dette[1521]. Le premier procédé de recouvrement de l'impôt est le recouvrement à l'amiable par lequel le contribuable, après réception de l'avis de mise en recouvrement ou du titre de perception, accepte de régler sa dette sans en être contraint par l'administration. Il s'agit d'une procédure normale où le redevable paie sa créance fiscale dans les délais prescrits et selon les modalités prévues[1522].

742 L'administration fiscale peut aussi recourir aux moyens de puissance publique pour amener le contribuable à se libérer de sa dette. Il s'agit dans ce cas du recouvrement forcé qui est un procédé exceptionnel employé lorsque le contribuable manifeste une carence ou une défaillance dans le paiement de l'impôt dû. À cet effet, l'administration engage des poursuites contre lui en vue de le contraindre à s'acquitter de sa dette, au besoin par la force[1523]. Dans cette hypothèse, la régularité de ces actes de poursuites est susceptible d'être contestée par le contribuable au moyen du contentieux de recouvrement.

743 La répartition des compétences de recouvrement de l'impôt ne diffère pas de celle des autres phases du processus de l'imposition, en l'occurrence l'assiette

[1519] STECKEL-MONTES, *Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil,* p. 33.
[1520] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 136.
[1521] ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 235.
[1522] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 173.
[1523] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 173.

et la liquidation. Elle est caractérisée par la prééminence de l'État. Celui-ci a une compétence exclusive pour le recouvrement des impôts nationaux et prédominante concernant les impôts locaux. Les entités locales n'interviennent que de manière accessoire. Les compétences cardinales d'administration des impôts locaux sont ainsi conférées à l'État. Celase situe dans la logique du partage du pouvoir de législation et d'exécution en matière fiscale, où les organes étatiques disposent des compétences principales et les autorités locales confinées à l'exercice *a minima* de certaines compétences[1524].

Il en résulte que le recouvrement des impôts locaux s'effectue suivant les mo- 744
dalités adoptées pour les impôts étatiques. De ce fait, les règles applicables par les services fiscaux en matière de recouvrement des impôts locaux sont celles prévues pour les impôts nationaux, même s'il existe des procédures spécifiques à la fiscalité locale[1525]. Il convient alors d'analyser dans un premier temps le régime général de recouvrement des impôts locaux et, en second lieu, les règles qui leur sont spécifiques.

2. Les règles générales de recouvrement des impôts locaux

a. Le recouvrement à l'amiable

Une fois établi, assis, liquidé et émis, l'impôt doit encore être recouvré par les 745
services compétents. Le recouvrement des impôts locaux relève de façon exclusive de la compétence des services fiscaux étatiques, en l'occurrence des services opérationnels du ministère des finances. Ceux-ci appliquent, sauf dispositions particulières, les modalités de droit commun fixées par le Livre de procédures fiscales (LPF). Il convient de souligner, qu'en contrepartie des frais de recouvrement des recettes fiscales effectuées au profit des collectivités locales, l'Administration fiscale retient 10% sur les recettes ainsi recouvrées[1526].

Le recouvrement amiable des contributions locales s'effectue de façon sponta- 746
née. En effet, les impôts locaux liquidés et émis par les services fiscaux étatiques sont payés spontanément par les contribuables suivant les mêmes modes de paiement que les impôts de l'État[1527]. Par conséquent, le paiement est effectué par voie électronique, par télépaiement, par virement ou en espèces auprès

[1524] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 165.

[1525] L'art. C 1er al. 4 de loi portant fiscalité locale prévoit que : « sauf dispositions spécifiques de la présente loi, les procédures fiscales applicables aux droits et taxes de l'Etat sont reprises mutatis mutandis pour l'assiette, l'émission, le recouvrement, le contrôle, les sanctions et le contentieux des impôts locaux ».

[1526] Art. C 4 al. 2 loi portant fiscalité locale.

[1527] Art. C 140 al. 1 loi portant fiscalité locale.

des guichets des établissements financiers agréés. Les quittances de paiement sont générées par voie électronique[1528]. La taxe sur la propriété foncière[1529], la contribution des patentes, la contribution des licences, le droit de timbre automobile, font ainsi l'objet d'un recouvrement spontané.

747 Les centimes additionnels communaux étant prélevés en même temps que le principal de l'impôt sur lequel ils sont assis, leur recouvrement suit le sort des impôts et taxes qui leur servent de base. Ces centimes additionnels, qui représentent un pourcentage calculé sur certains impôts, sont ainsi recouvrés sur le même titre exécutoire que celui des impôts en principal. De ce point de vue, le redevable qui paie la TVA, le contribuable qui s'acquitte de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dus à l'État, reverse les centimes additionnels par la même occasion par l'un des moyens de paiement ci-dessus mentionné[1530]. En vertu du principe de paiement unique des impôts, taxes et redevances par les contribuables, il revient aux services compétents du Trésor, après encaissement global des recettes, d'effectuer la répartition et le reversement du produit desdites recettes au profit des collectivités locales et organismes bénéficiaires[1531].

748 Les impôts communaux et la taxe de développement local peuvent également être acquittés par retenue à la source[1532] opérée par les comptables publics lors du règlement des factures payées sur le budget de l'État, des collectivités locales, des établissements publics administratifs, des sociétés partiellement ou totalement à capital public, des organismes à but non lucratif et entreprises du secteur privé[1533]. L'impôt est alors retenu à la source par l'entité qui procède au paiement ou l'opérateur de la plateforme numérique[1534]. Dans ce cadre, l'émission des impôts locaux se fait sur les bulletins distincts établis par les services fiscaux compétents[1535]. Ces règles générales s'appliquent aussi en matière de recouvrement forcé.

1528 Art. C 141 al. 1 et 2 loi portant fiscalité locale.

1529 Aux termes de l'art. C 52 al. 2 loi portant fiscalité locale, « la taxe sur la propriété foncière […] doit être acquittée spontanément au plus tard le 30 juin sur déclaration du redevable ou de son représentant, ou sur la base d'une déclaration pré-remplie ».

1530 NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 60 ; art. C 141 al. 2 loi portant fiscalité locale.

1531 Art. C 140 al. 2 loi portant fiscalité locale.

1532 Les dispositions des art. 85, 87, 92, 92 bis, art. 116, 143 du CGI régissent la retenue à la source.

1533 Art. 21 al. 2 CGI ; NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 90.

1534 Art. 92 ter (nouveau) CGI.

1535 Art. C 124 et C 125 CGI.

b. Le recouvrement forcé

(i) L'acte exécutoire de la créance fiscale

Le recouvrement de l'impôt peut s'effectuer de manière forcée. En effet, à défaut de paiement dans les délais prescrits, les impôts locaux font l'objet de recouvrement forcé conformément au LPF, sous réserve des spécificités légalement prévues[1536]. Le recouvrement forcé est régi par les dispositions des art. L 53 à L 80 du LPF. 749

L'avis de mise en recouvrement (AMR) constitue le titre exécutoire pour le recouvrement forcé des impôts, droits et taxes. C'est un acte établi et notifié au contribuable lorsqu'une déclaration liquidative n'est pas accompagnée de moyens de paiement ou suite au dépôt d'une déclaration non liquidative, ou de la dernière pièce de procédure dans le cas d'un contrôle. 750

Toutefois, l'AMR peut être émis avant le dépôt de la dernière pièce de procédure, notamment dans le cadre d'une vérification générale de comptabilité, lorsque les impositions ont été expressément acceptées sur procès-verbal par le contribuable. Dans cette hypothèse, un AMR partiel constate les impositions acceptées en principal ainsi que les pénalités et intérêts de retard normalement dus. À la clôture de la procédure de contrôle, un AMR complémentaire est délivré pour les impositions restant dues. 751

L'AMR est rendu exécutoire par le chef de centre des impôts territorialement compétent. Il est ensuite pris en charge par le receveur des impôts rattaché. Ce dernier le notifie au contribuable qui dispose d'un délai de quinze jours pour s'acquitter de sa dette. L'émission et la notification au contribuable de l'AMR peuvent également être effectuées par voie électronique. Dans ce cas, l'AMR est réputé avoir été notifié lorsque le système génère un accusé de réception[1537]. 752

(ii) Les procédures de recouvrement forcé des impôts

Dans l'exercice de sa compétence de recouvrement forcé des impôts, l'administration fiscale dispose de deux catégories de procédures. Premièrement, elle peut employer les procédures de poursuites de droit commun qui comprennent trois degrés : la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente. Ces mesures sont également régies par l'Acte uniforme OHADA portant 753

[1536] Art. C 130 loi portant fiscalité locale.
[1537] Art. L 53 LPF.

organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution[1538].

754 La première mesure, à savoir la mise en demeure valant commandement de payer, est un acte par lequel l'administration fait sommation au débiteur d'un impôt, préalablement notifié par un AMR, de se libérer de sa dette[1539]. Elle est adressée au contribuable en cas de non-paiement dans les délais des sommes mentionnées sur l'AMR, sous réserve de ce qu'il a sollicité le sursis de paiement prévu par la loi[1540]. La mise en demeure est notifiée au contribuable par le receveur des impôts territorialement compétent[1541]. Si le contribuable ne s'acquitte pas de sa dette fiscale dans les huit jours suivants la réception de la mise en demeure, l'administration peut engager à son encontre d'autres mesures telles que la saisie et la vente[1542].

755 Passé le délai de huit jours après la réception par le contribuable d'une mise en demeure, l'administration procède à la saisie des biens meubles appartenant au débiteur[1543]. Toutefois, si le contribuable offre de se libérer en totalité ou en partie, le receveur des impôts territorialement compétent peut suspendre l'exécution de la saisie[1544]. À défaut de paiement des impôts, taxes et pénalités dus par les débiteurs, le receveur des impôts peut être amené à procéder à une saisie-attribution ou opposition desdites sommes entre les mains de dépositaires et débiteurs des redevables eux-mêmes[1545].

756 S'agissant enfin de la vente des biens saisis, elle intervient après autorisation expresse du directeur général des impôts et est effectuée par le commissaire-priseur ou, à défaut, par le porteur de contraintes. La vente est interrompue dès que le produit est suffisant pour solder les impôts, droits, taxes et pénalités exigibles au jour de cette vente ainsi que les frais de poursuite. Chaque vente est effectuée en présence du receveur des impôts et donne lieu à établissement d'un procès-verbal[1546].

757 Outre ces mesures de recouvrement forcé de droit commun, l'administration fiscale peut, en second lieu, recourir à la catégorie des procédures dites exceptionnelles, plus contraignantes pour le contribuable, afin d'obtenir le paiement

---

1538 Acte adopté à Kinshasa le 17 octobre 2023 et publié au Journal officiel de l'OHADA, n° spécial du 15 novembre 2023.

1539 NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 91.

1540 Sur le sursis de paiement, lire les dispositions de l'art. L 121 LPF.

1541 Art. L 56 LPF.

1542 Art. L 59 LPF.

1543 Art. L 60 LPF.

1544 Art. L 61 LPF.

1545 Art. L 65 LPF.

1546 Art. L 67 LPF.

de l'impôt. Ces actes de poursuites sont qualifiés de mesures particulières dans la mesure où, contrairement aux actes de poursuites de droit commun, ils relèvent du seul privilège de l'administration qui exerce ici ses prérogatives exorbitantes de puissance publique[1547]. Les mesures particulières de poursuites comprennent l'avis à tiers détenteur, la contrainte extérieure, le blocage des comptes bancaires, la fermeture d'un établissement, la mise en fourrière d'un véhicule[1548].

Les mesures générales de recouvrement doivent être exécutées par les agents assermentés de l'État. Le non-respect par ces agents des formalités légales de mise en œuvre des mesures de recouvrement forcé peut donner lieu à des poursuites judiciaires[1549]. Le recouvrement des impôts locaux par les services étatiques est soumis à des règles spécifiques. 758

3. Les règles spécifiques applicables au recouvrement des impôts locaux

La spécificité de ces règles concerne essentiellement la répartition du produit recouvré au profit des collectivités bénéficiaires des prélèvements. Cependant, la mise en pratique de cette répartition pose un problème délicat, en ceci que l'implantation territoriale des services fiscaux étatiques de recouvrement ne correspond pas à celle des collectivités locales. Un centre des impôts couvre plusieurs collectivités à la fois ; d'où la nécessité de répartir les recettes collectées entre les collectivités concernées. 759

Si le produit de certains impôts locaux revient en totalité aux collectivités locales bénéficiaires, celui de ceux soumis à péréquation fait en revanche l'objet de centralisation, de répartition et de reversement auxdites collectivités. Dans ce cadre, sur la quote-part du produit de la taxe sur la propriété foncière et des droits de mutation d'immeubles affectée aux communes, un montant est retenu à la base au profit de la commune de localisation de l'immeuble[1550]. Tel est également le cas de la redevance forestière annuelle et des droits de timbre sur la publicité[1551]. 760

En outre, les produits des autres impôts communaux sont centralisés par le FEICOM et répartis suivant le cas aux communautés urbaines, aux communes d'ar- 761

[1547] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 92.
[1548] Sur ces mesures, lire les art. L 71 à L 78 du LPF.
[1549] Cf. art. L 69 et L 80 LPF.
[1550] Voir respectivement art. C 114 et C 115 loi portant fiscalité locale.
[1551] Art. C 116 et Art. C 117 loi portant fiscalité locale.

rondissement et aux communes, notamment sur la base du critère démographique[1552]. Ainsi le produit des CAC[1553] et celui de la redevance forestière annuelle[1554] sont répartis entre ces différentes collectivités. Le produit de la taxe de développement local payée par les salariés du secteur public et parapublic, ainsi que les entreprises relevant de la structure chargée de la gestion des « grandes entreprises », est entièrement centralisé et redistribué à toutes les communes et communautés urbaines au titre de la péréquation[1555]. Le produit du droit de timbre automobile est aussi affecté en totalité à l'organisme en charge de la centralisation et de la péréquation, pour redistribution intégrale aux communes[1556].

762 Enfin, les autres impôts communaux sont affectés en totalité au profit de la commune du lieu de l'activité imposable, sous réserve des redevances prélevées au profit des organismes bénéficiaires (chambres consulaires, radio et télévision nationales)[1557]. Outre l'application des règles générales et spécifiques, le recouvrement des impôts locaux relève de la compétence des autorités bien déterminées.

4. Les services compétents pour le recouvrement des impôts locaux

763 Le recouvrement des impôts locaux relève de la compétence des services fiscaux de l'État, c'est-à-dire des centres des impôts territorialement compétents. Le champ de compétence de ces services s'étend non seulement aux impôts, mais aussi aux taxes locales. La compétence des receveurs des différents centres

1552 Art. 3 al. 1 du décret n° 2011/1731/PM du 18 juillet 2011 fixant les modalités de centralisation, de répartition et de reversement du produit des impôts communaux soumis à péréquation.

1553 La répartition des CAC se fait comme suit : État :10 % ; FEICOM : 20 % ; 70 % pour les communautés urbaines, communes d'arrondissement et communes. Sur la quote-part de 70% destinée aux collectivités locales, une retenue à la base de 40%, soit 28% est effectuée au profit du receveur municipal de la communauté urbaine ou de la commune du lieu de recouvrement. Le reliquat de 60%, soit 42% est centralisé au FEICOM au titre de la péréquation, cf. décret n° 2018/3633/PM du 09 mai 2018 modifiant et complétant certaines dispositions du décret de 2011 susmentionné.

1554 La répartition de cette redevance est faite comme suit : État : 50 % ; communautés villageoises riveraines : 10 % ; appui au recouvrement : 10 % des 40 %, soit 4 % ; centralisation au FEICOM : 45 % des 40 %, soit 18 % ; communes de localisation du titre d'exploitation forestière : 45 % des 40 % restant, soit 18 %, lire art. 8 du décret n° 2011/1731/PM du 18 juillet 2011 ci-dessus cité.

1555 Art. C 122 al. 2 loi portant fiscalité locale.

1556 Art. C 118 loi portant fiscalité locale.

1557 NOUETSA, *Les principes de répartitions des compétences,* p. 64.

est expressément prévue par la loi portant fiscalité locale. À ce titre, tout contribuable assujetti à l'impôt général synthétique est tenu de souscrire une déclaration au centre des impôts du lieu d'imposition[1558]. La déclaration de la taxe sur la propriété foncière est souscrite et l'impôt payé auprès du centre des impôts du lieu de situation de l'immeuble[1559]. En sus, le droit de timbre automobile collecté par les compagnies d'assurance est reversé auprès du receveur du centre des impôts de rattachement desdites compagnies. La taxe de séjour est également versée auprès du centre des impôts de rattachement[1560]. Les droits d'abattage du bétail et les droits de fourrière sont recouvrés par les services fiscaux de l'État.

764 Il convient de rappeler que la nouvelle loi portant fiscalité locale a introduit quelques innovations dans la législation fiscale au niveau local. Il s'agit, entre autres, de l'arrimage des procédures fiscales locales aux processus de dématérialisation, concernant spécifiquement l'immatriculation, l'émission, la déclaration et le recouvrement des impôts et taxes locales. Elle consacre également la suppression des paiements en espèces au profit des modes de paiement plus sécurisés[1561] et transforme les centres divisionnaires des impôts (CDI) en centres de fiscalité locale et des particuliers (CFLP).

765 On retient par ailleurs que cette nouvelle loi prive les collectivités locales des compétences de recouvrement des impôts et taxes. Seuls les services fiscaux de l'État en sont désormais exclusivement compétents. Ainsi, la prédominance de l'autorité étatique est une fois de plus établie, avec une compétence totale de recouvrement aussi bien des impôts nationaux que locaux. En fin de compte, les compétences reconnues aux collectivités locales se limitent aux opérations d'assiette et de taux, sans s'étendre au processus de recouvrement. L'analyse qui précède inspire quelques remarques.

5. Constats

766 À l'observation, les collectivités locales semblent bénéficier d'une pléthore d'impôts, taxes et redevances qui devraient leur procurer d'importantes recettes fiscales. Or ce n'est qu'un « trompe-l'œil »[1562] au regard de la faible rentabilité de ces prélèvements et de l'étendue très limitée du pouvoir fiscal des collectivités locales. En réalité, on constate une emprise de l'État sur le régime fiscal au

[1558] Art. C 41 al. 1 loi portant fiscalité locale.
[1559] Art. C 54 al. 1 loi portant fiscalité locale.
[1560] Art. C 77 al. 3 loi portant fiscalité locale.
[1561] Il s'agit en particulier des paiements par voie électronique, par télépaiement, par virement.
[1562] STECKEL-MONTES, *Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil,* p. 1 ss.

niveau local. La fiscalité locale se trouve totalement maîtrisée par l'État central et difficilement apprivoisée par les collectivités locales[1563].

767 Une analyse rapide de la décentralisation et de sa mise en application montre qu'il existe un très grand écart entre la législation et la pratique sur le terrain. En d'autres termes, la mise en œuvre concrète de la décentralisation fiscale fait ressortir une large différence entre le pouvoir fiscal reconnu aux collectivités par les textes et son exercice. Cette situation relève pour une grande part de la responsabilité de l'État central, avec cependant une partie portée par les collectivités locales bénéficiaires du transfert des compétences fiscales. Ces dernières, par leur méconnaissance ou leur inculture du cadre et des procédures de la décentralisation administrative, financière et fiscale, ainsi que leur manque d'initiatives propres, participent à cette emprise de l'État central sur la fiscalité locale. Ainsi, certains prélèvements transférés aux collectivités locales restent sous-exploités ou inexploités du tout dans certaines localités en raison soit de la non-maîtrise par les acteurs locaux de la législation fiscale en la matière, soit alors par la volonté de ces acteurs de mettre certaines dispositions légales en veilleuse.

768 L'illustration parfaite provient des mécanismes d'établissement et de contrôle des droits d'abatage du bétail[1564]. Si la loi étend l'assujettissement à ces droits aussi bien les bovins, équins, porcins, ovins, caprins, que les volailles et lapins, la perception de tels droits s'avère difficile dans la pratique, en ceci que l'abatage de certains de ces bétails échappe au contrôle des autorités locales. Ce qui crée ainsi un manque à gagner au niveau des recettes fiscales. À cela s'ajoute la non-appropriation des compétences fiscales procédant de la léthargie des autorités locales en termes d'initiatives pour la création et la fixation des tarifs des impôts visant à augmenter leurs ressources fiscales[1565].

769 Il est nécessaire d'entreprendre une véritable réforme en matière de fiscalité locale. Car, il existe un réel décalage entre les textes et la pratique d'une part et, d'autre part, entre les textes et les besoins et spécificités des collectivités locales. La dernière loi adoptée portant fiscalité locale ne constitue pas une réforme profonde. La nécessité de réformer le cadre juridique et institutionnel de la fiscalité locale, ainsi que les rapports entre l'État central et les collectivités locales demeure. Le but est de mettre sur pied une législation qui confère auxdites collectivités de réelles compétences normatives et exécutives.

1563 BILOUNGA, *La lutte contre le désordre urbain par les impôts locaux,* pp. 454-455.
1564 Art. C 92 loi portant fiscalité locale.
1565 BILOUNGA, *La lutte contre le désordre urbain par la fiscalité locale,* pp. 458-459.

IV. Synthèse

On retient de cette étude que l'administration de l'impôt est un processus qui englobe l'ensemble des opérations allant de la taxation jusqu'à la perception de l'impôt. C'est un processus qui inclut toutes les phases permettant d'établir le montant de la dette fiscale, d'en assurer la liquidation et le recouvrement. Il s'agit de toutes les procédures par lesquelles l'administration fiscale procède à la fixation des éléments imposables, à la détermination du montant exact de l'impôt et à son prélèvement, c'est-à-dire le paiement effectif de l'impôt dû par le contribuable. 770

La spécificité du système fiscal suisse vient du fait que l'administration de l'impôt ne reflète pas forcément la répartition des compétences entre les différents échelons. Une collectivité peut administrer les impôts d'une autre sans en avoir la compétence législative. En dépit du mécanisme constitutionnel de partage des compétences selon le genre d'impôts, il existe une imbrication des compétences des autorités fédérales et cantonales concernant en particulier l'impôt fédéral direct. La compétence législative de cet impôt ne coïncide pas avec celle de son exécution. Bien qu'il s'agisse d'un impôt fédéral régi par la législation fédérale, notamment la LIFD, son administration est assurée par les cantons. 771

Plus concrètement, l'administration de l'impôt fédéral direct se trouve déléguée, où l'autorité compétente pour imposer, c'est-à-dire établir le droit matériel, n'est pas la même que celle ayant la compétence pour administrer, c'est-à-dire taxer et prélever. C'est donc une administration décentralisée dans laquelle les autorités cantonales effectuent les opérations de taxation et de perception pour le compte de la Confédération. Cette dernière n'exerce que la surveillance et le contrôle. 772

En revanche, certains impôts fédéraux sont administrés exclusivement par la Confédération. Il s'agit notamment de la TVA, de l'impôt anticipé et des droits de timbre. Dans le même sens, l'administration des impôts perçus uniquement au niveau cantonal relève de la compétence exclusive des autorités cantonales. C'est le cas en l'occurrence de l'impôt sur la fortune et sur le capital. 773

En droit camerounais, les compétences d'administration de l'impôt sont réparties entre l'État central et les collectivités locales et portent essentiellement sur l'établissement et le recouvrement des impôts locaux. En effet, les collectivités locales ne disposent pas de pouvoir fiscal originaire qui permet de créer, de modifier ou de supprimer l'impôt. Un tel pourvoir est exclusivement détenu par le législateur national, qu'il s'agisse des impôts nationaux ou locaux. Par conséquent, les entités locales n'ont aucune compétence en matière d'assiette et de taux. La détermination de ces éléments relève de la seule compétence de l'État central. Cela signifie que les impôts dont bénéficient les collectivités locales 774

sont administrés et gérés par les autorités étatiques, les recettes leur sont simplement affectées. Par ailleurs, ces collectivités sont exclues des politiques de solidarité fiscale, c'est-à-dire de la redistribution fiscale qui représente un autre pan important du processus d'administration de l'impôt.

775 Néanmoins, les collectivités en question disposent d'un pouvoir fiscal dérivé qui leur confère la compétence de déterminer, à travers leur conseil, l'assiette des taxes et redevances déjà établies par la loi. Elles sont aussi compétentes pour fixer le taux de ces contributions, même si leur marge de manœuvre se trouve enfermée dans des fourchettes prédéterminées. S'agissant du recouvrement de l'impôt, l'État central exerce une compétence exclusive pour les impôts nationaux et prédominante concernant les impôts locaux. Les entités locales n'interviennent que de manière accessoire.

776 Il résulte de ce qui précède que le législateur camerounais a, en amont, aménagé une répartition des compétences fiscales au profit de l'État et au détriment des collectivités locales. L'analyse du cadre légal et institutionnel montre une répartition en sens unique, marquée par la primauté des compétences de l'État sur celles des collectivités locales. De ce point de vue, l'autonomie financière et la consistance des compétences fiscales transférées aux collectivités locales sont susceptibles d'être remises en question. Dans une telle configuration, parler d'une décentralisation fiscale serait excessif dans la mesure où le pouvoir fiscal local ne semble qu'apparent, voire trompeur.

777 Quoi qu'il en soit, l'État reste au centre du processus et de l'orientation des politiques fiscales. Il a la maîtrise de la fiscalité locale et s'est arrogé l'essentiel des compétences, partant de l'établissement de l'impôt à son recouvrement, y compris le contrôle et le contentieux fiscaux. Les collectivités locales sont, *in fine,* cantonnées à exercer des compétences essentiellement subsidiaires ou accessoires du fait de la trop grande présence des autorités étatiques. Il convient à présent d'analyser la répartition des compétences de contrôle de l'impôt en droit suisse et camerounais.

Chapitre 5 : La répartition des compétences en matière de contrôle fiscal en droit suisse et camerounais

I. L'exercice du contrôle fiscal en droit suisse

A. Propos liminaires

Le contrôle de l'impôt est un processus qui permet à l'administration fiscale de s'assurer de l'exactitude des informations fournies par les contribuables dans le cadre de la déclaration de leurs activités imposables. Il a pour objectif de permettre non seulement l'amélioration du rendement fiscal, mais aussi de vérifier la conformité des déclarations faites par les contribuables par rapport à leur situation réelle. Le contrôle fiscal constitue un aspect indispensable dans tous les processus fiscaux, quoique les modalités de son exercice diffèrent d'un système à l'autre. Les compétences reconnues aux différentes collectivités publiques en la matière varient aussi en fonction de l'ordre juridique de chaque pays. 778

En droit suisse, le contrôle fiscal est consubstantiel à la procédure de taxation[1566]. Cela signifie que les déclarations d'impôts transmises par les contribuables s'accompagnent impérativement de vérifications nécessaires. Il incombe alors à l'autorité de taxation d'effectuer les opérations de contrôle fiscal. Au cours de la procédure de taxation, l'autorité dispose du pouvoir de vérifier l'exactitude des informations contenues dans la déclaration d'impôts du contribuable. Elle a aussi le pouvoir d'exiger du contribuable la production de certains documents, de procéder à son audition et de compléter éventuellement sa déclaration. Les autorités chargées du contrôle fiscal sont soumises à l'obligation de 779

[1566] Cependant, nous avons fait le choix dans cette étude de traiter séparément les procédures de taxation et le contrôle fiscal. Par conséquent, certains aspects relatifs à la taxation sont présentés dans cette partie portant sur le contrôle de l'impôt.

respect du secret fiscal[1567]. Cependant, le contrôle fiscal diffère en fonction du type d'impôt concerné. Selon qu'il s'agit de la TVA, des droits de timbre et d'impôt anticipé, ou d'impôts directs, les règles applicables ne sont pas identiques.

B. Le contrôle de la TVA

1. Généralités

780 Étant donné que l'assujettissement à la TVA se fait sur déclaration du contribuable, il incombe à l'assujetti de vérifier et de déterminer lui-même le montant de l'impôt à payer. Cela signifie que la TVA est perçue selon le système de l'autotaxation. Dans ce domaine, le contrôle revêt une importance particulière du fait qu'il constitue le seul moyen permettant de vérifier si l'impôt a été correctement collecté[1568]. L'assujetti peut, de sa propre initiative, solliciter le contrôle de la TVA sur la base d'une demande expresse[1569]. Ce qui a pour avantage de réduire les risques liés à des possibles reprises fiscales sur toute la période non-prescrite[1570]. L'administration qui effectue le contrôle est en principe tenue de le réaliser dans les deux ans suivant la demande et de le clôturer dans un délai de 360 jours. La clôture du contrôle donne lieu à la notification d'estimation précisant le montant de la créance fiscale pour la période contrôlée[1571]. Le contrôle de la TVA peut être mené par l'Administration des contributions (AFC) ou par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF).

2. Le contrôle de la TVA par l'Administration fédérale des contributions

a. Observations générales

781 Par le contrôle, l'administration fiscale cherche à s'assurer que les assujettis se sont annoncés spontanément, qu'ils ont arrêté leurs décomptes et qu'ils ont payé

[1567] Le secret fiscal interdit la divulgation des informations collectées par l'administration. Il « s'étend à tous les faits que le fonctionnaire obtient dans l'exercice de ses fonctions, en prenant connaissance du dossier, en entendant le contribuable, en obtenant des renseignements de tiers ou de quelque autre manière », lire RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 134.

[1568] PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse*, p. 288.

[1569] Art. 78 al. 4 LTVA.

[1570] PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse*, p. 289.

[1571] Art. 78 al. 5 LTVA.

l'impôt[1572]. À cet effet, elle peut mobiliser divers moyens pouvant lui permettre de réaliser la première étape du contrôle, à savoir l'identification des assujettis à la TVA. Pour y parvenir, elle peut notamment consulter la Feuille officielle suisse du commerce afin de vérifier l'inscription de nouvelles entreprises réunissant les conditions d'assujettissement à la TVA. Elle peut également procéder à des recoupements d'informations auprès des autres entreprises, effectuer des recherches sur Internet ou recourir à d'autres sources d'informations telle que l'intelligence artificielle en vue de mener des contrôles pertinents et efficaces (le recours à l'IA facilite la collecte des données, leur croisement, la détection des incohérences, etc.). L'administration peut aussi décider d'organiser des contrôles sur place pour dissiper des doutes, vérifier les questionnaires des entreprises qui considèrent ne pas être assujetties obligatoirement à la TVA, requérir des renseignements auprès des personnes soupçonnées d'être assujetties, exploiter les communications venant des autres administrations fiscales[1573], etc.

Après l'identification des assujettis, la seconde phase consiste pour l'AFC à vérifier si ces assujettis ont établi et transmis leurs décomptes de la TVA dans les délais, puis de s'assurer s'ils ont correctement payé l'impôt. La réalisation de ces différentes opérations précède l'ouverture et le déclenchement du contrôle de la TVA. 782

b. L'ouverture du contrôle de la TVA et documents exigés

On parle de contrôle lorsqu'il y a réquisition de l'ensemble des pièces de l'assujetti. Il y a réquisition de l'ensemble des pièces de l'assujetti dans le cas où sont demandés les comptes d'un exercice commercial avec ou sans les justificatifs comptables y relatifs[1574]. 783

Au sens de l'art. 78 al. 3 LTVA, le contrôle doit toujours être annoncé par écrit avant son engagement, sauf cas exceptionnel. En effet, le contrôle fiscal proprement dit est précédé en amont par des actes préparatoires (phase de recherche du renseignement fiscal). Sur la base des informations obtenues, deux formes de contrôle s'offrent à l'autorité fiscale. Elle peut décider d'engager un contrôle interne dans les locaux de l'Administration sur la base des déclarations fournies par l'assujetti. Il s'agit alors de faire des vérifications à l'interne et réclamer les pièces requises auprès de l'assujetti[1575]. Elle peut également décider d'effectuer un contrôle externe par une visite dans les locaux ou siège du contribuable et y 784

[1572] Art. 77 LTVA.

[1573] PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse,* pp. 289-290.

[1574] Art. 140 OTVA.

[1575] Informations fiscales CSI, *Principes de la TVA,* ch. 8.3, p. 44.

examiner sa situation. L'assujetti n'intervient en réalité qu'à la dernière phase du contrôle.

785 Pour un contrôle fiscal plus efficace, l'Administration est appelée à faire des vérifications et à collecter elle-même des informations pour les confronter avec celles fournies par l'assujetti. Le moment de passage et la durée du contrôle sont arrêtés de commun accord par les deux parties, l'Administration et l'assujetti. Tout dépend en effet de l'étendue des activités concernées[1576].

786 S'agissant des documents à présenter, les assujettis doivent permettre à l'AFC d'accéder à leur comptabilité ainsi qu'aux pièces justificatives qui s'y rapportent[1577], et aux attestations des comptes[1578]. Cette obligation s'impose aussi aux tiers qui sont tenus de fournir des renseignements en vertu de l'art. 73 al. 2 LTVA[1579].

787 Conformément à l'art. 68 al. 1 LTVA, l'assujetti a l'obligation d'apporter son concours à l'AFC dans l'exercice de sa mission. À cet effet, il est tenu de lui fournir, lorsqu'elle en fait la demande, tous les renseignements et documents nécessaires pour la détermination de l'assujettissement et le calcul de l'impôt.

788 En général, lorsque l'AFC annonce un contrôle de TVA, elle compte consulter certains documents : bilans et comptes de résultats détaillés ; pièces comptables (comptabilité principale et systèmes de comptabilisation auxiliaires) ; fiches de compte de la comptabilité financière avec code TVA ; documentation pour l'établissement des décomptes TVA ; « dossier TVA » ; concordance des chiffres d'affaires par année ; concordance de l'impôt préalable par année ; déclaration des impôts directs, y compris les décisions de taxation définitives ; contrats de leasing ; déclaration de la masse salariale soumise à l'AVS sur laquelle tous les collaborateurs sont indiqués ; registres fonciers, justificatifs de caisse, inventaires, copies de factures de clients ou de fournisseurs de prestations ainsi que les documents d'importation et d'exportation[1580]. La consultation de ces documents permet d'établir le montant de l'impôt à payer et de l'impôt préalable à déduire. Après cette phase, le contrôle peut se dérouler.

1576 PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse,* p. 291.

1577 Art. 78 LTVA.

1578 Info TVA 16, *Comptabilité et facturation,* ch. 1.10, p. 14.

1579 Selon cette disposition, sont astreints à fournir des renseignements les tiers : qui pourraient être des assujettis ; qui sont responsables du paiement de l'impôt solidairement avec l'assujetti ou à la place de ce dernier ; qui ont reçu ou effectué des prestations ; qui détiennent une participation déterminante dans une société soumise à l'imposition de groupe.

1580 https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/taxe-sur-la-valeur-ajoutee/informations-specialisees-tva/questions-procedurales-tva/controle-tva/documents-necessaires-pour-le-controle-tva.html (consulté le 16/05/2024). Dans le même sens, cf. art. 128 OTVA ; PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse,* p. 292.

c. Le déroulement du contrôle de la TVA

Le déploiement du contrôle de la TVA passe par certaines étapes. Il s'agit d'abord de l'examen préalable au cours duquel l'agent contrôleur peut exploiter les archives relatives aux contrôles précédents pour mieux connaître l'entreprise à contrôler, effectuer des recherches à l'aide de divers outils (Internet), vérifier l'historique de l'assujetti (déclarations d'impôt)[1581]. 789

Ensuite, il y a l'entretien préliminaire au cours duquel l'autorité en charge du contrôle prend connaissance de la particularité de l'activité commerciale, des personnes en charge de la comptabilité, des décomptes TVA, du nombre d'employés, des responsables de la direction des affaires. Il est également question du contrôle des chiffres d'affaires qui consiste à comparer les chiffres d'affaires déclarés avec ceux qui ressortent de la vérification de la comptabilité. Le but est de s'assurer si l'impôt déclaré et payé est correct. 790

L'autorité procède aussi au contrôle de l'impôt préalable, à la vérification de la conformité formelle et matérielle et de l'exhaustivité de la comptabilité, la vérification d'états de fait fiscaux particuliers, c'est-à-dire des situations particulières propres à la TVA telles que les prestations à soi-même, les acquisitions de prestations de services depuis l'étranger, les prestations ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable, etc. 791

Enfin, l'autorité de contrôle peut, d'une part, procéder à la présentation du résultat du contrôle au représentant de l'entreprise et, d'autre part, effectuer une taxation par voie d'estimation. Dans le premier cas, l'expert fiscal discute de ses conclusions avec l'assujetti à qui le résultat du contrôle est remis, avec des annexes correspondantes. En effet, le dialogue entre ces deux parties est nécessaire dans la mesure où le système en matière de TVA est l'autotaxation ; et il donc est fréquent que les entreprises assujetties commettent des erreurs ou imprécisons car ne disposant pas forcément des connaissances approfondies relatives au domaine spécifique de la TVA. Le dialogue permet à l'assujetti de clarifier certains points ou malentendus, voire de convaincre l'autorité fiscale de modifier sa position. Sur ce fondement, l'administration fiscale ne saurait, en l'absence d'indices probants, considérer que les manquements de l'assujetti constituent d'emblée et dans tous les cas une tentative consciente de sa part de se soustraire à ses obligations fiscales[1582]. 792

Dans le second cas de figure, la taxation par voie d'estimation permet à l'expert fiscal d'estimer l'impôt dû « si les documents comptables font défaut ou sont 793

[1581] PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse*, p. 292.
[1582] ATF 2C_805/2013 du 21 mars 2014, consid. 6.3.3.

incomplets ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité »[1583]. En fait, la taxation par voie d'estimation constitue une sorte de taxation d'office qui se produit soit en cas de manquement à l'exigence de remettre un décompte, soit à la clôture d'un contrôle de la TVA[1584].

794 Le contrôle TVA qui est clos dans les 360 jours qui suivent l'annonce écrite est sanctionné par une notification d'estimation fixant le montant de la créance fiscale pour la période contrôlée[1585]. Cependant, d'après le Tribunal fédéral, la notification d'estimation, que le fisc doit en principe communiquer à l'assujetti peu de temps après la fin du contrôle, prend en compte la marge d'erreur inhérente au système d'autotaxation. Une fois le contrôle TVA terminé, la notification sera envoyée par pli postal, avec le cas échéant les instructions et les recommandations pour l'avenir[1586]. Il convient à présent d'analyser le contrôle de la TVA par l'Administration fédérale des douanes, devenue Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières.

3. Le contrôle de la TVA par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières

a. Le contrôle au franchissement de la frontière

795 La LTVA ne contient pas de dispositions précises relatives au contrôle de la TVA par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF). Cependant, le législateur reconnaît à cet Office une habilitation générale à procéder aux investigations nécessaires à la vérification des éléments pertinents pour la taxation et indique que les dispositions des art. 68 à 70, 73 à 75 et 79 sont applicables par analogie en la matière[1587]. On peut aussi se référer aux règles prévues par la loi fédérale sur les douanes (LD)[1588].

796 La procédure douanière en matière de surveillance de la circulation des marchandises pose certaines exigences. Au sens de l'art. 21 al. 1 LD, toute personne qui introduit ou fait introduire des marchandises dans le territoire douanier ou

1583 Art. 79 al. 1 LTVA.

1584 PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse*, p. 296.

1585 ATF 2C_805/2013 du 21 mars 2014, consid. 6.3.3.

1586 https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/taxe-sur-la-valeur-ajoutee/informations-specialisees-tva/questions-procedurales-tva/controle-tva/deroulement-controle.html (consulté le 17/05/2024).

1587 Art. 62 al. 2 LTVA.

1588 Spécifiquement art. 30 LD ss.

les prend en charge par la suite doit les conduire ou les faire conduire sans délai et en l'état au bureau de douane le plus proche. L'OFDF peut à cet effet procéder à des contrôles visant à vérifier si la nature des marchandises et leur valeur sont conformes à la déclaration faite par l'importateur[1589].

Les contrôles peuvent consister en une vérification intégrale, en un prélèvement des échantillons des marchandises ou en une fouille corporelle[1590]. L'assujetti est tenu de collaborer avec l'Administration des douanes et de lui fournir la preuve que les marchandises importées ont fait l'objet d'une procédure de taxation[1591]. Cependant, l'exercice des contrôles doit s'inscrire dans le strict respect du principe de la proportionnalité. Le droit de contrôle prend fin un an après l'importation[1592]. 797

Il convient de relever qu'au début, l'Administration des douanes a été confrontée à des problèmes d'ordre pratique avec l'introduction de la TVA en Suisse. Il s'agissait notamment des difficultés liées à la vérification des importations via la poste (en particulier en matière de logiciels) ainsi qu'à l'appréciation de la notion assez extensive « d'effets personnels » portés par des voyageurs étrangers, où certains biens de grande valeur peuvent être non-déclarés à l'importation (montres, bijoux)[1593]. Un contrôle peut être effectué sur des objets déjà importés. 798

b. Le contrôle de la TVA auprès des assujettis

Il peut arriver que les marchandises n'aient pas pu être contrôlées au moment du franchissement de la frontière. Dans ce cadre, l'autorité peut mener des contrôles pour vérifier l'accomplissement des obligations douanières relatives aux marchandises importées qui se trouvent déjà sur le territoire national[1594]. L'OFDF peut ainsi procéder sans préavis à des contrôles à domicile des personnes assujetties à l'obligation de déclarer ou débitrices de la dette douanière dans une procédure de taxation. Aussi, peut-il faire un contrôle physique du genre, de la quantité et de l'état des marchandises, requérir tous les renseignements nécessaires et contrôler des données et des documents, des systèmes et des informations susceptibles d'être importants pour le respect de la réglementation[1595]. 799

1589 PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse*, p. 302.
1590 Art. 36 LD.
1591 Art. 30 al. 2 LD.
1592 Art. 30 al. 3 LD.
1593 C'est précisément le cas dans l'ATF 2A.612/2003 du 21 juin 2004.
1594 Art. 30 al. 1 LD.
1595 Art. 31 al. 2 LD.

800 L'Administration des douanes peut, par exemple, procéder à des contrôles pour vérification des marchandises importées à une valeur sous-estimée ; des importations à taux réduit alors que lesdites importations sont au bénéfice d'un autre taux[1596], etc. Dans ces différentes hypothèses, l'OFDF mène lui-même des investigations auprès des assujettis sur le territoire suisse. Il peut, dans une démarche de collaboration, confier cette tâche à l'AFC. Les droits de timbre et l'impôt anticipé sont soumis à d'autres modalités de contrôle.

C. Le contrôle des droits de timbre et de l'impôt anticipé

1. Remarques générales

801 En Suisse, le contrôle des droits de timbre et de l'impôt anticipé est un pan essentiel du droit fiscal. Les contrôles sont effectués pour s'assurer que les contribuables remplissent correctement leurs obligations fiscales et prévenir ainsi la fraude fiscale. Les assujettis doivent déclarer leurs revenus et les montants soumis à l'impôt anticipé pour permettre à l'AFC de déterminer la somme exacte des taxes dues. En cas de non-conformité, des pénalités sont encourues. En matière de droits de timbre et de l'impôt anticipé, le contrôle peut se situer à deux niveaux : à la phase de prélèvement d'impôts et à l'occasion du remboursement de l'impôt anticipé.

2. Le contrôle lors de la perception d'impôts

802 De la combinaison des art. 37 LT et 40 LIA, il ressort que L'AFC contrôle l'accomplissement par le contribuable de ses obligations. Un tel contrôle suppose que l'AFC puisse accéder aux documents de comptabilité du contribuable, aux pièces justificatives ainsi qu'aux autres documents. L'art. 2 de l'ordonnance sur les droits de timbre (OT) précise dans ce sens que le contribuable doit organiser et tenir sa comptabilité de manière à permettre de constater et de prouver avec certitude, sans trop de difficultés, les faits déterminants pour l'assujettissement fiscal et la fixation des droits[1597].

803 Par ailleurs, au sens de l'art. 37 OIA, l'institut qui délivre une déclaration dans le cadre d'une « procédure d'affidavit »[1598] doit soumettre, à la demande de l'AFC, les pièces justificatives nécessaires au contrôle. Le contribuable doit,

[1596] PROD'HOM, *La procédure non-contentieuse*, p. 303.
[1597] Cette disposition est identique à l'art. 2 de l'ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA).
[1598] Sur cette procédure, cf. 11 al. 2 LIA.

toujours à la demande de l'AFC, assister à l'examen des livres et pouvoir éventuellement apporter des précisions sur les manquements constatés[1599].

L'AFC n'est pas tenue d'informer au préalable le contribuable de son passage dans le cadre du contrôle qu'elle effectue (art. 7 al. 2 OIA). Toutefois, il serait logique que l'Administration prévienne en avance le contribuable de sa visite lorsque qu'il s'agit de questions pénales, ou de séquestre et de saisie[1600]. L'autorité de contrôle bénéficie de l'entraide administrative conformément aux art. 32 LT et 36 LIA. Le remboursement de l'impôt anticipé fait aussi l'objet de contrôle. 804

3. Le contrôle à l'occasion du remboursement de l'impôt anticipé

a. Remarques introductives

Toute personne qui remplit ses obligations fiscales a droit au remboursement de l'impôt anticipé. Ainsi, le contribuable qui demande le remboursement de cet impôt doit renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits déterminants pour le droit au remboursement[1601]. Autrement dit, le contribuable assume un devoir de collaboration avec l'autorité fiscale[1602]. Cependant, aucun remboursement n'est admissible s'il a pour but d'éluder l'impôt[1603]. 805

Le remboursement de l'impôt anticipé est effectué par l'AFC ou par les cantons[1604]. À cet effet, il convient de distinguer le contrôle réalisé par l'autorité fédérale de celui effectué au niveau cantonal. Dans le cas où ce sont les cantons qui sont chargés de rembourser l'impôt anticipé, l'AFC assure la surveillance sur les remboursements qu'ils réalisent[1605]. 806

L'exercice de contrôle en matière de l'impôt anticipé s'étend également aux tiers dans la mesure où ils peuvent établir des attestations au bénéfice du contribuable qui demande le remboursement. Dans cette optique, ils sont tenus de 807

1599 Art. 7 al. 1 OIA ; art. 40, al. 2 LIA.

1600 ROBERT, *La procédure non-contentieuse*, p. 454.

1601 Il doit ainsi remplir les formules de demandes et les questionnaires ; fournir les attestations concernant la déduction de l'impôt ; produire les livres, pièces justificatives et autres documents, cf. art. 48 al. 1 LIA.

1602 LURÀ, *L'impôt anticipé,* N 855.

1603 Art. 21 al. 2 LIA.

1604 Aux termes de l'art. 35 al. 3 LIA, « les cantons déterminent, dans leurs dispositions d'exécution, les offices auxquels incombe le remboursement de l'impôt anticipé (offices cantonaux de l'impôt anticipé) ».

1605 Art. 34 al. 2 LIA ; ROBERT, *La procédure non-contentieuse*, p. 455.

transmettre à l'AFC, lorsqu'elle en fait la demande, des renseignements nécessaires[1606]. Par ailleurs, en raison du lien qui existe entre l'impôt anticipé et les impôts directs, les informations fournies dans le cadre des impôts directs pourraient intéresser l'AFC pour le remboursement de l'impôt anticipé (art. 50 al. 3 LIA).

b. Le contrôle par l'AFC des remboursements effectués par les cantons

808 Les principes de contrôle en matière de la perception de l'impôt anticipé sont applicables à la procédure de contrôle de remboursement de cet impôt. À cet égard, les obligations relatives à la comptabilité (livres du contribuable, pièces justificatives et autres documents) posées dans le cadre du prélèvement sont reprises en matière de remboursement de l'impôt anticipé[1607]. Plus précisément, l'art. 63 al. 2 OIA renvoie, pour la demande de renseignement, aux règles de perception qui sont applicables par analogie à la procédure en remboursement[1608].

809 Il est à relever que si un remboursement est fait sans être fondé sur une décision de l'AFC, celle-ci dispose d'un délai de trois ans pour corriger d'éventuelles erreurs à l'occasion d'un contrôle ultérieur. Ce délai peut être plus long en cas de procédure pénale[1609].

c. Le contrôle des remboursements de l'impôt anticipé par les cantons

810 Il convient de distinguer à ce niveau le contrôle effectué par l'Office cantonal de l'impôt anticipé et le droit de surveillance dont dispose l'AFC en la matière. En effet, l'art. 52 al.1 LIA reconnaît à l'autorité cantonale des compétences assez larges en termes de contrôle de l'impôt anticipé. Outre le pouvoir d'examiner les demandes de remboursement qui lui sont présentées, l'Office cantonal prend aussi toutes les mesures nécessaires pour fixer exactement le droit au remboursement. Au même titre que l'AFC, l'Office cantonal rend une décision

1606 Art. 67 al. 4 OIA ; Art. 49 al.1 LIA.

1607 Art. 48 al. 1 et 49 al. 1 et 2 LIA sur les obligations en matière de prélèvement et art. 50 al. 1 et 2 LIA sur le contrôle de remboursement.

1608 Cette disposition prévoit que « les art. 6 et 7 [OIA] concernant les demandes de renseignements, les auditions et l'examen des livres sont applicables par analogie à la procédure en remboursement ».

1609 Art. 51 al. 2 LIA.

sur laquelle doit être fondé le droit au remboursement. Ladite décision de remboursement peut être liée à la décision de taxation[1610].

Cependant, l'Administration fédérale a un droit de regard sur les décisions de remboursement rendues par l'Office cantonal de l'impôt anticipé. Ce qui lui permet, à l'occasion d'un contrôle ultérieur, d'en apporter des corrections le cas échéant[1611]. Cette surveillance de l'AFC sur l'administration cantonale doit se dérouler en conformité avec l'art. 57 LIA. Selon cette disposition, l'AFC contrôle les relevés des montants d'impôt anticipé remboursés que lui adressent les cantons. Elle a dans ce cas le droit d'accès à toutes pièces utiles auprès des cantons, districts, cercles et commune, ainsi que de prendre d'autres mesures d'enquête[1612]. 811

S'il est constaté, lors du contrôle, qu'un contribuable a bénéficié à tort d'un remboursement de l'impôt anticipé par l'Office cantonal, l'AFC ordonne, à titre provisoire, une réduction correspondante du montant réclamé par le canton dans un de ses prochains relevés[1613]. Il convient de préciser que la réduction conservatoire n'a aucun effet sur l'assujetti, mais ouvre la possibilité d'une procédure supplémentaire de la part du canton contre l'assujetti bénéficiant du remboursement litigieux[1614]. Autrement dit, l'administration cantonale peut librement décider soit d'exiger le remboursement de la personne ayant bénéficié du remboursement à tort, soit d'exiger la réduction conservatoire, ou encore de supporter elle-même cette réduction[1615]. 812

Au sens de l'art. 58 al. 1 LIA, « le droit du canton à la restitution s'éteint s'il n'est pas exercé en la forme d'une décision dans les six mois suivants la notification de la réduction provisoire ». La décision du canton sur l'obligation de restituer est cependant susceptible de faire l'objet de recours devant la commission cantonale de recours, dans les trente jours suivant sa notification[1616]. Le canton a la possibilité d'intenter un recours devant le Tribunal fédéral contre l'ordonnance de réduction prise par l'AFC sur le fondement de l'art. 57 al. 3 LIA. 813

814

[1610] Art. 52 al. 2 LIA.

[1611] Art. 52 al. 4 LIA.

[1612] Art. 57 al. 2 LIA.

[1613] Art. 57 al. 2 LIA.

[1614] Arrêt TF 2C_418/2019, consid. 3.1.1 du 12 septembre 2019.

[1615] Dans son arrêt 2C_418/2019, consid. 5.1.2 du 12 septembre 2019, le Tribunal fédéral a estimé que si l'autorité cantonale exige du contribuable le remboursement de l'impôt contesté, elle engage une procédure de remboursement comparable à une procédure de recours.

[1616] Art. 58 al. 2 LIA.

En fin de compte, L'AFC, en plus d'exercer la surveillance relative au remboursement de l'impôt anticipé par les cantons, veille également à l'application uniforme des prescriptions fédérales et arrête les instructions générales nécessaires à l'intention des autorités cantonales[1617]. Elle approuve en amont les formules prévues pour demander le remboursement de l'impôt anticipé, avant de les éditer[1618]. La délimitation de la compétence de l'AFC et des autorités cantonales dans le domaine du remboursement de l'impôt anticipé n'est pas facile à cerner[1619]. Qu'en est-il des compétences de contrôle d'impôts directs ?

D. Le contrôle en matière d'impôts directs

1. Remarques liminaires

815 Le contrôle en matière d'impôts directs s'opère dans le cadre de la procédure de taxation. Cela signifie que lors des différents types de taxation, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôts du contribuable et procède aux investigations nécessaires[1620]. La taxation des impôts directs est assurée par les cantons ou les communes. L'autorité fédérale n'exerce qu'un pouvoir de surveillance. Ces différentes autorités sont tenues, dans les tâches qui leur incombent, de déterminer avec le contribuable les éléments de fait et de droit nécessaires à une imposition complète et correcte[1621]. Cependant, dans le cadre de la taxation spontanée (ou autotaxation) qui voudrait que ce soit le contribuable lui-même qui établit le montant de sa dette fiscale, l'autorité fiscale effectue uniquement un certain nombre de contrôles *a posteriori* et, le cas échéant, procède à des rectifications[1622].

816 En ce qui concerne la taxation administrative (ou officielle) dans laquelle c'est l'administration fiscale qui détermine la créance fiscale sans un réel concours du contribuable, il lui revient d'effectuer par la même occasion le contrôle nécessaire. S'agissant enfin de la taxation mixte où le contribuable a l'obligation de remplir une déclaration d'impôt, l'autorité fiscale contrôle par la suite cette déclaration pour s'assurer de son exactitude et détermine le montant de l'impôt dans la décision de taxation. Au cours de la procédure de contrôle, les différentes parties doivent pouvoir fournir les moyens de preuve. Les investigations

1617 Art. 66 al. 1 et 2 OIA.
1618 Art. 67 al. 2 OIA.
1619 ROBERT, *la procédure non-contentieuse,* p. 359.
1620 Art. 130 al. 1 LIFD ; voir aussi l'art. 46 al. 1 LHID.
1621 Art. 123 al. 1 LIFD.
1622 Informations fiscales CSI, *Procédure de taxation,* ch. 1. p.1.

et vérifications nécessaires pour une imposition correcte peuvent être effectuées.

2. La charge de la preuve

Les règles sur la charge de la preuve ont pour seul effet de décider des conséquences de l'échec ou de l'absence de la preuve[1623]. C'est le principe de l'art. 8 du Code civil (CC)[1624] qui s'applique ici, à moins que la loi fiscale n'en dispose autrement. Le fardeau de la preuve incombe soit au contribuable, soit à l'autorité fiscale[1625]. En effet, les conséquences de l'absence de preuve retombent sur la personne sur qui pèse légalement la charge de fournir la preuve. Le contribuable doit produire des justificatifs sous peine de payer un impôt plus élevé. Il a l'obligation de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte ; et c'est à lui de démontrer l'exactitude des données contenues dans sa déclaration d'impôt qu'il doit transmettre à l'administration fiscale[1626]. Il incombe ainsi au contribuable de fournir les preuves lorsque l'autorité de taxation le lui demande, et s'il n'y donne aucune suite ou une suite matériellement insuffisante, l'autorité devra écarter le fait invoqué sur la base des règles sur le fardeau de la preuve[1627]. 817

La charge de la preuve est souvent considérée comme étant un moyen qu'utilise le législateur visant à punir un contribuable défaillant. Il revient au contribuable de supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou suppriment son obligation fiscale[1628] (p. ex. déductions de l'impôt préalable, exonérations), tandis qu'il appartient à l'autorité fiscale de prouver l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale[1629]. En d'autres termes, « il incombe ainsi à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés »[1630]. L'autorité effectue dans ce cas les contrôles nécessaires en exigeant, éventuellement, les pièces justificatives[1631]. 818

1623 RIVIER, *Le droit fiscal suisse,* p. 142.

1624 « Chaque partie doit, si la loi ne prescrit le contraire, prouver les faits qu'elle allègue pour en déduire son droit », cf. art. 8 du Code civil suisse.

1625 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 680.

1626 RIVIER, *Le droit fiscal suisse,* p. 138 ; art. 42 al. 1 LHID ;

1627 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130, N 3.

1628 ATF 142 II 488, consid. 3.8.2, p. 508, du 28 août 2016 : « selon la théorie des normes qui prévaut en droit fiscal, il s'agissait d'un fait augmentant l'impôt, qui devrait être prouvé comme tel par l'AFC ». Voir dans le même sens ATF du 23 juin 2009 StR 2009, p. 834.

1629 Arrêt TF 2C_1201/2012, consid. 4.6, du 16 mai 2013 ; ATF 133 II 153, consid. 4.3, p. 159, du 16 mai 2007 ; ATF du 23 juin 2009 StR 2009, p. 837.

1630 Arrêt TF 2C_514/2009, consid. 5.2, du 25 mars 2010.

1631 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 680.

819 Pour sa démonstration, l'autorité fiscale peut, outre les éléments de comptabilité, recourir à d'autres moyens de preuve tels que l'expertise, les indices, les documents administratifs, etc., afin de déterminer plus exactement la créance fiscale. Il revient à nouveau au contribuable d'établir la véracité de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération[1632], excepté le cas d'un fait qui, après instructions, demeure incertain[1633]. En l'absence ou en cas d'insuffisance de preuve de l'existence d'éléments imposables, l'administration, qui doit défendre les intérêts financiers de l'État, assume les conséquences d'un rendement fiscal faible.

820 Toutefois, il ne saurait être demandé au contribuable de prouver un fait négatif, comme démontrer par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus ou fortune que ceux présentés[1634]. Il doit établir tout de même l'exactitude de ses allégations, dans l'hypothèse où les preuves collectées par l'autorité fiscale constituent suffisamment d'indices de l'existence d'un élément imposable[1635].

3. Les investigations et vérifications nécessaires

821 Au sens de l'art. 130 LIFD, « l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires ». En effet, la procédure de taxation a pour objectif de parvenir à une créance fiscale conforme ou plus proche de la situation du contribuable. L'autorité fiscale a un rôle dirigeant dans la procédure de taxation (en particulier la taxation ordinaire)[1636]. Pour cette raison, elle ne se limite pas aux données contenues dans la déclaration d'impôt que lui transmet le contribuable. Elle s'attèle, au cas par cas, à établir et à qualifier l'état de fait, à constater si les conditions d'assujettissement sont réunies, à déterminer la base imposable, ainsi qu'à liquider l'impôt. Autrement dit, lorsque l'autorité de taxation reçoit le dossier du contribuable, elle peut « procéder à l'évaluation des revenus et des charges ou, en d'autres termes, déterminer les éléments imposables ou assiette de l'impôt, avant d'y appliquer le taux d'impôt prévu par la loi pour aboutir à la taxation »[1637].

822 Le contribuable est tenu de fournir à l'administration fiscale, lorsqu'elle en fait la demande, tous renseignements ou documents utiles. De ce fait, l'administra-

---

1632 Arrêt TF 2C_514/2009, consid. 5.2, du 25 mars 2010 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* § 22, N11.

1633 ATF du 23 juin 2009 StR 2009, p. 834.

1634 RIVIER, *Le droit fiscal suisse,* p. 138.

1635 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* § 22, N11.

1636 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130, N 1.

1637 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130, N 1.

tion peut, dans le cadre de la procédure de taxation, décider de mener des investigations qui s'imposent. En réalité, l'autorité de taxation dispose de pouvoirs d'investigations étendus lui permettant en particulier d'ordonner des expertises, de procéder à des inspections et d'examiner sur place les comptes et les pièces justificatives[1638]. Le fisc peut aussi s'appuyer, en plus des déclarations qu'il reçoit périodiquement, sur d'autres mécanismes d'investigation à l'instar de la consultation du registre, des renseignements fournis par les tiers ou par d'autres administrations concernées[1639].

En tout état de cause, le contribuable est tenu de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments pertinents pour déterminer l'assujettissement et le calcul de l'impôt. Dans l'hypothèse où la déclaration du contribuable ne serait pas complète ou bien qu'elle contiendrait d'erreurs, l'autorité compétente doit la compléter spontanément, c'est-à-dire corriger d'office les montants indiqués par le contribuable[1640]. Elle n'engage des investigations supplémentaires que si la déclaration regorge d'erreurs manifestement flagrantes[1641]. Elle peut également demander au contribuable ou à des tiers d'en apporter d'autres renseignements. Cependant, cette obligation de renseigner n'est pas illimitée, elle doit s'inscrire dans le strict respect du principe de la proportionnalité[1642], qui veut dire que la collaboration de l'assujetti doit être appropriée et nécessaire à l'établissement des faits pertinents et raisonnablement exigibles de sa part[1643]. 823

Même si le contribuable a l'obligation de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, il existe des cas où sa déclaration ne respecte pas cette exigence, c'est-à-dire qu'elle est incomplète ou qu'elle n'est pas claire. Dans cette optique, l'autorité peut procéder, dans le cadre de son pouvoir d'appréciation, aux recherches nécessaires pouvant consister à entendre le contribuable, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires[1644]. Néanmoins, l'autorité fiscale est tenue dans ses démarches au secret fiscal[1645] et aux 824

[1638] Art. 123 al.1 LIFD.

[1639] BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 681. Il s'agit notamment de l'assistance administrative entre autorités fiscales prévue aux art. 111 al. 1 LIFD ; 39 al. 2 et 71 LHID ainsi que de l'assistance administrative d'autres autorités selon les art. 112 al. 1 LIFD et 39 LHID.

[1640] CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130, N 12.

[1641] CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130, N 12.

[1642] RIVIER, *Le droit fiscal suisse,* p. 138.

[1643] Informations fiscales CSI, *Procédure de taxation,* ch. 3.1.1, p.1.

[1644] RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 452 ; Art. 126 al. 2 et 123 al. 2 LIFD.

[1645] La portée du secret fiscal « s'étend à tous les faits que le fonctionnaire détient dans l'exercice de ses fonctions, en prenant connaissance du dossier, en entendant le contribuable, en obtenant des renseignements de tiers ou de quelque autre manière », voir RIVIER, *Le droit fiscal suisse,* p. 134 ; art. 110 al. 1 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID.

règles de récusation[1646] applicables traditionnellement dans le cadre de la procédure administrative, civile ou pénale. En d'autres termes, l'autorité fiscale doit se conformer aux règles de procédures qui existent et qui sont, outre le secret fiscal, les principes constitutionnels applicables en droit administratif (la bonne foi, l'égalité de traitement, l'intérêt public, la non-rétroactivité entre autres), ainsi que les garanties procédurales contenues dans l'art. 29 Cst. féd.[1647].

825 Dire que le contribuable doit assurer une taxation complète et exacte signifie que c'est lui qui porte la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration[1648]. En vertu de la maxime inquisitoire[1649] qui prévaut en procédure de taxation, l'autorité fiscale n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable[1650], car la taxation vise à déterminer une vérité matérielle sur les éléments de fait[1651]. L'autorité de taxation apprécie librement les preuves, mais doit le faire avec soin et conscience[1652]. À cet effet, « elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis »[1653]. Cette libre appréciation ne doit cependant pas se faire de manière arbitraire[1654].

826 Dans tous les cas, l'autorité de taxation effectue des contrôles périodiquement auprès des assujettis afin de vérifier la comptabilité et de s'assurer que les éléments ayant servi de base de taxation correspondent à la situation réelle et à la capacité contributive du contribuable[1655]. Un rapport de fin de contrôle est remis au contribuable par le contrôleur fiscal.

1646 Sur la récusation, cf. art. 109 LIFD.

1647 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130, N 1 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* § 22, N 9.

1648 Arrêt TF 2C_1201/2012, consid. 4.4, du 16 mai 2013 ; Arrêt TF 2C_898/2011, consid. 3.2, du 28 mars 2012.

1649 Le principe inquisitoire « institue en faveur de l'autorité un droit et, simultanément, une obligation d'établir l'état de fait d'office et de ne prendre en considération, en procédant à la taxation, que les faits dont elle a pu se persuader elle-même qu'ils étaient avérés, et ce au niveau de la vraisemblance prépondérante », lire CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130, N 2.

1650 Arrêt TF 2C_1201/2012, consid. 4.4, du 16mai 2013.

1651 CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130, N 2.

1652 Art. 130 al. 2 LIFD. En effet, une appréciation est dite consciencieuse « lorsqu'elle tend à s'approcher le plus possible de la réalité. L'autorité doit donc s'appuyer sur les facteurs et les faits qu'elle connaît ou devrait connaître en raison du cours ordinaire des choses et de l'expérience de la vie », voy. BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 683.

1653 RIVIER, *Le droit fiscal suisse,* p. 139.

1654 Arrêt TF 2C_47/2009, consid. 5.3, du 26 mai 2009.

1655 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 681.

4. La surveillance par l'Administration fédérale des contributions

a. Cadre général de surveillance

827 Si l'art. 128 al. 4 Cst. féd. confère la compétence de taxation et de perception de l'impôt fédéral direct aux cantons, l'art. 2 LIFD en apporte une précision selon laquelle ces opérations sont effectuées sous la surveillance de la Confédération. Comme indiqué dans cette étude, les cantons bénéficient d'une large autonomie garantie par la Constitution fédérale, laquelle autonomie leur offre une marge de manœuvre en matière d'organisation et de procédure. Toutefois, il ne s'agit pas d'une autonomie absolue, celle-ci est limitée par les règles issues du droit fédéral notamment la Constitution fédérale elle-même, les lois fédérales et la jurisprudence[1656].

828 Dans le cadre de la mise en œuvre du droit fédéral par les cantons, la Confédération doit leur laisser « une marge de manœuvre aussi large que possible en tenant compte de leurs particularités »[1657]. De ce point de vue, la Confédération doit s'abstenir de limiter la liberté des cantons et, partant, de restreindre leur souveraineté sans nécessité[1658]. Cependant, lorsqu'il s'agit du fédéralisme d'exécution où les cantons sont chargés de mettre en œuvre la législation fédérale, celle-ci leur indique souvent quels organes et quelles procédures sont nécessaires à son exécution[1659]. À cet effet, la taxation et la perception de l'impôt fédéral direct par les cantons pour le compte de la Confédération, caractéristique manifeste de ce fédéralisme d'exécution, fait intervenir souvent la législation fédérale dans l'organisation administrative et judiciaire des cantons[1660].

b. Exercice du pouvoir de surveillance

829 Les cantons assurent la taxation et la perception de l'impôt fédéral direct sous la surveillance de la Confédération, plus précisément à travers le Département fédéral des finances, qui est l'autorité supérieure de surveillance[1661]. La surveillance directe est assurée par l'AFC qui doit veiller à l'application uniforme de la LIFD et arrêter les dispositions d'exécution propres à assurer une taxation et

1656 Arrêt TF 2A.355/2003, consid. 5.5.1, du 19 décembre 2003.
1657 Art. 46 al. 3 Cst. féd.
1658 Arrêt TF 2A.355/2003, consid. 5.5.1, du 19 décembre 2003.
1659 CR LIFD-PEDROLI, art. 102, N 2.
1660 L'art. 104 al. 3 LIFD impose aux cantons d'instituer chacun une commission de recours en matière d'impôt direct ; voir aussi arrêt TF 2A.355/2003, consid. 5.5.1, du 19 décembre 2003.
1661 Art. 2 et 102 al. 1 LIFD ; RIVIER, *Le droit fiscal suisse*, p. 127.

une perception correctes et uniformes de cet impôt[1662]. Pour cette fin, l'AFC dispose de pouvoirs de surveillance étendus énumérés à l'art. 103 al. 1 LIFD, tels que les contrôles auprès des autorités cantonales de taxation et de perception, la consultation des dossiers fiscaux des cantons et des communes ; les mesures d'instruction, les demandes de notification de la taxation ou de la décision sur réclamation. Dans l'hypothèse où un canton aurait effectué une taxation insuffisante ou inadéquate de l'impôt fédéral direct[1663], l'AFC peut intervenir dans la procédure de taxation en prenant des mesures nécessaires (propositions, instructions, etc.). En outre, le Département fédéral des finances peut prendre ces mesures nécessaires, sur proposition de l'AFC. Cette dernière, en formulant sa proposition, enjoint au canton concerné d'interrompre la notification des taxations[1664].

830 Par ailleurs, en vertu de son pouvoir de surveillance, le Département fédéral des finances peut émettre des ordonnances administratives concernant l'application de la loi, la taxation et la perception de l'impôt. Ce qui est qualifié dans ce cas d'orientation *ex ante,* à la différence de la surveillance *ex post*[1665]. Pour édicter les dispositions d'exécution visant à assurer une taxation et une perception correctes et uniformes de l'impôt fédéral direct, l'AFC adresse des circulaires, des fiches d'information, des listes de cours ou d'instructions à l'endroit des autorités fiscales cantonales[1666]. Ces directives donnent des orientations nécessaires au bon déroulement de la procédure de taxation et de perception[1667]. Il convient à présent d'analyser le système camerounais de contrôle fiscal.

II. Les règles de compétences en matière de contrôle fiscal en droit camerounais

A. Cadre d'exercice du contrôle fiscal

1. Contexte général du contrôle de l'impôt

831 Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale ne sont pas toujours paisibles. Elles sont très souvent ponctuées par des conflits. L'impôt sus-

1662 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* § 22, N 6 ; art. 102 al. 2 LIFD.
1663 BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 682 ; art. 103 al. 2 LIFD.
1664 Art. 103 al. 2 LIFD.
1665 CR LIFD-PEDROLI, art. 102, N 3.
1666 ATF 121 II 473 = archives 65, 477, consid. 3b.
1667 CR LIFD-PEDROLI, art. 102, N 8.

cite des réactions diverses auprès des contribuables qui se soumettent entièrement ou partiellement, parfois résistent ou encore tentent d'échapper à cette contrainte[1668]. La situation est que le contribuable qui a pour intention de préserver sa fortune se trouve en face d'une administration fiscale qui ambitionne « d'obtenir de l'impôt le meilleur rendement possible »[1669]. Dans un tel environnement, toutes les stratégies sont mises en œuvre pour parvenir, chacun en ce qui le concerne, à ses fins. Ainsi, « mauvaise foi, récriminations diverses, vraies ou fausses, manœuvres de soustraction les plus insoupçonnées sont le sport favori d'un côté, abus de pouvoir, pratique *contra legem,* manifestation de puissance publique de l'autre sont mis à contribution »[1670].

En effet, l'administration fiscale renvoie l'image d'un instrument de répression dans l'esprit des contribuables. Elle représente une sorte de « l'accaparement d'une partie du patrimoine de chacun sous la forme de l'impôt ; elle symbolise des pouvoirs étendus en matière de contrôle ; elle est l'archétype d'une administration puissante et structurée avec laquelle il est difficile d'entretenir un dialogue égalitaire »[1671]. Face à cela, le contribuable développe des réactions tendant à protéger son patrimoine telles que l'évasion et la fraude fiscales, les déclarations fausses et incomplètes, afin d'éloigner l'épée de Damoclès qui plane sur lui[1672]. Il peut aussi chercher à « contourner le potentiel coercitif déployé à tous les stades de l'action administrative : recensement de la matière imposable, contrôle administratif et recouvrement de l'impôt »[1673]. 832

S'il est incontestable que l'administration fiscale dispose d'importants pouvoirs dans le cadre du processus d'imposition, il n'en demeure pas moins vrai que le contribuable est de son côté doté de plusieurs droits qui lui sont garantis dans ses rapports avec l'autorité fiscale. Par conséquent, la mise en œuvre du contrôle fiscal engendre forcément une confrontation des intérêts, très souvent divergents, de l'administration et du contribuable. BOUVIER considère d'ailleurs que c'est au travers du contrôle et du contentieux fiscal que s'expriment les problèmes délicats les plus controversés du droit fiscal, en particulier ceux ayant traits aux relations administration-contribuables[1674]. Les préoccupations de 833

[1668] SULUG, *La psychologie des acteurs au contrôle fiscal*, p. 2.

[1669] ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 1.

[1670] ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 17, N 24.

[1671] Dans ces conditions, peut-on dire que le contribuable face à l'administration fiscale revit le combat de David contre Goliath ? Lire LAMBERT, *Le contribuable face à l'administration fiscale*, p. 103.

[1672] SULUG, *La psychologie des acteurs au contrôle fiscal*, p. 2.

[1673] LAMBERT, *Le contribuable face à l'administration fiscale*, p. 110.

[1674] BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général*, p. 99.

droits et leur garantie se trouvent en effet au centre des relations entre l'administration fiscale et le contribuable[1675]. On peut ainsi observer que, dans nombre de pays africains, le contribuable, « tel un doigt entre l'écorce et l'arbre, se situe au point de rencontre de deux dynamiques *a priori* de sens opposés : celle d'un rendement fiscal sans cesse croissant et celle d'une protection tous azimuts des droits du contribuable »[1676]. La clarification de la notion et de l'objectif du contrôle fiscal est importante pour mieux appréhender la répartition des compétences en la matière.

2. Notion et objectif du contrôle fiscal

834 Deux conceptions du contrôle fiscal peuvent être envisagées. La première approche, majoritaire, considère le contrôle fiscal sous l'angle de ses missions. À cet égard, le contrôle fiscal se définit comme une activité administrative par laquelle l'administration s'assure de la sincérité et de l'exhaustivité des déclarations faites par les contribuables[1677]. Plus encore, le système fiscal camerounais étant déclaratif, comme c'est d'ailleurs le cas pour la plupart des autres États, il est impératif d'instituer un contrôle fiscal visant à s'assurer que les contribuables remplissent correctement leurs obligations fiscales[1678]. En d'autres termes, l'objectif du contrôle consiste ici à vérifier l'accomplissement par le contribuable de ses différentes obligations fiscales[1679]. Le système déclaratif d'impôt laisse le soin aux contribuables de souscrire des déclarations réputées sincères et complètes[1680], étant entendu que les contribuables en question sont présumés de bonne foi. Mais il ne s'agit que d'une présomption. Le contrôle fiscal intervient ainsi pour vérifier l'application correcte des normes en vigueur et le respect par le contribuable de ses obligations déclaratives[1681]. On parle aussi de déclaration contrôlée.

835 Cela étant dit, le contrôle fiscal permet, d'un côté, à l'administration fiscale de vérifier les déclarations, actes et opérations servant de base à l'impôt et, de l'autre, d'assujettir à l'impôt tout contribuable qui s'est partiellement ou totalement soustrait de ses obligations, en vue de corriger les omissions, insuffisances

---

1675 BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général* (8e éd.), p. 99.

1676 BILOUNGA, *Les droits du contribuable au Cameroun*, p. 109.

1677 ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 12, N 12.

1678 COLLET, *Droit fiscal*, N 219. Avec le système déclaratif, la plupart des impôts sont établis sur la base des déclarations fournies par les contribuables, c'est-à-dire que les contribuables déclarent eux-mêmes leurs revenus auprès de l'administration fiscale qui exerce à son tour un contrôle.

1679 BIENVENU/LAMBERT/VAPAILLE, *Droit fiscal*, p. 157.

1680 LAMBERT, *Contrôle fiscal*, p. 13, N 1.

1681 BOUVIER, *Les finances locales*, p. 223.

et inexactitudes décelées dans les opérations fiscales (assiette, recouvrement)[1682]. On dira dans ce cas que le contrôle fiscal vise « la recherche des contribuables, et l'analyse des éléments déclarés »[1683].

Le contrôle fiscal représente ainsi la conséquence logique de l'impôt déclaratif. Il est consubstantiel au processus d'imposition[1684]. Le contrôle devient alors la contrepartie normale de l'obligation faite aux contribuables de produire des déclarations sincères et correctes des éléments imposables[1685]. Le mécanisme de contrôle fiscal répond à une exigence démocratique. En réalité, l'absence de contrôle est susceptible d'installer l'impunité des cas de fraude fiscale et, *in fine*, de porter sérieusement atteinte au principe d'égalité des contribuables devant l'impôt[1686]. En plus, le système déclaratif répond à la complexité de l'activité économique. Il allège le fardeau que ferait peser un mécanisme de suivi fiscal des contribuables dans leur diversité et leur multiplicité sans cesse croissante sur une administration dont les moyens sont considérablement maigres[1687]. 836

Cependant, une telle approche du contrôle fiscal suscite sans doute des débats quant à la nature et à l'objectif même de cette activité administrative. Concernant spécifiquement la nature du contrôle, le débat se situe au niveau de son caractère pédagogique ou répressif. Une partie de la doctrine estime que l'administration fiscale doit faire œuvre de pédagogie dans le cadre du contrôle fiscal en privilégiant notamment l'éducation, la sensibilisation du contribuable vis-à-vis de ses obligations fiscales[1688]. Selon ce courant, le contrôle fiscal doit s'inscrire dans une démarche partenariale et collaborative en vue d'assainir les rapports entre l'administration et le contribuable ; la sanction n'intervenant qu'en dernier recours et réservée aux récidivistes ou aux délinquants intentionnels[1689]. L'administration fiscale, en dépit de ses prérogatives importantes, a intérêt à dialoguer et, au besoin, à négocier avec son « partenaire-contribuable » pour un acquittement efficace de la dette fiscale[1690]. 837

Tout à l'opposé, une autre conception, plus marginale, estime que le contrôle fiscal doit remplir une mission répressive. Cette approche considère que dans 838

[1682] ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 12, N 12.

[1683] LAMBERT, *Contrôle fiscal,* p. 14, N 1.

[1684] BILOUNGA, *Les droits du contribuable au Cameroun,* p. 111.

[1685] BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général*, (8e éd.), p. 101.

[1686] COLLET, *Droit fiscal*, N 219.

[1687] ATANGANA FOGUE *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 16, N 23.

[1688] ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 13, N 13.

[1689] ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable,* p. 13, N 13. « Les contrôles fiscaux visent à rétablir, équitablement, la situation et à se montrer suffisamment dissuasifs pour les fraudeurs et ceux qui par intérêt ou goût du risque, le sont potentiellement », voy. LAMBERT, *Le contribuable face à l'administration fiscale,* p. 116.

[1690] BILOUNGA, *Les droits du contribuable au Cameroun,* p. 109.

un système déclaratif qui laisse la liberté et le soin au contribuable de déclarer lui-même ses revenus sur la base d'une présomption de sincérité et de confiance, il devient logique, qu'en retour, un contrôle répressif soit privilégié contre toute violation ou tentative de se soustraire aux obligations établies[1691]. En tout état de cause, l'approche pédagogique et celle répressive sont conciliables ; et tout système fiscal se doit d'articuler ces deux approches et d'en faire une application graduelle où la pédagogie préfigure la sanction[1692].

839 L'objectif du contrôle renvoie à la finalité poursuivie. Il s'agit d'abord d'une finalité budgétaire consistant à recouvrer l'impôt avec rapidité et efficacité. Mais la question est de savoir si on doit considérer le contrôle fiscal comme une activité à but essentiellement budgétaire. Autrement dit, le contrôle de l'impôt sert-il à renflouer les caisses de l'État ? C'est cette option budgétaire du contrôle fiscal qui est la plus privilégiée dans des pays comme le Cameroun. Ensuite, l'autre objectif reconnu au contrôle fiscal est la dissuasion. Ici, l'exercice des différentes formes de contrôle permet d'assurer la présence de l'administration fiscale afin de consolider le civisme fiscal[1693].

840 Quoi qu'il en soit, le contrôle fiscal constitue une des marques de prérogatives exorbitantes dont dispose l'administration publique. Il représente l'une des activités du pouvoir fiscal la plus redoutée par les contribuables du fait du caractère inquisitoire qu'il peut revêtir et du redressement auquel il est susceptible d'aboutir. Bien qu'axé de plus en plus sur la pédagogie, le contrôle fiscal demeure empreint d'une forte dose d'unilatéralité dans sa mise en œuvre. La programmation du contrôle, l'indication du type de procédure de contrôle, du type de redressement et de la confection de l'acte d'imposition par l'administration, sont la manifestation évidente du pouvoir unilatéral et discrétionnaire dont elle jouit lors du contrôle de l'impôt. L'association des organisations socioprofessionnelles[1694] à la programmation du contrôle et l'existence de débat oral et contradictoire précédant l'acte d'imposition ne suppriment pas le caractère unilatéral dont est marqué le contrôle fiscal[1695]. Toutefois, les pouvoirs reconnus à l'administration ne sont pas illimités.

1691 ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 13, N 14.

1692 ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 13, N 14.

1693 ZRA/WANEKOSSA, *Le contrôle fiscal en droit camerounais,* p. 330.

1694 C'est le cas du Groupement des Entreprises du Cameroun (GECAM), organisation patronale issue de la fusion du Groupement Inter-patronal du Cameroun (GICAM) et de Entreprises du Cameroun (ECAM) à l'occasion de l'assemblée générale constitutive qui s'est tenue le 14 décembre 2023 à Douala.

1695 ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, N 19.

3. Les limites au contrôle fiscal

La relation administration fiscale-contribuable n'est pas aussi caricaturale que la présentation en est généralement faite[1696]. Il ne s'agit pas d'une relation dans laquelle l'administration fiscale est toute puissante face à un contribuable totalement démuni. Au contraire, l'action administrative en matière fiscale doit s'inscrire dans le strict respect des droits reconnus au contribuable. 841

Premièrement, les rapports administration fiscale-contribuable sont régis par un cadre juridique déterminé. En effet, au regard des rapports déséquilibrés entre les parties au contrôle fiscal, le législateur a édicté les règles du jeu[1697]. Ces règles regroupent l'ensemble des mécanismes visant à garantir l'application correcte des règles de fond contenues pour l'essentiel dans le Code général des impôts et le Livre des procédures fiscales qui définissent les droits et devoirs des parties[1698]. En d'autres termes, les règles du contrôle fiscal se résument en la protection du contribuable et en l'encadrement des pouvoirs de l'administration fiscale[1699]. 842

Deuxièmement, les compétences de l'administration en matière de contrôle fiscal sont circonscrites dans des délais de prescription afin de concilier l'exigence de légalité et la garantie de sécurité juridique aux contribuables[1700]. À cet effet, le pouvoir de contrôle de l'administration en vue de réparer des omissions, des insuffisances, inexactitudes ou erreurs d'imposition est limité dans le temps. Sur cette base, pour pouvoir remettre en cause un acte d'imposition, l'administration doit agir dans un délai précis appelé droit de reprise. En principe, ce droit de reprise doit s'exercer jusqu'à la fin de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est exigible[1701]. Par exemple, si l'autorité fiscale veut contester une imposition effectuée au titre de l'année 2019, elle a jusqu'au 31 décembre 2023 pour transmettre au contribuable ses observations. De même, en 2024 l'administration fiscale est en mesure de contrôler et, éventuellement, de contester les impositions dues pour le compte des années 2020, 2021, 2022, 843

1696 LAMBERT, *Le contribuable face à l'administration fiscale*, p. 102.
1697 ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 17, N 25.
1698 COLLET, *Droit fiscal*, N 219.
1699 ATANGANA FOGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, p. 17, N 25.
1700 COLLET, *Droit fiscal*, N 219.
1701 Art. L 34 LPF.

2023 et 2024[1702]. Si un cas de fraude a été révélé par une instance civile, commerciale ou pénale, le droit de reprise de l'administration s'exerce également jusqu'à la fin de la quatrième année suivant celle de la révélation des faits[1703].

844 En outre, lorsque l'administration a, au titre d'un exercice fiscal donné, terminé la vérification d'un impôt ou groupe d'impôts, d'une taxe ou groupe de taxes, elle ne saurait effectuer une nouvelle vérification pour ces mêmes impositions sur le même exercice fiscal. Elle conserve cependant son droit de reprise sur les impôts et taxes concernées et peut procéder à une nouvelle vérification si elle a déposé une plainte pour agissements frauduleux[1704]. En plus de ces règles fondamentales que sont les délais de prescription, les compétences en matière de contrôle fiscal (que nous verrons plus loin) sont également structurées en droit fiscal.

845 Toutefois, l'existence d'un cadre juridique limitant une éventuelle dérive du contrôle fiscal n'enlève pas l'image répressive que se projette le contribuable de l'administration fiscale. Ce qui n'est pas de nature à favoriser l'adhésion des contribuables à l'impôt et à l'acquitter spontanément et correctement. Cela contribue au contraire à faire naître un sentiment de colère, de méfiance à l'encontre de l'administration fiscale et au rejet de l'impôt[1705].

846 Comme dans les autres domaines de compétences fiscales, l'État détient d'importants pouvoirs en matière de contrôle fiscal par rapport aux collectivités locales. Cela dit, la répartition des compétences de contrôle fiscal se caractérise par la prééminence de l'État, avec somme toute des compétences marginales qui sont reconnues aux collectivités *infra*-étatiques.

B. La prédominance des compétences étatiques en matière de contrôle fiscal

1. Remarques générales

847

[1702] En droit fiscal français, le droit de reprise dont dispose l'administration doit s'exercer au plus tard à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due, cf. art. L. 169 ; L. 174 ; L. 176 LPF français. Des délais particuliers sont cependant prévus dans certains cas : absence de déclaration, impôts particuliers, activités occultes non déclarées, saisine du juge pénal pour fraude, voir COLLET, *Droit fiscal*, N 220.

[1703] Art. L 34 LPF.

[1704] Art. L 36 LPF.

[1705] LAMBERT, *Le contribuable face à l'administration fiscale*, pp. 103-104.

L'État central joue un rôle prédominant en matière de contrôle de l'impôt en droit camerounais. Au même titre que les autres maillons du processus d'imposition (assiette, taux et recouvrement), la compétence des collectivités locales concernant le contrôle fiscal est une compétence résiduelle. C'est l'administration fiscale centrale qui détient les compétences principales de contrôle de l'impôt. Le contrôle des impôts nationaux est exclusivement assuré par l'autorité fiscale étatique. On ne saurait donc parler, pour cette catégorie d'impôts, de répartition des compétences de contrôle. Il n'est pas alors nécessaire de s'y attarder dans cette étude.

Cette partie se focalisera donc sur la répartition des compétences en matière de contrôle de la fiscalité locale. Ainsi, le contrôle des impôts locaux relève de la seule compétence des services fiscaux étatiques, les collectivités locales quant à elles ne disposent que de compétences très limitées, résiduelles et aux contours peu précis. On dira dans ce sens que « la balance semble encore avoir pris son parti et ses quartiers au niveau du pouvoir central et au détriment des collectivités locales »[1706]. 848

Schématiquement, l'autorité fiscale étatique assure le contrôle de toutes les impositions nationales et locales, tandis que les collectivités locales exercent le contrôle des taxes et redevances locales, à l'exclusion de la taxe de développement local. Il s'ensuit dès lors que le contrôle des impôts locaux est intégré dans le schéma des impôts de l'État aussi bien en ce qui concerne la typologie des contrôles que les règles et procédures applicables[1707]. Les services fiscaux de l'État sont aussi fortement impliqués dans le contrôle de la fiscalité locale. 849

2. Les typologies de contrôle fiscal en droit camerounais

a. Les contrôles internes

(i) Le contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces est exercé au sein du bureau, c'est-à-dire dans les services de l'administration en charge du contrôle. À partir de ses locaux, l'administration vérifie les données souscrites par les contribuables. C'est un contrôle qui se limite à « l'examen des déclarations, des actes utilisés pour l'établissement 850

[1706] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 140.

[1707] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 81.

des impôts et taxes ainsi que des documents déposés en vue d'obtenir des déductions, des restitutions ou des remboursements »[1708]. Plus précisément, le contrôle sur pièces est une analyse critique des déclarations transmises par le contribuable et un recoupement avec l'ensemble des autres informations disponibles ou recueillies par l'administration dans le cadre des procédures légales, notamment le droit de communication dont disposent les agents fiscaux compétents[1709].

851 Dans le cadre du contrôle sur pièces, l'autorité fiscale a la possibilité de recueillir des informations, de faire des rapprochements, d'initier des travaux ou d'effectuer des recherches nécessaires afin de vérifier la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites par le contribuable[1710]. Dans tous les cas, il s'agit d'un contrôle de cohérence des déclarations du contribuable et non pas un contrôle général de comptabilité[1711]. L'administration fiscale privilégie ce type de contrôle du fait que sa mise en œuvre est moins contraignante au plan procédural. Il dispense en effet l'administration de l'envoi d'un avis préalable de passage et ne requiert pas le grade d'inspecteur des impôts contrairement à la vérification de comptabilité[1712].

852 En toute hypothèse, l'exploitation des renseignements tirés des bases de données et des échanges avec le contribuable permet une meilleure gestion des opérations de reclassement des contribuables, à l'instar de ceux dissimulés dans le régime d'un impôt libératoire alors qu'ils effectuent d'importantes activités économiques soumises à un autre régime fiscal. À cet effet, les impôts communaux déclarés et payés sur une base d'imposition provisoire constituée du chiffre d'affaires de l'année précédente, peuvent par le biais du contrôle sur pièces, faire l'objet de régularisation dès la connaissance du chiffre d'affaires réel et définitif de l'année d'imposition[1713].

853

[1708] Art. L 21 LPF.

[1709] Ce droit de communication s'étend à la coopération en matière fiscale avec les pays étrangers. L'art. L 47 LPF dispose dans ce sens que : « les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur ou assimilé, dûment mandatés à cet effet, ont le droit d'obtenir sous forme matérielle et immatérielle, communication de documents détenus par les personnes et organismes énumérés à l'article L 43 ci-dessous, afin d'effectuer le contrôle des déclarations souscrites par les contribuables ou d'obtenir les renseignements pour le compte d'une administration fiscale étrangère, sans que puissent leur être opposés les dispositions de la loi sur le secret bancaire, ainsi que le secret professionnel sous réserve des dispositions de l'article L 47 du présent Livre des Procédures Fiscales ».

[1710] ZRA/WANEKOSSA, *Le contrôle fiscal en droit camerounais,* p. 331.

[1711] Art. L 21 du LPF.

[1712] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 182.

[1713] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. 82.

Le contrôle sur pièces s'articule en deux moments. Dans un premier temps, il est question de régulariser le dossier fiscal en vérifiant les données présentées par le contribuable (contrôle des obligations déclaratives, contrôle formel). En second lieu, le contrôle sur pièces est un contrôle « d'initiative » susceptible d'aboutir à d'autres procédures, notamment les demandes d'éclaircissements et de justifications.

(ii) Les demandes d'éclaircissements et de justifications

854 En cas d'incohérences, de contradictions ou de discordances constatées dans les dossiers fiscaux, l'administration peut demander par écrit aux contribuables, tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites et aux actes déposés. Cette demande porte également sur les catégories de revenus pour lesquels ils ne sont pas astreints à la tenue d'une comptabilité[1714].

855 Il convient de constater que la demande d'éclaircissements et de justifications est assez vague dans sa formulation. Cependant elle demeure contraignante dans la pratique et au niveau des conséquences qu'elle peut engendrer en ceci que le défaut de réponse dans les délais impartis, soit 30 jours à compter de la réception, conduit à la procédure de taxation d'office[1715]. Outre les contrôles internes, l'administration peut effectuer des contrôles externes ou contrôles sur place des contribuables.

b. Les contrôles externes

(i) Généralités

856 Le contrôle externe, ou encore contrôle sur place, est la forme du contrôle qui se déroule au siège de l'entreprise ou au lieu de son principal établissement. Mais il peut être effectué dans un endroit autre que ces deux lieux ci-dessus. Dans cette dernière hypothèse, le contribuable doit expressément demander que le contrôle se déroule soit dans les bureaux de son comptable, soit dans les locaux de l'administration[1716].

857 Ce type de contrôle intervient lorsque l'administration décide de confronter sur place les déclarations faites par le contribuable dans son dossier à la réalité de

[1714] Art. L 22 LPF.
[1715] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. 81 ; Art. L 22 LPF.
[1716] Art. L 11 du LPF.

sa situation fiscale. Le contrôle externe consiste en une vérification de la comptabilité générale ou partielle des entreprises ou en l'examen de la situation fiscale d'ensemble du contribuable. Ce contrôle peut aussi se faire ponctuellement ou de manière inopinée.

(ii) La vérification de la comptabilité

858 Seuls les contribuables astreints à tenir une comptabilité sont soumis à une vérification de comptabilité. La vérification de comptabilité permet de confronter les déclarations du redevable avec l'examen sur place (en général dans les locaux de l'entreprise) des écritures comptables en vue de contrôler la sincérité de ces déclarations. Prévue par les dispositions des art. 11 ss. LPF, cette vérification est l'examen approfondi sur place de la comptabilité ou des documents en tenant lieu, en la confrontant à certaines données matérielles extracomptables ou de fait afin de s'assurer de l'exactitude des déclarations souscrites[1717]. Elle permet de rectifier les impositions à la hausse (redressement ou rehaussement) ou à la baisse (dégrèvement). La vérification de comptabilité peut être générale ou partielle.

859 La vérification est dite générale lorsqu'il s'agit du contrôle de tous impôts, droits et taxes se rapportant à la période non prescrite. La prescription est quadriennale, à l'exception des reports déficitaires et crédit de TVA[1718]. La vérification générale consiste en un contrôle minutieux au sein même de l'entreprise en comparant les données comptables présentées dans le dossier fiscal à la situation réelle de ladite entreprise. La vérification de l'ensemble des impôts, taxes et droits dont l'entreprise[1719] est redevable s'opère par une confrontation des éléments de comptabilité de l'entreprise avec ceux détenus par l'administration fiscale. Elle couvre les quatre derniers exercices non soumis à contrôle correspondant à la période non prescrite[1720].

860 Toutefois, à l'ère de développement de nouvelles technologies, la comptabilité de certaines entreprises est gérée par un système informatisé. Dans ce cadre, le

[1717] Charte du contribuable vérifié (version 2024), p. 6.

[1718] L'art. L 16 LPF dispose à cet effet que : « la vérification peut néanmoins remonter sur un ou plusieurs exercices au-delà de la période prescrite lorsque ces exercices sont déficitaires, dès lors que les déficits réalisés au titre d'un exercice sont reportables et s'imputent sur les résultats bénéficiaires du premier exercice non prescrit dont ils constituent des charges. La vérification peut également remonter sur un ou plusieurs exercices au-delà de la période prescrite lorsque ces exercices font apparaître un crédit de Taxe sur la Valeur Ajoutée reportable sur la première déclaration de la période non prescrite ».

[1719] Il importe de préciser que la vérification générale de comptabilité concerne les entreprises soumises légalement aux impôts, droits et taxes prévus par les textes en vigueur.

[1720] AKOABALLA, *Le contrôle fiscal*, p. 7.

vérificateur peut s'intéresser au système d'exploitation informatisé et procéder à des tests sur le matériel qui héberge cette exploitation ou même recourir à une assistance technique d'experts en la matière[1721]. L'administration fiscale doit ainsi prendre en considération les données d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés dès lors que cette dernière remplit les conditions de fond et de forme du plan comptable en vigueur[1722].

En ce qui concerne la vérification partielle (ou ciblée) de comptabilité, elle porte soit sur un impôt, droit ou taxe donné sur tout ou partie de la période non prescrite (p. ex., l'administration peut décider de ne contrôler que la TVA pour les quatre années de la période non prescrite) ; soit alors sur l'ensemble des impôts, droits ou taxes dont le contribuable est redevable au titre d'un seul exercice fiscal[1723]. La vérification partielle et la vérification générale de comptabilité se déroulent suivant les mêmes formalités. 861

(iii) La vérification de la situation fiscale d'ensemble

Les assujettis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) peuvent faire l'objet de contrôle sur place. Il s'agit, pour cette catégorie de contribuables, d'une vérification de leur situation fiscale d'ensemble. Ce type de contrôle consiste *in concreto* à un examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu. Il s'agit d'une vérification de la cohérence entre les revenus déclarés au titre de l'IRPP par le contribuable et les biens dont il dispose effectivement dans sa trésorerie et son patrimoine. Cette procédure est dédiée au contrôle des particuliers par opposition à la vérification générale de comptabilité orientée vers les entreprises[1724]. Elle n'intervient que lorsque qu'il apparait une grande disparité entre les revenus déclarés et les éléments du train de vie du contribuable[1725]. Pour ce faire, le vérificateur dresse une balance de trésorerie du contribuable vérifié, faisant ressortir le total de ses encaissements déclarés (salaires, bénéfices provenant des valeurs mobilières ou immobilières, etc.) et de ses décaissements (dépenses de train de vie, acquisitions d'immeubles, versements à des comptes bancaires, etc.). Au cas où les dépenses sont supérieures aux encaissements, la différence est considérée 862

[1721] Art. L 19 al. 1 LPF.

[1722] Ces conditions sont prévues à l'art. 22 de l'Acte uniforme OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF).

[1723] ZRA/WANEKOSSA, *Le contrôle fiscal en droit camerounais*, p. 332 ; art. L 16 LPF.

[1724] Cir. précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour l'exercice 2011, p. 17.

[1725] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 89.

comme provenant de revenus dissimulés, sauf justifications jugées satisfaisantes[1726].

863 Par ailleurs, le vérificateur devrait, en examinant le dossier du contribuable (contrôle sur pièce), effectuer des recherches extérieures auprès de certains organismes ou établissements sur la base du droit de communication (obtenir par exemple auprès des banques les relevés bancaires), afin d'identifier des revenus non déclarés.

864 L'autorité fiscale peut adresser une demande d'éclaircissements ou de justifications au contribuable afin de mieux comprendre la déclaration d'ensemble de ses revenus. La demande peut porter sur l'adresse du contribuable, le nombre d'enfants à charge ou les charges déduites du revenu global ou ouvrant droit à une réduction ou crédit d'impôt[1727]. En outre, l'administration fiscale peut décider de faire une vérification ponctuelle dans le cadre du contrôle sur place.

(iv) Le contrôle ponctuel

865 Le contrôle ponctuel est présenté comme étant le contrôle des impôts, droits ou taxes à versements spontanés sur une période inférieure à un exercice fiscal[1728] (alors qu'en principe, le contrôle doit porter sur un exercice fiscal complet). Les impôts et taxes dits à versements spontanés sont ceux pour lesquels le législateur a prévu un délai précis de déclaration et de paiement reposant sur la seule volonté de l'assujetti qui réalise ou détient les biens soumis à l'imposition[1729].

866 Le contrôle ponctuel a pour but de corriger rapidement les lacunes décelées dans les déclarations du contribuable. Par conséquent, le vérificateur peut exiger que lui soient fournis tous les documents ayant servi de base au calcul des impôts, droits et taxes de versements spontanés. Étant donné que le contrôle ponctuel ne porte pas sur la comptabilité générale, le contribuable peut faire l'objet d'une vérification ultérieure sur la période déjà couverte par le contrôle ponctuel à condition que l'administration tienne compte des droits acquittés suite aux redressements effectués dans le cadre dudit contrôle[1730].

867

[1726] Cir. précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour l'exercice 2011, p. 18.

[1727] ZRA/WANEKOSSA, *Le contrôle fiscal en droit camerounais,* p. 333.

[1728] L 16 bis LPF.

[1729] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. 83.

[1730] Charte du contribuable vérifié (version 2024), p. 7.

Enfin, dans le cadre du contrôle sur place, le contribuable peut être contrôlé de manière inopinée, c'est-à-dire sans avis préalable de passage[1731]. Seulement, un tel contrôle se limite uniquement à faire des constatations matérielles sur procès-verbal sans effectuer une vérification au fond de la comptabilité ; l'examen critique de la comptabilité étant circonscrit dans les délais mentionnés dans l'avis de vérification. En fait, il s'agit des constatations d'éléments physiques de l'exploitation tels que les stocks, l'outil de production, les prix pratiqués ou les documents comptables tenus par le contribuable[1732].

Tels sont les différents types de contrôles auxquels les services fiscaux de l'État soumettent les impôts locaux ainsi que la taxe de développement local. Il convient à présent d'analyser les règles et procédures applicables en matière de contrôle fiscal. 868

3. L'application des règles et procédures étatiques de contrôle de l'impôt

a. Remarques liminaires

Selon l'art. C 1er al. 4 de la loi portant fiscalité locale, « […] les procédures fiscales applicables aux droits et taxes de l'État sont reprises *mutatis mutandis* pour l'assiette, l'émission, le recouvrement, le contrôle, les sanctions et le contentieux des impôts locaux ». Concernant spécifiquement le contrôle, ces procédures sont pour l'essentiel relatives à la protection des droits du contribuable et à la limitation du dilatoire. 869

b. Les procédures visant la garantie des droits du contribuable

(i) Les procédures relatives au déroulement du contrôle fiscal

Ces procédures concernent précisément les modalités d'information et d'assistance du contribuable, ainsi que les délais dans lesquels la vérification doit être faite. D'abord, le contribuable programmé pour une vérification de la comptabilité doit en être informée. Il doit avoir connaissance de la nature et de l'objet 870

[1731] En cas de vérifications inopinées, l'administration remet un avis de vérification et un exemplaire de la Charte du contribuable en mains propres au contribuable, qui en accuse réception, lors de la première intervention, voir art. L 15 LPF.

[1732] Cir. précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour l'exercice 2011, p. 19.

du contrôle auquel il sera soumis. Au moins quinze jours[1733] avant le passage effectif, l'avis de vérification de comptabilité ou de situation fiscale d'ensemble est envoyé au contribuable sous pli recommandé ou en mains propres avec accusé de réception ou par bordereau de décharge. Cet avis doit indiquer la période, les impôts contrôlés, y compris les noms, prénoms et grades des agents contrôleurs[1734]. Seuls les agents des impôts assermentés ayant au moins le grade d'inspecteur sont habilités à effectuer le contrôle[1735].

871 S'agissant ensuite de l'assistance, l'avis de vérification doit impérativement être accompagné de la Charte du contribuable et d'une demande de relevés des comptes lorsqu'il s'agit de vérification de la situation fiscale d'ensemble (VSFE). Les deux documents informent le contribuable de la possibilité qu'il a de se faire assister d'un conseil fiscal de son choix[1736]. D'ailleurs, le recours à l'assistance d'un conseil permet d'accompagner le contribuable dans l'épreuve du contrôle fiscal en toute sérénité, car il est amené à expliquer et justifier de manière précise certaines de ses opérations. Afin de limiter des redressements trop importants, il est recommandé de faire appel à un expert fiscaliste qui saura répondre avec tact et précisions aux questions de l'administration[1737].

872 Toutefois, l'administration fiscale peut reporter la date initiale de vérification, à charge pour elle d'adresser impérativement un avis rectificatif au contribuable. Ce dernier peut lui-même solliciter le report du contrôle dans les quinze jours à compter de la réception de l'avis de vérification[1738].

873 Concernant enfin les délais, la vérification de comptabilité s'effectue sur une période de trois mois à compter de la date de début des travaux contenue dans l'avis de vérification dans les locaux du contribuable, sauf circonstances exceptionnelles dûment motivées[1739]. Ce délai est prorogé de six mois en cas de contrôle des prix de transfert ou en cas de mise en œuvre de la procédure d'échange

[1733] Lorsqu'il est question d'un contrôle ponctuel, l'administration notifie un avis de passage huit (8) jours avant la première intervention, cf. art. L 16 bis du LPF.

[1734] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences,* p. 84.

[1735] Art. L 9 LPF. Le chef de la division des grandes entreprises et les chefs de centres régionaux sont seuls habilités à signer l'avis de vérification.

[1736] Il s'agit d'un conseil fiscal agréé CEMAC et inscrit au tableau de l'ordre ou un Centre de Gestion Agréé. Mention doit être faite dans l'avis de vérification de la possibilité qu'a le contribuable de consulter sur le site internet de l'administration fiscale la Charte du contribuable vérifié, lire art. L 13 nouveau al. 1 LPF.

[1737] ZRA/WANEKOSSA, *Le contrôle fiscal en droit camerounais,* p. 335.

[1738] Art. L 14 du LPF.

[1739] Par circonstances exceptionnelles, il faut entendre de manière générale tous les cas de force majeure extérieurs à l'administration, imprévisibles dans leur survenance, et rendant matériellement impossible le respect du délai initialement prévu.

de renseignements prévue par les conventions fiscales[1740]. Cependant, en ce qui concerne la VSFE, la durée totale du contrôle ne peut, sous peine de nullité de la procédure, excéder une année. Ce délai court à partir de la date de réception de l'avis de vérification jusqu'à celle de la notification de redressement ou d'absence de redressement, sauf circonstances exceptionnelles dûment motivées. En cas de découverte d'une activité occulte, c'est-à-dire toutes activités dont l'exercice n'a pas été déclaré aux services des impôts, ce délai peut être prorogé de six mois[1741]. La clôture du contrôle de l'impôt s'effectue suivant certaines procédures.

(ii) Les procédures applicables à la phase de clôture du contrôle fiscal

À l'issue de la vérification de comptabilité ou de la VSFE, l'administration adresse au contribuable une notification de redressement motivée et chiffrée, ou un avis d'absence de redressement dans un délai de soixante jours à compter de la fin des opérations de contrôle sur place, matérialisée systématiquement par un procès-verbal de fin de contrôle. Le contribuable doit présenter ses observations ou faire connaître son acceptation dans un délai de trente jours à compter de la réception de la notification de redressements. Le défaut de réponse dans le délai fixé vaut acceptation et les impôts, droits et taxes ainsi rappelés sont immédiatement mis en recouvrement[1742]. 874

Si l'administration fiscale juge fondées les observations formulées par le contribuable, elle doit abandonner tout ou partie des redressements et en informe le contribuable dans une lettre de « réponse aux observations du contribuable ». Mais dans l'hypothèse où les redressements sont maintenus, l'administration adresse une notification définitive (réponse aux observations) et un avis de mise en recouvrement (AMR) dans un délai de soixante jours à compter de la réception des observations du contribuable[1743]. 875

Il faut souligner qu'en cas d'irrégularités constatées dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits et taxes, les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure contradictoire ; la charge de la preuve incombant à l'administration. Exception faite cependant des droits de timbre non payés sur état ou sur déclaration, et dans les cas de taxation d'office[1744]. 876

877

[1740] Art. L 40 al. 1 LPF.
[1741] Art. L 40 al. 2 LPF.
[1742] Art. L 24 LPF.
[1743] Art. L 26 LPF.
[1744] Art. L 29 LPF.

Il ressort de ce qui précède que le contribuable bénéficie des droits qui lui sont garantis dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal et qui sont contenus pour l'essentiel dans le Livre des procédures fiscales (LPF). Tout acte d'imposition pris par l'autorité fiscale en violation de ces procédures est susceptible d'être sanctionné par le juge de l'impôt. Par exemple, dans certains cas, le juge fiscal sanctionne « des impositions mal fondées pour intrusion sans ordre de mission ni avis de contrôle des agents fiscaux dans le cadre d'un contrôle inopiné, ou pour violation et vice de procédure grave lorsque les procédures ou délais de contrôle ont été manifestement violés »[1745]. Néanmoins, afin de limiter la volonté du contribuable d'user des techniques visant à rallonger la durée du contrôle dans le temps, il est institué la taxation d'office.

c. La limitation du dilatoire dans le contrôle fiscal par la procédure de taxation d'office

878 La procédure de taxation d'office est encadrée par les dispositions des art. L 29 à L 32 LPF. Elle contribue à limiter les manœuvres dilatoires du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal, c'est-à-dire à empêcher la volonté de ce dernier à rallonger la durée dans le temps de la procédure de contrôle. En effet, la taxation d'office intervient dans certaines situations :

> « l'absence de déclaration dans le délai légal et après mise en demeure restée sans suite ; l'absence de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications dans les délais ; le défaut de désignation d'un représentant fiscal au Cameroun ; le défaut de tenue ou de présentation de tout ou partie de la comptabilité ou de pièces justificatives constaté par procès-verbal ; le rejet d'une comptabilité considérée par l'administration comme irrégulière ; le cas d'opposition à contrôle fiscal ; la déclaration d'un revenu global imposable, inférieur à une somme forfaitaire déterminée en appliquant un barème légal à certains éléments du train de vie, si l'écart entre les deux modes d'évaluation du revenu excède d'au moins 40 % le revenu net global déclaré au cours de l'un des deux derniers exercices »[1746].

[1745] Jugement n° 42, CA-CS, 79-80, du 24 juin 1980, *Ngakeu Pierre c/État du Cameroun*. Dans cette affaire, le contribuable (sieur Ngakeu Pierre) sollicitait une annulation des impositions mises à sa charge au motif, entre autres, que l'agent vérificateur […] contrôleur des impôts, n'était pas compétent pour effectuer un contrôle de comptabilité et des opérations financières réalisées par son bar. En plus du défaut de qualité de l'agent vérificateur ; le juge a estimé que l'intrusion sans ordre de mission ni avis de contrôle de l'agent contrôleur était une violation de procédure grave, et donc un vice de procédure de nature à justifier l'annulation des impositions dûment contestées, lire dans ce sens FERMOSE, *L'office du juge fiscal camerounais,* p. 232.

[1746] Art. art. L 30 LPF.

Les éléments de calcul de taxation d'office sont envoyés au contribuable au moyen d'une notification de redressement précisant les modalités de leur détermination et la mise en recouvrement immédiate des impositions en cause. Le contribuable, objet d'une taxation d'office, est aussi informé dans la notification de redressement de son droit de présenter une réclamation contentieuse devant l'administration.

879 Lorsque le contribuable conteste une taxation d'office par une procédure contentieuse, la charge de la preuve du caractère exagéré ou non fondé des impositions lui incombe. Mais une telle procédure confère beaucoup de prérogatives à l'administration fiscale au détriment du contribuable, créant un déséquilibre de forces entre les parties. Or, l'équité fiscale voudrait que l'administration puisse justifier les bases ou les éléments servant au calcul des impositions arrêtées d'office. C'est en tout cas ce qu'a estimé le juge fiscal dans l'affaire *Njoukwe Moïse contre l'État du Cameroun*[1747].

880 En fin de compte, le contrôle des impôts locaux, y compris la taxe de développement local, se trouve inféodé au contrôle des impôts étatiques. L'exercice du contrôle fiscal par l'autorité compétente doit s'inscrire dans le strict respect des droits garantis aux contribuables. Les services fiscaux de l'État central interviennent de manière prépondérante dans le contrôle fiscal au niveau local.

4. L'implication des services étatiques dans le contrôle de la fiscalité locale

a. La compétence des organes étatiques en matière de contrôle des impôts locaux

881 La lecture de certaines dispositions de la loi portant fiscalité locale au Cameroun fait percevoir la volonté du législateur d'instituer une collaboration en matière de contrôle entre les services de l'administration fiscale et ceux des collectivités locales. Les organes étatiques sont, à côté des services locaux, compétents pour le contrôle de la fiscalité locale. Le pouvoir reconnu aux services fiscaux de l'État central de prélever les impôts locaux au profit des collectivités bénéficiaires justifie que ces mêmes services assurent également le contrôle des contribuables locaux.

882 La loi portant fiscalité locale prévoit en effet que « le contrôle des impôts locaux est exercé par les services compétents de l'État suivant les modalités prévues

[1747] Arrêt nº 15/A, CS-AP du 19 juin 1980, *Njoukwe Moïse c/État du Cameroun (MINFI)*.

par le Livre des procédures fiscales »[1748]. Dans ce cadre, certaines dispositions de cette loi indiquent de manière expresse que les procédures de contrôle applicables en matière de taxe sur la propriété foncière[1749], du droit de timbre automobile[1750], de la taxe de séjour[1751], sont celles prévues par le Livre des procédures fiscales. En outre, l'autorité réglementaire ajoute que « les opérations de contrôle des impôts communaux et de la taxe de développement local se déroulent selon les règles et procédures prévues pour le contrôle des impôts et taxes de l'État. Ces impôts sont contrôlés par les services des impôts compétents »[1752]. Ces règles et procédures dont il s'agit sont celles analysées ci-dessus.

883 En revanche, les organes étatiques de contrôle peuvent être associés aux services des collectivités locales dans certains cas. C'est du moins ce qui ressort de l'art. C 142 de la loi susmentionnée selon lequel certaines opérations de contrôle peuvent être organisées conjointement par les services compétents de l'État et des CTD, après programmation concertée[1753].

884 Il ressort de ce qui précède que les différentes dispositions évoquées ne déterminent pas avec précision la compétence des services de contrôle des différentes collectivités. Elles restent plutôt évasives et entretiennent une confusion concernant la mise en œuvre de la compétence des collectivités locales en matière de contrôle fiscal[1754].

885 S'agissant particulièrement des centimes additionnels communaux (CAC), la loi prévoit que les procédures d'assiette, d'émission, de recouvrement ainsi que les poursuites et le contentieux y relatifs sont les mêmes que pour les impôts et taxes qui leur servent de base[1755]. Sous cet angle, les services fiscaux de l'État impliqués dans la collecte de la fiscalité additionnelle en assurent également le contrôle fiscal, qu'il soit sur place ou sur pièces[1756].

886

[1748] Art. C 142 loi portant fiscalité locale.

[1749] Art. C 56 loi portant fiscalité locale.

[1750] Art. C 67 loi portant fiscalité locale.

[1751] Art. C 80 loi portant fiscalité locale.

[1752] Cir. précisant les modalités d'application de la loi portant fiscalité locale.

[1753] L'option d'un contrôle conjoint s'impose du fait des ressources humaines, matérielles et techniques limitées au niveau des collectivités locales d'une part, et de l'appartenance de certains contribuables à la fois au ressort territorial de l'État et de la collectivité locale d'autre part. Ce qui nécessite un contrôle complémentaire dans lequel les services fiscaux de l'État peuvent appuyer ceux de la commune, voy. NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 240 ; NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 78 ss.

[1754] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 87.

[1755] Art. C 83 al. 4 loi portant fiscalité locale.

[1756] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 239.

Par ailleurs, il convient de préciser qu'en plus de leur implication dans le contrôle fiscal proprement dit des impôts locaux, le législateur a institué un mécanisme de contrôle *a priori* par les organes étatiques des actes pris par les collectivités locales[1757]. En effet, les actes d'imposition pris notamment dans le domaine de budget des collectivités locales sont soumis à l'approbation préalable des autorités étatiques[1758]. Le budget « décrit les ressources et les charges des collectivités locales autorisées par l'organe délibérant sous forme de recettes et des dépenses dans le cadre d'un exercice »[1759]. Or, les recettes dont il s'agit comprennent principalement les recettes fiscales, en particulier les taxes et redevances locales pour lesquelles les collectivités locales sont compétentes. Cela témoigne de la volonté de l'administration fiscale centrale de rester au centre du pilotage des missions de contrôle portant sur les impôts locaux.

En tout état de cause, il n'est pas aisé de comprendre la portion de compétence des différents services impliqués dans le contrôle de la fiscalité locale. On observe au contraire une certaine cacophonie et une imprécision notoire concernant les modalités de contrôle des impôts, taxes et redevances locaux. Cette situation crée ainsi des problèmes de chevauchements entre les services de l'État et les services compétents des collectivités locales. 887

b. Le contrôle permanent des impôts locaux par les autorités étatiques

Outre le contrôle opéré en amont sur les budgets des collectivités locales par les autorités de l'État, les actes d'imposition des collectivités locales font l'objet d'un autre contrôle permanent dans leur phase opérationnelle ou de mise en œuvre. Les autorités compétentes pour ce type de contrôle sont le contrôleur financier et, le cas échéant, le comptable public de la collectivité locale (appelé receveur régional ou receveur municipal selon les cas). 888

Le contrôleur financier est un responsable nommé auprès de l'ordonnateur de la collectivité locale par le ministre des finances. Il est justement « chargé des contrôles des opérations budgétaires » et « donne un avis sur le caractère sincère et soutenable des plans d'engagement des dépenses de la collectivité »[1760]. Nommé par arrêté conjoint du ministre chargé des collectivités territoriales et du ministre des finances, le comptable public est, en ce qui le concerne, chargé du recouvrement et du paiement des dépenses locales. Il veille à la régularité des opérations financières de sa collectivité. 889

890

[1757] Art. 74 al. 1 CGCTD.
[1758] Art. 76 al. 1 CGCTD.
[1759] Art. 385 CGCTD.
[1760] Art. 436 CGCTD.

En toutes hypothèses, le contrôle exercé par ces autorités étatiques en matière de recettes fiscales des collectivités locales a pour objectif d'assurer « la saine utilisation des impôts locaux collectés par les soins des services de l'État, en vue de l'utilisation des fonds dans l'intérêt du développement de la collectivité »[1761].

891 L'autre aspect qui mérite d'être souligné ici est la nature du contrôle. Selon les dispositions pertinentes du CGCTD, « les opérations relatives à l'exécution du budget sont soumises au contrôle juridictionnel, au contrôle administratif, au contrôle de l'organe délibérant et aux audits »[1762]. Ces différentes formes de contrôle visent à garantir la régularité des actes de gestion accomplis sur les impôts collectés. À cet effet, le contrôle juridictionnel est exercé par la juridiction des comptes. S'agissant du contrôle administratif, il comprend : un contrôle exercé par les institutions et organes de l'État ; un contrôle financier et comptable. Pour ce qui est de l'organe délibérant, il peut constituer des commissions *ad hoc* sur des sujets intéressant la gestion financière de la collectivité locale.

892 En somme, ces différentes formes de contrôle visent en principe le respect de la légalité des actes d'imposition pris par les services fiscaux. Cette forte implication des organes de l'État central dans le contrôle de l'impôt local conduit à l'enfermement des compétences des collectivités locales dans le seul contrôle des taxes et redevances locales.

C. Le cantonnement des compétences des collectivités locales au contrôle des taxes et redevances locales

1. Précisions liminaires

893 Les collectivités locales sont fondées en droit et en équité à procéder au contrôle des obligations fiscales des contribuables. Cependant leurs compétences se limitent au contrôle des taxes et redevances locales du fait que le législateur a attribué le contrôle des autres impôts locaux aux services fiscaux de l'État[1763]. Ces compétences sont non seulement restreintes par le fait que le contrôle s'exerce dans un cadre juridique imprécis, mais leur portée se trouve également limitée.

[1761] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 241.
[1762] Art. 481 CGCTD.
[1763] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 141.

2. L'imprécision du cadre juridique de contrôle des taxes et redevances locales

894 À la différence du cadre juridique de contrôle des impôts de d'État, le législateur fiscal n'a pas fait preuve de clarté et de précision concernant la procédure de contrôle des taxes et redevances locales. À la lecture des principales dispositions y relatives, il y a comme une volonté sous-jacente de maintenir le flou et de réduire davantage la compétence déjà très limitée des collectivités locales en matière de contrôle des taxes et redevances. Cette imprécision se découvre au niveau du contenu de l'instrument juridique, notamment des modalités de contrôle.

895 En effet, l'art. C 142 de la loi portant fiscalité locale indique simplement, de manière lapidaire et sans autres détails, que « […] certaines opérations de contrôle peuvent être organisées conjointement par les services compétents de l'État et des CTD, après programmation concertée »[1764]. Néanmoins, on peut faire une interprétation de cette disposition suivant laquelle le contrôle des taxes et redevances locales est assuré par les services compétents des collectivités locales, assistés le cas échéant des services étatiques. Une telle approche semble plus logique et rend mieux compte de la répartition des compétences fiscales entre l'État et les collectivités locales, où ces dernières n'ont aucune compétence s'agissant des impôts locaux, administrés et gérés par l'État, mais dont les recettes leur sont simplement reversées. La compétence des collectivités locales se limite à la gestion des taxes et redevances locales (adoption, fixation du taux et tarifs, recouvrement et contentieux), à l'exclusion de la taxe de développement local.

896 En revanche, cette imprécision du cadre juridique du contrôle des taxes et redevances locales pose le problème du régime juridique du contrôle. S'agit-il d'appliquer *mutatis mutandis* les règles et procédures régissant le contrôle des impôts de l'État ? Le contrôle des taxes et redevances locales obéit-il à des règles et procédures spécifiques ? Au cas où la seconde hypothèse venait à être retenue, il reste toutefois que le texte n'indique pas de garanties pour les droits du contribuable, notamment en prévoyant le délai de début des travaux afin que celui-ci puisse se préparer à se soumettre aux opérations de contrôle qui est ici un contrôle sur place. En plus, la loi ne renseigne pas si l'autorité de contrôle a obligation de faire connaître au contribuable contrôlé le droit qu'il a de se faire assister par un conseil de son choix, ou encore si elle doit lui faire parvenir la Charte du contribuable vérifié[1765]. Cela signifie tout simplement qu'il n'y a pas

[1764] Art. C 142 loi portant fiscalité locale.

[1765] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 142.

de précision sur l'obligation des services de contrôle d'observer les formalismes prévus pour le contrôle des impôts étatiques.

897 Par ailleurs, le législateur n'impose aucune obligation à l'administration d'indiquer au contribuable les taxes, les redevances et la période contrôlée ; faisant ainsi ressembler le contrôle de ces contributions à une pétaudière[1766]. À la différence de la rigueur du cadre juridique de contrôle des impôts étatiques, on remarque que le contrôle des taxes et redevances communales s'opère sur la base d'instruments juridiques légers et peu rigoureux. Pourtant, les règles de procédure telles qu'évoquées ci-dessus sont d'une importance majeure pour la garantie des droits du contribuable en matière de contrôle fiscal. Avec un tel cadre juridique de contrôle, le contribuable n'est pas à l'abri d'abus de la part des agents de contrôle souvent très zélés.

898 L'imprécision des règles de contrôle peut aussi avoir pour conséquence l'atteinte au principe d'égalité fiscale dans la mesure où les grands contribuables (grandes entreprises) assujettis aux impôts se trouvent mieux protégés dans la procédure de contrôle que les petits contribuables (petites entreprises à dimension locale), soumis quant à eux aux taxes et redevances. On observe une sorte de déficit d'encadrement juridique de la procédure de contrôle des petits contribuables en général et des contribuables locaux en particulier. Or, ceux-ci représentent une frange très élevée de la population fiscale du Cameroun. Ne pas prévoir des modalités de contrôle bien précises ou manifester peu d'intérêt de la part du législateur pour cette catégorie importante de contribuables relève d'une incohérence manifeste au regard de leur poids et face à l'impératif d'optimisation des recettes fiscales des collectivités publiques. En effet, leur identification, leur fiscalisation ou leur imposition ainsi que le suivi rigoureux de leurs activités contribueraient, à coup sûr, à l'augmentation des recettes fiscales et à la réduction du poids du secteur informel. Le contrôle fiscal exercé par les collectivités locales n'a pas également une grande portée.

3. La portée limitée des compétences de contrôle des collectivités locales

899 La compétence résiduelle des collectivités locales en matière de contrôle fiscal se trouve encore limitée dans sa portée au regard de quelques facteurs explicatifs. Le premier est relatif à la nature des impôts, objet de contrôle. En effet, la compétence des entités locales porte sur le contrôle des taxes et redevances qui sont des contributions dont l'assiette et la base imposable sont peu dynamiques

[1766] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 88.

et leur produit sensiblement constant d'une année à l'autre[1767]. Elles sont considérées comme des impositions à faible rendement ou peu productives. Pour cette raison, les collectivités locales n'engagent pas systématiquement des contrôles qui nécessitent de mobiliser des moyens conséquents.

Le deuxième facteur se rapporte à la difficulté de mettre en œuvre le contrôle fiscal. L'exercice concret des différentes typologies de contrôle, notamment le contrôle sur pièces et le contrôle sur place, est limité. Dans le cadre du contrôle sur pièces où il est question de vérifier la cohérence et la régularité des données fournies par le contribuable dans son dossier fiscal, il n'existe pas justement de dossier fiscal au sens strict du terme pour les taxes et redevances locales. Celles-ci sont des impositions supposées être acquittées spontanément ou sur la base d'une déclaration sommaire. S'agissant du contrôle sur place, les collectivités locales ne sont pas compétentes pour les vérifications de comptabilité ; les descentes de leurs agents contrôleurs se limitant aux opérations de constatations matérielles. Lorsque des contrôles conjoints sont organisés, c'est l'administration fiscale étatique qui initie et qui conduit les procédures[1768]. 900

En troisième point, le statut imprécis et le déficit en nombre et en qualification du personnel en charge du contrôle au niveau local constituent un autre facteur expliquant cette limite. Concernant d'abord le statut des agents chargés du contrôle des taxes et redevances locales, le législateur n'a pas fourni de précisions. Cela contraste avec la situation des agents en charge de contrôle externe des impôts de l'État dont il est expressément prévu qu'ils doivent avoir au moins le grade d'inspecteur des impôts pour être habilités à mener les opérations de contrôle[1769]. 901

Concernant ensuite la mise en œuvre d'un contrôle fiscal, il nécessite un certain niveau de compétences et de formation des agents contrôleurs. Mais, les collectivités locales ne disposent pas toujours du personnel de cette catégorie pouvant employer avec maîtrise les nécessaires « méthodes cohérentes de recherche et de gestion de l'information fiscale sur la matière imposable »[1770]. Par ailleurs, il convient de rappeler que faire face au contrôle fiscal représente pour le contribuable un exercice redoutable. Et si en plus de cette épreuve il doit être contrôlé par un agent peu ou non qualifié, parfois très zélé et ne maîtrisant pas ou 902

[1767] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 142.

[1768] Dans ce sens, la circulaire précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour l'exercice 2011, prévoit que « s'agissant des contrôles conjoints, ceux-ci sont organisés à l'initiative de l'administration fiscale et de la commune sous la direction du chef de centre des impôts compétent à l'effet de procéder aux vérifications matérielles des impôts locaux, sans que cela ne prenne la forme d'un contrôle inopiné ou d'une vérification de comptabilité ».

[1769] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 90.

[1770] NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 90.

alors approximativement le cadre légal et réglementaire en vigueur, le risque que l'activité de contrôle ne soit pas efficace est très élevé. Alors qu'un contrôle fiscal constitue un moment de dialogue entre l'administration fiscale et son partenaire-contribuable, il n'est pas à exclure que le contrôle prenne une autre tournure lorsqu'il est mené par des agents non formés et incompétents en la matière. Toutes ces considérations constituent une limite majeure à l'exercice de contrôle fiscal par les collectivités locales.

903 Enfin, le législateur tente d'atténuer cette situation par une forme d'assistance ou de collaboration entre l'administration fiscale et la collectivité locale. C'est du moins le sens de l'exercice du contrôle conjoint par les services compétents de l'État et des collectivités locales. En réalité, l'objectif des opérations de contrôles conjoints est plus qu'une économie de moyens humains, financiers et matériels qu'une véritable répartition des compétences de contrôle entre les services fiscaux de l'État et des collectivités locales. C'est une collaboration qui a pour finalité d'éviter des doubles emplois, un excès de présence de l'administration auprès des contribuables et la synergie d'actions.

III. Synthèse

904 Le contrôle fiscal constitue une étape majeure du processus d'imposition et de gestion de l'impôt aussi bien en droit suisse que camerounais. Il s'agit d'une exigence d'équité et de justice fiscale d'autant plus que tous les contribuables doivent participer aux charges de leur collectivité, en tenant compte cependant des principes fondamentaux, notamment la capacité contributive, l'égalité de traitement, la nécessité fiscale, etc. En réalité, le contrôle fiscal est un mécanisme qui précède les éventuelles sanctions fiscales en cas d'infractions. La procédure de contrôle fiscal donne lieu à la détermination et à la qualification des intentions avec lesquelles l'assujetti a effectué ses actes et opérations. Il peut s'agir par exemple de la bonne ou mauvaise foi ; des manœuvres frauduleuses ou dilatoires. Tous ces actes sont considérés comme fondement des infractions caractérisant l'omission, l'erreur, l'insuffisance ou la dissimulation dont l'impact n'est pas toujours perçu au moment de la commission, bien qu'elles soient susceptibles d'entrainer en pratique la répression par l'Administration[1771].

905 Dans les systèmes déclaratifs, à l'instar de ceux de la Suisse et du Cameroun, le contrôle fiscal est consubstantiel à la procédure de taxation. Il permet à l'autorité fiscale de s'assurer que les contribuables souscrivent des déclarations exactes et sincères, et qu'ils s'acquittent correctement de leurs créances fiscales.

[1771] SULUG, *La psychologie des acteurs au contrôle fiscal*, p. 2.

C'est une nécessité pour l'administration fiscale de mobiliser des recettes fiscales, surtout dans un contexte où le contribuable a tendance à préserver sa fortune en développant des méthodes d'évitement de l'impôt. Bien que des caractéristiques communes existent, la répartition des compétences de contrôle fiscal est diversifiée et spécifique à chaque système fiscal.

En droit suisse, le contrôle fiscal relève de la compétence de l'autorité de taxation qui procède, lors de la procédure de taxation, à la vérification des déclarations d'impôts des contribuables. Les règles de procédure du contrôle et les services compétents dépendent du type d'impôt, en particulier la TVA, les impôts directs ou les droits de timbre et l'impôt anticipé. Pour ces différentes contributions, la compétence de contrôle ne correspond pas toujours au pouvoir de prélever l'impôt ou même à la collectivité bénéficiaire du produit de l'impôt concerné. 906

En matière de contrôle de la TVA, la compétence relève exclusivement de la Confédération qui l'exerce à travers l'AFC et l'OFDF. En revanche, l'une des particularités du système suisse concerne le contrôle d'impôts directs. À ce niveau, la compétence de contrôle relève de l'autorité de taxation qui peut être cantonale ou communale. L'autorité fédérale n'exerce qu'un pouvoir de surveillance, bien qu'il s'agisse de l'impôt fédéral direct. Au cours de la procédure de contrôle fiscal, la charge de la preuve incombe, selon les cas, aux différentes parties prenantes. 907

Par ailleurs, l'autre spécificité majeure du droit fiscal suisse, et qui mérite d'être soulignée ici, est relative au mécanisme de répartition des compétences de contrôle de l'impôt anticipé. Le contrôle de cet impôt s'effectue au moment de son prélèvement ou à l'occasion du remboursement. Si la compétence de contrôle relève de l'AFC lors de la perception de l'impôt anticipé, cette compétence est en revanche partagée entre l'autorité fédérale et les cantons pour le contrôle des remboursements de l'impôt. En d'autres termes, il faut distinguer entre le contrôle par l'AFC des remboursements effectués par les cantons où tout remboursement doit être fondé sur une décision de l'AFC, et le contrôle des remboursements de l'impôt anticipé par les cantons eux-mêmes, via l'Office cantonal de l'impôt anticipé. Les remboursements dans ce cadre sont également conditionnés par une décision rendue par l'Office cantonal de l'impôt anticipé sous la surveillance de l'AFC. Cette surveillance est un droit de regard dont dispose l'administration sur les décisions de remboursement rendues par l'Office cantonal, lui permettant à l'occasion d'un contrôle ultérieur, d'en apporter des corrections le cas échéant. 908

S'agissant du système camerounais, la répartition des compétences de contrôle fiscal est organisée au profit de l'État et au détriment des collectivités locales. À l'instar des autres aspects du processus de l'impôt, les compétences étatiques 909

de contrôle fiscal priment sur celles des collectivités locales. Cela signifie que l'administration fiscale centrale exerce les compétences principales de contrôle de l'impôt, tandis que les services des collectivités locales ne disposent que de compétences résiduelles. Le contrôle des impôts nationaux étant de la compétence exclusive de l'autorité fiscale étatique, on ne saurait parler pour ce type d'impôts d'une répartition des compétences de contrôle ; il n'y a donc pas d'intérêt à s'y étendre.

910 En revanche, l'analyse est centrée sur le partage de compétences en matière de contrôle de la fiscalité locale (impôts, taxes et redevances locaux). Ici, le contrôle des impôts locaux relève une fois de plus de la compétence exclusive de l'État central, alors que la compétence des collectivités locales est résiduelle, limitée et cantonnée par déduction au contrôle des taxes et redevances locales (à l'exception de la taxe de développement local), qui sont des impositions de faible rendement. Plus encore, cette compétence se trouve également limitée par l'implication des services étatiques dans le contrôle fiscal, en particulier dans les contrôles conjoints ; lesquels sont d'ailleurs initiés et pilotés par l'administration centrale.

911 Il en ressort que le contrôle des impôts, taxes et redevances locaux est calqué sur le modèle des impôts de l'État, aussi bien concernant la typologie des contrôles que les règles et procédures applicables, auxquels s'ajoute une forte implication des organes étatiques. Or, il serait judicieux de confier les contrôles sur pièces ou sur place, ainsi que les opérations de redressement aux agents fiscaux locaux, et non à ceux de l'État central, car les premiers sont plus intégrés dans la ville ou dans la commune de leur ressort que les seconds[1772]. Étant plus proches de tous les contribuables et de leurs activités, les agents locaux de contrôle fiscal semblent mieux outillés pour exercer le contrôle de l'impôt. Qu'en est-il de la répartition des compétences en contentieux fiscal ?

[1772] BILOUNGA, *La lutte contre le désordre urbain par les impôts locaux,* p. 458.

Chapitre 6 : La répartition des compétences en matière de contentieux fiscal en droit suisse et camerounais

I. Les règles de compétences en contentieux fiscal suisse

A. Remarques liminaires

Le droit fiscal est généralement présenté comme une matière aride aux notions hermétiques. Le contentieux fiscal n'échappe pas à l'image d'une matière ésotérique réservée aux seuls initiés. Même pour les fiscalistes, le contentieux fiscal est un domaine qui paraît peu apprécié. Il est réputé trop formaliste et fondamentalement axé sur une démarche litigieuse. À cet effet, les juristes fiscalistes seront plus enclins à emprunter d'autres voies plutôt que la confrontation, tels que le conseil, la négociation[1773]. Mais eu égard aux mutations régulières qu'il connait et à une complexification sans cesse croissante dont il fait l'objet, le droit fiscal pose de sérieux problèmes d'interprétation et de compréhension. Cela engendre nécessairement une multiplication de situations contentieuses. L'intervention du juge devient dès lors nécessaire pour trancher les questions d'interprétation du droit en vigueur. 912

Le contentieux fiscal peut être défini comme l'ensemble des règles applicables aux litiges qui peuvent survenir lors du déroulement du processus fiscal, notamment à l'occasion des opérations de taxation. Les règles de procédure constituent des garanties de bonne application des règles de fond[1774]. L'efficacité de ces règles de fond, leur application juste et exacte dépend nécessairement des règles de procédure. En bref, le recours aux règles contentieuses est incontournable pour l'application du droit matériel et le respect de la loi. Cette étude n'ambitionne pas de faire une analyse détaillée et exhaustive de toutes les situa- 913

[1773] OBERSON, *Le contentieux fiscal*, p. 726.
[1774] COLLET/COLLIN, *Procédures fiscales*, p. 1.

tions du contentieux fiscal suisse. Elle se contentera d'en évoquer les traits saillants, notamment sa structure, les principes et règles qui lui sont applicables, les principales voies de recours qui existent, entre autres.

B. Réforme de la justice fédérale et contentieux fiscal suisse

1. Brève présentation de la réforme de la justice fédérale

914 Il convient de relever d'entrée de jeu que la structure du contentieux en droit suisse a connu d'importantes modifications consécutives à la réforme de la justice fédérale. En effet, dans l'optique de réduire efficacement et durablement la charge excessive à laquelle le Tribunal fédéral était confronté, une révision totale de l'organisation judiciaire fédérale a été présentée en 2001 par le Conseil fédéral[1775]. Par cette révision, toute la réglementation régissant l'organisation et la procédure devant le Tribunal fédéral, ses instances précédentes et les voies de recours a connu une refonte complète. Dans ce cadre, trois projets de lois ont été soumis par le Conseil fédéral, à savoir : la loi fédérale sur le Tribunal fédéral (LTF)[1776], la loi fédérale sur le Tribunal pénal fédéral (LTPF)[1777] et la loi fédérale sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF)[1778]. Cette dernière loi vient abroger et remplacer la loi fédérale d'organisation judiciaire (OJ) du 16 décembre 1943[1779].

2. Incidence de la réforme de la justice fédérale sur le contentieux fiscal

915 La réforme de la justice fédérale a eu un impact sur le contentieux fiscal. D'une part, elle a conduit à l'unification des voies de recours devant le Tribunal fédéral, permettant désormais d'avoir, en lieu et place des nombreux moyens de droit existants dont la délimitation posait problème tant au justiciable qu'au Tribunal fédéral, un seul recours unifié dans chaque domaine juridique : un recours en matière civile, un recours en matière pénale et un recours en matière de droit

[1775] Message CF : *Révision totale de l'organisation judiciaire fédérale.*
[1776] RS 173.110.
[1777] RS 173.71.
[1778] RS 173.32.
[1779] RS 173.110.

public[1780]. Le recours de droit public et le recours de droit administratif de l'ancienne organisation judiciaire ont été remplacés par une voie de droit unifiée, à savoir le recours en matière de droit public (art. 82 à 89 LTF)[1781].

916 En ce qui concerne particulièrement le domaine fiscal, le système des voies de recours devant le Tribunal fédéral a été considérablement simplifié pour le contribuable pour qui il n'est plus nécessaire d'opérer le délicat choix entre recours de droit administratif et recours en matière de droit public. Un seul recours suffit désormais à porter tous les griefs que le recourant soulève[1782]. Il faut également souligner que la réforme de la justice fédérale a conduit, au niveau du droit cantonal, à l'adoption de dispositions d'exécution relatives à la compétence, à l'organisation ainsi qu'à la procédure des autorités précédentes[1783] conformément à certains articles de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral (LTF)[1784].

917 D'autre part, la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale a entrainé la création d'un Tribunal administratif fédéral (TAF). C'est la loi du 17 juin 2005 (LTAF)[1785] qui régit l'organisation, la compétence ainsi que les procédures devant ce Tribunal. Le Tribunal administratif fédéral constitue l'autorité juridictionnelle de recours ordinaire de la Confédération, qui statue avant le Tribunal fédéral pour autant que la loi n'exclut pas le recours à celui-ci[1786]. En d'autres termes, le TAF fonctionne comme tribunal inférieur au Tribunal fédéral[1787]. Il vient remplacer les nombreuses commissions de recours et d'arbitrage de la Confédération telles que la commission fédérale de recours en matière de contributions, et la commission fédérale de recours en matière de douane. Le Tribunal administratif fédéral est indépendant et n'est soumis qu'à la loi[1788].

918 Avec l'institution de ce tribunal, les décisions prises par l'Administration fédérale des contributions dans les champs de compétence réservés jusqu'alors aux commissions susmentionnées, notamment les décisions en matière de droits de timbre, d'impôt anticipé, de TVA, des droits de douane sont, en principe, susceptibles d'être portées devant le TAF[1789]. Il convient à présent de présenter l'organisation du contentieux fiscal suisse.

1780 Lire, respectivement, art. 72 ss, 78 ss et 82 ss LTF ; FF 2001, 4008.

1781 BOVAY, *Procédure administrative,* p. 78.

1782 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 728 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 641, N 7.

1783 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 641, N 4.

1784 Il s'agit en l'occurrence des art. 86 al. 2 et 3 LTF ; et 88 al. 2 LTF.

1785 RS 173.32.

1786 Art. 1 al. 2 LTAF ; BOVAY, *Procédure administrative,* p. 413.

1787 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 729.

1788 Art. 2 LTAF.

1789 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 729.

C. Cadre juridique du contentieux fiscal suisse

1. Les voies de droit mobilisables par les contribuables

a. Généralités

919 La doctrine distingue les moyens ordinaires des moyens extraordinaires dont les contribuables peuvent se prévaloir pour défendre leurs intérêts. Les moyens de droits ordinaires sont mobilisés pour s'opposer à une décision ou une prise de position qui n'est pas encore revêtue de l'autorité de chose décidée ou jugée, tandis que la seconde catégorie, à savoir les moyens extraordinaires, concernent des décisions qui sont déjà entrées en force[1790]. Il convient de présenter sommairement ces différents moyens de droit dont disposent les contribuables.

b. Les moyens de recours ordinaires

920 Il s'agit ici de la réclamation et du recours. Premièrement, la procédure de réclamation est une voie par laquelle l'administration tranche elle-même, en première instance, les contestations fiscales que lui soumettent les contribuables[1791]. La réclamation est une voie de droit qui vise à modifier ou à annuler une décision de taxation par l'autorité même qui a rendue celle-ci[1792]. En d'autres termes, la réclamation est une procédure qui se distingue des autres voies de droit dans la mesure où elle n'est pas adressée à une autorité de recours, mais plutôt à l'autorité auteure de la décision querellée[1793].

921 La nature juridique de la réclamation est controversée. Une partie de la doctrine la qualifie en tant que voie de droit en ce sens que cette procédure, qui obéit à des conditions formelles précises, a pour but de contraindre l'autorité à se saisir et à statuer à nouveau sur la décision de réclamation[1794]. Autrement dit, la réclamation permet d'exiger un nouvel examen plus approfondi de la situation par l'autorité de taxation, celle-ci devant à cette occasion rendre une nouvelle décision.

922 Un autre courant de la doctrine rattache la réclamation à la procédure administrative de taxation dès lors qu'elle n'est pas adressée à une autorité de recours,

1790 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 730.
1791 RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 172.
1792 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 730.
1793 RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 465.
1794 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 730.

mais est destinée à l'autorité ayant rendu la décision de taxation[1795]. La réclamation est mobilisable aussi bien en matière d'impôt fédéral direct[1796], d'impôts cantons et communaux harmonisés[1797] que dans le cadre des autres impôts perçus par la Confédération[1798].

L'existence du mécanisme de réclamation en droit fiscal peut être justifiée par le souci de réduire le nombre potentiellement très élevé de recours ainsi que le caractère hautement technique de la matière fiscale où il est très facile de commettre d'erreurs. Sous cet angle, la procédure par réclamation joue le rôle de « tamis » et vise à corriger les erreurs commises dans le cadre de taxation, sans forcément nécessiter l'intervention d'une autorité de recours. La réclamation suspend la décision de taxation d'entrer en force de chose jugée. Elle a ainsi un effet suspensif[1799]. 923

Deuxièmement, les contestations fiscales sont soumises, en seconde instance, aux autorités indépendantes de l'administration dans le cadre de recours. Ces autorités sont distinctes de celles qui ont rendu la décision litigieuse. C'est le cas des commissions de recours ou de tribunaux. C'est aussi le cas des autorités hiérarchiques supérieures de l'administration auxquelles le recours peut être adressé. En toutes hypothèses, le recours fiscal ordinaire a un effet suspensif et dévolutif. L'autorité de recours est compétente pour modifier ou annuler la décision attaquée. Dans le domaine fiscal, il est important qu'une autorité indépendante de l'administration fiscale jette un regard sur la décision de taxation[1800]. 924

c. Les moyens de recours extraordinaires

Aux recours ordinaires, viennent s'ajouter les recours dits extraordinaires. Il s'agit de recours en matière de droit public, de la révision et du rappel d'impôt. Le recours en matière de droit public est formé contre une décision de l'autorité cantonale sur la base des motifs, entre autres, de violation du droit fédéral ou du droit intercantonal[1801]. Le recours en matière de droit public ne revêt pas automatiquement un effet suspensif. C'est un moyen par lequel une partie cherche 925

1795 RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 465.

1796 En matière d'impôt fédéral direct, la procédure de réclamation est régie par les art. 132 à 135 LIFD.

1797 La réclamation est encadrée ici par l'art. 48 LHID.

1798 Il s'agit, entre autres de la TVA (art. 83 LTVA), de l'impôt anticipé (art. 42 et 53 LIA) et des droits de timbres (art. 39 LT).

1799 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 731.

1800 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 731.

1801 Art. 195 LTF.

à faire annuler une décision, notamment les décisions prises en dernière instance au niveau cantonal. Une décision ou un prononcé entré en force peut, sous certaines conditions, faire l'objet de révision en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office[1802]. À l'inverse, lorsque certains faits ou preuves sont établis, l'autorité fiscale peut procéder au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu[1803].

2. L'application au contentieux fiscal des règles de répartition des impôts

a. Remarques générales

926 L'organisation du contentieux fiscal en droit suisse reflète le principe de répartition des compétences fiscales entre la Confédération et les collectivités *infra*-étatiques en matière d'impôts. Comme présentée dans la présente étude, cette répartition de compétences distingue les impôts fédéraux dont certains sont prélevés par la Confédération elle-même (TVA, impôt anticipé, droits de timbre, etc.), alors que d'autres sont perçus par les cantons, mais au profit de la Confédération (impôt fédéral direct) ; des impôts relevant soit de la compétence exclusive des cantons (impôt sur les successions et les donations), ou alors de ceux prélevés parallèlement par les cantons et la Confédération (impôt direct sur le revenu et le bénéfice des personnes physiques et morales). L'organisation du contentieux fiscal suisse peut donc être, schématiquement, structurée sur la base de ces dimensions de compétences fiscales.

b. L'organisation du contentieux d'impôts perçus par la Confédération

927 Cette partie se limitera à présenter de manière succincte l'organisation du contentieux relatif à l'impôt anticipé, aux droits de timbre et à la TVA. Pour ces différents impôts, les décisions de taxation de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification[1804]. À son tour, la décision sur réclamation est susceptible d'être portée devant le Tribunal administratif fédéral. La décision du Tribunal administratif fédéral peut, enfin, faire l'objet d'un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral[1805].

1802 Art. 147 al. 1 LIFD.
1803 Art. 151 al. 1 LIFD.
1804 Art. 42 al. 1 LIA ; art. 39 al. 1 LT et 83 al. 1 LTVA ; OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 734.
1805 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 642, N 13.

Cependant, dans le cadre de la procédure de remboursement de l'impôt anticipé par les cantons, c'est l'autorité fiscale cantonale qui est en règle générale compétente. À cet égard, le contentieux comprenant la réclamation et le recours auprès d'une commission cantonale relève de la compétence des organes cantonaux. Ainsi, la décision de l'Office cantonal en matière de remboursement de l'impôt anticipé peut, dans les trente jours suivant sa notification, faire l'objet d'une réclamation écrite à cet Office[1806]. La décision sur réclamation que rend l'Office cantonal de l'impôt anticipé peut être attaquée par voie de recours écrit à la commission cantonale de recours[1807]. En cas de non-satisfaction par la décision rendue par la commission cantonale de recours, c'est le recours devant le TF qui intervient en dernière instance (art. 56 LIA). 928

S'agissant de la TVA, perçue à l'importation au même titre que les droits de douanes, c'est la législation douanière qui s'applique en cas de contentieux[1808]. La création du Tribunal administratif par la loi du 17 juin 2005[1809] a simplifié la procédure de recours par une coordination avec la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD)[1810]. La nouvelle loi sur les douanes[1811], entrée en vigueur le 1er mai 2007, institue une seule voie de recours interne à l'administration[1812]. 929

D'abord, les décisions des bureaux de douane peuvent faire l'objet d'un recours auprès des directions d'arrondissement. Les décisions rendues en première instance par les directions d'arrondissement peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Direction générale des douanes. Par la suite, les décisions sur recours de la direction des douanes peuvent être portées au niveau du Tribunal administratif fédéral et enfin devant le Tribunal fédéral[1813]. 930

Les autres impôts perçus par la Confédération, en l'occurrence les impôts de consommation spéciaux, sont soumis aux procédures contentieuses particulières contenues dans les législations spéciales. Il faut indiquer que le recours devant le TAF a remplacé, depuis le 1er janvier 2007, les voies de recours qui étaient jusque-là ouvertes devant les commissions fédérales de recours[1814]. Il importe à présent de présenter l'organisation du contentieux fiscal relativement aux impôts cantonaux et communaux. 931

1806 Art. 53 al. 1 LIA.
1807 Art. 54 al. 1 LIA.
1808 Art. 50 LTVA.
1809 RS 173.32, RO 2006 2209.
1810 Art. 50 LTAF.
1811 RS 631.0 ; RO 2007 1411.
1812 Art. 116 LD ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 642, N 15.
1813 Art. 116 LD.
1814 OBERSON, *Le contentieux fiscal*, p. 735.

c. L'organisation du contentieux des impôts cantonaux et communaux

932 Les décisions de taxation sont, en principe, susceptibles d'une réclamation auprès de l'autorité cantonale de taxation[1815]. Le contribuable peut ensuite s'opposer à la décision sur réclamation rendue par l'autorité de taxation par la voie d'un recours auprès d'une instance indépendante des autorités fiscales[1816], en l'occurrence la commission cantonale de recours, ou le Tribunal administratif dans certains cantons. D'autres cantons ont même institué deux instances de recours tels que le prévoient expressément la LIFD et la LHID[1817]. Tel est le cas du droit cantonal genevois qui prévoit que les décisions sur réclamation peuvent faire l'objet de recours auprès du Tribunal administratif de première instance[1818] et, qu'ensuite, la procédure peut être portée en seconde instance devant la Chambre administrative de la Cour de justice[1819].

933 Dans les cantons ayant aménagé deux degrés de recours, c'est la décision cantonale de dernière instance qui fera l'objet d'un recours en matière de droit public au TF[1820]. En revanche, pour les cantons qui ne disposent pas d'une seconde voie de recours, la décision de la première instance peut directement ouvrir la voie d'un recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral. Avec l'avènement du Tribunal administratif fédéral, il n'existe plus la possibilité pour le contribuable qui s'estime victime d'une double imposition intercantonale, de saisir directement le Tribunal fédéral en première instance, sans épuiser au préalable toutes les voies de recours cantonales[1821]. *Quid* donc du cas de l'impôt fédéral direct ?

d. L'organisation du contentieux de l'impôt fédéral direct

934 Le cas de l'impôt fédéral direct est particulier. Bien qu'il s'agisse d'un impôt de la Confédération, le processus de son imposition est effectué par les cantons. En d'autres termes, la procédure de taxation et de perception de l'impôt fédéral direct relève de la compétence des cantons.

935 En effet, la transmission par l'autorité compétente au contribuable de la décision de taxation ouvre la voie à la procédure contentieuse. Ainsi, le contribuable peut

1815 Art. 132 al. 1 LIFD.
1816 Art. 140 al. 1 LIFD.
1817 Art. 145 al. 1 LIFD et art. 50 al. 3 LHID.
1818 Art. 49 LPFisc-GE.
1819 Art. 53 LPFisc-GE ; OBERSON, *Le contentieux fiscal*, p. 735.
1820 Art. 86 al. 1 let. d LTF ; art. 73 al. 1 LHID.
1821 Message CF : *Révision totale de l'organisation judiciaire fédérale*, p. 4123.

adresser à l'autorité de taxation une réclamation contre la décision de taxation[1822]. Par la suite, le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation devant une commission de recours indépendante des autorités fiscales[1823]. Dans la mesure où le droit cantonal le permet, la décision sur recours peut encore être portée devant une seconde instance cantonale de recours, indépendante de l'administration[1824]. Au final, la décision de la commission cantonale de recours ou, éventuellement, de la seconde instance de recours, peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral[1825]. L'organisation du contentieux fiscal suisse inclut aussi la question de parallélisme des voies de recours en matière d'impôts directs.

3. L'organisation du contentieux fiscal suisse et la question de parallélisme des voies de recours en matière d'impôts directs

936 Le Tribunal fédéral a posé le principe d'instauration du parallélisme des voies de recours en matière d'impôt fédéral direct et d'impôts cantonaux harmonisés[1826]. Cette juridiction précise qu'en vertu de l'art. 50 al. 3 LHID, les cantons ont la possibilité d'instituer une ou deux instances de recours judiciaires tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux harmonisés.

937 Cependant, une interprétation combinée des art. 145 al. 1 LIFD et 50 al. 3 LHID conduit à une compréhension selon laquelle les mêmes voies de recours de droit doivent être ouvertes contre la décision contestée, aussi bien en matière d'impôt fédéral direct qu'en ce qui concerne les impôts directs cantonaux[1827].

938 D'après le Tribunal fédéral, l'art. 145 al. 1 LIFD, en relation avec l'art. 50 al. 3 LHID, doit être interprété dans le sens que les cantons sont tenus, lorsqu'ils instituent une double instance judiciaire de recours pour les impôts cantonaux, de prévoir les mêmes voies de recours en matière d'impôt fédéral direct[1828]. Par ailleurs, il va aussi sans dire que si une seule instance de recours cantonale est prévue, la même autorité devra connaître des litiges en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt direct cantonal[1829].

939

1822 Art. 132 al. 1 LIFD.
1823 Art. 140 al. 1 LIFD.
1824 Art. 145 al. 1 LIFD.
1825 Art. 146 LIFD ; ATF 130 II 65, consid. 2.1, p. 67 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 643, N 19.
1826 ATF 130 II 65.
1827 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 644, N 22.
1828 ATF 130 II 65, consid. 6.2, p. 77 ; arrêt confirmé par l'ATF 131 II 548 = RDAF 2006 II 4.
1829 ATF 130 II 65, consid. 7.2, p. 81.

Ainsi, lorsque le canton décide d'instaurer une double instance de recours, la seconde instance cantonale de recours doit nécessairement être commune, afin que le droit fiscal harmonisé puisse être appliqué et interprété de manière uniforme déjà sur le plan cantonal[1830]. Une telle interprétation voulue par le législateur fédéral ne porte pas atteinte à l'autonomie cantonale en matière de procédure, car les cantons restent libres d'adopter une seule instance ou deux instances de recours[1831].

940 Toutefois, le Tribunal fédéral a précisé que l'on ne saurait déduire du principe du parallélisme des voies de recours une interdiction de limiter le pouvoir de cognition de la seconde instance de recours[1832]. Le contentieux fiscal est aussi guidé par certains principes généraux.

D. L'application des principes généraux au contentieux fiscal suisse

1. Remarques liminaires

941 En droit suisse, ce sont les principes généraux issus du contentieux administratif qui régissent la procédure en contentieux fiscal ; hormis quelques particularités relatives aux spécificités de la matière. Ces principes sont la maxime de disposition, la maxime d'office, la maxime inquisitoriale et des débats, l'application du droit d'office *(jura novit curia),* la libre administration des preuves (encore appelée droit d'apporter la preuve des faits pertinents), les garanties de procédure, le droit de se faire représenter. Toutefois, il n'est pas question d'analyser ici tous ces principes, mais de s'intéresser aux trois premiers qui ont déjà été évoqués dans le cadre de la procédure de taxation. L'objectif consiste à mettre en exergue l'application spécifique de ces principes en matière de contentieux fiscal.

2. La maxime de disposition dans le contentieux fiscal

942 S'agissant premièrement de la maxime de disposition, elle signifie que ce sont les parties qui dirigent et mettent en exécution le contentieux fiscal dans la mesure où ce sont ces parties qui portent la réclamation ou le recours. En droit fiscal, il existe de limites à cette règle. En matière de réclamation, l'autorité

1830 ATF 130 II 65, consid. 7.2, p. 81.

1831 ATF 130 II 65, consid. 6.6, p. 80 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 644, N 22.

1832 ATF 131 II 548 = RDAF 2006 II 4 consid. 2.1 p. 5 ; cf. OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 644, N 23.

compétente n'est pas tenue par les conclusions présentées par les parties[1833], en ceci qu'elle peut modifier la taxation même à leur désavantage *(reformation in pejus)*[1834]. Cette limite s'applique également en procédure de recours devant la commission cantonale en matière d'impôt fédéral direct, car celle-ci peut, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier[1835] ; ainsi que devant le Tribunal administratif fédéral, qui non seulement n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties à l'appui du recours, mais également peut modifier la décision attaquée à l'avantage d'une partie[1836].

Par contre, il n'existe pas d'exceptions où le Tribunal fédéral serait habilité à rendre une décision au désavantage du recourant[1837]. En d'autres termes, le Tribunal fédéral ne peut aller au-delà des conclusions des parties[1838] ; excluant ainsi la *reformation in pejus* dans le domaine fiscal[1839]. Il est admis que les parties au contentieux fiscal ont la possibilité de mettre un terme à la procédure par un désistement. Dans le cadre d'une réclamation, le désistement ou le retrait n'arrête pas la procédure s'il s'avère, au vu des circonstances, que la taxation était inexacte[1840]. 943

3. La maxime d'office dans le contentieux fiscal

Concernant en deuxième lieu la maxime d'office, il faut dire que dans une procédure régie par cette maxime, c'est l'autorité saisie qui décide de l'ouverture de la procédure, la détermination de son objet et la clôture de la procédure par une décision ou un jugement[1841]. C'est elle qui maîtrise le déroulement de la procédure. L'autorité décide donc d'office, sans pour autant être tenue ni par les conclusions des parties, ni par leurs arguments, mais dans le strict respect des règles juridiques applicables[1842]. 944

4. La maxime inquisitoire dans le contentieux fiscal

Enfin, la maxime inquisitoire, particulièrement mobilisée en procédure administrative, signifie qu'il appartient à l'autorité fiscale, appelée à statuer, d'établir 945

1833 Art. 46 al. 3 LIA ; art. 39 al. 3 LT ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 645, N 26.
1834 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 645, N 26 ; Art. 135 al. 1 LIFD ; art. 48 al.4 LHID.
1835 Art. 143 al. 1 LIFD.
1836 Art. 62 al. 1 et 4 PA.
1837 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 739.
1838 Art. 107 al. 1 LTF.
1839 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 739.
1840 Art. 134 al. 2 LIFD.
1841 BOVAY, *Procédure administrative*, p. 220.
1842 OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 739.

les éléments de fait et de droit pertinents pour trancher la question qui lui est soumise[1843]. Ainsi, l'autorité n'est pas liée par les faits allégués et les éléments de preuves fournis par les parties.

946 Cependant, en contentieux fiscal, ce principe est à relativiser dans la mesure la législation fiscale en vigueur exige aux parties de collaborer pour l'établissement des faits ; faisant ainsi peser sur le contribuable la responsabilité de la conformité de ses déclarations. À cet égard, il revient aux parties d'établir les faits susceptibles de leur procurer un avantage, et à l'administration de prouver l'existence de ceux qui créent une obligation en sa faveur. Par exemple, le fardeau de la preuve pèse sur le fisc lorsqu'il s'agit de démontrer la naissance de la créance fiscale, alors que c'est au contribuable d'établir les faits de son extinction[1844].

E. Les principales voies de droit en contentieux fiscal suisse

1. Généralités

947 Il est question dans cette partie de présenter non seulement les principales voies de recours qui sont offertes aux contribuables en matière de procédure contentieuse, mais aussi de déterminer les autorités compétentes en la matière. Ces voies sont la réclamation et le recours. En réalité, le contribuable peut, en matière d'impôt fédéral, cantonal et communal direct, contester la décision de taxation par une réclamation, laquelle est susceptible d'un recours à une instance cantonale, puis d'un recours à une seconde instance cantonale le cas échéant (qui n'existe que dans certains cantons), et enfin, d'un éventuel recours en matière de droit public au Tribunal fédéral.

2. La voie de réclamation

a. Nature juridique de la réclamation

948 La réclamation constitue une sorte de contrôle de sa décision par l'administration fiscale. En effet, la position de la doctrine n'est pas unanime sur la question de la nature de la réclamation. Si une frange de cette doctrine estime que la réclamation fait partie intégrante de la procédure de taxation, la majorité des

[1843] ATF 96 V 95 ; Art. 123 al. 1 LIFD ; Rivier, *Droit fiscal suisse,* p. 139.
[1844] Arrêt du 07.02.1986, in Revue fiscale 43/1988 p. 382.

auteurs la considère comme « une véritable voie de droit ordinaire, réformatoire et qui n'a pas d'effet dévolutif »[1845].

Lorsqu'une autorité est saisie d'une réclamation, elle est tenue de la recevoir et a l'obligation de la réexaminer. La réclamation consiste en une demande faite à l'autorité ayant rendu la décision de statuer une deuxième fois. L'autorité saisie d'une réclamation doit trancher la question litigieuse en revoyant les éléments de fait et de droit. La première décision va être annulée ou modifiée et remplacée par la décision sur réclamation[1846]. 949

La procédure de réclamation présente des avantages. Elle est une voie rapide et efficace permettant aux parties de régler, avec peu de frais, de nombreuses questions techniques, à l'instar des erreurs de calcul[1847]. C'est une procédure qui offre au contribuable la possibilité de manifester son désaccord et d'interpeller l'autorité de taxation sur d'éventuelles erreurs commises dans la décision de taxation. Cette dernière peut ainsi être reformée ou annulée. La réclamation vise donc à décharger la justice fiscale et se trouve intéressante sous l'angle de l'économie de procédure[1848]. 950

b. L'objet de la réclamation

L'objet de la réclamation est la décision. Il convient de préciser que les décisions contre lesquelles la réclamation peut être ouverte sont celles rendues en matière d'impôt fédéral direct, d'impôt cantonal sur le revenu et le bénéfice, sur la fortune et le capital, d'impôt anticipé, de droits de timbre et de TVA[1849]. En effet, la décision objet de la réclamation est une décision finale qui a clos une procédure ou une étape de celle-ci. Ainsi, la réclamation a pour objet la décision de taxation[1850], c'est-à-dire la décision fixant, entre autres, les éléments imposables (revenu imposable, bénéfice net imposable), le taux et le montant de l'impôt[1851]. 951

Toutefois, la décision finale dont il s'agit peut porter soit sur une question principale, c'est-à-dire relevant du droit matériel, soit sur une question préjudicielle, qui renvoie à une question juridique préalable qu'elle tranche définitivement[1852]. À cet égard, la décision principale à contester est, très souvent, la 952

1845 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 1.
1846 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 172.
1847 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 647, N 30.
1848 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 1.
1849 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 647, N 32.
1850 Art. 132 al. 1 LIFD.
1851 Art. 132 al. 1 LIFD.
1852 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 173.

décision de taxation. Au même titre que la décision de taxation, la décision préjudicielle sur l'assujettissement à l'impôt ou sur l'exonération fiscale est aussi sujette à réclamation[1853]. La procédure de réclamation peut également être formulée à l'encontre d'une décision par laquelle l'autorité de taxation fait supporter au contribuable les frais engendrés par les mesures d'instruction[1854].

953 L'existence d'un accord entre le contribuable et l'autorité sur des aspects incertains de l'état de fait ne saurait faire obstacle à ce que la décision de taxation reposant sur l'accord en question ouvre la voie à une réclamation[1855]. En revanche, une simple communication d'un avis juridique par l'administration fiscale ne saurait faire l'objet d'une réclamation, car il ne s'agit pas d'un acte de décision susceptible d'être attaqué[1856]. Il n'est pas également possible d'ouvrir une procédure de réclamation contre une décision de taxation provisoire. Par ailleurs, les demandes de sûretés[1857] ne sont pas soumises à réclamation. Le contribuable peut directement s'opposer à la demande de sûretés en formant un recours devant la commission cantonale[1858]. Par la suite, la décision de la commission cantonale de recours peut faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif fédéral[1859].

c. L'autorité compétente en matière de réclamation

954 Le destinataire de la réclamation est l'autorité de taxation[1860]. Il s'agit alors de l'autorité auteure de la décision contestée. En revanche, les dispositions de la LIFD ne précisent pas la composition personnelle de cette autorité à qui est adressée la réclamation. Dès lors, les cantons restent libres de confier la procédure de réclamation au taxateur lui-même ou de désigner un autre fonctionnaire, parfois à une commission interne[1861]. À cet égard, suivant les cantons et selon le lieu de domicile du contribuable, il peut s'agir de l'autorité communale de taxation, de la commission d'impôt de district, de la commission fiscale cantonale, de l'autorité régionale de taxation ou encore directement de l'administration fiscale cantonale[1862].

955

1853 ATF 115 Ia 73 = JdT 1991 I p. 115 ss.
1854 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 4.
1855 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 5.
1856 ATF 121 II 473, consid. 3a, p. 481.
1857 Art. 169 LIFD.
1858 Art. 169 al. 3 LIFD.
1859 Arrêt TF 2C_267/2010 du 8 avril 2011, consid. 1 ; art. 146 LIFD.
1860 Art. 132 al. 1 LIFD.
1861 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 3.
1862 Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 2.2, p. 4.

Toutefois, la nature de la procédure de réclamation commande à ce que l'auteur de la décision de taxation y soit au moins impliqué. Confier la procédure de réclamation à une commission distincte de l'autorité de taxation ne serait pas conforme à l'approche qui considère la réclamation comme étant une voie de droit interne à l'administration.

d. La qualité pour formuler une réclamation

La qualité pour agir suppose l'exercice de ses droits civils. En règle générale, c'est le contribuable qui a qualité pour déposer une réclamation[1863]. Le représentant du contribuable ou ses héritiers ont aussi qualité pour agir en matière de réclamation[1864]. Dans cette optique, le contribuable peut se faire représenter par un représentant contractuel sur la base d'un mandat[1865]. La succession fiscale, qui intervient notamment lors du décès d'un contribuable, fait passer la qualité pour déposer la réclamation au successeur[1866]. 956

La qualité pour réclamer peut également être accordée à tout intéressé, à condition qu'il soit atteint par la décision concernée et qu'il ait un intérêt légitime à l'attaquer. C'est le cas par exemple des parties à la créance fiscale[1867]. En outre, un tiers qui remplit les conditions fixées à l'art. 89 LTF peut avoir la qualité de former un recours. 957

Les époux vivant en ménage commun doivent déposer une réclamation de manière conjointe. Néanmoins, il suffit que l'un des époux agisse dans les délais pour que la réclamation soit recevable[1868]. En d'autres termes, même si les époux qui vivent en ménage commun exercent les droits et s'acquittent des obligations légales conjointement, chacun d'eux est habilité à agir seul, c'est-à-dire à déposer de manière indépendante une réclamation[1869] ; étant entendu que son action produit les effets à l'égard de l'autre conjoint. 958

En cas de faillite, le droit de former la réclamation et d'agir pour le compte du failli revient à la masse. Cela signifie que « seule l'administration de la faillite 959

1863 Art. 132 LIFD ; art. 48 LHID.
1864 Art. 117 et 11 LIFD, respectivement.
1865 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 175.
1866 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 13.
1867 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 174.
1868 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 648, N 33.
1869 Art. 113 al. 1 LIFD.

ou, le cas échéant, l'office des poursuites sont en droit de déposer une réclamation à l'encontre d'une décision de taxation – éventuellement – d'en céder le droit à un créancier de la masse ou au failli »[1870].

960 Il faut garder à l'esprit qu'en matière de l'impôt fédéral direct, l'administration cantonale, au même titre que l'Administration fédérale des contributions, peuvent interjeter recours devant la commission cantonale de recours contre toute décision de taxation, sans avoir besoin d'engager au préalable une procédure de réclamation[1871].

e. Les conditions de forme et le contenu de la réclamation

961 Pour qu'elle soit recevable, la réclamation doit être présentée par écrit. En matière d'impôt fédéral direct, il n'est pas nécessaire qu'elle soit motivée. Il suffit que le réclamant exprime sa volonté d'attaquer la décision[1872]. Autrement dit, la réclamation est recevable dès lors que le contribuable marque clairement, de façon indiscutable, son désaccord avec la décision initiale, c'est-à-dire la décision qu'il conteste. Une fois ces conditions réunies, l'autorité saisie est appelée à statuer de nouveau.

962 Dans l'hypothèse où la volonté du contribuable d'engager une procédure de réclamation n'apparaît pas clairement, un délai supplémentaire lui est accordé par l'autorité fiscale afin qu'il précise ses intentions. À défaut d'une manifestation claire de volonté dans le délai imparti, la réclamation sera déclarée irrecevable[1873]. Au niveau cantonal, les prescriptions sont semblables et, souvent, la réclamation doit également indiquer des moyens de preuves, sauf dans certains cantons à l'instar de Zurich, Uri, Vaud, Neuchâtel, Genève, Jura, etc., où cette obligation n'est requise qu'en cas de réclamation contre une taxation d'office[1874].

963 En revanche, il existe la possibilité d'un recours direct selon lequel une réclamation déposée contre une décision de taxation déjà motivée peut être considérée comme un recours et transmise à la commission cantonale de recours en matière d'impôt si le contribuable et les autres ayants droit y consentent[1875]. Cette possibilité est guidée par un souci d'économie de procédure en ceci

---

1870 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 14 ; Arrêt TF 2A.238/2002 du 10 janvier 2003, consid. 1.2.

1871 Art. 141 al. 1 LIFD ; OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 745.

1872 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 18.

1873 RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 176.

1874 Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 2.4, p. 5.

1875 Art. 132 al. 2 LIFD.

qu'une réclamation ne conduirait qu'à reprendre des points de vue préalablement exprimés par les parties[1876].

Lorsqu'il s'agit d'une taxation d'office, la réclamation doit être motivée. Ici, il revient au contribuable de démontrer le caractère manifestement inexact de la taxation dont il fait l'objet[1877]. Le fardeau des moyens de preuve pèse sur le contribuable[1878]. Il s'agit, d'après le TF, d'une exigence formelle, et non matérielle, dont le non-respect entraîne l'irrecevabilité de la réclamation[1879]. En bref, la réclamation contre une taxation d'office répond à certaines exigences formelles particulières (motivation, indication des moyens de preuve). Elle constitue une sorte de limitation du droit de réclamation et par conséquent du droit de recours[1880]. 964

Toujours selon le TF, la procédure de réclamation ne connait pas le principe en vertu duquel tous les faits et les moyens de preuve ne peuvent être invoqués que jusqu'à un moment précis de la procédure (« *Eventualmaxime* »). Ainsi, il en a conclu que c'est l'état du dossier au moment du prononcé de la décision qui est déterminant[1881]. Cette solution est, selon OBERSON, justifiée dans la mesure où elle correspond à l'effet dévolutif de la réclamation[1882]. 965

S'agissant de la réclamation en matière d'impôts perçus par l'AFC (impôt anticipé, droits de timbre, TVA), les conditions de forme et le contenu de la procédure de réclamation sont plus fortes. Ici, la réclamation doit être adressée par écrit à l'AFC ; elle doit contenir des conclusions précises[1883]. Elle doit également indiquer les motifs et les moyens de preuve et porter la signature du réclamant ou de son mandataire. Le mandataire a l'obligation de justifier ses pouvoirs de représentation en produisant une procuration écrite[1884]. 966

Dans l'hypothèse où la réclamation ne répond pas à ces conditions, ou alors que les conclusions ou les motifs n'ont pas la clarté requise, l'AFC accorde au réclamant un délai supplémentaire afin de lui permettre de régulariser sa procédure[1885]. 967

1876 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 20.
1877 Art. 132 al. 3 LIFD ; art. 48 al. 1 LHID ; art. 201 al. 2 LCdir-NE.
1878 Arrêt TF du 19 juin 2002, 2A.442/2001, consid. 2.2.
1879 ATF 123 II 552, RDAF 1998 II 455.
1880 RIVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 181.
1881 RDAF 2005 II 564, p. 571.
1882 OBERSON, *Le contentieux fiscal*, p. 746 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 648, N 35.
1883 Art. 42 LIA et 39 LT.
1884 Art. 83 al. 2 LTVA.
1885 Art. 83 al. 3 LTVA.

f. Le délai de réclamation

968 Aux termes des art. 132 al. 1 LIFD et 48 al. 1 LHID, la réclamation doit être déposée auprès de l'autorité de taxation dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision de taxation[1886]. Ce délai fixé par la loi est de droit impératif[1887], c'est-à-dire un délai péremptoire qui ne peut être prolongé[1888]. Passé le délai de 30 jours, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable démontre qu'en raison de motifs sérieux (service militaire, service civil, maladie, absence du pays ou autres), il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement[1889].

969 La computation, l'observation et la restitution du délai de réclamation sont encadrées par l'art. 133 LIFD. Ainsi, le délai de réclamation commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard[1890].

970 Mais lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le terme du délai est reporté au premier jour ouvrable qui suit[1891]. Par ailleurs, une réclamation adressée à une autorité incompétente doit être transmise sans retard à l'autorité normalement compétente[1892]. Pour que le contribuable puisse bénéficier de la restitution du délai de réclamation, il faut un empêchement imprévisible dont la survenance n'est pas imputable à sa faute[1893].

971 Il faut noter aussi que la notification est régie par l'art. 116 al. 1 LIFD, mais ce texte ne contient aucune autre disposition qui traiterait de manière spécifique des vices de notification[1894]. D'après un principe général du droit, applicable dans le domaine fiscal, l'absence d'indication ou l'indication erronée des

---

1886 Lire dans le même sens l'art. Art. 83 al. 1 LTVA ; art. 42 al. 1 LIA ; art. 39 al. 1 LT et 201 al. 1 LCdir-NE.

1887 Art. 119 al. LIFD ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 649, N 38.

1888 CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, art. 132, N 17.

1889 Art. 133 al. 3 LIFD ; art. 202 al. 3 LCdir-NE.

1890 Art. 133 al. 1 LIFD ; art. 202 al. 1 LCdir-NE.

1891 Art. 133 al. 1 LIFD *in fine* ; RIVIER, *Droit fiscal suisse,* p. 176. Il faut indiquer qu'en matière d'impôts prélevés par l'AFC, le délai de réclamation est toutefois suspendu pendant les périodes de fériés judiciaires, cf. OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 649, N 38.

1892 Art. 133 al. 2 LIFD.

1893 Arrêt TF du 29 octobre 2014, in RDAF 2015 II 156, p. 161. Cf. également arrêt TF 2P_259/2006 du 18 avril 2007, consid. 3.2 ; arrêt TF 2A. 248/2003 du 8 août 2003, consid. 3 et les références citées.

1894 Arrêt TF 2C_318/2009 du 10 décembre 2009, consid. 3.2.

moyens de droit à l'encontre d'une décision, ainsi que l'absence de notification ou une notification irrégulière ne peut entraîner de préjudice pour le destinataire concerné. Ce principe découle des règles de la bonne foi. Toutefois, le destinataire en question doit en effet faire preuve de diligence. Il est tenu de se renseigner sur l'existence et le contenu de la décision dès qu'il peut en soupçonner le prononcé à défaut de quoi il risque de se voir opposer l'irrecevabilité de son recours pour cause de tardiveté[1895].

3. La décision sur réclamation

Si l'autorité de taxation juge une réclamation dont elle est saisie recevable, elle procède à son instruction[1896]. Ici, l'autorité est soumise à la même obligation d'instruction qu'en procédure de taxation. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable [1897]. L'autorité doit pouvoir admettre les faits et moyens nouveaux sans restriction[1898]. L'autorité se prononce de nouveau ainsi sur tous les éléments essentiels de l'imposition, comme si elle examinait l'affaire pour la première fois[1899]. 972

Du reste, l'autorité de taxation jouit, au même titre que l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et l'AFC, des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation[1900] ; car la réclamation, en tant qu'institution de justice interne à l'administration, appartient formellement à la procédure de taxation[1901]. L'autorité n'est pas en principe liée par les conclusions et offres de preuves des parties, l'établissement des faits étant soumis à la maxime d'office. Seulement, les offres de preuves doivent être acceptées si elles sont de nature à établir des faits importants[1902]. 973

974

[1895] RDAF 2010 II 303, p. 305 ; arrêt du Tribunal fédéral des assurances I 663/99 du 4 mai 2000, consid. 2.a et références citées.

[1896] OBERSON, *Le contentieux fiscal*, p. 749.

[1897] Arrêt TF 2C_711/2016 du 25 août 2016, consid. 6.2.

[1898] RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 467.

[1899] OBERSON, *Le contentieux fiscal*, p. 749.

[1900] Art. 134 al. 1 LIFD.

[1901] Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations*, ch. 2.6, p. 5.

[1902] Art. 41 al. 1 LHID. Les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Elles peuvent, notamment, ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives, cf. art. 123 LIFD.

Il convient de noter que l'autorité de taxation peut modifier totalement la décision litigieuse, au bénéfice ou au détriment du contribuable[1903]. Dans cette dernière hypothèse, le contribuable doit avoir la possibilité de faire valoir son point de vue. En d'autres termes, l'autorité doit, avant de réviser sa décision au désavantage du contribuable, respecter le droit d'être entendu de ce dernier[1904].

975 Une modification de la décision de taxation en faveur du contribuable, c'est-à-dire que l'autorité va au-delà de ses éventuelles conclusions, est permise. Un éventuel retrait de la réclamation ne produit aucun effet s'il apparaît, au vu des circonstances, que la taxation était inexacte[1905]. En outre, la procédure de réclamation ne peut être close sans l'accord de toutes les autorités fiscales concernées[1906].

976 Sur le plan de la forme, la décision sur réclamation doit être motivée et indiquer les voies de droit qui sont ouvertes à son encontre. Le TF indique que « la motivation d'une décision est suffisante lorsque l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause »[1907]. Cependant, il n'est pas nécessaire que l'autorité se prononce sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives.

977 La décision sur réclamation doit être notifiée au contribuable ainsi qu'aux autorités compétentes sous forme écrite. Quand il s'agit de l'impôt fédéral direct par exemple, la décision sur réclamation est communiquée à l'AFC lorsque celle-ci est intervenue dans la taxation ou a demandé que la décision sur réclamation lui soit communiquée[1908].

978 En principe, aucun frais de procédure n'est perçu ici. Autrement dit, la procédure de réclamation est gratuite. Cependant, dans le cas où la réclamation concerne une taxation d'office rendue nécessaire par la violation des obligations du contribuable[1909] ou si des mesures d'instruction particulières (expertise des livres, inspection et examens sur place, etc.) ont été rendues nécessaires par un manquement coupable du contribuable à ses obligations de procédure (par

1903 Art. 135 al. 1 LIFD ; art. 48 al. 4 LHID.

1904 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 467.

1905 Cette possibilité prévue par le droit positif suisse de poursuivre la procédure, malgré le retrait de la réclamation, est de notre point de vue largement critiquable.

1906 Art. 134 al. 2 LIFD.

1907 Arrêt TF 2P.92/2005 du 30 janvier 2006, consid. 5.3.

1908 Art. 135 al. 2 LIFD.

1909 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 468.

exemple une déclaration insuffisante), les frais en découlant peuvent être mis totalement ou partiellement à sa charge[1910].

4. Le recours fiscal en droit suisse

a. Remarques générales

Les législations fiscales prévoient des voies de recours pour donner suite à la procédure de réclamation. En effet, le recours fiscal intervient, lorsqu'une décision de l'administration fiscale est contestée devant une autorité de recours, distincte de l'administration fiscale elle-même[1911]. Les autorités de recours sont donc des autorités de justice administrative indépendantes de l'administration[1912]. Il s'agit, en règle générale, des commissions de recours ou des tribunaux. Une délimitation juste des voies de recours en matière fiscale paraît complexe. 979

Cette délimitation dépend d'abord du type d'impôt concerné où il faut distinguer les procédures de recours en matière d'impôts directs des procédures de recours concernant les impôts perçus par les autorités fédérales. Ensuite, elle prend en compte l'autorité fiscale compétente pour prélever l'impôt (cantonal ou fédérale). Elle s'intéresse enfin à la nature de l'acte litigieux, telle qu'une décision finale ou une question incidente[1913], c'est-à-dire que cette délimitation des voies de recours prend en compte le niveau d'avancement de la procédure. 980

Eu égard à la complexité sans cesse croissante du domaine fiscal, il est privilégié en pratique la création des instances spécialisées devant lesquelles un passage après la réclamation est souvent la règle. Il faut noter toutefois que la création du Tribunal administratif fédéral (TAF) est venue remplacer les commissions fédérales existantes[1914]. Nous présenterons les principales voies de recours qui s'offrent aux contribuables en cas de contentieux. 981

b. Le recours devant l'instance cantonale de recours en matière d'impôts directs

982

[1910] Art. 135 al. 3 LIFD en lien avec l'art. 123 al. 2 LIFD.
[1911] OBERSON, *Le contentieux fiscal*, p. 756.
[1912] RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 468.
[1913] OBERSON, *Le contentieux fiscal*, p. 756.
[1914] OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 650, N 44.

Le contribuable peut intenter un recours devant une instance cantonale de recours indépendante contre la décision sur réclamation rendue en matière d'impôt fédéral direct ou d'impôt cantonal sur le revenu et la fortune[1915]. Ce qui signifie que c'est l'instance de recours indépendante qui est l'autorité compétente pour recevoir les recours. Cette instance porte différentes dénominations selon les cantons et leurs législations. Il s'agit dans certains cantons de commission cantonale de recours (CCR) et, dans d'autres, de Tribunal administratif cantonal[1916]. Ainsi, dans le canton de Valais, l'autorité qui fait office d'instance de recours s'appelle Commission cantonale de recours en matière d'impôt[1917]. Il s'agit, à Neuchâtel, du Tribunal cantonal[1918] et à Genève du Tribunal administratif de première instance (TAPI)[1919].

983 Le droit fiscal offre la possibilité aux cantons d'instituer une deuxième instance de recours indépendante de l'administration[1920]. En droit cantonal genevois, l'autorité de seconde instance est la Chambre administrative de la cour de justice[1921] et, dans le canton du Jura, c'est le Tribunal administratif cantonal. Toutes les législations cantonales ne prévoient cependant pas de seconde instance. Dans cette hypothèse, la décision de la première instance fait directement l'objet de recours au Tribunal fédéral. C'est le cas, entre autres, des cantons de Neuchâtel et du Valais.

984 L'objet de recours est donc en principe la décision sur réclamation qui clôt la procédure administrative, en l'occurrence la réclamation[1922]. Cela signifie que toute décision sur réclamation prise par l'autorité de taxation est susceptible d'être contestée, sous réserve du respect des conditions légales, par le biais d'une procédure de recours adressée à une instance externe à l'administration et indépendante des autorités fiscales.

985 Dans la majorité des cantons, le recours en matière d'impôts cantonaux doit être adressé directement à la CCR ou au Tribunal administratif, tandis que certains cantons prévoient que le recours passe d'abord par l'administration fiscale cantonale ou encore par l'autorité de taxation ; laquelle transmettra le recours à l'instance de recours.

986 La qualité pour recourir est définie de manière identique qu'en matière de réclamation. Elle appartient en premier lieu au contribuable. Cependant, certaines

1915 Art. 140 al. LIFD ; art. 50 al. 1 LHID.
1916 Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 3.2, p. 8.
1917 Art. 150 LF-VS.
1918 Art. 171 LCdir-NE.
1919 Art. 7 al. 1 LPFisc-GE.
1920 Art. 145 al. 1 LIFD et 50 al. 3 LHID.
1921 Art. 53 LPFisc-GE.
1922 RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 472.

autorités sont compétentes pour recourir. Ainsi, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et l'AFC peuvent interjeter recours contre les décisions de taxation ou les décisions sur réclamation[1923].

Le droit de recours des autorités fiscales présente des différences au niveau des cantons. Dans certains cantons, les autorités tant cantonales que communales sont habilitées à formuler un recours contre une décision sur réclamation (BE, SO) ; alors que dans d'autres, seules les autorités cantonales disposent d'un tel droit (SZ). Par ailleurs, si dans certaines législations cantonales seules les autorités communales peuvent exercer le droit de recours contre les décisions sur réclamation (ZH, JU), dans d'autres cas en revanche, ces autorités ne possèdent aucun droit de recours (VD, VS, NE)[1924]. 987

En ce qui concerne la forme et le contenu, le recours doit être formulé par écrit et doit être dûment motivé. Tout recours doit contenir des conclusions et un exposé des faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve. Les documents servant de preuves doivent aussi être joints à l'acte ou décrits avec précision[1925]. 988

Le délai pour déposer le recours est de 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée[1926], sous réserve d'éventuels motifs de restitution des délais[1927]. Un délai équitable est imparti au recourant au cas où son recours ne répond pas aux conditions ci-dessus[1928]. Les fériés judiciaires n'étant pas prévus dans la LIFD, la réglementation cantonale relative aux féries judiciaires devant le Tribunal administratif ne s'applique pas en matière d'impôt fédéral direct[1929]. À cet effet, certains cantons ont procédé à l'harmonisation de leurs règles en matière de computation des délais de recours pour l'impôt fédéral direct et les impôts directs cantonaux[1930]. 989

Le recours est un moyen de droit ordinaire, revêtu d'un effet suspensif et dévolutif complet[1931]. L'effet dévolutif complet du recours signifie que l'autorité de recours peut revoir l'intégralité de la taxation sans être tenu par les conclusions des parties. Dans la procédure de recours, la commission cantonale de recours ou le Tribunal administratif, selon les cas, dispose les mêmes compétences que 990

1923 Art. 141 al.1 LIFD.

1924 Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 3.1.2, p. 7.

1925 Art. 140 al. 2 LIFD.

1926 Art. 140 al. 1 LIFD ; art. 50 al. 1 LIFD. Néanmoins, il faut tenir compte des dispositions de l'art. 141 al. 2 LIFD.

1927 RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 472.

1928 Art. 140 al. 2 *in fine* LIFD.

1929 RDAF 2006 II 187, p.190

1930 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 651, N 49.

1931 Arrêt TF 2C_653/2012 du 28 août 2012, consid. 4.2.3.

l'autorité de taxation dans la procédure de taxation[1932]. En respectant le droit du contribuable d'être entendu, elle peut rectifier la taxation au désavantage de ce dernier. S'il s'agit d'une décision sur réclamation concernant une taxation d'office, le contribuable devra logiquement, comme dans le cadre de la réclamation, prouver l'existence d'une inexactitude manifeste[1933]. En règle générale, la procédure de recours est guidée par le principe d'instruction d'office.

991 Toutefois, à la différence de la procédure de réclamation, ni la LIFD ni la LHID ne contiennent de disposition habilitant l'autorité de recours, en l'occurrence la CCR ou le Tribunal administratif, de poursuivre l'instruction nonobstant le retrait du recours[1934]. Il s'en suit donc que le retrait du recours rend la procédure sans objet et, par conséquent, l'autorité devrait la retirer du rôle[1935].

992 On peut se demander si, dans ce cas, l'autorité peut corriger au désavantage du contribuable la décision attaquée même si le recours a été retiré. Le TF en a donné une réponse positive. Alors qu'en procédure de réclamation aucune suite n'est donnée au retrait de la réclamation s'il apparaît que la taxation était inexacte (art. 134 al. 2 LIFD), le Tribunal fédéral a reconnu la possibilité pour la commission de recours de procéder à une *reformatio in pejus,* bien que le contribuable ait retiré son recours. À cet effet, deux conditions doivent être remplies : la décision litigieuse était manifestement contraire aux dispositions applicables d'une part et, d'autre part, une rectification apparaissait nécessaire[1936].

993 S'agissant de la procédure, elle se déroule suivant une demande de préavis. En effet, la commission cantonale de recours (ou le Tribunal administratif cantonal) invite l'autorité de taxation à se déterminer et à lui faire parvenir le dossier. Elle demande aussi le préavis de l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et de l'AFC[1937]. Dans l'hypothèse où le recours est interjeté par l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct ou par l'AFC, la commission cantonale de recours invite le contribuable à s'exprimer[1938]. Le contribuable a également le droit de s'exprimer lorsque le préavis présenté par l'autorité en réponse à son

1932 Art. 142 al. 5 LIFD ; OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 760.
1933 RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 472.
1934 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 651, N 50 ; RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 473.
1935 RYSER/ROLLI, *Précis,* p. 473.
1936 ATF 144 IV 136, consid. 7.1, p. 146 ; arrêt 2A.408/2002 du 13 février 2004, consid. 1.4 *in fine* ; OBERSON, *Le contentieux fiscal,* p. 760.
1937 Art. 142 al. 1 LIFD ; Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 3.5, p. 9.
1938 Art. 142 al. 2 LIFD.

recours contient de nouveaux arguments de fait ou de droit[1939] ; ou si la commission cantonale de recours s'apprête à modifier la taxation au désavantage du requérant[1940].

c. La décision sur recours

994 La décision sur recours doit être motivée, puis adressée par écrit au contribuable et aux autorités qui sont intervenues dans la procédure[1941], en l'occurrence l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et l'AFC. Il convient de souligner que la procédure ici n'est pas gratuite. Ainsi, les frais de la procédure de recours sont mis à la charge de la partie qui succombe. En cas d'admission partielle, les frais sont partagés proportionnellement. Ces frais de procédure se composent de frais de justice et de dépens des parties.

995 Toutefois, le recourant qui obtient gain de cause peut, le cas échéant, être contraint de supporter les frais de la procédure[1942]. Le montant des frais de justice est fixé librement par la législation cantonale. En outre, la partie qui obtient gain de cause peut se voir allouer des dépens[1943]. Les dépens représentent notamment les frais nécessaires et raisonnables d'honoraires d'avocat, l'indemnité d'une représentation professionnelle, un conseiller fiscal, etc.[1944].

d. La procédure de recours de deuxième instance

996 La LHID et la LIFD laissent la liberté aux cantons d'instituer une deuxième instance cantonale de recours. Ainsi, la décision sur recours peut encore être portée devant cette instance qui est nécessairement indépendante de l'administration[1945]. À titre d'exemple, la loi fiscale genevoise prévoit que les décisions du Tribunal administratif de première instance peuvent être portées devant la Chambre administrative de la cour de justice[1946]. Cette deuxième instance existe dans bon nombre de législations fiscales cantonales (BE, VD, JU, etc.)[1947].

1939 Art. 142 al. 3 LIFD.

1940 Art. 143 al. 1 LIFD ; Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 3.5, p. 9.

1941 Art. 143 al. 2 LIFD ; art. 42 al. 3 LHID.

1942 Cf. art. 144 al. 2 LIFD.

1943 Art. 144 al. 4 LIFD en liaison avec l'art. 64 al. À 3 PA ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 652, N 51.

1944 Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 3.8, p. 11.

1945 Art. 145 al. 1 LIFD et art. 50 LHID.

1946 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 652, N 52 ; art. 53 LPFisc.

1947 Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 4, p. 13.

997 Toutefois, nous l'avons vu plus haut que conformément au principe du parallélisme des voies de recours, les cantons qui ont instauré une double instance de recours en matière d'impôts cantonaux doivent également prévoir ce système pour l'impôt fédéral direct. Pour le reste, la procédure concernant les délais, la qualité pour recourir, les frais, etc., est encadrée de manière identique à la procédure de recours devant la commission cantonale de recours[1948].

5. Le recours auprès du Tribunal administratif fédéral en matière d'impôts perçus par la Confédération

998 Il faut préciser d'emblée que les impôts perçus par la Confédération dont il est question ici sont l'impôt anticipé, les droits de timbre et la TVA. Cette partie de l'étude traite donc le recours au Tribunal administratif fédéral (TAF) relativement à ces impôts.

999 En effet, le Tribunal administratif fédéral statue comme autorité précédant le Tribunal fédéral[1949]. Il est indépendant[1950]. Comme relevé *supra,* le TAF a remplacé les différentes commissions fédérales de recours qui existaient en matière de contributions, de douane, entre autres. Il faut préciser que la procédure devant le TAF est régie par la loi fédérale sur la procédure administrative (PA)[1951], sauf dispositions contraires de la loi sur le TAF (LTAF)[1952].

1000 Dans le domaine fiscal, le TAF connaît, au sens de l'art. 5 PA, des recours contre les décisions rendues par les départements et des unités de l'administration fédérale qui leur sont subordonnées ou administrativement rattachées[1953]. À cet effet, le TAF est compétent pour recevoir les recours intentés contre les décisions sur réclamations rendues par l'AFC concernant l'impôt anticipé, les droits de timbre fédéraux ou la TVA. De même, les demandes de sûretés de l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours devant le TAF[1954].

1001 Le TAF n'est pas, en principe, compétent en matière d'impôts cantonaux et d'impôt fédéral direct dont les voies de droit sont réglées au niveau cantonal. Autrement dit, après la décision cantonale de dernière instance, la procédure est portée devant le TF (et non pas devant le TAF) qui fait office d'instance de

1948 Art. 145 al. 2 LIFD.
1949 Art. 1 al. 2 LTAF.
1950 Art. 2 LTAF.
1951 RS 172.021.
1952 Art. 37 LTAF (RS 173.32).
1953 Art. 31 et 33 LTAF.
1954 Art. 47 al. 3 ; LIA; art. 93 al. 4 LTVA ; art. 43 al. 3 LT.

recours au niveau fédéral[1955]. Cependant, il existe une possibilité de porter le recours devant le TAF en matière d'impôt fédéral direct. C'est le cas de litige intercantonal concernant la détermination par l'AFC du for fiscal contesté ou incertain d'un contribuable[1956].

S'agissant de la qualité pour recourir devant le TAF, elle est régie par les dispositions de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA)[1957]. D'après ce texte, outre le contribuable, la qualité pour recourir devant le TAF est reconnue à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ; ou est spécialement atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Toute personne, organisation ou autorité désignée par la législation fédérale a également qualité pour recourir[1958]. 1002

Le recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et être signé du recourant ou de son mandataire[1959]. Les motifs susceptibles d'être invoqués par le recourant peuvent porter sur la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation ; la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ; ainsi que l'inopportunité qui est un grief invocable uniquement lorsqu'une autorité cantonale a statué comme autorité de recours[1960]. 1003

Le recours doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision[1961]. Cependant, si le recours ne répond pas aux exigences légales prévues, un court délai supplémentaire est imparti au recourant par l'autorité de recours afin de régulariser le dossier[1962]. Il faut souligner aussi qu'il existe des fériés judiciaires qui entrainent la suspension des délais fixés par la loi ou par l'autorité[1963]. 1004

Le recours au TAF a un effet dévolutif, car dès son dépôt, le pouvoir de traiter l'affaire, objet de la décision attaquée, passe à l'autorité de recours[1964]. Le recours a également effet suspensif, excepté le recours intenté à l'encontre des 1005

1955 Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 4.8, p. 15.

1956 Art. 108 al. 2 LIFD ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 653, N 54 ; Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 4.8, p. 15.

1957 Art. 48 PA.

1958 Art. 48 al. 2 PA.

1959 Art. 52 al. 1 PA.

1960 Art. 49 PA.

1961 Art. 50 al. PA.

1962 Art. 52 al. 2 PA.

1963 Art. 22*a* al. 1 PA.

1964 Art. 54 PA.

demandes de sûretés de l'AFC ; de telles décisions n'ont point d'effet suspensif[1965]. L'autorité de recours peut modifier la décision attaquée à l'avantage d'une partie[1966]. Cette modification peut être faite au détriment d'une partie lorsque celle-ci viole le droit fédéral ou repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits[1967]. Dans ce dernier cas de figure, l'autorité doit informer le recourant et lui donner la possibilité de s'exprimer. Ici, le retrait du recours devrait mettre fin à la procédure[1968]. Il est à noter que les motifs invoqués à l'appui du recours ne lient en aucun cas l'autorité de recours[1969].

1006 Aux termes de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure sont, en règle générale, à la charge de la partie qui succombe. Mais ces frais peuvent être supportés par la partie qui a gain de cause au cas où elle les a occasionnés en violant des règles de procédure[1970]. Enfin de compte, les décisions du TAF sont susceptibles de contestation devant le TF dans le cadre de recours en matière de droit public[1971].

6. La procédure de recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral

1007 Lorsque le contribuable n'est pas satisfait de la décision rendue par la dernière instance cantonale, il peut intenter un recours au Tribunal fédéral. Le Tribunal fédéral est l'autorité judiciaire suprême de la Confédération[1972]. Les décisions rendues en matière de droit public peuvent également faire l'objet de recours devant le TF[1973], sous réserve cependant de diverses exceptions prévues par la loi[1974].

1008 L'objectif de cette partie de l'étude est de présenter succinctement la procédure de recours en matière de droit public devant le TF, qui est généralement le moyen de droit ouvert en matière d'impôt fédéral direct et d'impôts directs cantonaux et communaux. Les autres voies de droit au Tribunal fédéral, notamment le recours constitutionnel subsidiaire et de l'action au Tribunal fédéral, ne seront donc pas abordées ici.

1009

[1965] Art. 47 al. 4 LIA ; art. 93 al. 5 LTVA et art. 43 al. 4 LT ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 654, N 59.
[1966] Art. 62 al. 1 PA.
[1967] Art. 62 al. 2 PA.
[1968] OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 654, N 59.
[1969] Art. 63 al. 4 PA.
[1970] Art. 63 al. 3 PA.
[1971] Art. 86 al. 1 let. a LTF.
[1972] Art. 188 al. 1 Cst. féd. ; art. 1 al. 1 LTF ; RS 173.110.
[1973] Art. 82 let. a LTF.
[1974] Art. 83 LTF.

Aux termes de l'art. 95 LTF, le recours en matière de droit public peut être formé pour violation du droit fédéral, du droit international, de droits constitutionnels cantonaux, de dispositions cantonales sur le droit de vote des citoyens et sur les élections et votations populaires ainsi que du droit intercantonal. Concernant en particulier le premier motif de recours, il faut souligner qu'en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt direct cantonal et communal, une violation de droits constitutionnels ou des dispositions de la LIFD et de la LHID peut faire l'objet de recours devant le TF ; étant donné que ces textes relèvent du droit fédéral.

En matière d'impôt fédéral direct et d'impôt direct cantonal et communal, les décisions rendues par les instances cantonales de recours (commission de recours ou Tribunal administratif) sont susceptibles d'être attaquées devant le TF au moyen d'un recours en matière de droit public ; cela toujours en respectant certains délais et formes[1975]. 1010

La qualité pour former un recours en matière de droit public au TF est d'abord reconnue à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire, est particulièrement atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée[1976]. Sur cette base, un recours pourra donc être interjeté auprès du TF par le contribuable[1977]. 1011

Ont aussi qualité pour intenter un recours au TF, la Chancellerie fédérale, les départements fédéraux ou, pour autant que le droit fédéral le prévoie, les unités qui leur sont subordonnées, si l'acte attaqué est susceptible de violer la législation fédérale dans leur domaine d'attributions[1978]. Enfin, la qualité pour recourir appartient également aux personnes, organisations et autorités auxquelles une autre loi fédérale accorde un droit de recours[1979]. Dans ce dernier cas de figure, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct a, en matière d'impôt fédéral direct, le droit de recours au Tribunal fédéral contre les décisions cantonales de dernière instance en matière d'impôt fédéral direct[1980]. En ce qui concerne l'impôt direct cantonal et communal, l'AFC et l'administration fiscale cantonale ont le droit de recours au TF[1981]. 1012

1013

[1975] Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 5, p. 16.

[1976] Art. 89 al. 1, let. a - c LTF.

[1977] Art. 146 LIFD ; Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 5.1, p. 16.

[1978] Art. 89 al. 2, let. a.

[1979] Art. 89 al. 2 let. d LTF.

[1980] Art. 146 LIFD.

[1981] Art. 73 al. 2 LHID.

Le recours en matière de droit public doit être déposé devant le Tribunal fédéral dans les 30 jours suivant la notification de l'expédition complète[1982]. Au niveau de la forme et du contenu, l'acte de recours doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve et doit porter la signature du recourant ou de son mandataire. Le recourant doit démontrer succinctement en quoi la décision litigieuse viole le droit[1983]. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes à l'acte de recours, lorsqu'elles se trouvent dans les mains du recourant ; pareil pour la décision attaquée si le mémoire est dirigé contre une décision[1984].

1014 Pour rendre son arrêt, le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente. Il peut corriger ou compléter d'office les constatations de l'autorité précédente si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit[1985]. Lorsqu'il est saisi d'un recours en matière de droit public, le TF applique en principe le droit d'office. Toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant[1986] ; c'est-à-dire qu'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée[1987].

1015 Le TF ne peut pas aller au-delà des conclusions des parties[1988]. À cet effet, une *reformatio in pejus* est exclue[1989]. Si le Tribunal fédéral admet le recours, il statue lui-même sur le fond ou renvoie l'affaire à l'autorité précédente pour qu'elle prenne une nouvelle décision. Il peut également renvoyer l'affaire à l'autorité qui a statué en première instance[1990]. En cas de renvoi de l'affaire, l'autorité cantonale devra rendre une nouvelle décision, susceptible de faire l'objet d'un nouveau recours au TF[1991].

1016 Le recours en matière de droit public au Tribunal fédéral est un moyen de droit ordinaire, dévolutif et en principe de nature réformatoire[1992]. Par conséquent,

---

1982 Art. 100 al. 1 LTF.

1983 Il s'agit ici du droit fédéral, en particulier de la LIFD, de la LHID, des ordonnances et règlements d'exécution y relatifs, ainsi que, bien entendu, de la Constitution fédérale, cf. art. 95 LTF.

1984 Art. 42 al. 1, 2 et 3 LTF.

1985 Art. 105 al. 1 et 2 LTF ; art. 97 al.1 LTF.

1986 Art. 106 al. 1 et 2 LTF ; arrêt TF 2C_567/2016 du 10 août 2017, consid. 2.

1987 Arrêt TF 2C_567/2016 du 10 août 2017, cons. 2.

1988 Art. 107 al. 1 LTF.

1989 OBERSON, *Le contentieux fiscal*, p. 791.

1990 Art. 107 al. 2 LTF ; ATF 141 II 14, consid. 1.5, p. 24.

1991 Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations*, ch. 5.5, p. 17.

1992 Arrêt TF 2C_462/2014 du 24 novembre 2014, consid. 2.2 ; arrêt TF 2F_14/2013 du 01 janvier 2013, consid. 3.2.

son admission ou son rejet conduit à ce que l'arrêt du Tribunal fédéral remplace la décision attaquée[1993]. En règle générale, le recours en matière de droit public devant le TF n'a pas d'effet suspensif[1994], sous réserve des exceptions prévues à l'art. 103 al. 2 LTF. Néanmoins, le juge instructeur peut, d'office ou sur requête d'une partie, statuer différemment sur l'effet suspensif[1995].

En règle générale, les frais judiciaires sont mis à la charge de la partie qui succombe. Mais dans certaines circonstances, le Tribunal fédéral peut décider de les répartir autrement ou renoncer à les mettre à la charge des parties[1996]. C'est le cas par exemple si le fisc a entrepris les mesures ayant fait l'objet du recours à cause du comportement du contribuable[1997]. Les frais causés inutilement sont supportés par celui qui les a engendrés[1998]. Il importe dès lors de présenter les compétences des différentes collectivités publiques dans le cadre du contentieux fiscal camerounais. 1017

II. Les règles de compétences en contentieux fiscal camerounais

A. Généralités

Eu égard à sa complexification sans cesse, le droit fiscal pose de sérieux problèmes de compréhension et d'interprétation. L'élargissement des prélèvements à un nombre de plus en plus important de contribuables produit nécessairement une multiplication de situations contentieuses[1999]. En effet, les erreurs d'imposition, les mauvaises interprétations de la loi de part et d'autre, les abus de droit et les insuffisances des déclarations des contribuables engendrent fatalement des surtaxations, sources de litiges entre l'administration fiscale et le redevable[2000]. Le contentieux fiscal désigne donc l'ensemble des mécanismes qui permettent au contribuable ou à ses représentants de contester devant l'administration ou devant le juge la conformité des actes d'imposition par rapport à la norme fiscale (constitutionnelle, communautaire, législative ou réglementaire). Il constitue un ensemble des règles et procédures fiscales applicables à la 1018

1993 ATF 144 I 208, consid. 3.1, p. 211 ; arrêt TF 2C_810/2009 du 26 mai 2010, consid. 3.1.1 ; arrêt TF 2C_462/2014 du 24 novembre 2014, consid. 2.2.

1994 Art. 103 al. 1 LTF ; ATF 138 II 169, consid. 3.3, p. 172.

1995 Art. 103 al. 3 LTF.

1996 Art. 66 al. 1 LTF.

1997 Informations fiscales CSI, *Voies de droit concernant les taxations,* ch. 5.6, p. 17.

1998 Art. 66 al. 3 LTF.

1999 BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général,* p. 119.

2000 BILOUNGA/FERMOSE, *Le contentieux fiscal local,* p. 395.

solution des différends nés des opérations d'assiette, d'émission, de recouvrement et de contrôle des impôts, taxes et redevances dus aux collectivités publiques et régis par les dispositions légales en vigueur[2001]. En d'autres termes, le contentieux fiscal renvoie à « l'ensemble des voies de droit au moyen desquelles sont réglés les litiges nés de l'application par l'administration fiscale de la loi d'impôt aux contribuables »[2002].

1019 Le contentieux fiscal constitue un domaine particulièrement sensible parce qu'il met en rapport l'administration fiscale et le contribuable, deux acteurs aux préoccupations antagonistes. Le fisc ambitionne d'obtenir un rendement fiscal le plus élevé possible afin d'assurer le financement des missions publiques. Le contribuable quant à lui, et lorsqu'il est de bonne foi, entend consentir à son obligation fiscale avec une exacte mesure, cherchant ainsi à préserver un patrimoine particulier. Il développe parfois des techniques qui visent à éluder ou à minimiser le montant de l'impôt dû, en prenant quelques libertés avec la législation fiscale en vigueur[2003]. En réalité, le contentieux fiscal est le lieu par excellence des oppositions et souvent des frustrations les plus inflexibles entre le contribuable et l'administration en charge du recouvrement des impôts (État ou collectivités locales)[2004].

1020 Si la relation entre ces deux parties (fisc et contribuable) n'est pas systématiquement conflictuelle, elle l'est toujours potentiellement. En général, c'est toujours avec une grande appréhension, voire une crainte réelle que les contribuables entrent en rapport avec l'administration fiscale[2005]. Une telle attitude peut, à certains moments, se justifier compte tenu des prérogatives exorbitantes dont est investie l'administration fiscale[2006]. En cas d'échec dans le recouvrement normal de la créance fiscale, le fisc dispose des moyens de contrainte en recourant, par exemple, à l'exécution forcée. Toutes ces considérations font que les relations entre l'autorité fiscale et les contribuables restent généralement tendues[2007]. Le recours au procès exprime en effet une radicalisation du conflit entre ces deux acteurs.

2001 BILOUNGA/FERMOSE, *Le contentieux fiscal local*, p. 395.

2002 GAUDEMET/MOLINIER, *Les finances publiques II*, p. 257.

2003 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 20.

2004 BILOUNGA/FERMOSE, *Le contentieux fiscal local*, p. 395.

2005 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 19.

2006 FERMOSE, *Le juge fiscal*, p. 4.

2007 Bien que ce constat demeure vrai, il faut admettre toutefois que les administrations fiscales recherchent d'autres types de relations avec les contribuables, plus orientés vers un partenariat et plus respectueuses de ces derniers. Un accent est désormais mis sur une relation de collaboration entre ces parties. La communication qui est actuellement devenue un vecteur essentiel de la stratégie de la DGI atteste cette nouvelle orientation, voy. ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 19.

De ce point de vue, le contentieux fiscal joue un rôle régulateur essentiel dans le fonctionnement pratique des collectivités publiques en ce qu'il traduit et permet de résoudre un désaccord entre l'entité publique et le contribuable sur un point de droit ou de fait relatif à l'établissement ou au recouvrement de l'impôt[2008]. Le recours contentieux « permet au contribuable de contester une imposition, de demander le remboursement d'un impôt payé en trop ou de réclamer le bénéfice d'une mesure à laquelle il estime avoir droit »[2009]. Puisque les deux parties concernées ne peuvent céder leurs différents points de vue respectifs, l'intervention du juge d'impôt s'impose. Encore faut-il déterminer avec exactitude le juge appelé à trancher les litiges. 1021

Cela étant dit, les acteurs du contentieux fiscal sont le fisc et le contribuable. Mais, il peut arriver que le contentieux fiscal oppose l'administration fiscale à ses propres agents. La diversité et la spécificité sont les traits caractéristiques essentiels des procédures du contentieux fiscal camerounais. Tous les litiges fiscaux ne se règlent pas seulement par des voies contentieuses au sens strict du terme. Il existe, en effet, des voies gracieuses de règlement des litiges et qui n'excluent pas bien entendu l'intervention ultérieure du juge. 1022

Il est question, dans cette partie de l'étude, de déterminer les compétences de l'État central et celles des collectivités locales en matière de contentieux fiscal au Cameroun. Il s'agit de circonscrire le domaine d'intervention des organes étatiques et locaux dans le cadre des contestations nées des opérations fiscales relatives aux impôts nationaux ou à la fiscalité locale. En droit fiscal camerounais, il va de soi que les litiges concernant les impôts nationaux ressortissent de la compétence exclusive des organiques étatiques. En revanche, la compétence pour connaître du contentieux des impôts, taxes et redevance locaux est répartie entre les autorités centrales et celles locales. Ainsi, les autorités étatiques sont compétentes dans le contentieux des impôts locaux et de la taxe de développement local. Les collectivités locales, quant à elles, ne possèdent que de compétentes limitées aux contestations portant sur les taxes locales. 1023

Mais avant d'aborder cette répartition des compétences dans le contentieux fiscal, il importe de faire quelques analyses préliminaires. Compte tenu du fait que les concepts en matière fiscale recouvrent parfois des réalités fort éloignées de celles connues en droit commun, il convient de préciser les différentes notions. Le contentieux fiscal camerounais est une notion qui comporte divers aspects et structuré en juridiction contentieuse et en juridiction gracieuse. Le juge fiscal camerounais est un juge à facettes multiples et diverses. 1024

[2008] BILOUNGA/FERMOSE, *Le contentieux fiscal local,* p. 395.
[2009] BILOUNGA/FERMOSE, *Le contentieux fiscal local,* p. 395.

B. Précisions sur les concepts fondamentaux du contentieux fiscal camerounais

1. Les aspects du contentieux fiscal

1025 Au regard des règles générales du contentieux, le contentieux fiscal au sens large a un assez vaste contenu. Le terme contentieux fiscal au Cameroun est applicable à cinq types de recours. Il s'agit d'abord du contentieux de l'imposition qui est relatif à l'assiette fiscale, c'est-à-dire à la base imposable. Il est encore qualifié de contentieux de l'établissement de l'impôt[2010]. Ce type de contentieux a pour objet la contestation de la créance d'impôt elle-même, ou la régularité de la procédure employée pour l'établissement de l'impôt.

1026 Ensuite, le contentieux fiscal se rapporte au contentieux de recouvrement qui permet au contribuable de contester non plus l'imposition elle-même, mais les procédures employées par le fisc pour obtenir le paiement de l'impôt. Ce type de contentieux est particulier et souvent ignoré par les contribuables. Il porte donc essentiellement sur la contestation de la régularité formelle des actes de poursuites et celle de l'existence de l'obligation à payer[2011].

1027 Le contentieux de l'assiette et celui de recouvrement n'épuisent pas à eux seuls l'ensemble des litiges nés de l'activité de l'administration fiscale. Certains contentieux qu'on peut qualifier d'« annexes » au contentieux de l'impôt conduisent le juge à être saisi d'actes ou d'agissements des agents de cette administration[2012]. À cet effet, le contentieux fiscal couvre le contentieux de l'excès de pouvoir qui a pour objet l'annulation d'un acte ou d'une décision de l'administration fiscale pour motif généralement d'illégalité. Il rappelle le contentieux pour excès de pouvoir en matière administrative. Il y a également le contentieux de la responsabilité qui se traduit par la possibilité de mise en jeu de la responsabilité de l'État en raison essentiellement du fonctionnement des services fiscaux. C'est un recours en indemnisation du fait des agissements des services

[2010] L'établissement de l'impôt comprend à la fois la détermination de la matière imposable, la liquidation ou le calcul de l'impôt et l'identification du redevable, voy. ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 21 ; NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 96

[2011] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 183.

[2012] COLLET/COLLIN, *Procédures fiscales,* p. 309.

fiscaux[2013]. Le contentieux fiscal s'étend enfin à la répression pénale des infractions fiscales[2014], c'est-à-dire un recours susceptible d'entrainer la condamnation du contribuable pour commission du délit de fraude fiscale.

Au-delà de ses différents aspects, le contentieux fiscal correspond pour le législateur camerounais (Livre de procédures fiscales) à deux notions distinctes par leur objet et par leur finalité. Il s'agit de juridiction contentieuse et de juridiction gracieuse. 1028

2. Distinction juridiction gracieuse et juridiction contentieuse

a. Remarques liminaires

La configuration du contentieux fiscal camerounais peut trouver une traduction dans la distinction entre juridiction gracieuse et juridiction contentieuse. Le concept de juridiction a ici un sens particulier en ce qu'il n'implique pas automatiquement l'intervention d'un tribunal et englobe des procédures spécifiques par rapport auxquelles le juge n'intervient qu'à titre de prolongement du contrôle. Il n'est pas possible ici de distinguer nettement ce qui administration de ce qui est juridictionnel. En bref, tout contribuable dans le cadre du contentieux a la possibilité de solliciter, dans des conditions prévues, une solution administrative ou juridictionnelle à tout ou partie des droits et pénalités mis à sa charge[2015]. 1029

b. La juridiction gracieuse

La juridiction gracieuse n'a pas fait l'objet d'une définition formelle par un texte juridique. Néanmoins, cette notion désigne les recours dans lesquels le contribuable demande au fisc une faveur, sans toutefois contester le bien-fondé de l'imposition. Dans ce cadre, le contribuable ne dispose pas d'arguments de droit, mais veut cependant faire fléchir le fisc. Il adresse un recours gracieux à l'auteur de la décision afin d'obtenir une remise ou une modération d'impôt. En d'autres termes, « il s'agit alors pour l'administration de faire œuvre de bienveillance, en s'efforçant de répondre à une demande qui ne repose pas sur des arguments juridiques, mais uniquement sur un appel à l'équité »[2016]. La juridiction gracieuse traduit l'action de l'administration guidée par un souci d'équité. 1030

1031

[2013] ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 14.
[2014] ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 14.
[2015] FERMOSE, *Le juge fiscal,* p. 3.
[2016] COLLET/COLLIN, *Procédures fiscales,* p. 225.

La juridiction gracieuse peut donc s'entendre comme l'ensemble des procédures administratives susceptibles de solutionner les différends opposant l'administration fiscale aux contribuables, en dehors de toute intervention du juge[2017]. Cette juridiction concerne les demandes tendant aux remises, modérations, décharges de responsabilité ainsi que les moratoires de paiement[2018]. Cette procédure est régie par les dispositions du LPF[2019].

c. La juridiction contentieuse

1032 À l'inverse de la juridiction gracieuse, la juridiction contentieuse concerne les contestations ou les litiges susceptibles d'être déférés devant le juge de l'impôt[2020]. Dans ce cadre, le contribuable initie une action contentieuse parce qu'il a la certitude d'être dans son droit. Cette action relève de la juridiction contentieuse qui désigne les réclamations par lesquelles le contribuable conteste l'imposition dont il est l'objet et tente d'obtenir soit une réparation d'erreurs[2021], soit le bénéfice d'un droit résultant d'une loi ou d'un règlement (logique du dégrèvement d'impôt). La juridiction contentieuse figure à l'art. L 115 du LPF. Cette distinction établie, il reste à cerner les contours de la notion du juge fiscal.

3. La notion de juge fiscal

a. Remarques introductives

1033 Il convient de préciser d'emblée qu'il n'est pas question dans cette partie de l'étude de faire une analyse approfondie de la notion de juge fiscal dont le contenu n'est pas évident à appréhender. En témoignent les divers travaux doctrinaux qui y sont consacrés[2022]. En effet, dans l'optique de faire rentrer le contribuable insatisfait de son processus d'imposition dans son bon droit, les pouvoirs

2017 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 275.

2018 Art. L 141 et L 146 du LPF.

2019 Livre de procédures fiscales (LPF) du Code général des impôts (CGI), version 2024.

2020 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 22.

2021 Une réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul de l'impôt peut amener le contribuable à solliciter, selon le cas, un dégrèvement total (décharge) lorsqu'il conteste la totalité de l'imposition ; un dégrèvement partiel (réduction) lorsqu'il conteste une partie de l'imposition ; et une restitution des impôts versés sans émission préalable d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement, cf. ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 151.

2022 La notion de « juge fiscal » a été abondamment traitée par certains auteurs français et africains : CASTAGNÈDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, p. 1 ss ; HERTZOG, *Le juge fiscal,* p. 1 ss ; BOULOUIS, *Procès du juge fiscal,* p. 1 ss ; CHRETIEN,

publics ont confié la résolution des différends fiscaux au juge[2023]. Seulement, l'identification dudit juge s'avère peu évidente.

En réalité, le système juridictionnel du Cameroun est complexe. Il est marqué par une sorte de monisme institutionnel pour un pluralisme fonctionnel. En d'autres termes, les différents ordres juridictionnels semblent s'entremêler à l'intérieur d'une juridiction supérieure, en principe de l'ordre judiciaire, à savoir la Cour suprême[2024]. Dans un tel système, l'identification du juge fiscal n'est pas évidente. La notion de juge fiscal se présente de nos jours comme l'une des notions les plus complexes et non moins discutée du droit fiscal tant il est vrai que le juge est multiple et le fiscal est sans contours et sans contenu financier déterminés[2025]. Cela étant, lorsqu'un contribuable conteste une décision du fisc et veut saisir le juge, il fait face à la diversité des juges du contentieux fiscal, d'où l'importance d'identifier le juge compétent en la matière. 1034

b. L'identification du juge fiscal en droit camerounais

(i) Cadre général d'identification du juge fiscal

En contentieux fiscal, l'identification du juge répond à une exigence pratique et à un besoin technique. Sur un plan pratique, le contribuable qui s'estime lésé dans ses droits doit être à mesure de savoir quel juge saisir pour le règlement de son litige. Et du point de technique, l'identification du juge fiscal dans l'ordre juridique camerounais pose la problématique de sa détermination et de sa compétence[2026] ; étant entendu que les règles de compétence ont un caractère d'ordre public[2027]. 1035

La mise en perspective du contentieux fiscal permet d'observer que ni au sens restreint, c'est-à-dire au sens classique de juridiction administrative, ni au sens 1036

Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale, p. 1 ss ; GEST, *Dualité de juridiction et unité du droit fiscal*, p. 1 ss ; GAUTHIER, *Le juge judiciaire de l'impôt*, p. 1 ss ; KRAIEM, *Le juge compétent en matière fiscale en Tunisie*, p. 1 ss ; AKONO, *L'apport du juge administratif au droit fiscal camerounais*, p. 1 ss ; MBOME, *Le contentieux fiscal camerounais*, p. 1 ss ; FERMOSE, *Le juge fiscal : contribution à l'étude des caractéristiques du juge fiscal en droit camerounais*, p. 1 ss ; BERTHE, *La compétence juridictionnelle en matière fiscale au Mali*, p. 1 ss ; GNAGNA THIAM, *Réflexions sur le juge fiscal constitutionnel dans les États du Bénin, Côte d'Ivoire, Niger et Sénégal*, p. 1 ss.

2023 BILOUNGA, *Finances publiques*, p. 429.

2024 BILOUNGA, *La diction du droit public financier*, p. 58.

2025 FERMOSE, *Le juge fiscal*, p. 3.

2026 BILOUNGA, *Finances publiques*, p. 429.

2027 CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, p. 206, N 194.

large en rapport avec le type de juridiction, on ne rencontre pas un juge fiscal unique ou spécialisé dans le système juridictionnel camerounais[2028]. Concrètement, les litiges fiscaux sont, pour l'essentiel, réglés par les juges des deux ordres juridictionnels en fonction de la compétence de l'un et de l'autre. La compétence juridictionnelle en matière fiscale est ainsi traditionnellement répartie entre le juge administratif et le juge judiciaire. Au-delà de sa complexité, la répartition des compétences entre ces juges était déterminée par le passé en fonction de la nature juridique des prélèvements fiscaux et du type de contentieux.

(ii) L'identification du juge fiscal selon la nature de l'impôt

1037 La répartition du contentieux fiscal entre le juge administratif et le juge judiciaire a longtemps été fondée sur la nature des prélèvements fiscaux. À cet égard, le premier juge était compétent pour les impôts directs, tandis que le second statuait sur les contestations portant sur les impôts indirects. Cependant, depuis la réforme du Code général des impôts de 2016, le législateur a remis en cause cette clé de répartition en confiant au juge administratif la compétence de connaître les contestations relatives à la TVA et taxes assimilées, qui sont pourtant des impôts indirects.

1038 Dès lors, la répartition actuelle du contentieux fiscal entre le juge administratif et le juge judiciaire n'est plus justifiée par la nature des impositions en cause, mais plutôt par d'autres considérations. Toutefois, même la nouvelle répartition reste ambiguë. En effet, la répartition en vigueur des instances fiscales engendre une difficulté permanente relative à la détermination avec précision d'une « clé de répartition claire reposant sur un fondement juridique stable »[2029].

(iii) L'identification du juge fiscal selon la typologie des litiges

1039 Sur la base du type de litige, il faut globalement relever que le contentieux de l'excès de pouvoir relève de la compétence du juge administratif, de même que le contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale est porté devant ce même juge, à l'exception de la voie de fait qui relève de la compétence du juge judiciaire.

1040

[2028] ABA'A OYONO, *La compétence de la juridiction administrative,* p. 15 ; BILOUNGA, *Finances publiques,* p. 430.

[2029] BILOUNGA, *Finances publiques,* p. 437.

Quant au contentieux de la répression pénale des infractions fiscales, il est du ressort du juge pénal. S'agissant du contentieux de l'imposition, le juge judiciaire n'en est plus compétent depuis la modification intervenue dans le Code général des impôts en 2016. Cette compétence échoit désormais exclusivement au juge administratif. Pour le contentieux de recouvrement, la compétence reste toujours partagée entre ces deux juges, administratif et judiciaire[2030]. Ce dernier type de contentieux n'est donc pas le monopole d'un seul juge.

Il ressort de ce qui précède que la détermination du juge fiscal en droit camerounais ne dépend plus de la nature de l'impôt en cause, mais uniquement du type de litige en présence. Quoi qu'il en soit, cette situation présente pour les justiciables des inconvénients indéniables. En espérant fortement l'unité juridictionnelle en matière fiscale, les contribuables font face principalement au dualisme des juges fiscaux. 1041

c. La dualité classique du juge en matière fiscale

Le contentieux fiscal est marqué par le caractère complexe de la juridiction compétente[2031]. Dans les États ayant opté pour le dualisme juridictionnel, et particulièrement au Cameroun, le contentieux fiscal est adossé sur les institutions juridictionnelles existantes[2032]. Ce qui est différent du cas des autres États où il existe une juridiction fiscale unique, autonome ou spécialisée[2033]. Le dualisme juridictionnel dans la plupart des États d'Afrique noire francophone remonte à l'époque coloniale. Il constitue désormais, notamment en matière de répartition du contentieux fiscal, un héritage colonial consolidé[2034]. 1042

Le système dualiste traduit surtout l'inexistence d'un ordre de juridiction spécialisé en matière fiscale. Le Cameroun ne connaît donc pas un ordre de juridiction fiscale autonome. En effet, le juge fiscal camerounais est un juge dual sur 1043

[2030] En effet, dans le contentieux de recouvrement, le juge judiciaire connaît des contestations contre les actes de poursuites de droit commun telles que prévues par les dispositions de l'art. L 55 LPF, en l'occurrence la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente. Le juge administratif connaît quant à lui les contestations contre les mesures particulières de poursuites constituées notamment de l'avis à tiers détenteur, du blocage des comptes bancaires, de la fermeture de l'établissement, de la mise en fourrière d'un véhicule et de la contrainte extérieure. Ces mesures sont régies par les dispositions des art. L 71 à L 78 LPF.

[2031] FERMOSE, *Le juge de l'impôt*, p. 209.

[2032] Les pays de la CEMAC et la France connaissent un modèle de dualisme juridictionnel. D'autres systèmes juridictionnels de règlements de litiges fiscaux existent, notamment le système d'unité de juridiction et le système mixte qui sont pratiqués dans certains États.

[2033] FERMOSE, *Le juge fiscal camerounais,* p. 1.

[2034] FERMOSE, *Le juge de l'impôt,* p. 213

le plan formel, qui s'insère dans les ordres de juridictions préexistants. Autrement dit, c'est un juge qui épouse la traditionnelle dualité organique du système juridictionnel ordre administratif et ordre judiciaire[2035]. Ainsi, l'intervention du juge fiscal n'est absolument pas identique selon qu'il relève de l'ordre administratif ou de l'ordre judiciaire, car elle subit l'influence de son intégration à des ordres juridictionnels construits sur des modèles distincts[2036].

1044 Cela étant dit, le juge fiscal camerounais est caractérisé, à la lumière du droit positif, de la jurisprudence fiscale et de la doctrine, par sa spécificité et sa diversité. Le dualisme classique de ce juge connaît une évolution avec l'émergence de nouveaux juges (constitutionnel, communautaire, etc.) due au développement du contentieux de la responsabilité du fisc et du contentieux de l'annulation en matière fiscale[2037].

1045 Il est à relever que le juge fiscal revêt également la forme administrative et se dessine ainsi comme un juge fiscal « *sui generis* ». Au-delà de l'identification du juge, le contentieux fiscal camerounais pose le problème de répartition des compétences juridictionnelles, en particulier entre les juridictions judiciaires et les juridictions administratives ; celles constitutionnelle et communautaire étant exclues de cette étude.

C. La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale

1. La compétence du juge administratif en matière fiscale

1046 La répartition des compétences juridictionnelles entre le juge administratif et le juge judiciaire en matière fiscale a été largement étudié sans que les fondements d'un tel partage aient été clairement mis à jour[2038]. Au Cameroun, cette réparti-

2035 FERMOSE, *Le juge fiscal*, p. 28.

2036 CASTAGNÈDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, p.18.

2037 Ainsi, le juge fiscal « se singularise et se densifie de plus en plus, avec l'apparition timide dans le contentieux fiscal contemporain de la jurisprudence fiscale constitutionnelle et communautaire dont les juges contribuent, en qualité de juge fiscal, dans une moindre mesure, à la fixation des règles uniformes en matière fiscale », voy. PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, pp. 101-167.

2038 BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général*, p. 127.

tion des instances fiscales repose sur les dispositions du CGI, et plus spécifiquement, du LPF[2039]. La clé de cette répartition a longtemps été justifiée par la nature juridique des impositions concernées, où le juge administratif n'était compétent que pour le contentieux de l'assiette des impôts directs et de la TVA, et avait une compétence partagée en contentieux de recouvrement. Mais en l'état actuel, le juge administratif est exclusivement compétent pour connaître du contentieux de l'assiette de toutes les contributions : directes (impôt sur les sociétés, impôt sur le revenu des personnes physiques, taxe foncière, etc.), et indirectes (TVA et taxes assimilées, etc.)[2040]. Cette compétence s'étend aussi bien aux impôts étatiques que locaux. Les contentieux de l'excès de pouvoir et de la responsabilité du fisc et même celui d'une grande partie du recouvrement sont également de son ressort[2041].

Dès lors, le juge fiscal administratif statue en premier et second degré, ainsi qu'en cassation. En d'autres termes, le contentieux fiscal faisant partie du contentieux administratif, les tribunaux administratifs sont, par conséquent, juges de premier et de dernier ressort en matière fiscale[2042]. 1047

1048

[2039] Toutefois, la Constitution camerounaise consacre également, de manière implicite, la compétence du juge administratif et judiciaire en matière fiscale. Son art. 40, traitant du juge administratif, dispose que « la Chambre administrative connaît […] de toute autre matière qui lui est expressément attribuée par la loi ». S'agissant du juge judiciaire, elle prévoit, en son art. 39, que « la Chambre judiciaire statue souverainement sur […] toute matière qui lui est expressément attribuée par la loi ». Ainsi, si on considère que les actes d'imposition, notamment les impôts directs sont établis par voie de rôle administratif et que, même en matière fiscale, le juge judiciaire demeure protecteur des libertés, on peut déduire des dispositions ci-dessus mentionnées le fondement de la compétence de la juridiction administrative et celle judicaire dans le domaine fiscal. En bref, en vertu de la clause générale de compétence prévue par la loi, on admet en toute logique que l'ensemble du contentieux administratif relevant de la compétence du juge administratif, inclut sans doute le contentieux de l'impôt. Tel est également le cas du juge judiciaire qui est compétent pour connaître du contentieux de l'impôt, cf. ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 23 ; FERMOSE*, Le juge de l'impôt,* p. 218.

[2040] L'art. L 126 LPF dispose que : « en matière d'impôts directs et de taxe sur la valeur ajoutée ou de taxes assimilées, les décisions rendues par le ministre en charge des finances sur les réclamations contentieuses, et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux intéressés, peuvent être attaquées devant les tribunaux administratifs dans un délai de trente (30) jours à partir du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision de l'administration, ou du terme du délai imparti à celle-ci pour répondre ».

[2041] BILOUNGA, *La diction du droit public financier,* p. 51.

[2042] ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 201.

Premièrement, la législation fiscale a fait, pendant longtemps, de la Chambre administrative de la Cour suprême, le juge fiscal administratif d'instance[2043]. Mais la mise en place des tribunaux administratifs (TA)[2044] a permis que ceux-ci puissent désormais statuer en qualité de juge fiscal administratif d'instance[2045]. C'est ainsi que les décisions rendues sur les réclamations contentieuses, et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux intéressés, sont susceptibles de recours devant les tribunaux administratifs[2046]. La compétence du Tribunal administratif est aussi reconnue dans le cadre du contentieux fiscal local[2047]. En clair, le Tribunal administratif est désormais le juge fiscal administratif de premier ressort appelé à statuer en matière de contentieux fiscal[2048].

1049 Deuxièmement, le CGI ouvre la voie au recourant d'interjeter appel devant la juridiction fiscale d'appel, en l'occurrence la Chambre administrative de la Cour suprême[2049]. En effet, les dispositions de l'art. 140 du LPF indique qu'à l'issue de la procédure contradictoire, le Tribunal administratif rend une décision, et que toutes les voies de recours prévues par la législation sur l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs et de la Cour suprême sont ouvertes aux parties. Par l'expression « toutes les voies de recours », le

2043 L'art. L. 126 LPF, version 2013, indiquait que les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux contribuables pouvaient être attaquées devant la Chambre administrative de la Cour suprême.

2044 Loi n° 2006/022 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et fonctionnement des tribunaux administratifs.

2045 Ces tribunaux ont rendu plusieurs décisions en matière fiscale dont, entre autres : TA/Centre, jugement n° 252/2017/TA-YDE, du 08 août 2017, Affaire Société SISSEL S.A. c/État du Cameroun (MINFI) ; TA/Nord (Garoua), ordonnance n° 02/2015/RF/RE/ADM, du 22 juillet 2015, Société CONFEX Oil Cameroun SARL c/État du Cameroun (MINFI-Centre Régional des impôts du Nord à Garoua) ; TA/Littoral, ordonnance n° 61/OSE/PTA/DLA/2015, Société P.P.S.M SARL c/État du Cameroun (MINFI), etc., voir FERMOSE, *La bonne administration de la justice fiscale*, p. 6 (spéc., en note de bas de page).

2046 Art. L. 126 LPF, version 2024.

2047 Selon l'art. C 145 de la loi portant fiscalité locale, « le contentieux des impôts locaux obéit aux règles et procédures prévues par le Livre des Procédures Fiscales du Code Général des Impôts ».

2048 FERMOSE, *Le juge fiscal camerounais*, p. 4.

2049 Aux termes de l'art. 9 de la loi nº 2006/022 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et fonctionnement des tribunaux administratifs, la Chambre administrative de la Sour suprême comprend cinq (05) sections, dont une section du contentieux fiscal et financier ; et que chaque section connaît des appels et des pourvois en cassation relatifs aux matières qui relèvent de sa compétence.

législateur entend y inclure aussi bien le recours en appel que le pourvoi en cassation[2050].

Troisièmement, il convient de préciser que l'exclusivité de la compétence du juge administratif en matière du contentieux de l'imposition des impôts directs et indirects procède de la modification du CGI de 2016[2051]. En effet, cette modification est consécutive à l'adoption de la directive communautaire CEMAC sur les droits d'enregistrement, de timbre et de la curatelle en 2013[2052]. À cet égard, le CGI précise que « les règles de procédure en matière de contentieux et de recouvrement des droits d'enregistrement sont les mêmes que celles prévues par le Livre des procédures fiscales en matière d'impôts, taxes et droits directs »[2053]. Le juge judiciaire est également compétent pour connaître du contentieux fiscal camerounais. 1050

2. La compétence du juge judicaire en matière fiscale

Le juge judiciaire fiscal au Cameroun se rattache à la structure organique des juridictions civiles et pénales préexistantes. Il se trouve ainsi intégré dans la hiérarchie classique des juridictions inférieures d'instance (TGI ou TPI)[2054] ou d'appel (Cour d'appel). La compétence de ce juge est régie par le CGI et, spécifiquement, par le LPF. Au sens des dispositions de ces textes, le juge judiciaire n'est plus compétent en matière d'impôts indirects et assimilés. Sa compétence 1051

[2050] À titre d'exemples : voir appel nº 15/RG/A/2012 du 2 avril 2012, arrêt nº 83/A/2015, du 28 octobre 2015, Société Sodexho Cameroun ; appel nº 36/RG/A/2011, du 20 avril 2011, arrêt nº 25/2015 du 10 juin 2015, CNPS ; appel nº 08/RG/2011 du 18 janvier 2011, arrêt nº 59/2015/CA/CS, du 23 septembre 2015, Société SOCEM, etc., cf. FERMOSE, *Le juge fiscal camerounais*, p. 4.

[2051] Avant cette modification, le contentieux relatif à l'établissement des droits d'enregistrement, de timbre et de la curatelle ; bref des impôts indirects à l'exception de la TVA, relevait de la compétence du juge judiciaire, lire dans ce sens les art. 412 et 419 CGI, version 2014. Cela signifie qu'antérieurement à cette réforme, les tribunaux administratifs n'étaient compétents que pour connaître tous les litiges concernant les impôts directs, les taxes sur le chiffre d'affaires et autres taxes assimilées. Ce qui excluait les contestations relatives aux droits d'enregistrement, les droits de timbre et les taxes assimilées à ces droits. Le contentieux de ces derniers droits relevait de la compétence du juge judiciaire. De nos jours, le juge administratif est seul compétent en matière de contentieux d'assiette de tous ces droits susmentionnés, voy. ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 201.

[2052] Directive nº 01/13-UEAC-219-CM-25 du 23 septembre 2013 portant révision de l'Acte nº 10/88-UDEAC-257 relatif à l'harmonisation des droits d'enregistrement, du timbre et de la curatelle (entrée en vigueur le 30 septembre 2013).

[2053] Art. 412 (nouveau) CGI.

[2054] Tribunal de grande instance et tribunal de première instance, respectivement.

se limite désormais au contentieux de recouvrement où il connaît les contestations portant sur les actes de poursuites de droit commun[2055]. Sur cette base, il statue en premier ou en second degré sur les litiges fiscaux qui lui sont soumis, ainsi que des pourvois en cassation des décisions rendues en appel dans le contentieux fiscal[2056].

1052 L'organisation des juridictions judiciaires de premier degré statuant en contentieux fiscal est régie par des dispositions du LPF et de la loi portant organisation judiciaire[2057]. Dans cette organisation, le tribunal de grande instance (TGI) est érigé en juge de premier degré du contentieux fiscal. Autrement dit, les tribunaux judiciaires pénaux ou civils sont juges fiscaux[2058]. La règle générale de compétence en matière fiscale devant le TGI est en principe la même que dans les autres domaines. Toutefois, la limitation de sa compétence par rapport au montant de la demande ne s'applique pas au contentieux fiscal[2059].

1053 Tout comme dans les autres matières, le principe du double degré de juridiction s'applique aussi à la procédure d'appel en contentieux fiscal judiciaire. C'est un principe prévu par le CGI. Ainsi, la Cour d'appel, qui statue en collégialité et sur le fond, connaît des contestations portées contre les décisions fiscales des premiers juges, ordonnances et jugements[2060]. Lorsqu'il est saisi, le juge fiscal d'appel peut statuer à nouveau sur l'ensemble du litige tant en fait qu'en droit.

1054 En effet, l'appel en matière fiscale, comme dans les autres domaines, a deux finalités : il constitue, d'une part, une voie de recours réformatoire en ceci qu'il permet un deuxième examen de l'affaire par la juridiction supérieure à celle qui a statué en premier ressort. La réformation vise à réparer les erreurs des premiers juges. La procédure d'appel est, d'autre part, une voie de recours d'annulation par laquelle un jugement irrégulier peut être annulé[2061].

2055 Selon l'art. L 55 LPF, « les poursuites de droit commun comprennent trois degrés : la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente. Ces trois degrés constituent des poursuites judiciaires, c'est-à-dire que seuls les tribunaux judiciaires sont compétents pour statuer sur la validité de ces actes ».

2056 FERMOSE, *Le juge fiscal camerounais,* p. 5.

2057 Loi nº 2006/016 du 26 décembre 2006 portant organisation judiciaire au Cameroun.

2058 Art. L 55 LPF.

2059 La répartition des compétences entre le TPI et le TGI est la suivante : pour les réclamations portant sur les sommes d'argent égales ou inférieures à 10 000 000 de FCFA, la juridiction compétente est, en vertu de l'art. 15 al. 1 b de la loi portant organisation judiciaire, le TPI. Pour les réclamations portant sur les sommes d'argent supérieures à 10 000 000 de FCFA, la juridiction compétente est, en vertu de l'art. 18 al. 1 b de la même loi, le TGI.

2060 Il s'agit notamment de la Chambre correctionnelle pour le contentieux fiscal pénal et la Chambre civile pour le contentieux fiscal civil, cf. art. 20 al. 2 (nouveau) b.

2061 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 272 ; FERMOSE, *Le juge fiscal camerounais,* p. 5.

Un appel régulièrement formé produit deux effets : un effet suspensif, à moins qu'une exécution provisoire ne soit ordonnée sur le jugement de premier ressort ; et un effet dévolutif[2062]. Le droit positif camerounais fait donc de la Cour d'appel le juge de second degré en contentieux fiscal. La décision du juge fiscal rendue en appel peut elle aussi faire l'objet d'un pourvoi en cassation devant la Cour suprême, en sa Chambre judiciaire. 1055

En règle générale, la Cour suprême statue uniquement en droit, c'est-à-dire qu'elle vérifie si le droit a été bien appliqué. Au cas contraire, elle casse la décision pour violation du droit. L'affaire sera renvoyée éventuellement devant une Cour d'appel pour un nouvel examen. Il y a lieu de préciser ici que la Cour suprême ne forme pas un troisième degré de juridiction aussi bien en matière fiscale qu'en d'autres domaines, car elle ne procède pas en principe à l'examen des faits, mais s'assure de la bonne application du droit. Il convient à présent d'examiner les différents recours en contentieux fiscal. 1056

D. Les principaux types de recours en contentieux fiscal camerounais

1. Les recours gracieux

a. Généralités

Les recours gracieux présentent une originalité et une diversité certaine. L'originalité tient du fait qu'ils ouvrent aux contribuables les voies administratives de règlement des différends fiscaux. La diversité vient de leur nombre important. En effet, plusieurs mécanismes sont institués pour prévenir ou arbitrer des conflits susceptibles d'opposer le contribuable au fisc. Ainsi, un recours peut être adressé au fisc pour demander une remise gracieuse ou une modération d'impôts dans le cadre de ce qu'on a qualifié ci-dessus de juridiction gracieuse. 1057

En effet, le souci de l'administration fiscale d'améliorer ses relations avec les contribuables s'est traduit par l'adoption des dispositifs de prévention du contentieux. Ces dispositifs sont censés favoriser un règlement serein et rapide des litiges et évitant la saisine des juridictions[2063]. Il s'agit en l'occurrence des demandes de transaction ou de compensation. 1058

1059

[2062] ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 275.

[2063] COLLET/COLLIN, *Procédures fiscales,* p. 235.

Le législateur camerounais n'a pas prévu la saisine d'organismes consultatifs ou d'arbitrage. Il a limité les recours gracieux en matière fiscale aux demandes de remise gracieuse, à la transaction et à la compensation. Il convient de préciser que si la transaction et la compensation faisaient partie de la juridiction gracieuse[2064], le législateur les a désormais rattachées à la juridiction contentieuse[2065]. En dépit de ce choix, ces deux notions seront présentées dans cette étude dans le cadre de la juridiction gracieuse.

b. Les demandes de remise gracieuse et de modération d'impôts

(i) Remarques liminaires

1060 Les demandes de remise gracieuse et de modération d'impôts mettent en évidence le pouvoir de décision du fisc pour des motifs qui ne sont pas juridiques. Ces demandes sont, de toutes les composantes de la juridiction gracieuse, celles pour lesquelles l'administration est le plus sollicitée. Elles concernent, dans leur quasi-totalité, les pénalités lorsque le contribuable a acquitté la totalité de l'impôt en principal[2066].

1061 Les termes « remise » et « modération » ne sont pas définies par le législateur. Le LPF se limite à énoncer seulement les demandes auxquelles ces termes s'étendent[2067]. Néanmoins, la modération est synonyme de remise partielle des pénalités, amendes ou astreintes, tandis que la remise est l'abandon de la totalité des impositions[2068]. Ces demandes ressortissent à un domaine bien précis et sont traitées selon des modalités spécifiques qui laissent beaucoup de pouvoir au fisc.

(ii) Domaine des demandes de remise et de modération d'impôts

1062 Le domaine de cette procédure fiscale particulière est délimité par la loi. Il s'étend aux demandes présentées par les agents fiscaux d'une part et par les contribuables d'autre part. Dans le premier cas de figure, il faut souligner que les receveurs des impôts sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des impôts[2069]. Mais, ils peuvent engager la procédure de la

2064 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 375.
2065 Art. L 125 et L 125 bis LPF, respectivement.
2066 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 377.
2067 Art. L 141 LPF.
2068 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 378.
2069 Art. L 93 LPF.

juridiction gracieuse aux fins d'être dispensés d'effectuer de leurs deniers personnels le versement des impositions dont le recouvrement s'avère impossible[2070]. L'impossibilité du recouvrement peut avoir comme facteur une modification dans la fortune ou la situation des contribuables depuis l'époque où ceux-ci ont été imposés[2071].

S'agissant des demandes formulées par le contribuable, elles sont quantitativement les plus importantes. Elles portent sur les droits ou les pénalités. Les demandes portées sur les droits peuvent avoir deux objets distincts : d'une part, la juridiction gracieuse concernant des demandes tendant à obtenir une remise ou modération d'impôts directs régulièrement établis, en cas de gêne ou d'indigence mettant les redevables dans l'impossibilité de se libérer envers le trésor ; d'autre part, la juridiction gracieuse concernant des demandes tendant à obtenir la décharge de la responsabilité incombant à certaines personnes relativement au paiement des impositions dues par un tiers[2072]. En principe, les dettes fiscales sont strictement personnelles, sauf si la loi désigne les débiteurs solidaires. 1063

Pour les demandes concernant les pénalités fiscales, la juridiction gracieuse connait des demandes tendant à obtenir la remise ou modération d'amendes fiscales ou de majoration d'impôts et droits, lorsque ces pénalités, intérêts de retard et le cas échéant, les impositions principales, sont définitives. Dans ce cas, le contribuable devra au préalable justifier du paiement de la totalité du principal de l'impôt[2073]. Cette hypothèse a un champ d'application très étendu. En effet, pour tous les impôts, le contribuable sous le coup d'une sanction fiscale peut, alors même que sa solvabilité n'est pas en cause, demander au fisc de reconsidérer ladite sanction si elle est devenue définitive. 1064

Au total, quel que soit l'auteur des demandes, l'idée qui domine la procédure de la juridiction gracieuse est la possibilité d'obtenir les mesures de grâce ou la bienveillance de l'administration fiscale. Par l'imprécision et le laconisme du législateur, les autorités fiscales disposent de pouvoirs particulièrement exorbitants dans cette procédure. 1065

(iii) Modalités des demandes de remise gracieuse

Dans le cadre de juridiction gracieuse, le traitement des demandes diffère selon que les auteurs sont les agents fiscaux ou les contribuables. Pour que les demandes de décharge de responsabilité initiées par les agents fiscaux puissent 1066

[2070] Art. L 141 *in fine* LPF.
[2071] Art. L 91 LPF.
[2072] Art. L 141 LPF.
[2073] Art. L 141 LPF.

aboutir à une décision de l'administration, elles doivent satisfaire aux exigences posées par les dispositions des art. L 91 et L 92 LPF. Aux termes de ces dispositions, toute situation d'impossibilité de recouvrement des impositions doit être constatée par un procès-verbal de carence. Les receveurs des impôts l'insèrent dans un dossier présenté au directeur général des impôts et mentionnant : la nature de l'impôt en cause, la référence à l'avis de mise en recouvrement, le montant non recouvré, tous les documents susceptibles de justifier des mesures prises en vue du recouvrement et, enfin, tout renseignement et détails propres à établir l'impossibilité de recouvrement.

1067 Aux termes de l'art. L 93 du LPF, la décision de décharge totale ou partielle de responsabilité des receveurs des impôts pour les créances fiscales irrécouvrables est prise par le ministre des finances après avis du directeur général des impôts, en concertation avec le représentant des regroupements socio-professionnels. Un certificat nominatif signé par le ministre des finances est adressé au receveur des impôts et aux contribuables concernés. Ledit certificat sert de pièce justificative à l'arrêt de l'action en recouvrement[2074]. Sur l'ensemble de la procédure, il n'y a pas de prescription de délai.

1068 S'agissant des demandes présentées par les contribuables, elles sont conformément à l'art. L 143 LPF, adressées à l'autorité compétente. Sous réserve de certaines exceptions, les remises et modérations sont automatiquement accordées aux contribuables suivant les modalités précises[2075] : pour les contribuables du circuit vert[2076], un abattement de 50% du montant des pénalités et intérêts de retard dus ; pour les contribuables du circuit orange, un abattement de 25% du montant des pénalités et intérêts de retard dus. Aucun abattement n'est accordé aux contribuables du circuit rouge.

1069 La décision de l'administration intervient après examen de la demande. Le fisc notifie par écrit, ou en ligne, sa décision de rejet de remise ou de modération sans être tenu d'en exposer les motifs en vertu de l'art. L 145 LPF. En cas de remise ou de modération, la décision est notifiée par le directeur général des impôts dans la limite de 250 millions des impôts et taxes en principal, ainsi que pour les pénalités et majorations ; par le ministre de finances pour les impôts et

2074 Art. L 94 LPF.

2075 Art. L 144 nouveau, al. 1 LPF.

2076 Sont considérés comme contribuables du circuit vert, ceux à jour de leurs obligations déclaratives et de paiement, ceux qui n'ont pas d'arriérés fiscaux, ceux qui n'ont pas fait l'objet d'une taxation d'office durant les trois (03) derniers exercices ou de redressements fiscaux ayant entrainé l'application des pénalités de mauvaise foi au cours des trois (03) derniers exercices, cf. Art. L 144 nouveau, al. 2 (a) LPF.

taxes en principal, pénalités et majorations supérieurs à 250 millions[2077]. Lorsque la décision de l'autorité compétente ne satisfait pas le demandeur, il peut initier une transaction ou une compensation, qui constituent d'autres mécanismes de règlement administratif des litiges fiscaux[2078].

c. La transaction et la compensation

(i) La transaction

En vertu de l'art. L 125 LPF, le contribuable sanctionné dispose de la possibilité de solliciter la bienveillance de l'administration fiscale pour obtenir une modération totale ou partielle des pénalités qui le frappent. La transaction est définie par le Code civil comme étant un contrat par lequel les parties terminent une contestation ou préviennent une contestation à naître[2079]. 1070

En matière fiscale, elle est une convention passée entre les parties, en l'espèce l'administration fiscale et le contribuable, portant atténuation totale ou partielle des impositions qui ne sont pas encore devenues définitives[2080]. Par la transaction, les parties décident de mettre fin à une contestation moyennant concessions réciproques[2081]. Le contribuable s'y engage à admettre la solution retenue par l'administration qui, de son côté, consent une atténuation des pénalités. De ce point de vue, la transaction est un autre cadre dans lequel peut intervenir une remise ou une modération de la dette fiscale. Par ailleurs, l'autre différence avec la demande de remise gracieuse pour les pénalités visées à l'art. L 141 LPF réside dans le fait que la transaction n'est pas un acte unilatéral, mais un contrat synallagmatique. 1071

La transaction est applicable à tous types d'impôts (directs et indirects). Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances 2014[2082], elle n'était applicable qu'en 1072

2077 Art. L 145 al. 1 et 2 LPF.

2078 Malgré leur évocation dans le cadre de la procédure contentieuse régie par les dispositions des art. L 125 et L 125 bis, la transaction et la compensation feront partie ici des procédures gracieuses.

2079 Art. 2044 du Code civil camerounais.

2080 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 387.

2081 Selon la doctrine administrative camerounaise, la transaction est un accord par lequel l'administration et le contribuable font des concessions réciproques sur une affaire déterminée afin d'éviter les contestations ultérieures de quelque nature que ce soit, lire Cir. du 28 janvier 2015 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi du 23 décembre 2014 portant loi de finances pour 2015.

2082 Cir. n° 001/MINFI/DGI/LC/L du 15 janvier 2014 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2013/017 du 16 décembre 2013 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2014.

matière de pénalités et d'intérêts de retard, à l'exclusion des droits en principal. Désormais, elle s'étend à tous les droits, c'est-à-dire les pénalités et l'impôt en principal.

1073 L'initiative de la procédure de transaction appartient, en principe, à l'administration. Toutefois, rien n'empêche le contribuable de solliciter ce mécanisme dans la mesure où la transaction est un contrat entre les deux parties et non un acte unilatéral[2083]. Quoi qu'il en soit, l'art. L 125 LPF dispose que c'est sur proposition du directeur général des impôts que le ministre peut autoriser une modération totale ou partielle des impositions dans le cadre d'une transaction. Et cette procédure de transaction peut intervenir aussi bien avant la mise en recouvrement, suivant une procédure de contrôle, que durant toute la procédure contentieuse. Seulement, on peut relever l'imprécision de l'article ci-dessus qui ne renseigne pas sur les modalités formelles de conclusion de la transaction (forme de la demande, notification de la décision du fisc, etc.).

1074 Il y a lieu de souligner également que la transaction peut être proscrite par la loi. À cet effet, la pénalité applicable aux impositions des sociétés pour rémunération occulte est insusceptible de transaction. Ces impositions sont assorties d'une pénalité de 100 % non susceptible de transaction[2084].

1075 Au niveau de sa portée, la transaction peut entraîner des conséquences graves, surtout pour le contribuable. En effet, en acceptant la proposition de transaction, ce dernier voit sa capacité d'action se rétrécir. Il s'engage d'abord à ne pas introduire une réclamation ultérieure ; ensuite, à se désister des réclamations ou des requêtes par lui introduites si la transaction intervient durant la procédure contentieuse et, enfin, à acquitter immédiatement les droits et pénalités à sa charge[2085].

1076 La transaction devenue ainsi définitive fait obstacle à l'ouverture d'une procédure contentieuse qui aurait l'avantage de contester les pénalités dont l'illégalité de l'imposition principale serait établie. La transaction peut être considérée comme une atteinte au principe de légalité de l'impôt, puisque le contribuable, en acceptant une réduction des pénalités, peut être soumis à une imposition illégale. Cela étant, le règlement administratif d'un différend fiscal peut également intervenir dans le cadre du mécanisme de la compensation.

2083 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 387.
2084 Art. 45 CGI.
2085 Art. L 125 LPF.

(ii) La compensation

La compensation est définie par le Code civil camerounais qui dispose : « lorsque deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre, il s'opère entre elles une compensation qui éteint les deux dettes […] »[2086]. La compensation réalise donc un apurement simultanément des créances croisées. Le débiteur de l'un étant le créancier de l'autre et réciproquement. 1077

On peut s'inspirer du droit français pour mettre en évidence les limites posées à l'exercice de la compensation[2087]. Trois conditions doivent être remplies pour que la compensation soit possible. Premièrement, l'identité des périodes : les dégrèvements et les insuffisances d'imposition doivent se rapporter à une même période d'imposition. Ainsi, en matière d'impôts directs, on ne peut compenser que les impôts dus au titre de la même année. Mais en matière d'impôts indirects, la compensation peut être pluriannuelle. Deuxièmement, l'identité des personnes : les dégrèvements et les insuffisances d'impôts doivent concerner le même contribuable. Aucune compensation ne peut donc être opérée entre les impositions dues respectivement par une société et l'un des associés. Troisièmement, l'identité d'impôts : pour opérer la compensation, il faut qu'il s'agisse de mêmes impôts. Le LPF dispose à cet effet : 1078

> « Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande »[2088].

L'administration fiscale a donc la possibilité d'opposer au contribuable la compensation entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions qu'elle a pu établir lors de l'opération d'imposition. Toutefois, il faut souligner que la compensation est exclue en matière de recouvrement des impôts. La dette d'impôts du contribuable ne peut être compensée avec une éventuelle dette envers l'État. 1079

En revanche, la compensation entre les dettes financières de l'État et les créances fiscales des contribuables personnes morales peut s'opérer dans le cadre d'une convention de dettes croisées, signée entre ces deux parties[2089]. En définitive, la juridiction gracieuse n'est pas la seule voie procédurale ouverte 1080

2086 Art. 1289 du Code civil camerounais.

2087 Art. L 203 à L 205 (section III : compensations) du Code général des impôts français, version 2024.

2088 Art. L 125 bis LPF.

2089 Cir. n° 00000661/MINFI/DGI/DGTCFM du 03 décembre 2014 précisant les modalités d'apurement des restes à recouvrer (RAR).

aux contribuables. Ces derniers peuvent porter leurs contestations par voie contentieuse.

2. Le recours contentieux : le cas du contentieux de l'imposition

a. Remarques générales

1081 Il convient de préciser d'emblée que cette section portera uniquement sur le contentieux de l'imposition et ne s'intéressera pas aux autres types de contentieux, tel que celui de recouvrement[2090]. Ce choix se justifie par le fait que le contentieux de l'imposition constitue, plus que les autres types de contentieux, celui le plus récurrent. Dans la pratique, le terme contentieux fiscal s'entend le plus souvent de celui relatif à l'imposition. Il concerne aussi bien les impôts nationaux que locaux, y compris la taxe de développement local. En effet, le contentieux des impôts locaux, qui sont prélevés par l'État pour le compte des collectivités locales, est conduit suivant les règles contentieuses aménagées pour les impôts nationaux[2091]. En d'autres termes, le contentieux fiscal local obéit aux règles et procédures prévues par le Livre des procédures fiscales[2092]. En revanche, les règles relatives aux contestations des taxes et redevances communales présentent une spécificité.

1082 Le contentieux de l'imposition (ou de l'assiette) est engagé par un contribuable à la suite d'une erreur de l'administration fiscale dans l'établissement de l'impôt ou suite à une notification de redressements. La procédure contentieuse est caractérisée ici par l'exigence pour le contribuable de déposer un recours préalable auprès de l'administration fiscale, recours qualifié de réclamation préalable. Le recours contentieux comporte ainsi deux phases : une phase administrative préliminaire auprès des services fiscaux, puis la phase juridictionnelle ultérieure avec la saisine du juge de l'impôt compétent.

2090 Le contentieux de recouvrement renvoie à la contestation au fond et sur la forme devant le juge du recouvrement forcé d'une créance fiscale. C'est un contentieux qui porte sur la contestation de la régularité en la forme des actes de poursuite et la contestation de l'existence de la dette fiscale, voy. dans ce sens, ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 235 ss.

2091 NGONO, *la décentralisation fiscale,* p. 243.

2092 Art. C 145 loi portant fiscalité locale.

b. La compétence administrative de règlement du litige fiscal : la réclamation préalable

(i) Présentation générale de la réclamation préalable

L'un des traits caractéristiques de l'organisation du contentieux fiscal réside sans doute dans la première étape qui se déroule obligatoirement devant l'administration fiscale. L'exigence de la réclamation préalable semble traduire le souci du législateur de préserver le plus longtemps possible les chances de dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable. La réclamation préalable joue donc le rôle de filtre des recours devant le juge. Elle offre comme avantages, entre autres, une solution rapide au différend fiscal du fait des délais extrêmement précis dans lesquels elle est enfermée[2093]. 1083

Le droit positif fait une obligation au contribuable de déposer une réclamation devant l'administration fiscale avant tout recours au juge compétent[2094]. Il est de la compétence liée de l'administration fiscale de se prononcer sur cette requête[2095]. La réclamation préalable est le versant, en matière fiscale, de la règle du recours gracieux préalable applicable au contentieux administratif de droit commun[2096]. Elle est d'ordre public[2097], et son non-respect expose inéluctablement la demande du contribuable à une fin de non-recevoir devant le juge[2098]. 1084

2093 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 150.

2094 La réclamation préalable, régie par les art. L 115 à L 120 LPF, ne doit pas être confondue avec le recours gracieux dont l'objet est uniquement de solliciter l'atténuation d'une imposition. La réclamation préalable tend à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

2095 BILOUNGA, *Finances publiques*, p. 481.

2096 Art. 17 loi n° 2006/022 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs.

2097 Le caractère d'ordre public de la réclamation préalable est consacré expressément au Cameroun par les différents textes juridiques relatifs au contentieux administratif de manière générale ou au contentieux fiscal de manière spécifique. Le LPF dans ses art. L 116 ss., réaffirme l'exigence de la réclamation préalable auprès du fisc pour tout contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé. Au regard de la jurisprudence constante, il ne fait aucun doute que la réclamation préalable soit une règle d'ordre public. Les juges déclarent d'office irrecevable tout recours d'un contribuable n'ayant pas été préalablement soumis à l'administration fiscale, voir dans ce sens, arrêt n° 16/A du 27 mai 2010, affaire Complexe chimique camerounais (CCC) c/État du Cameroun (MINFI) ; jugement n° 44/CS/CA/88-89 du 25 mai 1989, Tiamago Boniface c/État du Cameroun (MINIFI) ; jugement n° 52/CS/CA/89-90 du 26 juin 1990, Tchoupo Jean c/État du Cameroun (MINIFI) ; jugement n° 47/CS/CA/89-90 du 28 juin 1990, Ondo Jean c/État du Cameroun (MINIFI), lire BILOUNGA, *Finances publiques*, p. 484 (spéc., en note de bas de page).

2098 BILOUNGA, *Finances publiques*, p. 482 (spéc., en note de bas de page).

Ce mécanisme particulier oblige en effet le contribuable à exposer devant le fisc la requête qu'il souhaite déposer devant le juge et les moyens qu'il entend déployer au soutien de celle-ci. En d'autres termes, il fait savoir à l'administration les raisons, les motifs, moyens et arguments qui le fondent à contester le bien-fondé de l'imposition mise à sa charge[2099].

1085 Par la réclamation préalable, le contribuable cherche à obtenir une décision expresse ou implicite de la part de l'administration fiscale concernée. Ce n'est qu'une fois cette décision rendue ou après expiration du délai à l'issue duquel la réclamation est réputée rejetée, que le contribuable peut saisir le juge s'il n'est pas satisfait. Il faut relever que les demandes gracieuses et les décisions de dégrèvement ou de restitution d'office ne sont pas incluses dans le domaine d'application de la réclamation préalable[2100]. En revanche, font objet de réclamation les impôts, taxes et pénalités établis par la Direction générale des impôts. En outre, son régime juridique et les conditions de sa présentation participent à donner une spécificité à la réclamation préalable.

(ii) Conditions de forme et contenu de la réclamation préalable

1086 Le contribuable est tenu de faire une réclamation écrite. Celle-ci doit, à peine d'irrecevabilité, remplir les conditions suivantes : être signée du réclamant ou de son mandataire[2101] ; être timbrée ; mentionner la nature de l'impôt, l'exercice d'émission, le numéro de l'article de l'avis de mise en recouvrement (AMR) et le lieu d'imposition ; contenir l'exposé sommaire des moyens et les conclusions de la partie ; être appuyée de justificatifs de paiement de la partie non contestée de l'impôt ; être appuyée des copies des pièces de procédure, notamment l'avis de vérification, la notification de redressement, les observations du contribuable, la lettre de réponse aux observations du contribuable et de l'AMR[2102].

1087 Outre les exigences ci-dessus énumérées, la réclamation doit, lorsqu'elle est adressée au ministre des finances, être appuyée de justificatifs de paiement de la partie non contestée de l'impôt ou du droit, et de 15 % supplémentaires de la partie contestée[2103]. Le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil fiscal de son choix[2104].

2099 NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 186.

2100 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 150.

2101 Le signataire de la réclamation est le contribuable lui-même ou son mandataire ; ce dernier devant justifier d'un mandat régulièrement présenté.

2102 Art. L 116 al. 1 LPF.

2103 Art. L 119 LPF.

2104 Aux termes de l'art. L 120 LPF, le conseil fiscal doit être agréé CEMAC et inscrit au tableau de l'ordre ou un Centre de Gestion Agréé.

Il est important de relever que « le requérant ne peut contester devant le Tribunal administratif des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation à l'administration »[2105]. La conséquence de cette disposition est que l'objet de la demande portée devant le juge doit être le même que celui de la demande soumise à l'administration fiscale. Le défaut d'identité de l'objet de la demande entraine généralement le rejet de la requête par le juge pour défaut de réclamation préalable. À cet égard, un contribuable qui sollicite un dégrèvement partiel de l'impôt, sera non-fondé à solliciter le dégrèvement total devant le juge[2106]. Mais pour prospérer, la réclamation doit respecter les conditions de délai. 1088

(iii) Conditions de délai

Le délai de saisine des autorités administratives dans le cadre de la réclamation préalable dépend du niveau où ces autorités se trouvent la hiérarchie. En effet, dans le contentieux fiscal camerounais, la procédure de réclamation préalable comporte deux niveaux de décision. En premier lieu, elle est adressée au chef de centre régional des impôts, au directeur chargé de la gestion de grandes entreprises ou au directeur général des impôts qui forment le premier niveau. Dans un second temps, elle est portée, le cas échéant, devant le ministre chargé des finances qui constitue le second niveau[2107]. 1089

Pour être recevable, la réclamation du contribuable doit être transmise aux autorités du premier niveau dans un délai de trente (30) jours à partir de la date d'émission de l'AMR ou de la connaissance certaine de l'imposition. Le chef de centre régional des impôts et le directeur en charge des grandes entreprises disposent chacun d'un délai de trente (30) jours pour répondre à la réclamation du contribuable. Ce délai est porté à quarante-cinq (45) jours pour le directeur général des impôts. 1090

S'agissant de l'autorité de second niveau, en l'occurrence le ministre des finances, il faut distinguer deux cas de figure. *Primo*, les autorités administratives, saisies en premier ressort, répondent formellement au contribuable dans les délais qui leur sont impartis par la loi. Dans ce cas, le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la date de notification de la décision 1091

[2105] Art. L 130 LPF.

[2106] ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 160.

[2107] Art. 118 (nouveau) al. 1 LPF.

desdites autorités pour porter sa réclamation au ministre en charge des finances[2108]. *Secundo,* ces autorités gardent silence au terme des délais légaux, alors le contribuable peut saisir d'office le ministre en charge des finances[2109].

(iv) Les règles de compétence en matière de réclamation préalable

1092 Les compétences des autorités fiscales pour connaître de la demande du contribuable sont établies en fonction du montant de la réclamation. Le schéma processuel ici est en réalité graduel[2110]. Ainsi, le chef de centre régional des impôts est compétent pour les réclamations de montant inférieur ou égal à cinquante millions de F CFA en principal ; le directeur en charge des grandes entreprises connaît des réclamations n'excédant pas cent millions de F CFA en principal ; et enfin, les réclamations dont le montant est supérieur aux seuils prévus pour les deux autorités ci-dessus citées relèvent de la compétence du Directeur général des impôts[2111].

1093 Lorsque le contribuable n'est pas entièrement satisfait de la décision de ces autorités, ou en cas de leur silence à l'échéance du délai prévu, il peut saisir le ministre des finances. Il peut également solliciter à surseoir au paiement de l'impôt.

(v) Le bénéfice du sursis de paiement de l'impôt

1094 Cette partie portera sur les autorités compétentes pour accorder le sursis de paiement au contribuable, les conditions de son octroi ainsi que la décision y relative. Le sursis de paiement constitue une exception à la règle de l'exécution préalable. En règle générale, l'introduction de la réclamation préalable ne suspend pas l'obligation pour le contribuable d'acquitter l'impôt contesté. La réclamation préalable n'a pas d'effet suspensif. L'administration est en principe fondée, même si le contribuable a présenté une réclamation, à procéder au recouvrement de l'impôt.

1095 Cependant, le sursis de paiement peut être accordé par l'autorité administrative ou par le juge de l'impôt. Dans ce sens, le contribuable qui conteste le bienfondé ou le montant d'une imposition mise à sa charge peut, s'il a présenté une réclamation régulière, obtenir le sursis de paiement de la partie contestée de

[2108] Art. 119 LPF.
[2109] Art. 118 (nouveau) al. 2 LPF.
[2110] NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 185.
[2111] Art. 119 LPF.

l'imposition ; lequel sursis est octroyé dans les conditions qui varient selon l'autorité devant laquelle la réclamation est portée[2112].

D'abord, pour la réclamation devant les autorités fiscales de premier ressort[2113], le contribuable sollicitant un sursis de paiement doit fournir des références de la réclamation contentieuse et les références du paiement de la partie non contestée. Il ne doit pas aussi avoir d'arriérés fiscaux autres que ceux contestés ; et ne doit pas faire l'objet de poursuites pénales pour fraude fiscale[2114]. 1096

Ensuite, outre les conditions ci-dessus mentionnées, la demande de sursis de paiement introduite auprès du ministre des finances doit être appuyée des justificatifs de l'acquittement de 15% du montant des impositions en cause. Enfin, lorsque la réclamation est portée devant le juge administratif, le contribuable doit également justifier du paiement de 35% supplémentaires de la partie contestée. Par ailleurs, l'introduction d'une demande de sursis de paiement, au terme de la décision en premier ressort du juge administratif, n'est recevable qu'après acquittement de 50% du montant des impositions contestées et consignation de 50% de la partie restante. 1097

Une fois ces conditions réunies, le sursis de paiement administratif est délivré par voie informatisée ou manuellement dans un délai de quinze jours à compter de la date de la réception de la demande ; l'absence de réponse de l'administration dans ce délai valant acceptation tacite du sursis de paiement. 1098

Le sursis de paiement est également accordé aux contribuables qui sollicitent le dégrèvement d'office des impositions émises à leur charge suite à une erreur matérielle imputable au système informatique de l'administration fiscale. Le sursis de paiement initié par les services fiscaux est aussi accordé[2115]. Dans tous les cas, le respect des conditions de forme, de délai et des règles de compétences par le contribuable conduit l'administration à prendre une décision à propos de la réclamation. 1099

(vi) La décision de l'administration sur réclamation préalable

Le LPF a formellement organisé les règles de compétence et de délai, ainsi que le contenu et la notification de la décision relative à la réclamation préalable. En effet, il existe une pluralité d'autorités compétentes pour traiter, dans des délais variables, une réclamation préalable. La procédure laisse apparaitre deux 1100

[2112] Art. L 121 (nouveau) al. 1 LPF.

[2113] Ces autorités sont le chef de centre régional des impôts, le directeur des grandes entreprises ou le Directeur général des impôts

[2114] Art. 121 al. 1 (a) LPF.

[2115] Art. L 121 al.1 bis LPF.

niveaux de décision. À cet effet, le contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé peut en faire la réclamation au chef de centre régional des impôts, au directeur en charge des grandes entreprises ou au directeur général des impôts[2116]. Ces autorités disposent d'un délai de 30 jours pour répondre à la réclamation.

1101 Lorsque la décision de ces autorités ne donne pas entièrement satisfaction au demandeur, celui-ci doit adresser sa réclamation au ministre chargé des finances. Ce dernier, saisi en second ressort, doit rendre sa décision dans un délai de deux mois à compter de la réception de la réclamation[2117]. Le silence gardé par le ministre aux termes de ce délai permet au contribuable de saisir d'office le Tribunal administratif[2118]. La réclamation adressée au ministre des finances tient lieu de recours gracieux préalable.

1102 Concernant le contenu et la notification de la décision, le LPF reste muet sur l'organe spécifiquement chargé, au sein de l'administration fiscale, d'instruire au fond la réclamation des contribuables. L'instruction de la réclamation permet d'analyser les arguments soulevés par le contribuable, d'examiner le bien-fondé de l'imposition litigieuse[2119] et de rechercher les possibilités de compensation entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande[2120].

1103 Cela étant dit, en réponse à la réclamation préalable du contribuable, le fisc peut rendre des décisions de dégrèvement total ou partiel (lorsque les arguments du contribuable sont admis en tout en en partie) ; ou encore de rejet (au cas où les arguments de celui-ci ne sont pas admis). Ces décisions relèvent des compétences des autorités fiscales en fonction du montant de la réclamation en jeu[2121]. La décision de chacune de ces autorités doit être formulée par écrit. À la différence de la décision des autres autorités, celle du ministre des finances doit être motivée et adressée au contribuable par pli recommandé avec accusé de réception ou remise en mains propres contre décharge. Au demeurant, la réclamation préalable a une portée relative.

2116 Ces autorités disposent, dans leurs services respectifs, la cellule du contentieux pour les deux premières et la division du contentieux pour la dernière autorité.

2117 Art. 123 LPF. Le ministère des finances regorge en sein des structures chargées du contentieux, notamment le comité de recours et la division des affaires juridiques.

2118 Art. 124 LPF.

2119 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, pp. 160-163.

2120 Art. L 125 bis LPF.

2121 Ces autorités sont énumérées à l'art. L 116 al. 3 LPF.

c. La portée mitigée de la réclamation préalable

S'il est incontestable que la réclamation préalable constitue un moyen pour le contribuable imposé à tort ou surtaxé de ramener sa dette fiscale à son montant normal, ce mécanisme est toutefois critiquable dans la mesure où il est érigé en un préalable obligatoire à la procédure contentieuse. En d'autres termes, le fait que toute saisine du juge ne soit possible qu'après épuisement de la procédure de réclamation préalable à l'intérieur de la même administration génératrice de l'impôt contesté suscite quelques réserves[2122]. Ainsi, la réclamation préalable, bien que son utilité pratique ne soit plus à démontrer, demeure une procédure controversée. 1104

D'un côté, le système de la réclamation préalable serait contestable car il procéderait d'une sorte de quasi-juridiction dans laquelle l'administration fiscale est à la fois juge et partie[2123]. C'est une procédure qui offre peu de garanties au contribuable et pose le problème de l'indépendance de l'administration fiscale devant laquelle le litige fiscal est porté. 1105

De l'autre côté, le mérite essentiel reconnu à la réclamation préalable par la doctrine est indiscutablement qu'elle permet d'éviter l'encombrement des tribunaux[2124]. Autrement dit, le recours préalable devant l'administration fiscale participe au désengorgement de la juridiction fiscale soit en obligeant l'administration de procéder à un nouvel examen du cas d'espèce, soit en éclairant le contribuable sur les limites de sa demande[2125]. Par ce mécanisme, le fisc peut, une ultime fois, examiner les impositions contestées et éviter ainsi aux justiciables des pertes de temps inutiles dans les recours juridictionnels alors qu'une résolution amiable du litige est possible. La réclamation préalable est autant bénéfique au contribuable qu'à l'administration. 1106

Quoi qu'il en soit, la réclamation adressée à l'administration fiscale n'a pas le caractère d'une action en justice et la décision de l'administration fiscale a un caractère non juridictionnel. Si l'ultime tentative de dialogue avec l'administration échoue, le contribuable peut s'engager dans la phase juridictionnelle afin que le juge fiscal se prononce sur le différend fiscal. 1107

[2122] BILOUNGA, *Finances publiques,* pp. 484-485.
[2123] BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général,* p. 125.
[2124] BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général,* p. 125.
[2125] BILOUNGA, *Finances publiques,* p. 485.

d. La phase juridictionnelle du contentieux fiscal : la compétence du juge administratif

(i) Généralités

1108 La phase juridictionnelle du contentieux fiscal intervient au terme de la décision définitive de rejet de la réclamation du contribuable ou de l'absence de décision du ministre de finances au terme du délai de deux (02) mois dont il dispose à compter de la date de réception de la réclamation. En d'autres termes, ce n'est qu'après une décision défavorable du ministre des finances que le contribuable est habilité à saisir le juge administratif. L'accès au juge est donc subordonné à l'épuisement graduel de la procédure de contestation devant l'administration fiscale[2126]. Comme il a été indiqué plus haut, le juge administratif est désormais exclusivement compétent pour connaître du contentieux de l'assiette de tous les impôts, droits et taxes établis par la Direction générale des impôts.

1109 Il convient de relever ici qu'au-delà de sa vocation première de diction du droit[2127], le juge administratif contribue de manière importante au doit fiscal camerounais en général et au contentieux fiscal en particulier[2128]. En effet, son apport consiste à instaurer et à sauvegarder la sécurité juridique au sein du cadre d'imposition. À ce titre, l'application du droit fiscal lui impose de clarifier, d'interpréter et d'harmoniser les règles processuelles du processus d'imposition avec la juridicité de l'impôt[2129].

1110 L'analyse de la jurisprudence constante du juge fiscal administratif montre que ce dernier s'emploie à rendre intelligible, compréhensible et prévisible le droit de l'impôt dans l'ordre juridique camerounais. Dans son office, celui-ci cherche toujours à s'assurer de la légalité des règles d'imposition. Cette préoccupation

---

[2126] Dans l'affaire TSOBGNY PENKA c/État du Cameroun, la Chambre administrative de la Cour suprême a précisé que la décision prise par le directeur général des impôts suite à la demande du contribuable et *a fortiori* celle du chef de centre régional des impôts est insusceptible de recours devant celle-ci (CS/CA, Jugement n ° 50 du 27 mai 1982), cf. NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 189.

[2127] BILOUNGA, *La diction du droit public financier,* pp. 41-80.

[2128] Pour une analyse approfondie sur la contribution du juge administratif au droit et au contentieux fiscal camerounais, lire davantage AKONO, *L'apport du juge administratif,* p. 1 ss.

[2129] FERMOSE, *La bonne administration de la justice fiscale,* p. 16.

le conduit à construire le droit fiscal substantiel en opérant une précision conceptuelle des critères de définition de certaines impositions à l'instar de la TVA[2130] ; le but étant d'établir leur conformité au droit en vigueur.

Aussi, le juge administratif apporte-t-il une meilleure compréhensibilité dans la distinction entre certains types d'impositions spécifiques telles que la distinction entre l'impôt général sur le revenu et la surtaxe progressive[2131], ainsi que la distinction entre la taxe d'abattage et la taxe sur la consommation intérieure. Il en résulte que le contentieux fiscal devant la juridiction administrative se déroule suivant des règles de procédure et connaît des voies de recours. 1111

(ii) La procédure devant le juge administratif

Si dans l'ensemble les litiges fiscaux portés devant les Tribunaux administratifs (TA) sont jugés comme recours administratifs ordinaires, quelques nuances existent tout de même. Les instances devant ces juridictions ne peuvent être introduites que par le contribuable. Lorsque le juge administratif est saisi d'une instance contentieuse, il doit procéder à l'instruction et prononcer un jugement pouvant faire l'objet de recours. En effet, la décision rendue par le ministre des finances sur une réclamation contentieuse, et qui ne donne pas entièrement satisfaction à un contribuable, peut être attaquée devant les tribunaux administratifs[2132]. La requête est assujettie aux conditions de délai, de forme et de fond. 1112

Le contribuable doit adresser sa requête au greffe du TA où elle donne lieu à un enregistrement contre décharge. Un certificat de dépôt de recours est délivré au requérant qui en fait la demande. Il doit présenter sa requête dans un délai de trente (30) jours à compter du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision de l'administration, ou du terme du délai imparti à celle-ci pour répondre. La règle de délai est d'ordre public. 1113

Outre le délai, pour que la requête du contribuable soit retenue au fond, elle doit, à peine d'irrecevabilité, satisfaire aux conditions de forme et de fond. Ces conditions sont énumérées par les dispositions de l'art. L 128 LPF. Aux termes de ces dispositions, la requête doit : 1114

> « être présentée par écrit, signée par le requérant ou son représentant dûment habilité et être accompagnée de deux copies de la requête sur papier libre ; contenir l'exposé sommaire des faits et moyens et des conclusions de la partie ; préciser le montant des dégrèvements en droits et pénalités sollicités ; être accompagnée d'une copie de la

[2130] Dans l'affaire Société les Boulangeries Réunies c/État du Cameroun, le juge fiscal a qualifié la TVA de manière sommaire comme « taxe » et a dégagé le critère de sa base d'imposition ou la matière imposable comme régime juridique de la TVA.

[2131] Arrêts n° 212 et n° 213, TE, 29 septembre 1962, Claude HALLE C/Etat du Cameroun.

[2132] Art. L 126 al. 1 LPF.

> décision contestée ; être appuyée des pièces de procédure, notamment les copies de l'avis de vérification, de la notification de redressement, des observations du contribuable, de la lettre de réponse aux observations du contribuable et de l'Avis de Mise en Recouvrement ».

De manière constante, la jurisprudence sanctionne la non-satisfaction de ces conditions de forme et de fond. Au final, la requête régulièrement introduite peut être soumise à l'instruction.

(iii) L'instruction de la requête devant le juge administratif

1115 L'instruction d'une requête fiscale ne diffère point de celle d'une requête administrative. La procédure générale d'instruction présente certaines caractéristiques. Elle est écrite : le contribuable et le fisc exposent leurs prétentions et leurs arguments respectifs dans des mémoires écrits[2133]. Dès lors, s'il peut y avoir des échanges verbaux, les parties et leurs conseils ne peuvent développer que les moyens déjà invoqués par écrit[2134].

1116 La procédure est contradictoire : tout document, acte ou pièce versé au dossier par l'une des parties est aussitôt communiqué à l'autre partie. Ainsi, lorsqu'une requête introductive d'instance est enregistrée au greffe, une copie est immédiatement notifiée au ministre des finances. Il en est de même de la notification à la partie adverse de la copie des mémoires ampliatifs du requérant, des mémoires en défense du ministre chargé des finances et des mémoires en réplique[2135]. Cela permet aux parties d'être à même de discuter l'argumentation et les prétentions formulées par leurs adversaires[2136].

1117 La procédure est inquisitoriale : dans cette procédure, le juge de l'impôt prend une part active dans la recherche des preuves et dans l'échange des arguments. S'il revient ici au demandeur d'établir le bien-fondé de ses prétentions (charge de la preuve), le juge intervient pour lui faciliter quelque peu la tâche[2137]. Dans la procédure inquisitoriale, le juge dirige l'instruction, c'est à lui que sont adressés les mémoires des parties et c'est lui qui les communique à chaque partie[2138]. Après instruction, le rapporteur transmet le dossier au ministère public afin qu'il prépare ses conclusions pour le jugement de l'affaire. Ce dernier dispose d'un

---

2133 Art. L 132 LPF.

2134 Jugement n° 81/CS/CA du 20 septembre 1984, Sorghoko c/État du Cameroun.

2135 Art. L 132 LPF. Sur les délais légaux impartis pour produire les mémoires en défense et les mémoires en réplique par les différentes parties, cf. art. L 133 LPF.

2136 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 199.

2137 Jugement n° 78/82-83 du 30 juin 1983, Socada c/État du Cameroun.

2138 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 200.

délai de deux (02) mois à compter de la fin des échanges d'écrits pour produire lesdites conclusions[2139].

(iv) Le jugement du litige fiscal

Les droits du contribuable sont préservés au cours du procès fiscal, du moins au regard du principe de double degré de jugement. Le CGI ne consacre pas de dispositions particulières au jugement des litiges fiscaux. Le LPF dispose très laconiquement : « à l'issue de la procédure contradictoire, le Tribunal administratif rend une décision »[2140]. En réalité, les règles applicables sont celles du contentieux administratif général. Dans ce cas, lorsqu'une affaire est en état d'être jugée, elle est inscrite au rôle d'une audience publique. Le rapporteur présente son rapport en résumant les conclusions et arguments des parties. Les intéressés ou leurs conseils peuvent, s'ils en ont préalablement exprimé le besoin, présenter des observations orales, n'ajoutant rien aux mémoires écrits. 1118

Par la suite, le Procureur général formule ses conclusions et propose, en toute indépendance, une solution. Les parties ne sauraient lui répliquer. Et généralement, l'affaire est mise en délibéré et le jugement rendu, à la majorité des voix des juges ayant pris part aux débats[2141], à une audience publique ultérieure. La décision du TA est notifiée à toutes les parties par les soins du greffe au moyen d'une lettre recommandée avec accusé de réception. Les parties disposent aussi des voies de recours. 1119

(v) Les voies de recours

En vertu de l'art. 9 de la loi fixant organisation et fonctionnement de la Cour suprême, chaque section de la Chambre administrative connaît des appels et des pourvois en cassation relatifs aux matières qui relèvent de sa compétence. Cet appel, ouvert à toutes les parties, y compris le ministère public, doit être formé avant l'expiration du délai de 15 jours à compter du lendemain de la notification de la décision de juridiction inférieure[2142]. En outre, l'appel se fait au moyen d'une déclaration au greffe de la juridiction inférieure ayant rendu la décision attaquée. L'appel est fait soit par le demandeur lui-même ou par son avocat, soit par un mandataire justifiant, à peine d'irrecevabilité, d'un pouvoir spécial. Le recourant doit déposer, contre récépissé, au greffe un mémoire dans les mêmes 1120

[2139] Art. L 133 bis al. 1 LPF.
[2140] Art. L 140 LPF.
[2141] ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais*, p. 227.
[2142] Art. 73 de la loi de 2006 sur l'organisation et le fonctionnement de la Cour suprême.

délais (15 jours). Ledit mémoire doit contenir les noms, prénoms, profession et domicile de l'appelant, l'exposé des faits qui servent de base à l'appel, les moyens ainsi que l'énumération des pièces y annexées[2143].

1121 Après transmission et communication du mémoire par greffe au Procureur général, au Président de la Chambre et au défendeur, un mémoire de défense est déposé par ce dernier au greffe qui le notifie à son tour au demandeur. Cet échange de mémoires se solde par la désignation par le Président de la Chambre d'un rapporteur.

1122 Une fois le rapport établi et les conclusions et propositions du Procureur général retenues, l'affaire est inscrite au rôle pour une audience publique. Conformément à l'art. 88 de la loi fixant organisation et fonctionnement de la Cour suprême, la décision doit intervenir dans les 15 jours de la mise au rôle. Elle n'est susceptible d'aucun recours. Lorsqu'elle statue en cassation, la Chambre administrative applique les mêmes règles que celles suivies dans la procédure d'appel, avec cependant quelques nuances liées, entre autres, aux délais[2144].

1123 L'analyse qui vient d'être faite concerne non seulement les impôts nationaux, mais également les impôts locaux. Cependant, les services fiscaux locaux sont aussi compétents pour effectuer des opérations d'imposition et de recouvrement pour certaines contributions, en l'occurrence les taxes et redevances locales. Le contentieux né de ces opérations présente des spécificités par rapport au contentieux fiscal relatif aux impôts nationaux et locaux relevant de la compétence des services fiscaux étatiques.

E. Le recours contentieux spécifique aux taxes et redevances locales

1. La limitation des compétences des collectivités locales au contentieux des taxes et redevances locales

1124 Le législateur reconnaît aux collectivités locales la compétence, bien que subsidiaire, en matière de contentieux fiscal. Mais le spectre de cette compétence est expressément limité aux taxes (exceptée la TDL) et redevances locales[2145]. Il

[2143] Art. 75 et 76 de la loi de 2006 sur l'organisation et le fonctionnement de la Cour suprême.

[2144] La procédure devant la Chambre administrative de la Cour suprême statuant en cassation est régie par les dispositions 89 à 103 de la loi de 2006 sur l'organisation et le fonctionnement de la Cour suprême.

[2145] NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 153.

s'agit d'une compétence résiduelle par rapport à l'étendue de la compétence des autorités étatiques dans le cadre du contentieux des impôts nationaux et locaux.

Cela étant dit, les réclamations nées des opérations d'assiette et de recouvrement de ces taxes relèvent de la compétence des autorités locales. Les taxes locales, spécifiquement communales, sont des taxes et redevances votées par le conseil municipal de la commune, émises et recouvrées par les services compétents communaux. Les réclamations concernant ces contributions relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou règlementaire[2146]. 1125

Le contentieux fiscal portant sur les taxes communales ne présente que des spécificités marginales par rapport aux procédures suivies dans le cadre du contentieux des impôts étatiques et locaux[2147]. À cet effet, la loi prévoit que le recours contentieux des impôts locaux obéit aux règles et procédures prévues par le Livre des procédures fiscales, sous réserve des dispositions spécifiques régissant les taxes communales[2148]. Ces dispositions légales sont spécifiques tant en ce qui concerne la compétence des autorités habilitées à recevoir et à statuer sur la réclamation préalable devant l'administration que pour ce qui est de la compétence de l'autorité de tutelle[2149]. Toutefois, la procédure demeure la même en ce qui concerne les deux principales étapes du contentieux administratif à savoir : une phase administrative préalable devant l'autorité locale et une phase juridictionnelle subséquente. 1126

2. La procédure de réclamation préalable devant l'administration locale

a. Les autorités compétentes et les délais de réclamation

Le contentieux des taxes communales fait intervenir deux autorités administratives au niveau local. Il s'agit en l'occurrence du chef de l'exécutif communal (le maire) et du préfet. Concernant la première autorité, c'est-à-dire le chef de l'exécutif communal, il est saisi par écrit par le contribuable qui se voit réclamer à tort le paiement d'une taxe communale dans un délai de trente (30) jours à partir de la date d'émission du titre de créance ou de la connaissance certaine 1127

2146 Art. C 137 CGI.

2147 NGONO, *La décentralisation fiscale*, p. 158.

2148 Art. C 136 CGI.

2149 NOUETSA, *Les principes de répartition des compétences*, p. 108.

de l'imposition[2150]. Cela signifie que le maire examine en premier recours les réclamations relatives aux taxes communales, à l'exclusion de la taxe de développement local et des impôts communaux[2151].

1128 Pour ce qui est du préfet, le droit à sa saisine s'ouvre au contribuable après le silence gardé par le chef de l'exécutif municipal pendant un délai de quinze (15) jours à compter de la réception de la réclamation, valant décision implicite de rejet[2152]. Toutefois, la loi reste muette concernant le délai ouvert au contribuable après une réponse expresse du chef de l'exécutif municipal dans les délais prévus[2153]. Aussi, la loi ne mentionne-t-elle pas l'hypothèse dans laquelle le chef de l'exécutif a répondu formellement à la réclamation dans les délais de quinze (15) jours impartis, mais que cette réponse ne donne pas satisfaction au contribuable. On est alors en droit de se demander si la saisine du préfet intervient uniquement en cas de silence du chef de l'exécutif municipal. Une telle approche ne saurait être cohérente avec l'idée du législateur qui est de permettre au préfet, autorité de tutelle du chef de l'exécutif municipal, de donner son avis sur la réclamation avant la décision du chef de l'exécutif municipal. Les règles de délai sont d'ordre public. Le contribuable qui ne respecte pas les délais ci-dessus indiqués verra sa demande contentieuse rejetée[2154].

1129 Cependant, il est tout de même curieux de constater que le préfet exerce une compétence en matière du contentieux des taxes communales, lui qui n'intervient nulle part dans les autres phases antérieures du processus fiscal, en particulier dans la détermination de l'assiette, la liquidation ou le contrôle de ces taxes. Il nous semble que sa présence à ce niveau est inopportune[2155], même si cette critique est atténuée par le fait que le préfet n'a qu'un rôle consultatif, son avis ne liant pas le chef de l'exécutif municipal[2156]. En tout état de cause, la réclamation préalable devant l'autorité locale obéit à certaines conditions de forme et de fond.

b. Conditions de forme et contenu de la réclamation préalable

1130 Outre les exigences liées aux délais, la réclamation préalable portée au chef de l'exécutif municipal, doit être constituée, sous peine d'irrecevabilité, d'une de-

2150 Art. C 138 al. 1 CGI.
2151 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 158.
2152 Art. C 138 al. 3 CGI.
2153 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 305.
2154 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 306.
2155 NGONO, *La décentralisation fiscale,* p. 158.
2156 ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 307.

mande assortie des timbres fiscaux et communaux et dûment signée du requérant ou de son mandataire ; des indications sur la nature de la taxe en cause et sur son montant ; d'un exposé sommaire des moyens et conclusions du requérant ; d'une copie de tout document justifiant le cas échéant, du paiement de la totalité de la taxe non contestée[2157].

1131 En plus des éléments produits au niveau du chef de l'exécutif municipal, la réclamation présentée au préfet doit, à peine d'irrecevabilité, comprendre les justificatifs de paiement de 15% des impositions contestées[2158]. Les indications sur la nature de la taxe en cause et sur son montant sont nécessaires dans la mesure où elles déterminent l'objet de la demande adressée. L'identité des demandes est une règle selon laquelle le contribuable ne peut contester devant le juge que les taxes contenues dans sa réclamation préalable soumise à l'administration[2159]. Une fois la réclamation préalable présentée en bonne et due forme, l'autorité compétente doit s'en saisir et s'y prononcer.

3. La décision des autorités compétentes sur réclamation préalable

1132 Les autorités compétentes pour statuer sur la réclamation préalable d'une taxe communale sont le chef de l'exécutif communal et le préfet. Leur décision doit intervenir dans les délais susmentionnés ; leur silence signifiant rejet de la demande du contribuable. À cet effet, le chef de l'exécutif communal peut admettre entièrement la demande du contribuable et rendre une décision de dégrèvement ou de décharge totale des taxes litigieuses. Sa décision peut aussi être une admission partielle de la réclamation présentée par le contribuable, auquel cas il rendra une décision de dégrèvement partiel des taxes objet du litige. Il peut enfin rendre une décision de rejet total de la réclamation[2160].

1133 Lorsque la décision du chef de l'exécutif communal ne satisfait pas le contribuable, celui-ci peut saisir le préfet. Ce dernier formule ses recommandations au chef de l'exécutif municipal pour un dégrèvement de tout ou partie des droits en cause s'il juge les arguments du requérant fondés[2161].

1134 Le refus du préfet de se prononcer ou du chef de l'exécutif municipal d'exécuter les recommandations du préfet dans les quatre-vingt-dix (90) jours de la réclamation vaut rejet implicite de la réclamation du contribuable. Celui-ci peut alors

[2157] Art. C 138 al. 2 CGI.
[2158] Art. C 138 al. 3 CGI.
[2159] ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 307.
[2160] ATECK, *Le droit du contentieux fiscal camerounais,* p. 307.
[2161] Art. C 139 al. 1 CGI.

saisir le juge de l'impôt dans les trente (30) jours à compter de la date du rejet de sa requête.

1135 Le juge compétent pour connaître des recours contre les décisions rendues par le chef de l'exécutif en matière de taxes communales est le juge administratif, expressément prévu par l'art. C 140 al. 2 CGI. Aux termes de cette disposition, « le recours contentieux porté devant la juridiction administrative compétente obéit aux règles et procédures prévues par le Livre des procédures fiscales pour les impôts d'État ». En tout état de cause, le contentieux fiscal, censé assurer aux contribuables une protection juridictionnelle de leurs droits, connaît diverses limites.

F. Les blocages de recours au juge fiscal

1136 Le juge occupe une place centrale dans la protection des droits et libertés des citoyens dans un État de droit. Cependant, la protection juridictionnelle des droits du contribuable au Cameroun connaît des limites susceptibles de bloquer le recours au juge pour la régulation des rapports entre les différents acteurs du processus fiscal.

1137 Premièrement, les limites sont inhérentes à l'organisation même du contentieux fiscal. Dans ce cadre, certaines pesanteurs entravent fortement l'accès du contribuable au juge fiscal. Il s'agit notamment des coûts financiers très élevés, appelés frais de justice fiscale (frais d'expertise, honoraires, etc.), et de l'inexistence d'une juridiction fiscale autonome ou spécialisée, car les contestations fiscales sont portées soit devant le juge administratif, soit devant le juge judiciaire. La complexité d'un tel système de recours constitue un véritable frein d'accès à la justice fiscale, en particulier pour des contribuables ordinaires qui n'ont pas toujours les connaissances nécessaires pour déterminer la compétence de l'un ou de l'autre juge. Or, la création d'une juridiction autonome compétente en matière fiscale permettrait aux contribuables de la saisir directement, sans se perdre dans le labyrinthe des procédures actuelles devant les deux juges. La durée longue du procès fiscal et la faible production jurisprudentielle constituent également d'autres lourdeurs au niveau des juridictions.

1138 Deuxièmement, les obstacles sont liés aux habitudes et à la psychologie des contribuables. Ceux-ci ont une pauvre culture du contentieux fiscal qui se traduit par le manque de connaissance de la législation fiscale et la crainte de l'ad-

ministration fiscale. Enfin, la méfiance à l'égard du juge fiscal amène très souvent le contribuable à contourner celui-ci et à privilégier des accords officieux ou pratiques illicites avec les agents fiscaux[2162].

III. Synthèse

Les développements sans cesse croissants que connaît le droit fiscal engendrent nécessairement des problèmes d'interprétation et des situations litigieuses. Les préoccupations antagonistes de l'administration fiscale et du contribuable, les erreurs d'imposition, les abus de droit et les insuffisances des déclarations des contribuables, rendent le contentieux fiscal inévitable. Celui-ci permet au contribuable ou à ses représentants de contester devant l'administration ou devant le juge la conformité des actes d'imposition à la norme fiscale. Sous ce rapport, le contentieux fiscal joue un rôle régulateur essentiel des rapports entre les deux parties au processus fiscal en ceci qu'il permet de trancher un désaccord entre elles sur un point de droit ou de fait relatif à l'établissement ou au recouvrement de l'impôt. Les litiges fiscaux se règlent soit au stade du précontentieux soit à celui du contentieux juridictionnel, à travers diverses procédures allant d'une simple demande amiable jusqu'à la saisine des tribunaux en passant par la réclamation préalable. L'étude de la répartition des compétences en matière de contentieux fiscal entre les collectivités publiques en droit suisse et camerounais montre que même si certaines constances sont observables, les deux ordres juridiques se caractérisent par leurs spécificités. 1139

En droit suisse, la dernière réforme de la justice fédérale a entrainé en matière fiscale la simplification et l'unification des voies de recours devant le Tribunal fédéral, ainsi que la création du Tribunal administratif fédéral (TAF) compétent pour connaître les recours contre les décisions prises par l'Administration fédérale des contributions (AFC). En contentieux fiscal suisse, les réclamations contre les décisions de taxation ainsi que les recours contentieux sont portés devant les commissions cantonales de recours ou devant les tribunaux et constituent les principales voies de droit ouvertes aux contribuables. 1140

En effet, l'autonomie fiscale dont dispose chaque collectivité publique influence la répartition du contentieux fiscal. De ce fait, les règles de répartition des compétences fiscales s'appliquent également au contentieux. En d'autres termes, l'organisation du contentieux reflète le principe de répartition des compétences fiscales entre la Confédération, les cantons et les communes. Dans ce cadre, le contentieux d'impôts perçus par la Confédération, en particulier la 1141

[2162] Pour une analyse approfondie sur les facteurs limitant l'efficacité de l'action du juge fiscal en matière de protection des droits du contribuable au Cameroun, cf. Bilounga, *Finances publiques camerounaises*, p. 460 ss.

TVA, les droits de timbre et l'impôt anticipé, relève de la compétence exclusive des autorités fédérales. Dès lors, les réclamations contre les décisions de taxation de ces impôts se font auprès de l'AFC. La décision sur réclamation est susceptible d'être portée devant le Tribunal administratif fédéral (TAF), et la décision du TAF peut à son tour faire l'objet d'un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral.

1142 S'agissant du contentieux des impôts cantonaux et communaux, les réclamations contre les décisions de taxation sont déposées auprès de l'autorité cantonale de taxation. Le contribuable peut ensuite s'opposer à la décision sur réclamation par un recours auprès de la commission cantonale de recours, ou tribunal administratif dans certains cantons. La décision de l'instance cantonale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public au TF. Les règles et procédures devant chaque instance sont légalement définies.

1143 Pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, sa particularité se traduit, une fois encore, dans le cadre du contentieux. Étant un impôt de la Confédération, mais dont la taxation et la perception relèvent de la compétence des cantons, les règles du contentieux des impôts cantonaux et communaux lui sont, par conséquent, applicables *mutatis mutandis*. Il en résulte que la détermination et la compétence du juge fiscal suisse en particulier sont plus précises et facilement lisibles pour le contribuable.

1144 En ce qui concerne le système camerounais, il est caractérisé par la prééminence des compétences de l'État central sur celles des collectivités locales en matière de contentieux fiscal. Ainsi, les autorités étatiques sont exclusivement compétentes dans le contentieux des impôts nationaux et locaux, tandis que les collectivités locales ne disposent que de compétentes limitées aux contestations portant sur les taxes locales.

1145 Le contentieux fiscal camerounais s'applique à cinq types de recours, dont le contentieux de l'imposition et celui de recouvrement, auxquels s'ajoutent les contentieux qualifiés d'« annexes » tels que le contentieux de l'excès de pouvoir, le contentieux de la responsabilité et le contentieux fiscal de la répression pénale des infractions fiscales. Il est structuré en juridiction gracieuse qui est une procédure par laquelle le contribuable demande au fisc une faveur, sans toutefois contester le bien-fondé de l'imposition ; et en juridiction contentieuse qui désigne les réclamations par lesquelles le contribuable conteste devant le juge l'imposition dont il est l'objet.

1146 Toutefois, la notion de juge fiscal est complexe et difficile à cerner. En effet, l'identification du juge fiscal n'est pas évidente dans le système juridictionnel camerounais. Lorsqu'un contribuable conteste une décision du fisc, il fait face

à la diversité des juges du contentieux fiscal. Or, identifier aisément le juge compétent répond à une exigence pratique et à un besoin technique.

La clé de répartition du contentieux fiscal entre le juge administratif et le juge judiciaire a longtemps été fondée sur la nature juridique de l'impôt et sur le type de contentieux, où le juge administratif n'était compétent que pour le contentieux de l'assiette des impôts directs et de la TVA, et avait une compétence partagée en contentieux de recouvrement. Cette clé n'est plus en vigueur. Selon le droit fiscal positif, le juge administratif est exclusivement compétent pour connaître du contentieux de l'assiette de toutes les contributions, directes et indirectes. Le contentieux de recouvrement reste partagé entre les deux juges. 1147

Par ailleurs, la complexité du contentieux fiscal camerounais se traduit par le dualisme juridictionnel, c'est-à-dire que le contentieux fiscal est adossé sur les deux ordres de juridiction classique, administratif et judiciaire. En d'autres termes, il n'existe pas un ordre de juridiction spécialisé ou autonome en matière fiscale. Le juge fiscal s'insère sur le plan formel dans les ordres de juridictions préexistants. Ainsi, les juges administratif et judiciaire statuent en premier et second degré, ainsi qu'en cassation. Le contentieux fiscal se déroule en deux phases. Il s'agit, d'une part, de la phase administrative dans laquelle intervient la réclamation préalable et, d'autre part, de la phase juridictionnelle du contentieux. Les règles et procédures de chaque phase sont contenues dans le Livre des procédures fiscales. Le contentieux des taxes et redevances locales est soumis à des règles spécifiques. En tout état de cause, cette structuration du contentieux fiscal présente pour les contribuables des inconvénients indéniables. L'unité juridictionnelle est alors fortement espérée en matière fiscale au Cameroun. 1148

Quelques propositions d'amélioration du système camerounais de répartition des compétences fiscales inspirées du modèle suisse

Cette réflexion consistait à faire ressortir l'originalité du système de répartition des compétences fiscales en droit suisse et camerounais et d'en tirer des éléments susceptibles d'être capitalisés en vue d'améliorer chaque système. Toutefois, il est évident que la Suisse a plus d'expérience, d'histoire et de tradition en matière de décentralisation fiscale et, par conséquent, le Cameroun gagnerait à transposer et à contextualiser certaines techniques en la matière dans son ordre juridique interne. 1149

Le système fiscal suisse repose sur une forte autonomie fiscale des cantons et des communes, favorisant une gestion décentralisée et efficace des ressources. Le Cameroun pourrait s'inspirer de ce modèle en adoptant les réformes suivantes : 1150

1. Le renforcement de l'autonomie fiscale des collectivités locales

En Suisse, les cantons disposent d'une grande autonomie pour fixer les taux d'imposition. Au Cameroun, il serait avantageux d'accorder aux collectivités territoriales (régions et communes) un véritable pouvoir pour déterminer certains impôts, taxes et redevances, et fixer leurs taux d'imposition afin d'adapter les recettes aux besoins et capacités économiques spécifiques de chaque territoire. 1151

2. La répartition claire et équilibrée des compétences fiscales

Le système suisse distingue les impôts fédéraux, cantonaux et communaux, limitant ainsi les conflits de compétence. Le législateur camerounais pourrait clarifier et codifier la répartition entre l'État et les collectivités locales, en affectant certaines impositions exclusivement aux communes, d'autres aux régions et en réservant à l'État les impôts stratégiques (TVA, impôt sur les grandes entreprises et les ressources naturelles). 1152

3. Le renforcement du mécanisme de péréquation interterritoriale

1153 Comme en Suisse, le système camerounais actuel de péréquation financière pourrait être renforcé par la mise en place d'une politique de réduction des inégalités entre régions riches et pauvres. Il pourrait reposer sur des transferts financiers de l'État vers les collectivités les moins favorisées, tout en encourageant la responsabilité fiscale des régions disposant plus de ressources.

4. L'amélioration de la transparence et de la redevabilité

1154 La fiscalité suisse se caractérise par une forte transparence. Au Cameroun, une meilleure reddition des comptes via des audits publics réguliers et un accès facilité aux données fiscales locales renforcerait la confiance des citoyens et améliorerait le recouvrement fiscal.

5. L'incitation à la concurrence fiscale responsable

1155 En Suisse, la concurrence entre cantons sur les taux d'imposition favorise l'attractivité économique. L'instauration d'un tel mécanisme dans notre ordre juridique, bien encadré afin d'éviter une course au moins-disant fiscal, est susceptible d'inciter les collectivités à optimiser leurs politiques fiscales et à les rendre attractives pour attirer les investissements.

6. La constitutionnalisation de la répartition des compétences fiscales

1156 Dans le contexte suisse, la Constitution fédérale est l'instrument majeur du partage des compétences en matière fiscale entre le niveau fédéral et les collectivités fédérées à travers notamment le principe d'attribution expresse de compétences fiscales à la Confédération. Le constituant camerounais bénéficierait à transposer ce modèle helvétique dans notre ordre juridique et à conférer aux collectivités locales un pouvoir fiscal originaire. En donnant ainsi un statut constitutionnel au pouvoir fiscal des collectivités territoriales, celles-ci deviendraient compétentes pour déterminer certaines impositions, fixer leurs taux, barèmes et exonérations comme le font les cantons et communes suisses.

1157 En intégrant les propositions ci-dessus, le Cameroun améliorerait substantiellement l'efficacité de son système fiscal décentralisé tout en garantissant une meilleure autonomie et équité pour ses collectivités locales.

Conclusion générale

La répartition des compétences fiscales entre l'État et les collectivités locales constitue un enjeu fondamental dans l'organisation des finances publiques et l'administration des territoires. Elle met en lumière l'importance du système fiscal dans la structuration des relations entre l'État et les collectivités *infra*-étatiques. L'analyse de cette répartition en droit suisse et camerounais fait ressortir des différences fondamentales résultant des spécificités institutionnelles et historiques propres à chaque pays. À travers une approche comparative structurée en deux parties, nous avons examiné la répartition des compétences fiscales normatives et exécutives, révélant ainsi les enjeux liés à l'autonomie financière des collectivités *infra*-étatiques et aux impératifs d'unité et d'efficacité fiscale.

La première partie de cette étude a permis de constater que la répartition des compétences fiscales normatives repose sur des fondements juridiques distincts en Suisse et au Cameroun. En Suisse, la répartition des compétences est ancrée dans une forte tradition fédérale qui garantit aux cantons une large autonomie fiscale. Chaque canton a un pouvoir d'imposition propre, limité par les principes constitutionnels et la législation fédérale qui encadrent notamment l'harmonisation fiscale. La Confédération exerce quant à elle des compétences fiscales qui lui sont expressément attribuées par la Constitution et perçoit des impôts dans le respect du principe de subsidiarité. La complexité de ce système repose sur la nécessité d'équilibrer la compétence fiscale cantonale et les exigences de cohérence fiscale nationale, notamment pour éviter les cas de double imposition intercantonale. À l'inverse, le Cameroun, bien que doté d'un cadre normatif qui consacre la décentralisation fiscale, se heurte à des limites structurelles, institutionnelles et opérationnelles qui restreignent l'effectivité de l'autonomie fiscale reconnue aux collectivités locales. C'est un modèle différent, où l'État central conserve la compétence législative exclusive en matière de création des impôts et taxes et la détermination de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement de ceux-ci. Les collectivités locales ne disposent que d'un pouvoir fiscal limité, leur marge de manœuvre fiscale étant strictement encadrée par l'État qui détermine seul les éléments essentiels de l'impôt. Ce contrôle étatique réduit considérablement la capacité des collectivités locales à mobiliser des ressources

propres, ce qui porte ainsi atteinte à leur autonomie financière et leur vocation à répondre aux besoins locaux.

De même, cette étude a montré que les principes et droits fondamentaux occupent une place importante en matière de législation et d'exécution des compétences fiscales et garantissent en droit suisse à la fois l'équité et l'efficacité du système fiscal. Au Cameroun, la prise en compte des principes de justice fiscale et d'égalité devant l'impôt est confrontée à des défis pratiques liés à la centralisation des ressources et aux disparités entre les collectivités territoriales.

Par ailleurs, la répartition des différents types de contributions publiques entre l'État et les collectivités locales en droit suisse et camerounais reflète des approches distinctes. En Suisse, les collectivités *infra*-étatiques bénéficient d'un large éventail de compétences en matière de prélèvements fiscaux, leur permettant d'adapter leur politique fiscale aux réalités et besoins locaux, et de disposer de ressources conséquentes. Au Cameroun, bien que certains impôts locaux existent, leur gestion est principalement sous le contrôle de l'administration centrale, limitant ainsi la capacité des collectivités locales à financer leur développement de manière autonome.

La seconde partie de cette réflexion a mis en exergue la répartition des compétences fiscales exécutives et les différences marquées entre les deux systèmes. En matière d'administration de l'impôt, la Suisse privilégie un modèle décentralisé où les cantons et communes jouent un rôle actif, tandis qu'au Cameroun, la gestion des impôts reste largement centralisée, même lorsque les ressources sont destinées aux collectivités locales. Ici, l'État central a une prépondérance manifeste et exerce les compétences fiscales principales ; l'intervention des collectivités territoriales dans le processus d'imposition est minime, réduit au profit de l'omniprésence des services étatiques.

S'agissant du contrôle de l'impôt, la Suisse s'inscrit dans une logique selon laquelle chaque entité publique compétente en matière de taxation et de perception assure le contrôle de l'impôt, permettant alors une surveillance efficace et une responsabilisation accrue des acteurs du processus d'imposition. Au Cameroun, le contrôle fiscal reste majoritairement sous l'autorité de l'administration centrale, ce qui peut engendrer l'inefficacité et le risque d'une faible redevabilité sur les questions fiscales au niveau local.

Enfin, l'étude de la répartition des compétences en matière de contentieux fiscal a révélé que la Suisse dispose d'un système juridictionnel structuré qui permet aux collectivités *infra*-étatiques d'exercer un pouvoir décisionnel effectif en cas de litige fiscal. Pour les contribuables, l'accès au juge fiscal est clair et facilement lisible. En revanche, le contentieux fiscal camerounais est caractérisé non seulement par la prééminence des compétences de l'État central sur celles des

collectivités locales, mais surtout par sa complexité liée à un dualisme juridictionnel des juges de l'impôt. L'identification et la détermination de la compétence du juge fiscal posent d'énormes difficultés aux contribuables. Cela constitue un défi majeur pour une répartition efficace des compétences contentieuses en matière fiscale.

En définitive, cette thèse met en exergue l'importance de l'expérience suisse pour enrichir le modèle camerounais. Une transposition contextualisée des meilleures pratiques suisses permettrait au Cameroun de renforcer son cadre de décentralisation fiscale. Cette étude offre également une opportunité de partage de bonnes pratiques et de coopération décentralisée entre les collectivités locales des deux pays. Elle pourrait ainsi servir de base pour l'amélioration du cadre législatif et réglementaire camerounais, mais aussi inspirer d'autres pays en quête d'une décentralisation fiscale plus efficace et adaptée à leurs réalités

Annexes

Liste des annexes

Droit suisse

Canton de Neuchâtel :

Tableau 1 **:** Statistique fiscale 2020

Confédération suisse : Statistiques fiscales 2023, recettes fiscales :

Tableau 2 : Produit de l'impôt fédéral direct

Tableau 3 : Recettes de la TVA en millions de CHF et nombre d'assujettis

Tableau 4 : Recettes de l'impôt anticipé en millions de CHF

Droit camerounais

Tableau 5 : Structure du rendement de la DGI par nature de contributeur en 2021

Tableau 6 : Recouvrement des recettes affectées aux CTD en 2021

Droit suisse

Tableau 1 : État de Neuchâtel, Statistique fiscale 2020

Type d'impôt	Recettes 2020 en mio de CHF	Part du total en %	Variation 19-20 en %
Impôt des personnes physiques	**723.3**	**74.7%**	**-6.6%**
Impôt sur le revenu	617.3	63.7%	-7.1%
Impôt sur la fortune	75.1	7.7%	+1.4%
Impôt à la source	30.9	3.2%	-13.0%
Impôt des personnes morales	**156.2**	**16.1%**	**-10.9%**
Impôt sur le capital	14.1	1.5%	+41.7%
Impôt sur le bénéfice	142.1	14.7%	-14.1%
Autres types d'impôts	**89.1**	**9.2%**	**-6.9%**
Impôt des travailleurs frontaliers	10.7	1.1%	-10.8%
Impôt foncier	12.9	1.3%	+10.5%
Impôt sur les gains immobiliers	22.6	2.3%	-4.6%
Droits de mutations (lods)	24.6	2.5%	-16.4%
Impôt sur les successions et donations entre vifs	18.3	1.9%	-3.1%
TOTAL DES RENTRÉES FISCALES	**968.5**	**100.0%**	**-7.3%**

Remarque : des différences sur les totaux peuvent apparaître en raison des arrondis.

Source : *Département des finances et de la santé, Service de statistique/ Service des contributions, février 2024*

Confédération suisse

Statistiques fiscales 2023

Recettes fiscales

Tableau 2 : Produit de l'impôt fédéral direct* en millions de CHF

Canton	2020	2021	2022	2023	Δ 22-23
ZH	4 644	5 097	5 018	5 504	9,7%
BE	1 458	1 644	1 629	1 676	2,9%
LU	1 082	1 171	1 141	1 433	25,6%
UR	47	46	46	58	25,2%
SZ	807	888	895	949	6,0%
OW	101	119	107	106	–1,4%
NW	172	175	211	185	–12,2%
GL	66	69	60	58	–3,5%
ZG	2 300	1 990	2 089	2 369	13,4%
FR	566	648	686	804	17,2%
SO	382	375	414	392	–5,3%
BS	1 569	1 331	1 574	1 347	–14,4%
BL	837	947	831	776	–6,7%
SH	476	553	423	561	32,5%
AR	100	110	136	121	–11,3%
AI	38	39	41	41	–0,6%
SG	853	1 019	964	1 017	5,4%
GR	317	353	400	400	0,0%
AG	1 080	1 088	1 111	1 146	3,2%
TG	443	442	498	483	–3,0%
TI	645	760	786	783	–0,4%
VD	2 914	3 177	2 811	2 643	–6,0%
VS	352	411	414	470	13,4%
NE	311	328	285	351	23,1%
GE	2 338	2 650	3 851	4 208	9,3%
JU	102	122	122	112	–8,7%
CH	**24 146**	**25 393**	**26 544**	**27 835**	**4,9 %**

* *y compris imputation forfaitaire d'impôt (les bénéficiaires domiciliés en Suisse de dividendes, d'intérêts et de redevances provenant d'autres États contractants bénéficient d'une imputation des impôts qu'ils ont payés dans ces autres États contractants)*

Tableau 3 : Recettes de la TVA en millions de CHF et nombre d'assujettis

Année	AFC*	OFDF**	Total	Assujettis
2023	13 082	12 066	25 148	418 750
2022	12 350	12 239	24 588	411 866
2021	12 230	11 323	23 553	403 937
2020	11 941	10 163	22 104	396 829
2019	11 593	10 915	22 508	390 350
2018	11 749	10 894	22 644	382 267
2017	12 393	10 509	22 902	372 294
2016	12 316	10 142	22 458	370 428
2015	12 414	10 041	22 454	366 465
2014	10 900	11 713	22 614	361 333
2013	10 335	12 226	22 561	355 175
2012	10 182	11 913	22 095	348 200
2011	9 914	11 773	21 687	341 900
2010	9 721	10 995	20 716	334 290
2009	9 711	10 178	19 889	323 784

** Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et impôt sur les acquisitions perçus par l'Administration fédérale des contributions AFC*
*** Impôt sur les importations perçu par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières OFDF*

Tableau 4 : Recettes de l'impôt anticipé en millions de CHF

Année	Entrées	Remboursement	Produit
2023	38 127	33 587	6 439
2022	40 145	35 766	3 879
2021	33 615	23 650	4 865
2020	30 531	27 189	5 242
2019	38 701	28 901	8 300
2018	32 610	24 296	7 713
2017	30 206	20 508	7 998
2016	25 070	19 878	5 192
2015	29 294	22 709	6 586
2014	25 086	19 429	5 657
2013	22 694	17 004	5 691
2012	22 097	17 757	4 339
2011	23 487	18 600	4 887
2010	26 062	21 342	4 720
2009	23 696	19 329	4 367

Source : *Département fédéral des finances DFF/Administration fédérale des contributions AFC, 2023.*

Droit camerounais

Tableau 5 **:** Structure du rendement de la DGI par nature de contributeur en 2021 (en millions de FCFA)

	Rendement 2021	Poids 2021
Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP)	283 349,8	14,2%
dont *:*		
- Traitements et Salaires (IRPP/TS)	175 331,9	8,8%
- Revenus Capitaux Mobiliers (RCM)	45 548,6	2,3%
- Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC)	29 538,1	1,5%
- Revenus Fonciers (RF)	11 472,0	0,6%
- Bénéfices Non Commerciaux (BNC)	18 075,6	0,9%
Impôts sur les Biens et Services (IBS)	1 077 222,1	54,1%
dont *:*		
- T.V.A.	659 021,3	33,1%
- Droits d'Accises	270 398,6	13,6%
- Taxe sur les Produits Pétroliers (TSPP)	146 842,1	7,4%
Impôt sur les bénéfices des Sociétés (IS)	394 298,5	19,8%
Autres Impôts et Taxes (AIT)	237 617,4	11,9%
dont *:*		
- Prélèvement Spécial (TSR)	82 502,2	4,1%
- Droits d'Enregistrement	70 535,5	3,5%
- Droit de Timbre	49 113,5	2,5%
- Taxes forestières	17 168,8	0,9%
Total	**1 992 487,8**	100,0%

Source : *Rapport annuel 2021 de la Direction générale des impôts (DGI)*

Tableau 6 : recouvrement des recettes affectées aux CTD en 2021 (millions de FCFA

	Réalisations 2021	Poids
Patente/Licence	10 792,6	5,3%
Redevance Forestière Annuelle (RFA)	5 912,6	2,9%
Droits mutations Immobilières	4 444,4	2,2%
Taxe de Développement Local (TDL)	3 813,6	1,9%
Taxe/Propriété Foncière (TPF)	1 892,8	0,9%
Autres recettes	269,9	0,1%
Total recettes CTD	**203 095,9**	**100,0%**

Sources *: MINFI/DGI et Balance des Comptes du Trésor (BCT)*